



ANKARA SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLER ODASI
(CHAMBER OF CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS OF ANKARA)

VIII. MUVMMS
Muhasebe Uygulamaları ve
Vergi Mevzuatı Sempozyumu

**YENİ TTK ve MUHASEBE
DÜZENİNDE
KARŞILAŞILABİLECEK
SORUNLAR ve ÇÖZÜM
ÖNERİLERİ**

BİLDİRİLER
07-11 Kasım 2012

Ankara
Aralık, 2013

Yönetim Yeri ve Yazışma Adresi
ANKARA SMMM ODASI

Kumrular Caddesi No: 28 Kızılay/ANKARA
Tel : (0312) 232 33 77
Faks : (0312) 231 71 17

web: www.asmmmo.org.tr
e-posta: asmmmmo@asmmmo.org.tr

Copyright: Tüm hakları saklıdır. Bu kitabın tamamı ya da bir kısmı 5846 Sayılı Fikir ve Sanat Eserleri Yasası'nın ilgili hükümleri uyarınca, yazarın izni olmaksızın elektronik, mekanik, fotokopi ya da herhangi bir kayıt sistemiyle çoğaltılamaz, özetlenemez, yayınlanamaz, depolanamaz. Kaynak gösterilmek koşuluyla alıntı yapılabilir.

ANKARA SMMM ODASI Yayın No: 85

Ankara, Aralık 2013

Sayfa ve Kapak Tasarımı: Uğur MERMER

Baskı: SALMAT Basım Yayıncılık Ambalaj Sanayi ve Ticaret Ltd. Sti.

Büyük Sanayi 1. Cad. 95/1 Iskitler/ANKARA Tel: [0312] 341 10 20

Odamız kitaplarında yer alan yazılarda ileri sürülen görüşler yalnızca yazarlarına aittir.

Yayıncı kuruluş Ankara SMMM Odası'nı bağlamaz.

SUNUŞ

Vergi, tanım gereği devlet tarafından tek taraflı ve zora dayanılarak kişilerden alınan paylardır. Bu anlamda, öteden beri verginin kuralları ve sınırları çizilirken tek belirleyici devlet olmuştur. Ancak; devletin yanı sıra, konuya muhatap olanlar da belirleme sürecinde söz sahibi konumuna gelmişlerdir. Günümüzde yeni bir vergi konulurken, ya da eski vergi kanunları yeniden düzenlenirken, devletin yanı sıra gerçek ve tüzel kişilerin, kurum ve kuruluşların görüşleri dikkate alınmaya başlanmıştır. Devlet, her ne kadar verginin toplanmasında temel aktör ise de toplanan vergilerin harcanması konusunda tek başına ve sonsuz bir serbesti içinde davranmamaktadır. Vergi veren herkes, verdiği verginin nasıl ve nereye ne kadar harcandığını sorgulayabilmekte, bu konuda öneriler sunabilmektedir.

Muhasebe vergiciliğin evrensel dilidir. Vergiye ilişkin sonuçları muhasebe diliyle ifade edilir. Vergi eksenli muhasebe öteden beri tüm devletler tarafından uygulanmıştır. Ancak; sadece vergiye yönelik muhasebenin yararlı olmadığı, yatırımcıları, kuruluşları, giderek bütün işletmeler hakkında bilinmesi gereken bilgilerden mahrum bıraktığı bir gerçektir. Devlet, tabi ki vergi eksenli muhasebeden pratik yararlar sağlamaktadır. Ancak; bu sistem konuya ilgi duyan yatırımcıları ve diğer üçüncü kişileri o işletme hakkındaki bilgilerden yoksun bırakmaktadır. Bu nedenle, günümüzde vergi eksenli muhasebe yerine uluslar arası standartları belirlenmiş, yatırımcıları ve üçüncü kişileri aydınlatıcı yeni bir muhasebe sistemine geçilmesi zorunlu hale gelmiştir. Özellikle Amerika ve Avrupa’da, muhasebe sistemleri açık, şeffaf, standartlara uygun, aydınlatıcı ve yatırımcılara yön verici verilerle güncellenmiştir. Ülkemiz, bu konuda Sermaye Piyasası Kanunu ile ilk adımları atmaya başlamış, yeni Türk Ticaret Kanunu ile de uluslar arası muhasebe standartlarını işaret etmiştir. Ancak; bu konuda sistemin zayıf halkası olarak, ya da yenilenmenin engelleyicisi olarak Vergi Usul Kanunu bütün heybetiyle statikliğini korumaya devam etmektedir. Türk Ticaret Kanunun’dan sonra acilen yeni bir Vergi Usul Kanunu yazılması, devleti ve üçüncü kişileri rahatlatacağı gibi muhasebe sistemine de büyük bir güç katacaktır.

Odamız tarafından, muhasebe uygulamaları ve vergi mevzuatı konusunda düzenlenen sekizinci sempozyumun bu konuda vergi ve muhasebe uygulamalarına ciddi katkı yapacağına inanmaktayız. Sempozyumda sunulan tebliğlerin kitap haline getirilmesi gecikmiş bu nedenle sempozyumu düzenleyen yönetim tarafından bastırılamamış olup sempozyumdaki bildirilerle ilgili konularda talep gelmesi nedeniyle yönetim kurulumuzca kitabın bastırılmasına karar verilmiştir. Sempozyumu düzenleyen yönetim kurulu üyelerine, değerli panalistlere, emeği geçen tüm personele ve tüm katılımcılara teşekkür etmeyi bir borç biliriz.

Panalistler tarafından hazırlanan değerli tebliğlerin kitap haline getirilmesinin, konuya ilgi duyanlar açısından eşsiz bir kaynak olacağı inancındayız.

Saygılarımla,

Mehmet OKKALI
Oda Başkanı

İÇİNDEKİLER

AÇILIŞ OTURUMU	1
Türk Ticaret Kanunu'nun Muhasebe Uygulamalarına Yansımaları	3
Prof. Dr. Nalan AKDOĞAN	
Yeni Türk Ticaret Kanununda Türkiye Muhasebe Standartları: KGK Perspektifi	45
Doç. Dr. Orhan ÇELİK	
 BİRİNCİ OTURUM	51
VUK ve TTK'ya Göre Kayıt ve Belge Düzeni, Farklılıklar ve Uyum Önerileri	53
Prof. Dr. Rüstem HACİRÜSTEMOĞLU	
Mali Tabloların Düzenlenmesinde Yetki ve Sorumluluk	65
İbrahim DEĞİRMENCİ	
 İKİNCİ OTURUM	71
TFRS'ye Uyumlu Finansal Tabloların Hazırlanması ve Sunumu-TFRS 1: TFRS'ye İlk Geçiş	73
Doç. Dr. Volkan DEMİR	
İşletmelerde TFRS'ye Uyumlu İlk Finansal Raporların Düzenlenmesine İlişkin Uygulama Örneği	89
Dr. Salih TORUN	
 ÜÇÜNCÜ OTURUM	127
6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu Kapsamında Birleşme, Bölünme ve Tür Değişikliği ile	
Şirketler Topluluğu	129
Mustafa Umut ÖZGÜL	
Borca Batık İşletmelere Çözüm Önerileri	161
YMM Sakıp ŞEKER	
 DÖRDÜNCÜ OTURUM	183
Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunlarının Birleştirilmesine İlişkin Yasa Tasarısının	
Değerlendirilmesi ve Öneriler	185
Dr. Ahmet OZANSOY	
Yap İşlet Devret, Yap İşlet, Yap Kirala Devret ve İşletme Hakkı Devirlerinde Vergi Uygulamaları	195
Cengiz GÜNEŞ	
 BEŞİNCİ OTURUM	211
Yeni Teşvik Sisteminin Tanıtımı ve İlk Uygulama Sonuçlarının Değerlendirilmesi	213
YMM Emre KARTALOĞLU	
Yeni Teşvik Sisteminin Vergisel Boyutu ve Sistemin Başarısı İçin Çözüm Önerileri	251
YMM A. Murat YILDIZ	
 PANEL	287

VIII MUVMS

Muhasebe Uygulamaları ve
Vergi Mevzuatı Sempozyumu

Açılış Oturumu

Başkan

Mesut TOPCU

Bursa SMMM Odası Başkanı

Türk Ticaret Kanunu'nun Muhasebe Uygulamalarına Yansımaları

Konuşmacı

Prof. Dr. Nalan AKDOĞAN

Başkent Üniversitesi

Yeni Türk Ticaret Kanununda Türkiye Muhasebe Standartları:

KGK Perspektifi

Konuşmacı

Doç. Dr. Orhan ÇELİK

Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları

Kurulu Üyesi

TÜRK TİCARET KANUNU'NUN MUHASEBE UYGULAMALARINA YANSIMALARI

Prof. Dr. Nalan AKDOĞAN

Başkent Üniversitesi;
Ticari Bilimler Fakültesi,
Muhasebe ve Finansal Yönetim Bölümü,
Başkan

1.GİRİŞ

1956 yılında yürürlüğe giren ve uzun yıllar Türk ticari hayatını düzenleyen 6762 sayılı Ticaret Kanunu; yürürlükten kaldırılarak 1 Temmuz 2012 tarihinde 6102 Sayılı Yeni Türk Ticaret Kanunu (Yeni TTK) ve 6103 sayılı Yeni Türk Ticaret Kanunu'nun Yürürlüğü ve Uygulama Şekli Hakkında Kanun (Yeni TTK Yürürlük Kanunu)yürürlüğe girmiştir. 6102 sayılı yeni TTK'nu çalışmalarına 1999 yılında kurulan Türk Ticaret Komisyonu ile başlanmış, ilk taslak ise 2006 yılında kamuoyunun görüşüne sunulmuştur.2006 yılında taslak meclise sunulmuş,2008 yılında yasama çalışmaları başlamış ve tasarı 2011 yılının şubat ayında yasa- laşmış, 01.07.2012 tarihinde ise yürürlüğe girmiştir.Yeni TTK'nun bazı madde- lerinin özellikle muhasebe uygulamalarını etkileyen yürürlük tarihleri ise farklı olmuştur: Örneğin;

- Uluslararası muhasebe standartlarıyla uyumlu Türkiye finansal raporlama standartlarının uygulanması ve bağımsız denetimin yapılması hükümlerinin yürürlük tarihi 01.1.2013 ,
- Denetime tabi şirketlerin ilk bağımsız denetçilerini atamaları için belirlen- miş olan son tarih 31 Mart 2013,
- 1524. madde gereği internet sitesi oluşturma mecburiyetinin yürürlük tarihi ise 1.07.2013, tarihleri olmuştur.

Ancak yeni TTK tam 1 Temmuz 2012 tarihinde yürürlüğe girmeden önce, 30 Haziran 2012 tarihinde yayımlanan ve 1Temmuz 2012 tarihinde yürürlüğe giren **6335 sayılı yeni Ticaret Kanunu ile yeni Türk Ticaret Kanunu'nun Yü-**

rürlüğü ve uygulama şekli hakkında kanunda değişiklik yapılmasına Dair Kanun,6102 ve 6103 sayılı yeni TTK da bazı değişiklikler yapmıştır.

Bu bildiride söz konusu kanunlarda düzenlenen ve muhasebe uygulamalarını etkileyen hususlar incelenecektir.

2. 6102 SAYILI YENİ TTK’NUN MUHASEBE DÜZENLEMELERİNDEKİ AMACI

Türk Ticaret Kanunu kaleme alınırken temel amacı¹,

- Ticaret ve ekonomi hukukunun temel ilkelerini düzenlemek,
- Ticaret hukuk sistemini Avrupa Birliği hukukuna uyumlu hale getirmek,
- Uygulamadaki yıllardır çözümsüz kalan sorunlara çözüm getirmek,
- Çağdaş bir hukuk sistemi oluşturmak,
- Modern hukuki kurumların altyapısını oluşturmak,
- Türk işletmelerinin uluslararası piyasalarda yaşamalarını temin etmek ve rekabet güçlerini artırmak,

olarak sırlayabiliriz.

6102 sayılı Yeni TTK’nun, muhasebe uygulamaları ile ilgili olarak amacını ise aşağıdaki gibi özetleyebiliriz:

• Türk muhasebe sistemini uluslararası finansal raporlama standartlarına uyumlu hale getirmek ve dünya ile birlikte ortak bir muhasebe dilinin kullanılmasını sağlamak,

• Şeffaflık- kamuyu aydınlatma, hesap verilebilirlik, eşitlik ve sorumluluk temel ilkeleri kapsamında kurumsal yönetim ilkelerinin uygulanmasını temin etmek, böylece;

- * Şirketlerin yönetim kurulları,
- * üst kademe yönetimi,
- * kontrol gücünü elinde bulunduran hakim ortaklar,
- * kontrol gücü bulunmayan azınlık pay sahipleri,
- * çalışanlar, alacaklılar, müşteriler, derecelendirme kuruluşları, denetçiler, kamu kurumları, bankalar gibi diğer menfaat sahiplerinin;

çıkartılarının eşitlik esasına dayalı olarak, gerekli dengeyi sağlayacak biçimde kurulmasının sağlanmasında uyulacak esasları belirlemek,

⌚ İşletme finansal raporlarının gerçeğe uygun olarak sunumunun sağlanması ve finansal bilgilerin ihtiyaca uygun , güvenilir, karşılaştırılabilir ve anlaşılabilir

¹ TÜRMOB TTK eğitim notları.

labilir olmasının sağlanması,

- Finansal tabloların bağımsız denetiminden geçmiş olması böylece gerçeğe uygun sunumun güvence altına alınması,
- Kayıtdışı uygulamaların önlenmesi ,
- İşletmenin mal varlığının korunması v.b.gibi .

3.YENİ TTK' NUN MUHASEBE UYGULAMALARINA İLİŞKİN DÜZENLEMELERİ

Türk Ticaret Kanununda muhasebe ile ilgili düzenlemeleri aşağıdaki başlıklar altında inceleyebiliriz:

1. Finansal raporlama ve muhasebe standartlarına ilişkin hükümler
2. Bağımsız denetime ilişkin hükümler
- 3.Ticari defterlerle ilişkin hükümler
4. Kurumsal yönetim ilkelerine ilişkin Hükümler

3.1. Finansal Raporlama ve Muhasebe Standartlarına İlişkin Hükümler

6102 Sayılı TTK 'nun 514 ve 515. maddeleri şirketlerin **düzenleyeceği finansal tabloları ve** niteliklerini düzenlemiştir. 516 - 518 maddelerinde de faaliyet raporu ve raporda yer alacak asgari bilgiler , konsolide tablolar düzenlenmiştir. Ayrıca 1524. maddede bağımsız denetime tabi şirketlerin internet siteleri oluşturmaları hükmüne bağlanmıştır. 88. maddede muhasebe standartlarının Kamu Gözetim,Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK)tarafından düzenleneceği hükmüne bağlanmıştır.Geçici 1. ve 6. maddelerde muhasebe standartlarının kimler tarafından ne zaman uygulanacağı düzenlenmiştir. İlgili madde hükümleri incelendiğinde, finansal tabloların uluslararası muhasebe standartlarıyla uyumlu **Türkiye muhasebe standartlarına göre düzenleneceği görülmektedir.**

Finansal tablolarla ilgili madde hükümleri aşağıdaki gibidir:

“A) Anonim şirketlerin finansal tabloları ve yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporu

I - Hazırlama yükümü

MADDE 514- (1) Yönetim kurulu, geçmiş hesap dönemine ait, Türkiye Muhasebe Standartlarında öngörülmüş bulunan finansal tablolarını, eklerini ve yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporunu, bilanço gününü izleyen hesap döneminin ilk üç ayı içinde hazırlar ve genel kurula sunar.

II - Dürüst resim ilkesi

MADDE 515- (1) Anonim şirketlerin finansal tabloları, Türkiye Muhasebe

Standartlarına göre şirketin malvarlığını, borç ve yükümlülüklerini, öz kaynaklarını ve faaliyet sonuçlarını tam, anlaşılabilir, karşılaştırılabilir, ihtiyaçlara ve işletmenin niteliğine uygun bir şekilde; şeffaf ve güvenilir olarak; gerçeği dürüst, aynen ve aslına sadık surette yansıtacak şekilde çıkarılır. ”

MADDE 516- (1) Yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporu, şirketin, o yıla ait faaliyetlerinin akışı ile her yönüyle finansal durumunu, doğru, eksiksiz, dolam-başızsız, gerçeğe uygun ve dürüst bir şekilde yansıtır. Bu raporda finansal durum, finansal tablolara göre değerlendirilir. Raporda ayrıca, şirketin gelişmesine ve karşılaşması muhtemel risklere de açıkça işaret olunur. Bu konulara ilişkin yönetim kurulunun değerlendirmesi de raporda yer alır.

(2) Yönetim kurulunun faaliyet raporu ayrıca aşağıdaki hususları da içermelidir:

a) Faaliyet yılının sona ermesinden sonra şirkette meydana gelen ve özel önem taşıyan olaylar.

b) Şirketin araştırma ve geliştirme çalışmaları.

c) Yönetim kurulu üyeleri ile üst düzey yöneticilere ödenen ücret, prim, ikramiye gibi mali menfaatler, ödenekler, yolculuk, konaklama ve temsil giderleri, ayni ve nakdi imkânlar, sigortalar ve benzeri teminatlar.

(3) Hem anonim şirketler hem de şirketler topluluğu bakımından, yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporunun zorunlu asgari içeriği, ayrıntılı olarak Gümrük ve Ticaret Bakanlığı tarafından bir yönetmelikle düzenlenir.”

Yukarıdaki hükümler incelendiğinde finansal tabloların, uluslararası (TMS/ TFRS) ilkelerine uygun olarak düzenleneceği görülmektedir. TTK ‘nın 517 ve 518 maddelerinde de konsolide tablo düzenlemek durumunda olan işletmelerin bu tabloları ve konsolide faaliyet raporlarını Türkiye muhasebe standartlarına göre ve 515. maddedeki ilkelere göre yani dürüst resim ilkesi diye ifade edilmiş olan gerçeğe uygun sunum temel ilkesine göre sunulacağını düzenlemiştir.

Ticaret Kanunu;Türkiye muhasebe standartlarına sürekli olarak yollama yaparak bu standartlarda öngörülmüş bulunan finansal tabloların düzenleneceğini vurgulamaktadır. Buna göre,”TMS 1 Finansal Tabloların **Sunuluşu** ”standartı kapsamında işletmelerin hem münferit olarak hem de konsolide olarak aşağıdaki finansal tabloları düzenlemek zorunda oldukları görülmektedir (**TMS 1. m 10**):

- **Dönem sonu** finansal durum tablosu (Bilanço),
- Döneme ait kapsamlı gelir tablosu,
- Döneme ait nakit akış tablosu,
- Döneme ait özkaynaklar değişim tablosu,

- **Önemli muhasebe politikalarını özetleyen dipnotlar ve diğer açıklayıcı notlar,**

- **İşletmenin bir muhasebe politikasını geriye dönük olarak uygulaması durumunda ya da finansal tablolarındaki kalemleri geriye dönük olarak yeniden ifade etmesi söz konusu olduğunda ya da finansal tablo kalemlerini yeniden sınıflandırdığında , karşılaştırılabilir en erken dönemin başına ait finansal durum tablosu (bilanço).**

KOBİ'ler için finansal raporlama standardının(KOBİTFRS) üçüncü bölümü olan **Finansal tabloların Sunuluşu kapsamında da aynı tabloların ön görüldüğünü , sadece** karşılaştırılabilirliği sağlamak için son paragrafta yer alan en erken dönemin başına ait finansal durum tablosunun finansal tablolar setinde yer almadığını görüyoruz. Ayrıca KOBİTFRS'de; finansal tablolarda sunulan dönemlerde özkaynaklarda meydana gelen değişikliklerin sadece kâr veya zarar rakamlarından, temettü ödemelerinden, geçmiş dönem hatalarının düzeltilmesi işlemlerinden ve muhasebe politikasındaki değişikliklerden kaynaklandığı durumlarda, kapsamlı gelir tablosu ve özkaynak değişim tablosu ayrıca düzenlenmeksizin,gelir ve dağıtılmamış kârlar tablosu adıyla tek bir tablonun sunulması mümkündür. (**KOBİTFRS M-. 3.17-3.18**)

Ticaret Kanunun 515. maddesinde yer alan” **Dürüst resim ilkesinin**”, kavramsal çerçeve de gerek tam sette gerekse KOBİTFRS'de , finansal tablolarındaki bilgilerin niteliksel özellikleri açıklanırken vurgulanan ihtiyaca uygun olmak, gerçeğe uygun sunum (güvenilir),anlaşılabilir ve karşılaştırılabilir temel ilkeleri ile örtüştüğü görülmektedir.

Finansal tabloların, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından hazırlanan TMS/TFRS'lere göre düzenleneceği hususu TTK'nun 88. maddesinde düzenlenmiştir.6335 sayılı değişiklik kanununda madde 9 da yer alan hüküm aşağıdaki gibidir

“MADDE 9 – 6102 sayılı Kanunun 88 inci maddesi başlığı ile birlikte aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

“VII – Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun yetkisi

MADDE 88 – (1) 64 ilâ 88 inci madde hükümlerine tabi gerçek ve tüzel kişiler münferit ve konsolide finansal tablolarını düzenlerken, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından yayımlanan, Türkiye Muhasebe Standartlarına, kavramsal çerçevede yer alan muhasebe ilkelerine ve bunların ayrılmaz parçası olan yorumlara uymak ve bunları uygulamak zorundadır. 514 ilâ 528 inci maddeler ile bu Kanunun ilgili diğer hükümleri saklıdır.

(2) Bu düzenlemeler, uygulamada birliği sağlamak ve finansal tablolara milletlerarası pazarlarda geçerlilik kazandırmak amacıyla, **uluslararası standart-**

lara uyumlu olacak şekilde, yalnız Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından belirlenir ve yayımlanır.

(3) Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu, değişik işletme büyüklükleri, sektörler ve kâr amacı gütmeyen kuruluşlar için özel ve istisnai standartlar koymaya ve farklı düzenlemeler yapmaya yetkilidir. Bu standart ve düzenlemeler, Türkiye Muhasebe Standartlarının cüz'ü addolunur.

(4) Kanunlarla, belirli alanları düzenlemek ve denetlemek üzere kurulmuş bulunan kurum ve kurullar, Türkiye Muhasebe Standartlarına uygun olmak şartıyla, kendi alanları için geçerli olacak standartlar ile ilgili olarak ayrıntıya ilişkin sınırlı düzenlemeleri yapabilirler.

(5) Türkiye Muhasebe Standartlarında hüküm bulunmayan hâllerde, ilgili oldukları alan dikkate alınarak, dördüncü fıkra da belirtilen ayrıntıya ilişkin düzenleme, ilgili düzenlemede de hüküm bulunmadığı takdirde **milletlerarası uygulamada genel kabul gören muhasebe ilkeleri** uygulanır.”

6102 sayılı kanunda 88. maddenin eski hali ise aşağıdaki gibidir:

“ **MADDE 88-** (1) 64 ilâ 88 inci madde hükümlerine tabi gerçek ve tüzel kişiler gerek ticari defterlerini tutarken, gerek münferit ve konsolide finansal tablolarını düzenlerken, Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu tarafından yayımlanan, Türkiye Muhasebe Standartlarına, kavramsal çerçevede yer alan muhasebe ilkelerine ve bunların ayrılmaz parçası olan yorumlara aynen uymak ve bunları uygulamak zorundadırlar. 514 ilâ 528 inci maddeler ile Kanunun ilgili diğer hükümleri saklıdır.

(2) Bu düzenlemeler, uygulamada birliği sağlamak ve finansal tablolara milletlerarası pazarlarda geçerlilik kazandırmak amacıyla, Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına tam uyumlu olacak şekilde, yalnız Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu tarafından belirlenir ve yayımlanır.

(3) Türkiye Muhasebe Standartları Kurulunca, değişik ölçütteki işletmeler ve sektörler için, **Uluslararası Finansal Raporlama Standartları tarafından farklı düzenlemelere izin verildiği hâllerde** özel ve istisnai standartlar konulabilir; bunları uygulayanlar, söz konusu durumu finansal tablo dipnotlarında açıklarlar.

(4) Kanunlarla, belirli alanları düzenlemek ve denetlemek üzere kurulmuş bulunan kurum ve kurullar, Türkiye Muhasebe Standartlarına uygun olmak ve Türkiye Muhasebe Standartları Kurulunun onayını almak şartıyla, kendi alanları için geçerli olacak standartlar ile ilgili olarak ayrıntıya ilişkin, sınırlı düzenlemeleri yapabilirler.

(5) Türkiye Muhasebe Standartlarında hüküm bulunmayan hâllerde, ilgili oldukları alan dikkate alınarak, dördüncü fıkra da belirtilen ayrıntıya ilişkin düzenleme, ilgili düzenlemede de hüküm bulunmadığı takdirde milletlerarası uygulama-

mada genel kabul gören muhasebe ilkeleri uygulanır”

88. madde hükmünden de görüleceği üzere muhasebe standartlarını hazırlama yetkisi **Türkiye Gözetim Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumuna (KGK) verilmiştir**. Daha önce bu yetki TMSK ‘ ya verilmişti. TMSK ,KGK dönüşünce bu yetki de KGK ‘na geçmiştir. Bu madde hükmü değerlendirildiğinde; finansal tabloların Türkiye muhasebe standartları, yorumları ve kavramsal çerçevede belirlenen ilkelere göre düzenleneceği ve bunların da KGK tarafından yayımlanacağı ve bu standartların uluslararası uygulamalarla uyumlu olacağı diğer bir ifade ile uluslararası muhasebe standartlarına uyumlu olması gerektiği vurgulanmaktadır.

Yeni değişiklik maddesinin 3. fıkrasında Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu’na, değişik işletme büyüklükleri, sektörler ve kâr amacı gütmeyen kuruluşlar için özel ve istisnai standartlar koymaya ve farklı düzenlemeler yapmaya eski 88/3 paragrafında olduğu gibi yetki verilmiştir. Ancak bu yetki kullanımında eski maddede yer alan **“Uluslararası Finansal Raporlama Standartları tarafından farklı düzenlemelere izin verildiği hâllerde”** koşulu kaldırılmış ve KGK ‘na daha esnek bir uygulama alanı getirilmiştir.

Bu değişiklik, KOBİ’lerde veya bazı sektörlerde uygulanacak muhasebe standartlarında uluslararası uygulamalardan ayrılma ihtimalini KGK’nun tercihine bağlı olarak ortaya çıkarabilecektir. Oysa 6102 sayılı kanunun ilk halinde, siyasi baskıların ve ilgili tarafların etkisi olmaması ve dünya uygulamalarının da Türkiye uygulamalarına aynen yansımaları için özellikle kelimeler özenle seçilerek uluslararası finansal muhasebe standartları tarafından farklı düzenlemelere izin verdiği durumlarda ancak farklı düzenlemeler yapılabileceği düzenlenmişti. Temennimiz odur ki, KGK aldığı bu yetki ile TMSK tarafından yayımlanmış olan KOBİTFRS ‘den vazgeçmez, taviz vermeden uluslararası uygulamaların Türkiye’de uygulanmasını yaygınlaştırır.

514. madde hükümleri saklıdır ifadesi ile de, yine yönetim kurulunun Türkiye muhasebe standartlarına uygun olarak geçmiş döneme ilişkin finansal tablolarını düzenleyerek üç ay içinde genel kurula sunacağını vurgulanmaktadır.

6102 sayılı kanunda daha önce de yer alan . 528. madde hükümleri saklıdır ifadesi yeni değişiklik maddesinde de yer aldığı görülmektedir. Ancak 528. maddenin içeriği 6335 sayılı değişiklik kanununun 26 maddesinde aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir:

“MADDE 528 – (1) Bankalar ile diğer kredi kurumlarının, finansal kiralama ve faktöring gibi finansal şirketlerin, sigorta ve reasürans şirketlerinin, Sermaye Piyasası Kanunu kapsamındaki tüm kurumların finansal tabloları ile konsolide finansal tablolarına ilişkin olarak Türkiye Muhasebe Standartlarında ve Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunca belirlenmiş idari düzenlemelerde hüküm bulunmayan hâllerde, söz konusu alanları düzenlemek ve

denetlemek üzere kurulan kurum, kurul ve kuruluşların özel kanunlarında yer alan hükümler uygulanır.”

(2) Türkiye Muhasebe Standartlarında, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunca belirlenmiş finansal tablolara ilişkin idari düzenlemelerde ve özel kanunlarda hüküm bulunmayan hâllerde bu Kanun hükümleri uygulanır.

(3) Kooperatiflerin finansal tabloları ile konsolide finansal tablolarına ilişkin özel hükümler saklıdır.”

6102 sayılı kanunun değiştirilmeden önceki madde hükmü :

“**MADDE 528-** (1) Bankalar ile diğer kredi kurumlarının, finansal kiralama ve faktöring gibi finansal şirketlerin, sigorta ve reasürans şirketlerinin, Sermaye Piyasası Kanunu kapsamındaki tüm kurumların ve kooperatiflerin finansal tabloları ile konsolide finansal tablolarına **ilişkin özel hükümler saklıdır.**

(2) Özel kanunlarda ve Türkiye Muhasebe Standartları Kurulunca onaylanmış bulunan finansal tablolara ilişkin idari düzenlemelerde öngörülmemiş bulunan hususlarda bu Kanun hükümleri ile bu Kanunda gönderme yapılan Türkiye Muhasebe Standartları uygulanır. “

Değişiklik maddesi analiz edildiğinde, diğer kurumların kendi özel hükümlerinin öncelik taşımadığı, ancak Türkiye muhasebe standartlarında ve KGK’ca belirlenmiş idari düzenlemelerde hüküm bulunmayan hallerde bu kurumların özel kanunlarındaki hükümleri uygulanabileceği görülmektedir. Sadece kooperatiflerde özel hükümlerinin saklı olduğu belirtilmektedir.

Bu değişiklik maddesi ; standartlardaki karmaşayı ve yetki kavgasını ortadan kaldırmıştır.

6102 sayılı kanunun 526. maddesinde **Özet finansal tabloların içeriğinin** de Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu tarafından belirleneceği hususu düzenlenmişti. Ancak bu madde hükmü de 6335 sayılı değişiklik kanunuyla ,6102 sayılı kanun metininden çıkartılmıştır. Metinden çıkartılan madde hükmü aşağıdaki gibidir:

“III - Özet finansal tabloları

MADDE 526- (1) Küçük ölçekteki şirketler ile merkezleri yurt dışında bulunan şirketlerin Türkiye’deki şubelerinin yayımlayacakları **özet finansal tablolarının içeriği Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu tarafından belirlenir.** “

Türkiye muhasebe standartlarının niteliği ve kimler tarafından uygulanacağına ilişkin olarak 88. madde dışında geçici 1. ve 6. maddelerde de düzenleme bulunmaktadır.

6335 sayılı kanunun 36 maddesi geçici 1.ci maddeyi aşağıdaki gibi değişt-

tirmiştir:

“MADDE 36 – 6102 sayılı Kanunun geçici 1 inci maddesi aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

“GEÇİCİ MADDE 1 – (1) Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından belirlenen Türkiye Muhasebe Standartları;

a) Türkiye Muhasebe Standartları, Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TMS/IFRS) ve yorumlarından,

b) Kurum tarafından değişik işletme büyüklükleri, sektörler ve kâr amacı gütmeyen kuruluşlar için belirlenen standartlar ve diğer düzenlemelerden,

oluşur.

(2) Aşağıda sayılanlar TMS/IFRS ve yorumlarını uygulamakla yükümlüdür:

a) 1534 üncü maddenin ikinci fıkrasının (b) ilâ (e) bentlerindeki sermaye şirketleri.

b) Sermaye Piyasası Kanununa göre, ihraç ettikleri sermaye piyasası araçları borsada veya teşkilatlanmış diğer bir piyasada işlem gören şirketler, aracı kurumlar, portföy yönetim şirketleri ve konsolidasyon kapsamına alınan diğer işletmeler,

e) 28/3/2001 tarihli ve 4632 sayılı Bireysel Emeklilik Tasarruf ve Yatırım Sistemi Kanununda tanımlanan emeklilik şirketleri)

b) TMS/IFRS ve yorumlarını uygulamayı tercih edenler.

(3) Aşağıda sayılanlar birinci fıkranın (b) bendine göre belirlenen standart ve düzenlemeleri uygulamakla yükümlüdür:

a) İkinci fıkranın (a) bendinde belirtilenlerin dışında kalan ve işletme yönetiminde yer almayan işletme sahipleri, işletmeye borç verenler ve kredi derecelendirme kuruluşları gibi dış kullanıcılar için genel amaçlı finansal tablo düzenleyen işletmeler.

b) TMS/IFRS'yi uygulamayı tercih eden KOBİ tanımındaki işletmelerden **tekrar KOBİ/IFRS uygulamasına dönmek isteyen işletmeler.**

(4) Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu, değişik işletme büyüklükleri, sektörler ve kâr amacı gütmeyen kuruluşlar itibarıyla Türkiye Muhasebe Standartlarından muaf olacakları tespit etmeye veya bunlar için ayrı düzenlemeler yapmaya yetkilidir.

(5) Türkiye Muhasebe Standartları (TMS/IFRS ve yorumları ile KOBİ/IFRS) ve kavramsal çerçevede belirlenen ilkeler bu Kanunun finansal tablolara ve raporlamaya ilişkin hükümleri ile ilgili diğer hükümlerine de uygulanır.”

6102 sayılı kanunun değişiklikten önceki geçici madde hükmü ise aşağıdaki gibidir:

“GEÇİCİ MADDE 1- (1) Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu tarafından belirlenen Türkiye Muhasebe Standartları;

a) Türkiye Muhasebe Standartları, Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TMS/IFRS) ve yorumları ile,

b) Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler Türkiye Finansal Raporlama Standartlarından (KOBİ/IFRS) oluşur.

(2) Aşağıda sayılanlar TMS/IFRS ve Yorumlarını uygulamakla yükümlüdürler:

a) Bu Kanunun 1534 üncü maddesinin ikinci fıkrasının (a) ile (e) bendlerindeki sermaye şirketleri,

b) TMS/IFRS ve Yorumlarını uygulamayı tercih edenler.

(3) Aşağıda sayılanlar KOBİ/IFRS’nı uygulamakla yükümlüdürler:

a) Bu maddenin ikinci fıkrasının (a) bendinde belirtilenlerin dışında kalan ve işletme yönetiminde yer almayan işletme sahipleri, işletmeye borç verenler ve kredi derecelendirme kuruluşları gibi dış kullanıcılar için genel amaçlı finansal tablo düzenleyen işletmeler.

b) TMS/IFRS’nı uygulamayı tercih eden KOBİ tanımındaki işletmelerden tekrar KOBİ/ IFRS uygulamasına dönmek isteyen işletmeler.

(4) Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu, küçük ölçekli işletmeleri KOBİ/IFRS’ndan kısmen veya tamamen muaf tutmaya veya bunlar için ayrı standartlar belirlemeye yetkilidir.

(5) Türkiye Muhasebe Standartları (TMS/IFRS ve Yorumları ile KOBİ/IFRS) ve kavramsal çerçevede belirlenen ilkeler bu Kanunun **ticari defterlere**, finansal tablolara ve raporlamaya ilişkin hükümleri ile ilgili diğer hükümlerine de uygulanır.”

Geçici maddedeki değişiklikleri aşağıdaki gibi özetleyebiliriz:

- Muhasebe standartlarını yayımlamada yetkili Kurum, TMSK yerine KGK olmuştur.

- 1.b) KOBİTFRS ifadesi kalkmış bunun yerine “ Kurum tarafından değişik işletme büyüklükleri, sektörler ve kâr amacı gütmeyen kuruluşlar için belirlenen standartlar ve diğer düzenlemeler” ifadesi gelmiştir.

- 3. Paragraftaki KOBİTFRS ifadesi kalkmıştır.Ancak b bendinde yine KOBİTFRS ifadesi kalmıştır.Kaldırılmasının gözden kaçtığı düşünülmektedir.

- 4.paragrafta,ilk halde KOBİTFRS'nin uygulamasından muaf tutulacakların ya da bunlar için özel standartlar belirlenmesinde TMSK nin yetkili olduğu ifade edilmişken, değişiklikte Türkiye muhasebe standartlarından muaf tutulacaklar ya da bunlar için özel standartların belirlenmesinde KGK'nun yetkili olduğu ifade edilmiştir

- 5. Paragrafta KOBİTFRS ifadesi yine kalmış, ancak ticari defterlerin standartlara uygun olarak tutulacağı ifadesi kaldırılmıştır.

Söz konusu değişiklikler değerlendirildiğinde; Kanundan KOBİTFRS 'nin esasta metinden çıkartılmış olduğunu bu konuda genel ifade kullanılarak "**KKG tarafından yapılacak düzenlemeler**" olarak ifade edildiği KOBİTFRS ifadesinin bazı paragraflarda da yanlışlıkla kaldığı görülmüştür. Ayrıca TMS/TFRS 'leri uygulamayacak olan işletmeler için KOBİ TFRS'deki KOBİ tanımı yapılmakla beraber açıkça KOBİ ifadesinin de kullanılmadığı görülmüştür.Ancak 5.paragrafta yine de KOBİTFRS ifadesinin kaldığı tespit edilmiştir.

Bu durum, 6335 sayılı kanunda değişiklik metnini kaleme alınırken muhasebe standartları ile ilgili değişiklik düzenlemelerinin özellikle 64.maddede yer alan ticari defterlerin muhasebe standartlarına uygun olarak tutulacağı hususunun metinden çıkartılması hükmü son anda metne yerleştirildiğinden , kanun metninin bütünlüğü bozulmuş ve bu konuda diğer maddelerin düzeltilmesinde bazı atlamalar olmuş ve bazı çelişkili durumlar ortaya çıkmıştır.

Muhasebe standartlarının uygulanmasıyla ilgili bir düzenleme ise geçici 6. Maddenin 1.ve 2. fıkralarında yapılmıştır. Bu madde metninin de 6335 sayılı yasada değiştirildiği görülmüştür:

"MADDE 37 – 6102 sayılı Kanunun geçici 6 ncı maddesinin 1.paragrafı aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

"GEÇİCİ MADDE 6 – (1) Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından belirlenen şirketler 1/1/2013 tarihinde veya özel hesap dönemi dolayısıyla daha sonraki bir tarihte başlayacak hesap dönemi için, münferit ve konsolide finansal tablolarının düzenlenmesinde, Türkiye Muhasebe Standartlarını uygulamak zorundadır. Geçiş döneminde hazırlanacak finansal tablolara ilişkin olarak Türkiye Muhasebe Standartlarında yer alan hükümler uygulanır."

6102 sayılı kanunun değişiklikten önceki geçici 6. Maddenin 1. ve 2. paragrafları aşağıdaki gibidir:

"GEÇİCİ MADDE 6- (1) 1534 üncü maddenin ikinci fıkrasında anılan şirketler 1/1/2013 tarihinde veya özel hesap dönemi dolayısıyla daha sonraki bir tarihte başlayacak hesap dönemi için, gerek ticari defterlerinin tutulmasında, gerek münferit ve konsolide finansal tablolarının düzenlenmesinde, Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu tarafından yayımlanmış olan Türkiye Muhasebe

Standartlarını uygulamak zorundadır. 1534 üncü maddenin ikinci fıkrasının (a) ilâ (e) bentlerindeki tacirler, 31/12/2012 tarihinde veya özel hesap dönemi dolayısıyla daha sonraki bir tarihte sona erecek olan hesap dönemlerine ilişkin ticari defterlerine dayanarak hazırlayacakları bilançolarını, Türkiye Muhasebe Standartlarına göre düzeltmek ve düzeltilmiş bilançolarını 1/1/2013 tarihinde veya özel hesap dönemi bulunanlar daha sonraki bir tarihte başlayacak hesap döneminin açılış bilançosu olarak ticari defterlerine ve finansal tablolarına geçirmek zorundadır.

(2) 1534 üncü maddenin üçüncü fıkrasında anılan şirket ve işletmeler, 1/1/2013 tarihinde veya özel hesap dönemi dolayısıyla daha sonraki bir tarihte başlayacak hesap dönemi için, gerek ticari defterlerinin tutulmasında gerek münferit ve konsolide finansal tablolarının düzenlenmesinde, Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu tarafından yayımlanmış olan özel Türkiye Muhasebe Standartlarını uygulamak zorundadır. Bu tacirler, 31/12/2012 tarihinde veya özel hesap dönemi dolayısıyla daha sonraki bir tarihte sona erecek olan hesap dönemlerine ilişkin ticari defterlerinden çıkaracakları bilançolarını, Türkiye Muhasebe Standartlarına göre düzeltmek ve düzeltilmiş bilançolarını 1/1/2013 tarihinde veya özel hesap dönemi bulunanlar daha sonraki bir tarihte başlayacak hesap döneminin açılış bilançosu olarak ticari defterlerine ve finansal tablolarına geçirmek zorundadır'

Değişiklik metni incelendiğinde; daha önce de belirtildiği gibi;

- Muhasebe standartlarını uygulayacak işletmeler KGK tarafından belirlenecektir.
- Muhasebe standartları finansal tablolarda ve konsolide tablolarda kullanılacaktır.
- Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından belirlenen şirketler 1/1/2013 tarihinde veya özel hesap dönemi dolayısıyla daha sonraki bir tarihte başlayacak hesap dönemi için, münferit ve konsolide finansal tablolarının düzenlenmesinde, Türkiye Muhasebe Standartlarını uygulamak zorundadır.
- Ticari defterlerin standartlara uyumlu olma durumu kaldırılmıştır.
- İlk uygulamada geçiş, muhasebe standartlarındaki hükümlere göre yapılacaktır.
- KOBİLER'le ilgili ayrı bir hüküm bulunmamaktadır. Eski metnin ikinci paragrafı birinciyle birleştirilerek genel olarak yazılmıştır.

3.2. Bağımsız Denetime İlişkin Hükümler

TTK ' nun 397-406 maddeleri denetlemeye ayrılmıştır. Denetimle ilgili düzenlemeler aşağıdaki konuları kapsamaktadır.

- A) Genel olarak denetim madde 397
- B) Konu ve kapsam madde 398
- C) Denetçiler - **Seçim, görevden alma ve sözleşmenin feshi** madde 399
- II - Denetçi olabilecekler madde 400
- D) İbrahim yükümü ve bilgi alma hakkı madde 401
- E) Denetim raporu madde 402
- F) Görüş yazıları madde 403
- G) Denetçilerin sır saklamadan doğan sorumluluğu madde 404
- H) Şirket ile denetçi arasındaki görüş ayrılıkları madde 405
- I) Topluluk ilişkileri için özel denetçi denetimi madde 406

6102 sayılı TTK ,tüm sermaye şirketlerine bağımsız denetim yükümlülüğü getirmekteydi, ancak 6335 sayılı Yeni TTK Değişiklik Kanunu ile 6102 sayılı TTK'nın 397. Maddesinin birinci ve ikinci fıkraları değiştirilmiş ve metne dördüncü fıkra eklenmiş ve **denetime tabi şirketlerin Bakanlar Kurulu tarafından** belirleneceği düzenlenmiştir.

6335 sayılı Yeni TTK Değişiklik Kanununda 18 maddede 397 maddede yapılan değişiklik aşağıdaki gibidir:

“MADDE 18 – 6102 sayılı Kanunun 397 nci maddesinin birinci ve ikinci fıkraları aşağıdaki şekilde değiştirilmiş ve maddeye aşağıdaki fıkra eklenmiştir.

“(1) Dördüncü fıkra uyarınca denetime tabi olan anonim şirketlerin ve şirketler topluluğunun finansal tabloları denetçi tarafından, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunca yayımlanan uluslararası denetim standartlarıyla uyumlu Türkiye Denetim Standartlarına göre denetlenir. Yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporu içinde yer alan finansal bilgilerin, denetlenen finansal tablolar ile tutarlı olup olmadığı ve gerçeği yansıtır yansıtmadığı da denetim kapsamı içindedir.

(2) Denetime tabi olanlar, hazırlanmış olan finansal tablolarının denetimden geçip geçmediğini, denetimden geçmiş ise denetçi görüşünü ilgili finansal tablonun başlığında açıkça belirtmek zorundadır. Bu hüküm, yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporu için de uygulanır. Denetime tabi olduğu hâlde, denetlettirilmiş finansal tablolar ile yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporu, düzenlenmemiş hükmündedir.”

“(4) 398 inci madde kapsamında denetime tabi olacak şirketler Bakanlar Kurulunca belirlenir.”

Değişiklik yapılmadan önce 6102 sayılı Kanunun 397. maddeye ilişkin hükümleri ise aşağıdaki gibiydi:

‘A) Genel olarak

MADDE 397- (1) Anonim şirketin ve şirketler topluluğunun finansal tabloları denetçi tarafından, uluslararası denetim standartlarıyla uyumlu Türkiye Denetim Standartlarına göre denetlenir. Yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporu içinde yer alan finansal bilgilerin, denetlenen finansal tablolar ile tutarlı olup olmadığı ve gerçeği yansıtıp yansıtmadığı da denetim kapsamı içindedir.

(2) Denetçinin denetiminden geçmemiş finansal tablolar ile yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporu düzenlenmemiş hükmündedir.

(3) Şirketin ve topluluğun finansal tabloları ile yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporu, denetleme raporunun sunulmasından sonra değiştirilmişse ve değişiklik denetleme raporlarını etkileyebilecek nitelikteyse, finansal tablolar ile, birinci fıkra çerçevesinde yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporu yeniden denetlenir. Yeniden denetleme ve bunun sonucu, raporda özel olarak açıklanır. Denetçi görüşünde de yeniden denetlemeyi yansıtan uygun eklere yer verilir.”

Değişiklik maddesinden de görüleceği üzere, artık denetlenecek şirketler bakanlar kurulu tarafından belirlenecektir. Oysa eski metinde tüm anonim ortaklıkların ve diğer sermaye **şirketlerinin** denetlenmesi **söz konusuydu. Yine denetimin KGK tarafından yayımlanan uluslararası denetim standartlarıyla uyumlu Türkiye denetim standartlarına göre yapılacağı belirtilmektedir.**

Hangi şirketlerin denetleneceği hususunda Bakanlar Kurulu Kararnamesiyle ilgili taslak çalışmalarında,

- Çalışan sayısı 500 den fazla olan,
- Satışları 200 milyondan fazla olan,
- Aktif büyüklüğü 150 milyondan fazla olan sermaye şirketlerinin bağımsız denetime tabi olduğu belirtilmektedir.

Denetlenecek şirket sayısının sınırlandırılması, TTK’nın en önemli amaçlarından birisi olan **şeffaflığın** sağlanması ve finansal bilgilerin gerçeğe uygun bir şekilde sunumunu diğer bir ifade ile dürüst resim ilkesinin uygulanmasının güvenceye alınmasını önleyecektir.

Denetimin konusu ve kapsamı da 6102 sayılı kanunun 398. Maddesinde düzenlenmiştir.

Şirketlerin ve topluluğun finansal tabloları, faaliyet raporları denetimin kapsamını oluşturmaktadır.

6335 sayılı Yeni TTK Değişiklik Kanunu ile şirket kuruluşu, sermaye artırımı, birleşme, bölünme gibi işlemlerde **işlem denetimi ve işlem denetçisinden** rapor alma şartını içeren hükümler Yeni TTK’dan tamamıyla çıkarılmıştır.

Denetimle ilgili olarak önemli değişikliklerden birisi de 6335 sayılı değişiklik

kanununun 19. maddesinde 400 .maddede kimlerin denetçi olacağı ve denetçi rotasyonu konusunda yapılan değişikliktir.

“MADDE 19 – 6102 sayılı Kanunun 400 üncü maddesinin birinci ve ikinci fıkraları aşağıdaki şekilde değiştirilmiş ve dördüncü fıkrası yürürlükten kaldırılmıştır.

“(1) Denetçi, bağımsız denetim yapmak üzere, 1/6/1989 tarihli ve 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanununa göre ruhsat almış yeminli mali müşavir veya serbest muhasebeci mali müşavir unvanını taşıyan ve Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunca yetkilendirilen kişiler ve/veya ortakları bu kişilerden oluşan sermaye şirketi olabilir. Aşağıdaki hâllerden birinin varlığında, yeminli mali müşavir, serbest muhasebeci mali müşavir ve/veya sermaye şirketi ve bunların ortaklarından biri ve bunların ortaklarının yanında çalışan veya bu cümlede anılan kişilerin mesleği birlikte yaptıkları kişi veya kişiler, ilgili şirkette denetçi olamaz. Şöyle ki, önceki cümlede sayılanlardan biri;

a) Denetlenecek şirkette pay sahibiyse,

b) Denetlenecek şirketin yöneticisi veya çalışanıysa veya denetçi olarak atanmasından önceki üç yıl içinde bu sıfatı taşıymışsa,

c) Denetlenecek şirketle bağlantısı bulunan bir tüzel kişinin, bir ticaret şirketinin veya bir ticari işletmenin kanuni temsilcisi veya temsilcisi, yönetim kurulu üyesi, yöneticisi veya sahibiyse ya da bunlarda yüzde yirmiden fazla paya sahipse yahut denetlenecek şirketin yönetim kurulu üyesinin veya bir yöneticisinin alt veya üst soyundan biri, eşi veya üçüncü derece dâhil, üçüncü dereceye kadar kan veya kayın hısımsıysa,

d) Denetlenecek şirketle bağlantı hâlinde bulunan veya böyle bir şirkette yüzde yirmiden fazla paya sahip olan bir işletmede çalışıyorsa veya denetçisi olacağı şirkette yüzde yirmiden fazla paya sahip bir gerçek kişinin yanında herhangi bir şekilde hizmet veriyorsa,

e) Denetlenecek şirketin defterlerinin tutulmasında veya finansal tablolarının düzenlenmesinde denetleme dışında faaliyette veya katkıda bulunmuşsa,

f) Denetlenecek şirketin defterlerinin tutulmasında veya finansal tablolarının çıkarılmasında denetleme dışında faaliyette veya katkıda bulunduğu için (e) bendine göre denetçi olamayacak gerçek veya tüzel kişinin veya onun ortaklarından birinin kanuni temsilcisi, temsilcisi, çalışanı, yönetim kurulu üyesi, ortağı, sahibi ya da gerçek kişi olarak bizzat kendisi ise,

g) (a) ilâ (f) bentlerinde yer alan şartları taşıdığı için denetçi olamayan bir denetçinin nezdinde çalışıyorsa,

h) Son beş yıl içinde denetçiliğe ilişkin meslekî faaliyetinden kaynaklanan

gelirinin tamamının yüzde otuzundan fazlasını denetlenen şirket veya ona yüzde yirmiden fazla pay ile iştirak etmiş bulunan şirketlere verilen denetleme ve danışmanlık faaliyetinden elde etmişse ve bunu cari yılda da elde etmesi bekleniyorsa,

denetçi olamaz.

(2) On yıl içinde aynı şirket için toplam yedi yıl denetçi olarak seçilen denetçi üç yıl geçmedikçe denetçi olarak yeniden seçilemez. Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu bu süreleri kısaltmaya yetkilidir.”

6102 sayılı yeni TTK da değişiklik öncesi 400. Madde aşağıdaki gibiydi:

‘II - Denetçi olabilecekler

MADDE 400- (1) Denetçi, ancak ortakları, yeminli mali müşavir veya serbest muhasebeci mali müşavir unvanını taşıyan bir bağımsız denetleme kuruluşu olabilir. Orta ve küçük ölçekli anonim şirketler, bir veya birden fazla yeminli mali müşaviri veya serbest muhasebeci mali müşaviri denetçi olarak seçebilirler. Bağımsız denetleme kuruluşlarının kuruluş ve çalışma esasları ile denetleme elemanlarının nitelikleri Sanayi ve Ticaret Bakanlığı tarafından hazırlanan, Bakanlar Kurulunca yürürlüğe konulacak bir yönetmelikle düzenlenir. Aşağıdaki hâllerden birinin varlığında, yeminli mâlf müşavir, serbest muhasebeci mali müşavir, bağımsız denetleme kuruluşu ve bunun ortaklarından biri ve bunların ortaklarının yanında çalışan veya bu cümlede anılan kişilerin mesleği birlikte yaptıkları kişi veya kişiler, ilgili şirkette denetçi olamaz. Şöyle ki, önceki cümlede sayılanlardan biri;

a) Denetlenen şirkette pay sahibiyse,

b) Denetlenen şirketin yöneticisi veya çalışanıysa veya denetçi olarak atanmasından önceki üç yıl içinde bu sıfatı taşımışsa,

c) Denetlenen şirketle bağlantısı bulunan bir tüzel kişinin, bir ticaret şirketinin veya bir ticari işletmenin kanuni temsilcisi veya temsilcisi, yönetim kurulu üyesi, yöneticisi veya sahibiyse ya da bunlarda yüzde yirmiden fazla paya sahipse yahut denetlenen şirketin yönetim kurulu üyesinin veya bir yöneticisinin alt veya üst soyundan biri, eşi veya üçüncü derece dâhil, üçüncü dereceye kadar kan veya kayın hısımsıysa,

d) Denetlenen şirketle bağlantı hâlinde bulunan veya böyle bir şirkette yüzde yirmiden fazla paya sahip olan bir işletmede çalışıyorsa veya denetçisi olacağı şirkette yüzde yirmiden fazla paya sahip bir gerçek kişinin yanında herhangi bir şekilde hizmet veriyorsa,

e) Denetlenen şirketin defterlerinin tutulmasında veya finansal tablolarının düzenlenmesinde denetleme dışında faaliyette veya katkıda bulunmuşsa,

f) Denetlenen şirketin defterlerinin tutulmasında veya finansal tablolarının

çıkarılmasında denetleme dışında faaliyette veya katkıda bulunduğu için (e) bendine göre denetçi olamayacak gerçek veya tüzel kişinin veya onun ortaklarından birinin kanuni temsilcisi, temsilcisi, çalışanı, yönetim kurulu üyesi, ortağı, sahibi ya da gerçek kişi olarak bizzat kendisi ise,

g) (a) ilâ (f) bentlerinde yer alan şartları taşıdığı için denetçi olamayan bir denetçinin nezdinde çalışıyorsa,

h) Son beş yıl içinde denetçiliğe ilişkin meslekî faaliyetinden kaynaklanan gelirinin tamamının yüzde otuzundan fazlasını denetlenecek şirkete veya ona yüzde yirmiden fazla pay ile iştirak etmiş bulunan şirketlere verilen denetleme ve danışmanlık faaliyetinden elde etmişse ve bunu cari yılda da elde etmesi bekleniyorsa,

denetçi olamaz; ancak, Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği, katlanılması güç bir durum ortaya çıkacaksa (h) bendindeki yasağın kaldırılması için belli bir süreyle sınırlı olarak onay verebilir.

(2) Bir bağımsız denetleme kuruluşunun, bir şirketin denetlenmesi için görevlendirdiği denetçi yedi yıl arka arkaya o şirket için denetleme raporu vermişse, o denetçi en az iki yıl için değiştirilir.

(3) Denetçi, denetleme yaptığı şirkete, vergi danışmanlığı ve vergi denetimi dışında, danışmanlık veya hizmet veremez, bunu bir yavru şirketi aracılığıyla yapamaz.

(4) Bu madde hükümleri, 554 üncü maddede öngörülen işlem denetçilerine de uygulanır. Kanunda veya esas sözleşmede aksi öngörülmemişse, işlem denetçisi genel kurul tarafından atanır ve görevden alınır. "

Maddelerin incelenmesinden de görüleceği üzere, kimlerin denetçi olacağına yapılan değişiklikle KGK karar verecektir. Bir denetçinin 10 yıl içinde aynı şirkette 7 yıl arka arkaya denetim yapması durumunda üç yıl geçmeden aynı şirkette denetim yapamayacağı düzenlenmiştir. Böylece iki yıllık süre üç yıla çıkarılmıştır. Ayrıca bu sürenin kısaltılması hususunda KGK'na yetki verilmiştir. Ayrıca, 6335 sayılı Yeni TTK Değişiklik Kanunu'nun 37. maddesinin üçüncü fıkrası gereğince, bu fıkranın yürürlük tarihinden önce ilgili mevzuatları uyarınca seçilmiş bağımsız denetim kuruluşlarının denetimde geçen süreleri 400. Maddenin ikinci fıkrasında belirtilen sürelerin hesaplanmasında dikkate alınacağı hususu da düzenlenmiştir. Denetime tabi şirketlerin ilk bağımsız denetçilerini atamaları için belirlenmiş olan son tarih 1 Mart 2013'den 31 Mart 2013'e uzatılmıştır.

6335 sayılı değişiklik kanunun 37.maddesindeki geçici 6 maddenin 2 .3.ve 4.Fıkralarında 400. Madde ile ilgili olarak yaptığı değişiklik ise aşağıdaki gibidir:

“(2) 400 üncü maddede öngörülen denetçi, 397 nci maddenin dördüncü

fıkrasına göre denetime tabi tutulan şirketlerin yetkili organı tarafından en geç 31/3/2013 tarihine kadar seçilir. Seçim ile birlikte 6762 sayılı Kanuna göre görev yapan denetçinin görevi sona erer. 397 nci maddenin dördüncü fıkrasına göre denetime tabi olmayan şirketlerin 6762 sayılı Kanuna göre görev yapan denetçilerinin görevi de 31/3/2013 tarihinde sona erer. Bu tarihe kadar 6762 sayılı Kanuna göre görev yapan denetçi veya denetçilerin herhangi bir sebeple vazifelerinin sona ermesi hâlinde 6762 sayılı Kanunun 351 inci maddesi uygulanır. 31/12/2012 tarihinde veya özel hesap dönemi dolayısıyla daha sonraki bir tarihte sona erecek olan dönemin bilançosu, 6762 sayılı Kanun hükümleri uyarınca 6762 sayılı Kanun hükümlerine göre seçilmiş bulunan denetçi tarafından denetlenir. 1/1/2013 tarihini taşıyan veya özel hesap dönemi dolayısıyla daha sonraki bir tarih itibarıyla çıkarılmış bulunan açılış bilançosu, bu Kanuna göre seçilmiş denetçi tarafından ve bu Kanun hükümleri uyarınca denetlenir. Bu Kanun hükümlerine göre seçilen denetçi, denetimini bu Kanun hükümlerine göre yapar. Ancak, denetçi bu Kanunun 402 nci maddesinin birinci fıkrası uyarınca, geçmiş yıla ait finansal tablolar ile gerekli karşılaştırmayı yapabilmek için, 6762 sayılı Kanuna veya diğer mevzuata göre hazırlanan finansal tablolara raporunda yer verir. Bu fıkra hükümleri uyarınca görevleri ve organ sıfatları son bulan denetçinin veya denetçilerin, 6762 sayılı Kanuna göre toplantıya çağırdıkları genel kurullar toplanır ve azlık, 6762 sayılı Kanunun 367 nci maddesine göre görevleri sona eren denetçilere başvurmuşsa, o usule devam olunur.

(3) Bu fıkranın yürürlük tarihinden önce ilgili mevzuatları uyarınca seçilmiş bağımsız denetim kuruluşlarının denetimde geçen süreleri 400 üncü maddenin ikinci fıkrasında belirtilen sürelerin hesaplanmasında dikkate alınır.

(4) Bu maddenin yürürlüğe girdiği tarih itibarıyla, 1/6/1989 tarihli ve 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanununa göre yeminli mali müşavirlik hakkını kazanmış olan meslek mensupları ile mülga 3143 sayılı Sanayi ve Ticaret Bakanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun ile 6762 sayılı Kanun hükümlerine göre ticaret şirketleri nezdinde denetim yetkisine en az on yıldır sahip olanlar, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunca öngörülen eğitimi tamamlamış olmaları hâlinde sınav veya başkaca bir şart aranmaksızın bağımsız denetçi olarak yetkilendirilir.”

3.3. Ticari Defterlerle İlişkin Hükümler

6102 sayılı yeni TTK'nın beşinci kısmı ticari defterleri düzenlemiştir.64-77 maddelerde yer alan ticari defterlere ilişkin düzenlemeler aşağıdaki konuları kapsamaktadır:

A) Defter tutma ve envanter

I - Defter tutma yükümlülüğü MADDE 64-

II - Defterlerin tutulması MADDE 65

III – Envanter MADDE 66-

IV - Envanteri kolaylaştırıcı yöntemler MADDE 67

B) Açılış bilançosu, yılsonu finansal tabloları

I - Genel hükümler

1. Düzenleme yükümü MADDE 68
2. Düzenlemeye ilişkin ilkeler MADDE 69-
3. Dil ve para birimi MADDE 70
4. İmza MADDE 71

II - Kalemlere ilişkin ilkeler

1. Tamlik ve mahsup yasağı MADDE 72-
2. Bilançonun içeriği MADDE 73
3. Aktifleştirme yasağı MADDE 74-
4. Karşılıklar MADDE 75-
5. Dönem ayırıcı hesaplar MADDE 76
6. Sorumluluk ilişkileri MADDE 77

III - Değerleme ilkeleri

1. Genel değerlendirme ilkeleri MADDE 78-
2. Varlıklar ile borçların değerlendirme ölçüleri MADDE 79-
3. İktisap ve üretim değerleri MADDE 80
4. Değerlemeyi basitleştirici yöntemler MADDE 81

C) Saklama ve ibraz

I - Belgelerin saklanması, saklama süresi MADDE 82-

II - Hukuki uyumsuzlıklarda ibraz MADDE 83

III - Uyuşmazlıklarda suret alınması MADDE 84-

IV - Defterlerin tümüyle incelenmesi MADDE 85

V - Görüntü ve veri taşıyıcılara aktarılmış belgelerin ibrazı MADDE 86

VI - Ticarete yeni başlayanlar için uygulama MADDE 87

VII -Türkiye Muhasebe Standartları Kurulunun yetkisi MADDE 88

Yukarıdaki madde hükümlerinden 64. Madde ,6335 sayılı değişiklik kanununun 8. maddesinde değiştirilerek, ticari defterlerin Türkiye muhasebe standartla-

rına uygun olarak tutulacağı hususu metinden çıkartılmış , ayrıca maddeye eklenen 5.paragrafla kayıtların Vergi Usul Kanununa göre tutulacağı belirtilmiştir. Değişiklik maddesi aşağıdaki gibidir:

‘MADDE 8 – 6102 sayılı Kanunun 64 üncü maddesinin birinci, üçüncü ve beşinci fıkraları aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

“(1) Her tacir, ticari defterleri tutmak ve defterlerinde, ticari işlemleriyle ticari işletmesinin iktisadi ve mali durumunu, borç ve alacak ilişkilerini ve her hesap dönemi içinde elde edilen neticeleri, bu Kanuna göre açıkça görülebilir bir şekilde ortaya koymak zorundadır. Defterler, üçüncü kişi uzmanlara, makul bir süre içinde yapacakları incelemede işletmenin faaliyetleri ve finansal durumu hakkında fikir verebilecek şekilde tutulur. İşletme faaliyetlerinin oluşumu ve gelişmesi defterlerden izlenilmelidir.”

“(3) Fiziki ortamda tutulan yevmiye defteri, defteri kebir ve envanter defteri ile dördüncü fıkra da sayılan defterlerin açılış onayları, kuruluş sırasında ve kullanılmaya başlanmadan önce noter tarafından yapılır. Bu defterlerin izleyen faaliyet dönemlerindeki açılış onayları, defterlerin kullanılacağı faaliyet döneminin ilk ayından önceki ayın sonuna kadar notere yaptırılır. Pay defteri ile genel kurul toplantı ve müzakere defteri yeterli yapıtları bulunmak kaydıyla izleyen faaliyet dönemlerinde de açılış onayı yaptırılmaksızın kullanılmaya devam edilebilir. Yevmiye defteri ile yönetim kurulu karar defterinin kapanış onayı, izleyen faaliyet döneminin üçüncü ayının sonuna kadar notere yaptırılır. Ticaret şirketlerinin ticaret siciline tescili sırasında defterlerin açılış ticaret sicili müdürlükleri tarafından da onaylanabilir. Açılış onayının noter tarafından yapıldığı hâllerde noter, ticaret sicili tasdiknamesini aramak zorundadır. Ticari defterlerin elektronik ortamda tutulması hâlinde bu defterlerin açılışlarında ve yevmiye defteri ile yönetim kurulu karar defterinin kapanışında noter onayı aranmaz. Fiziki ortamda veya elektronik ortamda tutulan ticari defterlerin nasıl tutulacağı, defterlere kayıt zamanı, onay yenileme ile açılış ve kapanış onaylarının şekli ve esasları Gümrük ve Ticaret Bakanlığı ile Maliye Bakanlığınca müştereken çıkarılan tebliğle belirlenir.”

“(5) Bu Kanuna tabi gerçek ve tüzel kişiler, 4/1/1961 tarihli ve 213 sayılı Vergi Usul Kanununun defter tutma ve kayıt zamanıyla ilgili hükümleri ile aynı Kanunun 175 inci ve mükerrer 257 nci maddelerinde yer alan yetkiye istinaden yapılan düzenlemelere uymak zorundadır. Bu Kanunun defter tutma, envanter, mali tabloların düzenlenmesi, aktifleştirme, karşılıklar, hesaplar, değerlendirme, saklama ve ibraz hükümleri 213 sayılı Kanun ile diğer vergi kanunlarının aynı hususları düzenleyen hükümlerinin uygulanmasına, vergi kanunlarına uygun olarak vergi matrahının tespit edilmesine ve buna yönelik mali tabloların hazırlanmasına engel teşkil etmez.”

6102 sayılı kanunun 64. Maddesinin değiştirilmeden önceki orijinal hali ise aşağıdaki gibidir:

“A) Defter tutma ve envanter**I - Defter tutma yükümlülüğü**

MADDE 64- (1) Her tacir, ticari defterleri tutmak ve defterlerinde, ticari işlemleriyle malvarlığı durumunu, Türkiye Muhasebe Standartlarına ve 88 inci madde hükümleri başta olmak üzere bu Kanuna göre açıkça görülebilir bir şekilde ortaya koymak zorundadır. Defterler, üçüncü kişi uzmanlara, makul bir süre içinde yapacakları incelemede işletmenin faaliyetleri ve finansal durumu hakkında fikir verebilecek şekilde tutulur. İşletme faaliyetlerinin oluşumu ve gelişmesi defterlerden izlenebilmelidir.

(2) Tacir, işletmesiyle ilgili olarak gönderilmiş bulunan her türlü belgenin, fotokopi, karbonlu kopya, mikrofiş, bilgisayar kaydı veya benzer şekildeki bir kopyasını, yazılı, görsel veya elektronik ortamda saklamakla yükümlüdür.

(3) Ticari defterler, açılış ve kapanışlarında noter tarafından onaylanır. Kapanış onayları, izleyen faaliyet döneminin altıncı ayının sonuna kadar yapılır. Şirketlerin kuruluşunda defterlerin açılışı ticaret sicili müdürlükleri tarafından da onaylanabilir. Açılış onayının noter tarafından yapıldığı hâllerde noter, ticaret sicili tasdiknamesini aramak zorundadır. Türkiye Muhasebe Standartlarına göre elektronik ortamda veya dosyalama suretiyle tutulan defterlerin açılış ve kapanış onaylarının şekli ve esasları ile bu defterlerin nasıl tutulacağı Sanayi ve Ticaret Bakanlığınca bir tebliğle belirlenir.

(4) Pay defteri, yönetim kurulu karar defteri ve genel kurul toplantı ve müzakere defteri gibi işletmenin muhasebesiyle ilgili olmayan defterler de ticari defterlerdir.

(5) Yevmiye, defteri kebir ve envanter defteri dışında tutulacak defterler Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu tarafından bir tebliğ ile belirlenir.

(4) Defterler ve gerekli diğer kayıtlar, olgu ve işlemleri saptayan belgelerin dosyalanması şeklinde veya veri taşıyıcıları aracılığıyla tutulabilir; şu şartla ki, muhasebenin bu tutuluş biçimleri ve bu konuda uygulanan yöntemler Türkiye Muhasebe Standartlarına uygun olmalıdır. Defterlerin ve gerekli diğer kayıtların elektronik ortamda tutulması durumunda, bilgilerin saklanma süresince bunlara ulaşılmamasının ve bu süre içinde bunların her zaman kolaylıkla okunmasının temin edilmiş olması şarttır. Elektronik ortamda tutulma hâlinde birinci ilâ üçüncü fıkra hükümleri kıyas yoluyla uygulanır. ”

6102 sayılı yeni TTK'nın 64. Maddesinde yapılan bu değişiklik, Türk Ticaret Kanunu'nun

bütünlüğünü bozmuş, Türk muhasebe sistemini,kaydıyla,defteriyle, finansal raporlarıyla uluslararası standartlara uyumunda, şeffaflığı sağlamada,engelleyici bir hüküm olmuştur.

Muhasebe bir bilgi sistemidir. Muhasebe kayıtlarının, ölçme değerlendirme kurlarının başka esasa göre, finansal raporların başka kriterlere göre düzenlenmesi mümkün değildir. Ancak bu uygulama iki kayıt sistemi ile iki farklı finansal raporlamayla mümkündür. Bu madde ile Muhasebe sistemi uygulama genel tebliği kapsamındaki işletmeler iki farklı esaslarda muhasebe kaydı yapmak, iki farklı finansal tablo düzenlemek zorunda bırakılmaktadır.

Bu maddenin birinci paragrafındaki hükmün amacı ile, yeni ilave edilen 5. Paragraftaki amaç da çelişmektedir.

Birinci paragrafta, metinden görüleceği üzere, kayıtların, işletmenin gerçek durumunu yani mali durumunu, faaliyet sonuçlarını nakit akışlarını gösterecek şekilde ortaya konulmasını sağlayacak biçimde tutulması istenmektedir. Bunun sağlanmasının yolu da uluslararası normlara uygun Türkiye muhasebe standartlarına uygun kayıt tutulmasıyla sağlanır. TTK'nun kaleme alınış mantığında da temelde bu vardı. Nitekim birçok maddede hep standartlara yollama yaparak düzenlemeler yapılmıştır. Ancak 5. Paragrafta, bu düzenlemelerin hiçbir hükmü olmadığı, vergi kanunlarındaki düzenlemelerin dikkate alınacağı vurgulanmıştır. Mademki standartlara gerek yoktu niye bu maddeler bu şekilde kaleme alınmıştır?

Bu ilavenin son anda yetkinin Maliye Bakanlığının elinden gideceği kaygısı ile getirildiği düşünülebilir. Vergi matrahının sağlıklı tespiti, tabii ki önemlidir. Maliye Bakanlığının görevi de vergiyi kayıpsız olarak tahsil etmektir. Ancak bunun sağlanması, kayıt düzeninin mutlaka birebir vergi kanunlarına göre tutulmasını gerekli kılmaz. Kayıt sistemini vergi matrahının hesabına da olanak verecek biçimde ve detayda tutmak mümkündür. Maliye Bakanlığının istediği bilgiler, ticari karın mali kara dönüştürülmesi tablosuyla Bakanlığa verilebilir. Nitekim Bankacılık sektörü, sigorta işletmeleri kayıtlarını muhasebe standartlarına göre tutarken, finansal tablolarını muhasebe standartlarına göre düzenlerken aynı zamanda Maliye Bakanlığının talep ettiği bilgileri kendilerine vermekte ve ticari kardan mala kara geçiş tablolarını düzenlemektedirler. Bu uygulama muhasebe sistemi uygulama genel tebliği kapsamındaki şirketler için de yapılabilir.

Madde hükmü incelendiğinde, hangi ticari defterlerin tutulacağı Maliye Bakanlığı tarafından belirlenecektir. 64. maddede, defterlerin onay tarihine ilişkin düzenlemeler de yapılmıştır.

Bu kısımda yer alan maddelerden 84 maddenin son cümlesi de muhasebe standartlarına atıfta bulunduğu için yürürlükten kaldırılmıştır. 84. Madde metni aşağıdaki gibidir:

III - Uyuşmazlıklarda suret alınması

MADDE 84- (1) Bir hukuki uyuşmazlıkta ticari defterler ibraz edilmişse, defterlerin uyuşmazlıkla ilgili kısımları tarafların katılımı ile incelenir. Gerekli görü-

lürse, defterlerin ilgili yapraklarından suret alınır. (Defterlerin geri kalan içerikleri, onların Türkiye Muhasebe Standartlarına uygunluklarının denetimi için gerekliyse mahkemeye açıklanır.) parantez içine alınan cümle metinden çıkarılmıştır.

3.4. Kurumsal Yönetim İlkelerine İlişkin Hükümler

Kurumsal yönetim; bir şirketin yönetimi, yönetim kurulu, pay sahipleri ve diğer paydaşlar arasındaki bir dizi ilişkiyi kapsar .6102 sayılı yeni Türk Ticaret Kanununda da kurumsal yönetim ilkeleriyle ilişkili doğrudan veya dolaylı olarak düzenlenmiş maddeler bulunmaktadır. Kurumsal yönetim ilkelerinin **eşitlik, şeffaflık, hesap verilebilirlik ve sosyal sorumluluk** ilkelerine yönelik uygulamayı yönlendiren;

- pay sahipleriyle,
- şeffaflık ve hesap verilebilirlikle(Kamuyu aydınlatmakla),
- diğer menfaat sahiplerinin(paydaşların) haklarıyla,
- yönetim kurullarının sorumluluklarıyla ilgili birçok madde bulunmaktadır.²

1.Pay sahipleriyle ilgili düzenlemeler:

i.Pay sahipliği haklarının kullanımının kolaylaştırılmasıyla ilgili olarak: TTK 414,415,425-428,466,499.cu maddelerde hükümler bulunmaktadır.

ii. Bilgi Alma ve İnceleme Hakkı ile ilgili maddeler:TTK 437 özel denetim isteme hakkı , TTK 438-444 mad.,TTK 1524,1527 Md elektronik ortamda bilgi alma

iii. Genel kurula katılım hakkı ile ilgili maddeler: TTK 407-419 mad.

iv..Oy Hakkı ile ilgili maddeler: TTK 434- 436 maddeler

v. Azınlık hakları ile ilgili maddeler: TTK 360 mad, 411 mad..

vi. Kar payı hakkı ile ilgili maddeler:TTK 509, 511 mad.

vii.Payların devri ile ilgili maddeler: TTK ,489,- 497 maddeler

viii. Pay sahiplerine eşit İşlem İlkesi ile ilgili maddeler: TTK madde 357

2.Kamuyu Aydınlatma Ve Şeffaflık İle İlgili Düzenlemeler

Bu grupta işletmelere ilişkin aşağıda listelenen bilgilerin kamuya açıklanması esasları ve kamuya açıklanacak bilgiler düzenlenmiştir.

Kamuyu aydınlatma ve şeffaflık ilkesiyle ilgili olarak TTK'da yer alan düzenlemeler aşağıdaki maddelerde görülmektedir.

² Bu konuda detaylı bilgi için bakınız:Akdoğan Nalan,Akdoğan M.Uğur; "Türk Ticaret Kanunu'nun Kurumsal Yönetim İlkelerine İlişkin Düzenlemelerinin Sermaye Piyasası Kurulu Tarafından Yayımlanan Kurumsal Yönetim İlkeleriyle Uyumunun Karşılaştırmalı Olarak Analizi Muhasebe ve Denetim Bakış , sayı 35 yıl 2012 s.1-28

- i. Kamuyu Aydınlatma Esasları ve Araçları :TTK md 514- 518,1524
- ii. Şirket ile Pay Sahipleri, Yönetim Kurulu Üyeleri ve Yöneticiler Arasındaki İlişkilerin Kamuya Açıklanması : TTK md. 395, 396 516,518,1524
- iii. Kamunun Aydınlatılmasında Periyodik Mali Tablo ve Raporlar: TTK md 514 - 515,1524
- iv. Bağımsız Denetimin İşlevi :TTK md.397- -406
- v. Ticari Sır Kavramı ve İçerden Öğrenenlerin Ticareti :TTK md. 404
- vi. Kamuya Açıklanması Gereken Önemli Olay Ve Gelişmeler :TTK md.516,152

3.Menfaat Sahipleriyle(Paydaşlarla) İlgili Düzenlemeler

Menfaat Sahibi, (İşletme İlgilileri), işletmenin hedeflerine ulaşmasında ve faaliyetlerinde ilgisi olan herhangi bir kimse,kurum veya çıkar grubudur. Şirket ile doğrudan ilişki içerisinde bulunan üçüncü kişilerdir. Bu kişi veya grupların işletme ile sözleşmeye dayalı bir ilişkisi olabileceği gibi, ilişkinin sözleşmeye dayanmadığı durumlar da olabilir.Menfaat sahipleri;çalışanlar, alacaklılar, müşteriler, tedarikçiler,sendikalar, çeşitli sivil toplum kuruluşları, devlet , şirkete yatırım yapmayı düşünebilecek potansiyel tasarruf sahiplerini kapsar.Bu gruba yönelik olarak TTK'daki düzenlemeleri aşağıdaki gibi sıralayabiliriz:

- i. Menfaat Sahiplerine İlişkin Şirket Politikası:TTK md 1524, TTK md 1529
- ii-.Menfaat Sahiplerinin Şirket Yönetimine Katılımının Desteklenmesi :TTK md 360
- iii. Şirket Malvarlığının Korunması :TTK md 369
- iv-.**Şirketin İnsan Kaynakları** Politikası:TTK md. 522
- v. Müşteriler Ve Tedarikçilerle İlişkiler: TTK md. 1529
- vi..Etik Kuralları: TTK md. 1524, TTK md. 1529
- vii. Sosyal Sorumluluk: TTK md. 1529,TTK md. 1529

4.Yönetim Kuruluna İlişkin Düzenlemeler

Yönetim kurulu, genel kurulda pay sahiplerinin kendisine vermiş olduğu yetki doğrultusunda,mevzuat, esas sözleşme, şirket içi düzenlemeler ve politikalar çerçevesinde yetki ve sorumluluklarını kullanır ve şirketi temsil eder.TTK'da **yönetim kurulu ile ilgili düzenlemeler kurumsal yönetim ilkeleri açısından aşağıdaki gibidir:**

- i.Yönetim Kurulunun Temel Fonksiyonları TTK md . 374
- ii.Yönetim Kurulunun Faaliyet Esasları ile Görev ve Sorumlulukları TTK md. 369 370,374-378

- iii. Yönetim Kurulunun Oluşumu ve Seçimi TTK md 359,362-.364
- iv. Yönetim Kuruluna Sağlanan Mali Haklar TTK md 394
- v. Yönetim Kurulunda Oluşturulan Komitelerin Sayı, Yapı ve Bağımsızlığı TTK 360
- vi. Yöneticilerin **görevlerini yaparken uyacakları ilkeler:** TTK 366- 371,388-393,396

Yukarıda sıralanan madde hükümleri analiz edildiğinde, Yeni TTK **hükümlerinin büyük ölçüde kurumsal** yönetim ilkelerini kapsadığı görülecektir. Ayrıca TTK 'nın 1529. maddesinde bu konuyla ilgili **özel bir düzenleme yapılmıştır**. Madde hükmü aşağıdaki gibidir:

‘Kurumsal yönetim ilkeleri

MADDE 1529- (1) *Halka açık anonim şirketlerde kurumsal yönetim ilkeleri, yönetim kurulunun buna ilişkin açıklamasının esasları ve şirketlerin bu yönden derecelendirme kural ve sonuçları Sermaye Piyasası Kurulu tarafından belirlenir.*

(2) *Sermaye Piyasası Kurulunun uygun görüşü alınmak şartıyla, diğer kamu kurum ve kuruluşları, sadece kendi alanları için geçerli olabilecek kurumsal yönetim ilkeleriyle ilgili, ayrıntıya ilişkin sınırlı düzenlemeler yapabilirler”*

Bu madde hükmünden de görüleceği üzere TTK ,SPK'nın kurumsal yönetim ilkelerinin uygulanmasını öngörmektedir.

4.YENİ TTK’NUN 1.1.2013 TARİHİNDEN SONRA MUHASEBE UYGULAMALARINA YANSIMASI

Yeni TTK 'nın değişiklikleriyle birlikte ilgili madde hükümleri değerlendirildiğinde muhasebe uygulamalarında meydana getireceği değişiklikleri TMS/ TFRS'leri uygulamak durumunda olan işletmeler açısından ve bu kapsamda olmayan işletmeler (KOBİ'ler)açısından incelemek uygun olacaktır.

4.1.TMS /TFRS’ leri Uygulamak Durumunda Olan Tam Sete Tabi İşletmelere Yeni TTK Hükümlerinin Yansımaları

1. Tam set TMS/TFRS’leri uygulayacak olanlar

Tam set TMS/TFRS’leri uygulayacak olan işletmeleri aşağıdaki gibi sıralayabiliriz:

Standartdaki tanıma göre :

“Kamuya hesap verme sorumluluğu bulunan, diğer bir ifade ile ,borçlanma araçlarının veya özkaynağa dayalı finansal araçların kamuya açık bir piyasada (yerel ve bölgesel piyasalar da dâhil olmak üzere, yerli veya yabancı bir sermaye piyasasında veya tezgâh üstü piyasada) işlem gören veya bu tür bir

piyasada işlem görmek üzere söz konusu araçların ihraç edilme aşamasında bulunan ya da; esas faaliyet konularından birinin, varlıkları güvenilir kişi sıfatıyla geniş bir kitle adına muhafaza etmek olan bankalar, yatırım bankaları, yatırım fonları, kredi birlikleri, sigorta şirketleri, emeklilik şirketleri, bireysel emeklilik fonları v.b şirketler ” tam set TMS/TFRS’leri uygulayacaklardır.

Türk Ticaret Kanununda bu konuda daha öncede açıklandığı gibi farklı maddelerde düzenleme yapılmıştır.

Madde 88, madde 1534, geçici madde1 ve geçici madde6 daki madde hükümleri birlikte değerlendirildiğinde aşağıdaki işletmelerin TMS/TFRS’leri uygulamak zorunda olduklarını söyleyebiliriz.

- Sermaye Piyasası Kanununa göre, ihraç ettikleri sermaye piyasası araçları borsada veya teşkilatlanmış diğer bir piyasada işlem gören şirketler, aracı kurumlar, portföy yönetim şirketleri ve konsolidasyon kapsamına alınan diğer işletmeler

- Bankacılık Kanununun 3 üncü maddesinde tanımlanan bankalar ile bağlı ortaklıkları
- 3/6/2007 tarihli ve 5684 sayılı Sigortacılık Kanununda tanımlanan sigorta ve reasürans şirketleri,
- 28/3/2001 tarihli ve 4632 sayılı Bireysel Emeklilik Tasarruf ve Yatırım Sistemi Kanununda tanımlanan emeklilik şirketleri,
- Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından belirlenen şirketler
- İsteyen KOBİLER

Eski metinde, KOBİ ölçütünün üzerinde kalan işletmelerin de TMS /TFRS’leri uygulayacakları belirlenmişken, değişiklik metninde bu ifadeler çıkmış , yerine Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından belirlenen şirketler ifadesi gelmiştir. Böylece KGK; TOBB ve Gümrük ve Ticaret Bakanlığı tarafından ortaklaşa belirlenen ölçütlerin üzerinde kalan işletmeler değil, KGK ‘nun karar vereceği şirketlerin TMS/TFRS’leri uygulaması öngörülmüştür.

Şu ana kadar KGK bu konuda herhangi bir düzenleme yapmamıştır Diğer taraftan KGK, TOBB ve Gümrük ve Ticaret Bakanlığı henüz KOBİ ölçütlerini yayımlamamıştır. Bu nedenle hangi büyüklükteki işletmelerin KOBİ kapsamı dışında olacağı henüz belirlenmemiştir.

Aynı şekilde Bakanlar Kurulu kararnamesi ile hangi şirketlerin bağımsız denetime tabi tutulacağı belirlenecektir.. Bu konuda görüşe sunulan taslakta ölçütler aşağıdaki gibi belirlenmiştir:

- Çalışan sayısı 500 den fazla olan işletmeler

- Net satışları (Cirosu) 200 milyon TL den fazla olan,
- Aktif toplamı 150 Milyon TL den fazla olan işletmeler

Bu ölçütler kanaatimize göre yüksek tutulmuştur. Bu ölçütlere sahip şirket sayısı pek fazla olmayacaktır. Bu sonuç hem TMS/TFRS'lerin uygulama alanını hem de bağımsız denetimin kapsamını azaltacaktır.

Avrupa Birliği kriterlerinde,

- **Çalışan sayısı 250 den fazla olan işletmeler**

- Net satışları (Cirosu) 50 milyon Avro dan fazla olan, ($50 \times 2.40 = 120$ milyon TL)
- Aktif toplamı 43 milyon Avro dan fazla olan işletmeler ($43 \times 2.40 = 103,2$ milyon TL)

büyük kapsamına girmektedir. Taslaktaki ölçütlerin AB ölçütlerine yakın hale getirilmesi uygun olacaktır.

2. Tam Set TMS/TFRS'leri Uygulayacak Olan İşletmelerin Muhasebe Uygulamalarında Meydana Gelecek Değişiklikler

6102 Sayılı Yeni TTK 'nın uygulamaya girmesiyle, yukarıdaki kapsamda olacak olan işletmelerin muhasebe uygulamalarında meydana gelecek değişiklikleri aşağıdaki gibi özetleyebiliriz:

i. Yukarıda açıklanan koşulları taşıyan işletmeler tam set TMS/TFRS'leri ve yorumları uygulayacaktır. Finansal raporlar bu esaslara göre düzenlenecektir.

Bu işletmelerden borsada işlem görenler, bankalar, sigorta işletmeleri, aracı kurumlar gibi finans sektöründe faaliyette bulunan işletmeler esasen 2005 yılından beridir uluslararası muhasebe standartlarını uygulamaktalar ve bağımsız denetim yaptırmaktadırlar. Bu nedenle bu grup için Yeni TTK olmasa da zaten uygulama yapılıyordu.

Bunun dışında kalan ve Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından belirlenen şirketler ilk kez Yeni TTK kapsamında TMS/TFRS'leri uygulayacaklar ve hem bireysel hem de konsolide finansal tablolarını TMS/TFRS'lere göre düzenleyeceklerdir. **Bu işletmelerin ilk geçiş bilançolarını TMS/TFRS'ye göre hazırlamaları ve 1.1.2013 açılış bilançolarını buna göre hazırlamaları gerekmektedir.**

Türkiye finansal raporlama standartlarının ilk uygulaması standardı kapsamında, ilk geçiş bilançosu bu işletmeler için 1. Ocak 2012 tarihli bilançodur. Bu bilançonun TMS/TFRS'lere dönüştürülmesi gerekecektir.

Daha önce de vurgulandığı gibi borsaya kayıtlı işletmeler, bankalar, sigorta

işletmeleri daha önceki yıllarda TMS/TFRS'leri uygulamaya başladıklarından bu **işletmeler için herhangi bir değişiklik olmayacaktır. Sadece 1.1.2013 tarihinde yürürlüğe giren standartlarla ilgili olarak yeni uygulamalar devreye girecektir.** Bu **işletmelerin geçiş bilançosu düzenlemeleri gerekmemektedir. Çünkü daha önce düzenlemişlerdir.**

Finansal tablolarını ilk kez TMS/TFRS'lere **göre düzenleyecek olan işletmelerin** hangi finansal tablo formatlarını uygulayacakları henüz KGK tarafından yayımlanmamıştır. Bankalar BDDK tarafından yayımlanan formatlara göre, sigorta **şirketleri Hazine** tarafından yayımlanan formatlara göre, borsada işlem gören SPK şirketleri ise SPK'nın daha önce yayımladığı formata göre finansal tablolarını yayımlamaktadırlar. Bu tablolar standartlara uygundur.

TMS/TFRS kapsamında olan diğer işletmeler ilk kez finansal tablolarını Finansal tablolar sunuluş standardında belirlenen hükümlere göre düzenleyeceklerdir. Hernekadar finansal tablolar sunuluş standardında tabloda yer alacak asgari bilgiler belirlenmişse de Türkiye'deki uygulamada tekliği sağlamak bakımından muhasebe sistemi uygulama genel tebliği kapsamında olup da borsada işlem görmeyen ve ilk kez Türkiye muhasebe standartlarına göre finansal tablo düzenleyecek olanlara bir formatın belirlenmesi gerekmektedir. Alında TMSK döneminde bu tablo formatları belirlenmiş ve yayınlanmak üzere taslak olarak bekletilmekte idi. Bu tablo düzenlerinin gözden geçirilerek güncellenmesi ve hemen uygulamaya konulmak üzere 01.01.2013 tarihinden önce yayımlanması gerekir.

ii. Tam sete tabi olan işletmeler finansal tablolar yanında faaliyet raporlarını da yayımlamak zorundadırlar. TTK hükümlerine göre faaliyet raporlarının hazırlanması gerekir.

iii. Bakanlar Kurulu tarafından belirlenen işletmeler bağımsız denetime tabi tutulacaktır. Bu işlemlerin 31.03 2013 tarihine kadar bağımsız denetim firmalarını belirlemeleri gerekir. Daha önce **bağımsız denetim yaptıran firmalar, bağımsız denetimi yaptırdıkları bağımsız denetim firmasından 7 yıldan beri aralıksız olarak hizmet almışlarsa, denetim firmalarını değiştirmek zorundadırlar.**

iv. Tam set TMS/TFRS'leri uygulayan ve bağımsız denetime tabi işletmeler 1.07.2013 tarihine kadar internet sitelerini oluşturmaları gerekir. Kurumsal Yönetim ilkeleri kapsamında işletme ilgililerini bilgilendirmek amacıyla bu işletmelerin internet siteleri kurmaları gerekir. **İnternette zorunlu olarak yayımlanacak bilgiler son değişiklikle azaltılmıştır 524 madde yürürlükten kaldırılmıştır.** Böylece kamuyu aydınlatmada geri adım atılmıştır. Borsada işlem gören şirketlerin esasen internet siteleri bulunmakta ve SPK'nın istediği bilgiler siteden yayımlanmaktadır. Ancak internet sitesi bulunmayanların internet sitelerini 1.07.2013 tarihine kadar oluşturmaları gerekir.

v. Bağımsız denetime tabi işletmelerin, iç kontrol sistemlerini kurmaları gerekir

vi. Bağımsız denetime tabi işletmelerin kurumsal yönetim ilkelerini uygulamaları ve kurumsal yönetim ilkelerine uyum beyanlarını düzenlemele-ri gerekir.

Borsada hisse senetleri işlem gören işletmelerin birçoğu esasen SPK 'nın yayımlamış olduğu Kurumsal yönetim ilkelerine tabii olduklarından Kurumsal **Yönetim İlkelerine uyum beyanını düzenlemektedir. Ancak ilk kez TMS/ TFRS'leri uygulayacak olanlar, bu ilkelerin gereklerini de yerine getirmek zorundadırlar.**

vii. TTK'nun 64 maddeye ilave edilen 5. Fıkra gereği muhasebe defelerinin VUK 'a göre kaydedileceği hususu muhasebe kayıt düzeninde ve muhasebe uygulamalarında sorunlar ve zorluklar yaratacaktır.

a. Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği Kapsamında Olmayan İşletmeler

Bankalar, aracı kurumlar, portföy yönetim **şirketleri, sigorta işletmeleri ve diğer finans sektöründe faaliyette bulunan işletmeler**, Bireysel Emeklilik Ta-sarruf ve Yatırım Sistemi Kanununda tanımlanan emeklilik şirketleri gibi şirketler Muhasebe sistemi Uygulama genel tebliğine tabi olmadıkları için bu grubun ayrı hesap planları bulunmaktadır. Bankaların hesap planı BDDK tarafından TMS/ TFRS'lere uyumlu uluslararası finansal raporlamayı sağlayacak biçimde yeni-den yapılandırılmış ve hesap açıklamaları standarttaki hükümlere uygun hale getirilmiştir.. Aynı şekilde sigorta işletmelerinin hesap planları da hazine tarafın-dan güncellenmiş ve uluslararası raporlamaya imkan verecek biçimde hesap-lar açılmış hesap tanımları buna göre yapılmıştır. Bu grupta ,bugüne kadar bir sorun yaşanmamış, hazırlanan bireysel(Münferit) finansal tablolar hem Maliye Bakanlığına verilmiş hem de genel amaçlı tablo olarak kamuyu aydınlatmak üzere kullanılmıştır. Bu işletmeler Ticari kardan mali kara geçiş tablolarını dü-zenleyerek matrahı tespit etmişlerdir. Bu işletmelerde şu ana kadar iki ayrı finan-sal tablo düzenlenmemiştir. Ayrıca verginin doğru tespiti açısından da bir sorun yaşanmamıştır.

01.1.2013 tarihinden sonra , 64 madde gereği bu işletmelerin sadece ver-gi kanunlarının öngördüğü hesaplara ve değerlendirme hükümlerine göre kayıt yapmaları **istenmemelidir**. Örneğin bankacılık sektöründe finansal araçlar çok önemlidir. Vergi kanunlarındaki değerlendirme hükümleri farklıdır diye bu grubun iş-leyişini değiştirmek istenmemelidir. Önemli olan kayıt sisteminin vergi ile farklı-lıkların da izlenmesine olanak vermesidir, ki bu uygulama esasen yapılmaktadır. Aksi durumda bu sektörlerdeki işletmelerde iki ayrı defter tutmak iki finansal tab-lo düzenlemek zorunda kalacaktır.

b. Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği Kapsamında Olan İşletmeler

Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği kapsamında olan işletmeler, şu anda Maliye Bakanlığı hesap planını değiştirmedeği sürece , tercihlerine göre iki uygulama biçimine göre finansal tablolarını TMS/TFRS'lere göre düzenleyebileceklerdir.

Şu ana kadar borsada işlem gören SPK kapsamında olan işletmeler kayıtlarını mecburen Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğine göre yani Tekdüzene göre tutmuşlardır.TMS/TFRS'lere uyumu ise iki uygulama biçimine göre gerçekleştirmişlerdir.

i. Finansal tabloları raporlama döneminde TMS/TFRS lere dönüştürerek ayrı tablolar düzenlemişlerdir.Bu işlemi de genellikle bağımsız denetim şirketleri yapmıştır. Dönüştürme işlemi yapmak kolay bir işlem değildir. Atlamalar, ihmaller olabilir. Nitekim bu tabloları detaylı olarak incelediğimizde uygulamada farklılıklar olduğunu görebiliriz.Diğer bir sakınca ise, tabloları düzenleyenler ile denetimi yapanların aynı firmalar olmasıdır.

ii. Bazı büyük firmalar, holdingler, muhasebe standartlarına uygun alternatif bir hesap planı kullanarak ve iki ayrı kayıt yapmak suretiyle ile bu sorunu çözmüşlerdir.

2005 yılından bu yana bu uygulamaları yapanlar yine aynı şekilde yollarına devam edecekler, mevcut uygulamalarına herhangi bir değişiklik gelmeyecektir. Oysa 6102 sayılı kanunun 64 maddesi değiştirilmeden önceki hali kalmış olsaydı, işletmeler bu yükten kurtulacak iki kayıt iki tablo düzenlemekten kurtulacaklardı. Maliye Bakanlığı veya ilgili KGK tarafından yayımlanacak yeni hesap planı ve finansal tablo formatları muhasebe dünyasının önünü açacaktı.Bu nedenledir ki TTK 'nun ilk hali muhasebe camiası tarafından benimsenmiş ve desteklenmiştir.

01.01.2013 tarihinde veya özel hesap dönemi olanlar özel hesap dönemlerinin başladığı tarihte ilk kez Türkiye Muhasebe standartlarını uygulayacak olanların, yukarıdaki uygulamalardan birini seçmesi gerekecektir.

viii. İşletmenin genel amaçlı tabloları standartlara göre düzenlenen **tablolardır.**

Genel Kurula sunulacak finansal tablolar standartlara uygun olarak hazırlanan tablolar olacaktır.Çeşitli konularda alınacak kararlar,kar dağıtım kararları vs gibi bu bilgilere göre olacaktır. Maliye Bakanlığı tarafından standartlara uygun formatlar öngörülmediği yeni bir düzenleme yapılmadığı sürece, Maliye Bakanlığına verilecek tablolar özel amaçlıdır. Sadece vergi matrahının tespitine yönelik olarak kullanılacaktır.

ix. Şirket birleşme, bölünme, devirlerde ,satın alma işlemlerinde muhasebe standartlarındaki hükümler uygulanacaktır.

Vergi ile olan farklılıklar beyannamede giderilecektir.

X. İşletmeyle ilgili bazı bilgiler kullanılacak her türlü kağıt ve belgede açıklanacaktır.

TTK’NUN 39 Maddesi gereği, işletmeyle ilgili olarak kullanılan her türlü kâğıt ve belgede, sicil numarası, ticaret unvanı, işletmesinin merkezi, taahhüt edilen ve ödenen sermaye, internet sitesinin adresi ve numarasının ,şirketlerin, sırasıyla yönetim kurulu başkan ve üyelerinin; müdürlerin ve yöneticilerin adları ile soyadlarının gösterilmesi ve ayrıca tüm bu bilgiler şirketin internet sitesinde de yayımlanması gerekecektir. Bu madde hükmünün uygulanması 01.01. 2014 tarihinde başlayacaktır.

4.2. TMS /TFRS’ leri Uygulamak Durumunda Olmayan İşletmelere Yeni TTK Hükümlerinin Yansıması

1. Tam seti uygulamayacak olan işletmeler

Kamu Gözetim, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu Tarafından yayımlanacak özel standartlara tabi olan işletmeler TTK’nun değiştirilen geçici 1. maddesinde aşağıdaki gibi belirlenmiştir:

a) TMS/TFRS kapsamında belirtilenlerin dışında kalan ve işletme yönetiminde yer almayan işletme sahipleri, işletmeye borç verenler ve kredi derecelendirme kuruluşları gibi dış kullanıcılar için genel amaçlı finansal tablo düzenleyen işletmeler.

b) TMS/TFRS’yi uygulamayı tercih eden KOBİ tanımındaki işletmelerden tekrar KOBİ/TFRS uygulamasına dönmek isteyen işletmeler.

Bu işletmeler KGK ‘nun yayımlayacağı özel standartları uygulayacaklardır. Aslında değişiklikten önce bu standartların açıkca adı konmuş ve KOBİTFRS olduğu belirlenmişti. Ancak değişiklikten sonra KOBİTFRS ifadesi kaldırılmış sadece yukarıda açıklanan “b”maddesinde “KOBİ/TFRS uygulamasına dönmek isteyen işletmeler” kalmıştır.

Aslında bu grup için TMSK döneminde, KOBİTRS yayımlanmış ve yürürlüğe girmiştir.Ancak uygulama konusunda zorlayıcı bir madde bulunmadığından bu standardın fiilen uygulanmasına başlanmamıştı. TTK düzenlemesinde ise bunun zorunlu olarak yürürlük tarihi 01.01.2013 tarihi olarak belirlenmiştir.

Kurumlar devamlıdır. TMSK’nın adı değişip KGK olması ve daha fazla fonksiyon üstlenmesi, TMSK tarafından yayımlanan standartları hükümsüz kılmaz, kılmamalıdır.Bu nedenle KGK yeni arayışlara girmeden bir tebliğle, TMSK tarafından yayımlanan TMS/TFRS’lerin ve KOBİTFRS’nin yürürlükte olduğunu beyan etmelidir. TMS/TFRS kitabında yapacağı güncellemeleri , ifade düzeltmele-

rini daha sonra da yapabilir. Şu anda acil olarak Bu tebliği yayımlaması gerekir.

Türkiye'nin önünü açmada KGK 'nın büyük sorumluluğu vardır. 88 madde-deki Kanun metninden özel standartların hazırlanmasında,

“Uluslararası Finansal Raporlama Standartları tarafından farklı düzen-lemelere izin verildiği hâllerde” ifadesinin kalkmış olması , KGK'nu başka arayışlara itmemeli ve uluslar arasında kabul gören ve uygulanması için çe-şitli ülkelerde gerekli mevzuat düzenlemeleri yapılan **KOBİFRS' den vazge-çilmemelidir**. KOBİFRS'nin yürürlüğe girmesi KOBİLER için büyük önem arz etmektedir. Bazı kesimler kendilerine iş çıkmasını diye bunu engelleme yolunda olabilirler. KGK 'u buna izin vermemeli ve KOBİFRS'leri uygulatmalıdır.

2. Tam Set TMS/TFRS'leri Uygulamayacak Olan İşletmelerin Muhasebe Uygulamalarında Meydana Gelecek Değişiklikler

i. KOBİFRS'nin ya da yayımlanacak özel standartta yer alan esaslara göre finansal raporlama yapılacaktır. Temennimiz KOBİFRS'den vazgeçilmemesidir.

ii. KOBİ TFRS kapsamında, Finansal tabloların ,sayısı, kapsamı ve format-ları değişecektir Faaliyet raporları düzenlenmesi gerekecektir.

iii. Hesap planı ve kayıt düzeni açısından daha önce yukarıda açıklanan sorunlar gerekli önlemler alınmaması durumunda bu işletmeler de yaşanacaktır. Vergiye göre tablo, standartlara göre finansal tablo düzenlemek gerekecektir.

iv. Bu işletmeler Bakanlar kurulu tarafından denetim kapsamına alınmadığı sürece bağımsız denetime tabi olmayacaktır.

v. TTK kapsamında Kurumsal yönetim ilkeleriyle ilgili düzenlemeler kısmen bu işletmelerce de uygulanacaktır.

vi. Genel kurullara standartlara uygun olarak hazırlanmış tablolar getirilecektir. Kar verisine ilişkin olarak alınacak kar dağıtım kararları ve diğer hususlar standartlara göre hazırlanmış tablo verileri üzerinden yapılacaktır. Vergi matrahı vergi mevzuatına göre tespit edilecektir.

vii. Maliye bakanlığına verilecek tablolar değişiklik olmadığı sürece, muha-sebe sistemi uygulama genel tebliğine göre olacaktır. Ancak bu tablolar genel amaçlı tablolar olmayıp, özel amaçlı tablo grubuna girdiğinden kamuyu aydınlat-mada ve ilgili kesimlere bilgi vermede standartlara uygun tablolar kullanılacaktır. Kredi taleplerinde aynı şekilde standartlara uygun genel amaçlı finansal tablolar verilecektir.

viii. Şirket devirleri, bölünme, birleşme, satın alma işlemleri muhasebe stan-dartlarındaki hükümlere göre muhasebe standartlarına göre düzenlenen tablo-lar veri olarak alınmak suretiyle yapılacaktır.

ix. **01.01.2014 tarihinden itibaren** işletmeyle ilgili bazı bilgiler kullanılacak

her türlü kağıt ve belgede açıklanacaktır.

TTK'NUN 39 Maddesi gereği, tacirle ilgili olarak kullanılan her türlü kâğıt ve belgede, sicil numarası, ticaret unvanı, işletmesinin merkezi açıklanacaktır tacir sermaye şirketi ise taahhüt edilen ve ödenen sermaye, internet sitesinin adresi ve numarası gösterilecektir. Anonim, limited ve sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlerde, sırasıyla yönetim kurulu başkan ve üyelerinin; müdürlerin ve yöneticilerin adları ile soyadları gösterilmesi gerekir.. Tüm bu bilgiler şirketin internet sitesinde de yayımlanacaktır.

5.SONUÇ VE ÖNERİLER³

6102 sayılı TTK'nu; yukarıda da açıklandığı üzere muhasebe uygulamalarının uluslararası muhasebe standartları ile uyumlu Türkiye muhasebe standartlarına göre yapılmasını ve finansal raporlamanın uluslararası standartlarla uyumlu olmasını temel olarak benimsemiş ve birçok maddede bunu düzenlemiştir. Ancak diğer taraftan 6335 sayılı Kanunla, 6102 sayılı Kanunda yapılan son değişiklikle 64.maddeye eklenen 5.fıkra ile Maliye Bakanlığı'nın vergi matrahı ile ilgili düzenlemelerinin zorunlu olarak uygulanacağı ve bu uygulamanın TTK'nın ilgili hükümlerine aykırılık teşkil etmeyeceği vurgulanmıştır.

Bu durum, Maliye Bakanlığı'nın gerekli güncellemeleri yapmaması durumunda işletmelerin iki sisteme göre muhasebe kayıtlarını yapmalarını ve iki tipte finansal tablo düzenlemelerini gerekli kılacaktır.

Muhasebe bir iletişim sistemidir. İşletmeyle ilgili finansal bilgileri toplar, bunları sınıflandırarak, kaydeder, dönem sonlarında değerlendirme kurallarına göre ölçer, gerekli düzeltmeleri yapar ve dönem sonlarında bu bilgilere göre finansal tabloları düzenler ve işletme ilgililerin kullanımına sunar.

Muhasebe standartları ile vergi mevzuatı arasındaki en önemli farklılıklar,

- Bilginin kayda alınmasında, sınıflandırma farklılığının bulunması,
- Kayda alınacak tutarın ölçümünden kaynaklanan farklılığın bulunması,
- **Dönem sonu işlemlerinde ölçümleme (değerleme) kurallarındaki farklı uygulamaların bulunması,**

- Finansal tablolarda sunulan bilgilerin içeriğinin ve tutarlarının farklı olması,
- Finansal tablo formatlarının farklı olması,

olarak **sıralanabilir.**

Söz konusu farklılıklar finansal tabloda sunulan bilgileri farklılaştırmaktadır. Bu farklılıkların bir kısmı vergi matrahını etkilerken bir kısmı etkilememektedir.

3 Akdoğan Nalan; "Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının İşletmeler Tarafından Uygulanmasının Sağlanması Maliye Bakanlığının Tarihi Sorumluluğu" Muhasebe ve Denetime Bakış, sayı, Kasım 2012.s.1-15

Şu andaki uygulamada;

- Tam seti uygulamak durumunda bulunan bankalar, diğer mali kesim işletmeleri ve sigorta işletmeleri muhasebe standartları ile uyumlaştırılmış hesap planlarını uygulayarak muhasebe kayıtlarını yapmakta, finansal tablolarını da bu formatlara göre raporlamaktadırlar. Vergi matrahının hesabında ise farklılıkları alt hesaplarda ya da nazım hesaplarda veya diğer kayıtlarda izleyerek, muhasebe karından kanunen kabul edilmeyen giderleri ve vergiye tabi olmayan gelirleri dikkatte alarak vergi matrahını hesaplamaktadırlar. Bu uygulamada, Maliye Bakanlığı ile herhangi bir önemli sorun yaşanmadığı, yıllardır gözlemlenmektedir. Böylece tek kayıtla, tek finansal tablo ile hem standartlar uygulanmakta hem de Maliye Bakanlığının istediği bilgiler verilebilmektedir.

- Sermaye Piyasası kapsamındaki borsaya kayıtlı işletmeler ise, SPK'nın öngördüğü finansal tabloları düzenlemek ve yayımlamak zorundadırlar. Bu tablolar, Türkiye finansal raporlama standartları ile uyumludur. Mali kesim ve sigorta işletmeleri dışındaki işletmeler muhasebe kayıt düzenlerini ve finansal tablolarını Maliye Bakanlığının yayımlamış olduğu muhasebe sistemi uygulama genel tebliğine göre de yapmak zorundadırlar. Bu işletmeler günümüze kadar ikili uygulama yapmışlardır. Bazı işletmeler muhasebe sistemi uygulama genel tebliği çerçevesinde tek muhasebe kaydı tutmuş ve finansal tablolarını bakanlığın istediği formata göre düzenlemiş ancak daha sonra bu bilgileri alarak tek tek muhasebe standartlarındaki esaslara göre muhasebe dışında özel programlarda düzelterek standartlara uygun finansal tabloları hazırlamış ve bu tabloları da bağımsız denetimden geçirmiştir. Aslında herkesçe bilinen bir gerçek de bu tabloların bizzat denetim firmaları tarafından hazırlandığı ve denetlendiği hususudur. Oysa tablo hazırlayıcısının farklı, denetimi yapanın farklı olması gereği denetim standartlarının olmazsa olmazları arasındaki önemli bir kuralıdır. Diğer taraftan bazı firmalar da ikili kayıt düzenini seçmiş, aynı bilgiler bir taraftan muhasebe sistemi uygulama genel tebliğine göre , bir taraftan da muhasebe standartlarına göre kayıt altına alınmış ve finansal tablolar bu bilgilere göre iki farklı düzende hazırlanmıştır. Bazı işletmeler ise mevcut tekdüzen hesap planına açtıkları yeni hesaplar veya bazı hesapların altında detay hesaplar açarak uyumlaştırmayı sağlamışlardır.

Yıllardır üzerinde tartışılan husus, bu sektörün de muhasebe kayıt düzeninin bankalarda, sigorta şirketlerinde olduğu gibi muhasebe standartları ile uyumlu hale getirilmesi ve ikili uygulamanın ortadan kaldırılmasıydı. Nitekim TTK 'nın ilk orijinal hali bu kesimlerce de olumlu gelişme olarak değerlendirilmişti. Yapılan son değişiklik bu beklentiyi ortadan kaldırmış ve eski uygulamaya devam sürecine girilmiştir.

- **Üçüncü grup olan KOBİ'ler ise; bugüne kadar muhasebe uygulamalarını hep Maliye Bakanlığı düzenlemelerine göre yapmış, onun dışındaki bir**

uygulama ile tanışmamıştır. KOBİ TFRS 'nin yayımlanması ile ve TÜRMOB'un, üniversitelerin eğitim kampanyaları ile bu kesimin muhasebesini tutan mali müşavirler, büyük bir coşku ve istekle yeni muhasebe standartlarına ait uygulamalarını öğrenmeye çalışmışlar ve uygulamanın başlamasıyla bu konudaki eksikliklerinin giderileceğini, Türkiye'deki mali müşavirlerin de gerektiğinde dünyanın diğer ülkelerindeki muhasebe uygulamalarını tutabilecek niteliğe kavuşacaklarının bilincine varmışlardır.

Yine denetim olayının yaygınlaştırılmasının kayıt dışını önleyeceğini ve bu durumun da mali müşavirin işini rahatlatacağını, müşterisi ile ilişkilerini düzenleyeceği ümidini vermişti. Ancak yapılan son değişiklik de bu beklentilerin gerçekleşmesini siyasi otoritenin tercihlerine göre ileriki tarihlere ertelemektedir.

Hesap planında yapılacak güncellemeler ile muhasebe standartlarına uyum sağlanacak, yeni finansal tablo formatları da uygulamaya gireceği için muhasebe standartları öğrenilmiş olacaktı. Muhasebe karından mali kara geçiş için de özel tablolar düzenlenecek ve Maliye Bakanlığının istediği bilgiler bankalarda olduğu gibi bakanlığa verilebilecekti.

Her yeni uygulamada; bazı muhafazakar çevreler, yeniliklerden çekinirler, yeni sorumluluklar almaktan kaçınırlar, alışkın oldukları sistemin devamı için mevcut uygulamanın değişmesini çeşitli bahanelerle erteletmeye ve uygulamamaya çalışırlar. Kendi alıştıkları düzenlerin değişimine sıcak bakmazlar. Elleriindeki yetkinin başka kurumlara geçmesini istemezler. Bu nedenle de siyasi otoritelere baskı yaparlar. Üzerinde hiç tartışılmadan son anda TTK'nun 64. Maddesine eklenen 5. Fıkranın da bu psikolojik gerekçeden kaynaklandığı söylenebilir.

Muhasebe standartlarının yürürlüğe girmesi ve KOBİ'lerde de uygulamanın yaygınlaştırılmasında KAMU GÖZETİMİ MUHASEBE VE DENETİM STANDARTLARI KURUMU'nun yaklaşımına ve ülke muhasebe sistemini uluslararası düzeye taşıma arzusuna ve heyecanına göre şekillenecektir.

Diğer taraftan Maliye Bakanlığı bürokratlarının konuya bakış açıları da önemlidir. Maliye Bakanlığının Türk muhasebe sistemini uluslararası normlara taşıma sorumluluğu vardır. Henüz geç kalınmış değildir, muhasebe sistemi uygulama genel tebliğinin muhasebe standartlarına uygun hale getirilmesi, bankalarda, sigorta işletmelerinde olduğu gibi çift kayıt yapmadan tek kayıtlı muhasebe standartlarına uygun finansal tablo hazırlamak mümkün olabilecektir.

BU KONUDAKİ ÖNERİLERİMİZ aşağıdaki gibidir:

I.Maliye Bakanlığınca yapılması gerekenler

Kısa vadede acil olarak yapılması gerekenler:

1. Kısa vadede acil olarak muhasebe sistemi uygulama genel tebliği

gözden geçirilmeli ve hesap planı ve açıklamaları muhasebe standartları ile uyumlu hale getirilmelidir. Bu işlem yapılırken “biz yaptık oldu” mantığından hareket edilmemeli, tekdüzen muhasebe sisteminin kurulduğu yıllarda olduğu gibi gerekli danışmanlardan yararlanılmalı, Türkiye gözetim, muhasebe ve denetim standartları kurumu ve TÜRMOB ‘la birlikte hareket edilmelidir. Bu konuda daha önce TMSK tarafından hazırlanan taslak metinlerden de yararlanılabilmektedir.

2. Finansal tablo formatları yenilenmeli ve Türkiye finansal raporlama standartları ile uyumlu hale getirilmelidir. Nitekim bu konuda daha önce TMSK tarafından hazırlanan taslaklardan yararlanılabilmektedir.

3. Muhasebe karının mali kara dönüşüm tablosu formatı hazırlanmalıdır.

4. Yayımlanacak tebliğde, muhasebe kayıtlarının muhasebe standartlarına göre tutulacağı vergi kanunları ile ilgili farklılıkların beyannamede verileceği ve muhasebe karından mali kara dönüşüm tablosunun düzenleneceği, bu farkların dip notlarda açıklanacağı hususu belirtilmelidir.

5. İşletmelerde düzenlenecek finansal tabloların tek olduğunu, bu tabloların muhasebe standartlarına göre düzenleneceği ve mali kar hariç çeşitli kararlarda bu bilgilerin esas olduğu (kar dağıtımı vb gibi) belirtilmelidir.

6. Maliye Bakanlığı’nın finansal tablo dışında ihtiyaç duyduğu diğer bilgileri ayrıntıda isteme hakkının bulunduğu belirtilmelidir.

Uzun Vadede yapılabilecekler:

1. Uzun vadede vergi usul kanunundaki değerlendirme kuralları gözden geçirilmeli ve mümkün olduğu ölçüde standartlarla uyumlu hale getirilmelidir. Özellikle;

- Finansman giderlerinin özellikli varlık edinimleri dışında doğrudan gider yazılabileceği hususu,

- Amortisman yöntemlerinin uygulanmasında üretim yönteminin de uygulanabileceği, amortisman oranlarının belirlenmesinde aralıkların geniş tutularak faydalı ömre göre amortisman ayrılmasının sağlanması, kıst amortisman uygulamasının yapılması,

- Borsada işlem gören menkul kıymetlerin borsa değerine göre değerlendirilme imkanının getirilmesi,

- **Yıllara yaygın inşaat işlerinde işin tamamlanma yüzdesine göre gelirin ölçümünün sağlanması,** inşaat sektörünün yıllık gelir ve giderini hesaplama imkanının yaratılması,

- Canlı varlıkların gerçeğe uygun değer tespiti durumunda, gerçeğe uygun değeriyle değerlendirme imkanının sağlanması,

- Yatırım amaçlı gayrimenkullerin gerçeğe uygun değer tespiti durumunda,

gerçeğe uygun değerle değerlendirme imkanının sağlanması,

- Vadeli satışlarda-alışlarda finansman niteliği taşıması durumunda vade farklarının finansman geliri –ya da finansman gideri olarak kabul edilmesi,

- Garanti karşılıklarının, kıdem tazminatı karşılıklarının ayrılmasına imkan tanınması,

- (Şerefiyenin(KOBİ TFRS) ve diğer maddi olmayan duran varlıkların faydalı ömürlerinin bilinmemesi durumunda amortisman oranının 5 yıldan on yıla çıkartılması,

- Amortisman tabi varlıklarda değer düşüklüğü karşılığı ayrılmasına imkan tanınması

- Stoklarda değer düşüklüğü karşılığı ayırma koşullarının stoklar standardı ile uyumlaştırılması,

- Muhasebe standartlarının gerekli gördüğü koşullarda değer düşüklüğü **karşılığı ayrılması vb gibi** diğer düzenlemeler.

Bu uyumlaştırmalar yapılmasa dahi, tek kayıt düzeninden hem standartları hem de vergi kanunlarındaki düzenlemeleri yine de izlemek mümkündür. Yeter ki iki finansal tablo istenmesin, finansal tabloların muhasebe standartlarına göre olacağı vergi otoritelerince de benimsenmiş olsun.

Bu düzenlemeleri yapmaktan çekinilmemelidir. Vergi usul kanunundaki değerlendirme kurallarının en mükemmel kurallar olduğu düşünülmemelidir. Değişen koşullara uyum sağlamak hukuk düzeninin mükemmeliyetini de artırır. Bu uygulamalar vergi gelirlerini azaltmaz. Aksine kayıt sistemine duyulan güveni artıracığı için vergi gelirlerinin artmasına da neden olur. Kuşkusuz hiçbir ülkede vergi mevzuatı ile muhasebe kuralları tam olarak örtüşmez. **Örtüşmesi de beklenmez.** Ancak muhasebe bilgileri, finansal tablolar, hep muhasebe kurallarına göre üretilir. Farklılıklar, vergi matrahının hesabında dikkate alınır.

Özetle Maliye Bakanlığı;

- Ya hesap planını ve finansal tablo **düzenlerini güncelleştirir, banka ve sigorta işletmelerinde olduğu gibi, muhasebe sistemi uygulama genel tebliği kapsamındaki ticaret, üretim ve hizmet işletmelerinin de tek tip finansal tablo düzenlemesine** imkan vererek çift kayıt yapma sorununu çözer,

- Ya da muhasebe sistemi uygulama genel tebliğini tamamen yürürlükten kaldırarak uygulamayı serbest bırakır.Bu konudaki düzenleme gerekirse **Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu**’na geçer. Böylece işletmelerin Maliye Bakanlığı tarafından belirlenen uymak zorunda olduğu bir hesap planı ve finansal tablo formatı olmayacağı için, tablolar standartlara göre düzenlenir, kayıtlar için işletme ihtiyaçlarına göre hesap planı oluşturulur.

- Vergi Usul Kanunu'ndaki değerlendirme kuralları ise vergi usulde de belirtildiği gibi vergi matrahının tespitinde dikkate alınır.

Kuşkusuz, tekdüzen muhasebe sistemi uygulamada karşılaştırılabilirliği sağladığı ve denetimi kolaylaştırdığı için **Türkiye uygulamalarında** her zaman tercih edilmiştir. Nitekim, bankalar da kendi sektörleri için hazırlanan tekdüzen hesap planını kullanmaktadır. BDDK değişen koşullara göre eskiden TMSK'nın da görüşünü alarak sürekli olarak hesap planını ve finansal tablo formatlarını güncellemiştir. Aynı şekilde hazine de sigorta işletmeleri için hesap planını yayımlamış ve formatlarını yenilemiştir. Değişiklikler de yapılırken çok başlılığı ortadan kaldırmak için her zaman TMSK'nın **görüşü alınmıştır. Şimdi bu yetki** gözetim kurumuna verilmiştir. Bu işletmeler tek finansal tablo düzenlemekte ve Maliye Bakanlığına da bu tablolarını vermektedirler.

TMSK döneminde Maliye Bakanlığı'ndan Muhasebe sistemi uygulama genel tebliğinde düzenlenen hesap planı ve formatların güncellenmesi konusunda da özellikle bakan düzeyinde **büyük destek alınmış ve hesap planı taslakları ve finansal tablo format taslakları** hazırlanmıştı. Sadece hangi kurum tarafından yayımlanmasının mevcut hukuk düzenine göre daha uygun olacağı değerlendiriliyor, hatta belki iki kurum tarafından birlikte yayımlanmasının uygun olabileceği değerlendiriliyordu.

6102 sayılı TTK'nun 64 maddesine değiştirilerek eklenen 5. fıkra ile, muhasebe kayıtlarının Vergi usul kanunu hükümlerine uygun olması esası, Türkiye uygulamalarını muhasebe sistemi uygulama genel tebliğinin ilk yayımından önceki dönemlere götürmektedir. Türkiye muhasebe sistemini ileriye taşımayı hedeflerken, Maliye bakanlarının desteği ile bu hedefe yaklaşmışken, son düzenlemede neden bu fıkra hükmüne ihtiyaç duyulduğu anlaşılamamıştır. Ancak daha önce de vurgulandığı gibi henüz geç kalınmış değildir. Maliye bürokratları yetkilerine aldıkları muhasebe kayıt düzenini, **Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu** ile ortak çalışarak, daha önce bu konuda yapılmış hazır çalışmaları da gözden geçirerek bir an önce tekdüzen muhasebe hesap planını uluslararası muhasebe standartları ile uyumlu hale getirmeleri, finansal tablo formatlarını son gelişmeler ışığında güncellemeleri, muhasebe kayıtlarının **iki ayrı defterde tutulmasını, iki bilanço, iki gelir tablosu düzenlenmesini** önleyecektir **Maliye Bakanlığı, Türkiye muhasebe sisteminin gelişmesinin önündeki engelleri kaldırma tarihi sorumluluğunu taşımaktadır.**

Her zaman olduğu gibi Maliye Bakanlığının bu tarihi sorumluluğunu yerine getireceğine ve Türk muhasebe sisteminin gelişmesine öncülük edeceğine inanmak isteriz.

2.KAMU GÖZETİM MUHASEBE VE DENETİM STANDARTLARI KURUMU tarafından acil olarak yapılması gerekenler

Muhasebe standartları açısından:

Muhasebe standartlarının yaygın olarak kullanılmasında ve sadece kamuya hesap verme sorumluluğu bulunan şirketlerle sınırlı kalmaması konusunda, Kamu Gözetim Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu'nun yaklaşımları ve uygulamayı yönlendirmek için yayımlayacağı tebliğlerin kapsamı önem taşımaktadır. Bu bağlamda,

1. TTK da tanımlananlar dışında hangi şirketlerin TMS/TFRS'leri uygulayacağını ilan etmelidir. Bunu yaparken de limitleri çok yüksek tutmaması yerinde olur.

2. TMS/TFRS kapsamında olmayan işletmelerin KOBİTFRS/leri uygulayacağını ilan etmelidir. Mikro ölçekli işletmeler için ayrı bir arayışa girmemelidir. Çünkü bu işletmelerde birçok olay olmadığı için esasen o standartları uygulamayacaklardır. (Konsolide tablo gibi)

3. Standart metinlerinden kullanılan ifadeleri değiştirme hususunu zamana bırakmalı, TMSK döneminde yayımlanan standartları TMS/TFRS, KOBİTFRS aynen ve acilen 01.01.2013 tarihinden önce **yürürlükte olduklarını ve uygulamada esas alınacağını** yayımlamalıdır. (gerekirse tam metinleri yeniden yayımlar)

4. 01.01.2013 tarihinde yürürlüğü başlayacak olan ve uluslararası yayımlanan IFRS 13 "Fair Value Measurement" standardını hemen TFRS 13 olarak yayımlamalıdır.

5. Acil olarak, finansal tablo düzenlerine ilişkin TMSK tarafından hazırlanan taslağı gerekirse güncelleştirerek hemen yayımlamalıdır.

6. Maliye Bakanlığındaki ilgili daire başkanlarıyla ya da doğrudan sayın Maliye Bakanı ile temasa geçerek Muhasebe sistemi uygulama genel tebliğinin acil olarak güncellenmiş şekliyle yayınlanmasını talep de bulunmak, gerekirse KGK tarafından bunun yayımlanmasını sağlamak

Denetim Açısından

7. Denetlenecek işletmelerin belirlenmesinde gerekli temasları yaparak, şeffaflığın ve dolayısıyla denetlenmiş tabloların Türkiye ekonomisi için ne kadar önemli olduğunu vurgulayarak, ilgili makamları ikna ederek, Bakanlar Kurulu Kararında denetlenecek işletmelerin kapsamını geniş tutmak ve mümkünse Ticaret Kanununun ruhunda olduğu gibi sermaye şirketlerinin bu kapsama alınmasını sağlamak üzere girişimlerde bulunmak,

8. Denetim standartlarını yayımlamak. (Bu konuda daha önce TÜRMOB; SPK tarafından yapılan çalışmalar kullanılabilir.)

9. **KGK Denetçilerin kimler olacağı hususunda tebliğ çıkarırken 3568 sayılı yasa göz önünde bulundurulmalıdır.**

3568 sayılı yasa denetim mesleğini de düzenlemiştir. Mali müşavir sıfatı-

nı alan kişiler otomatik olarak denetim yapmaya ehil kişiler olarak kabul edilir. **Bütün dünya uygulamalarında da böyledir. Yeminli mali müşavirler de bu yetkilerine ilave olarak** ayrıca vergi kanunları açısından da Maliye Bakanlığının talepleri doğrultusunda denetim yapmaya yetkili kişilerdir. **SMMM ve YMM'ler bağımsız denetim yapamaz diye bir düşünce doğru değildir.** Değişen koşullara göre bilgilerin yenilenmesi gerekebilir, ancak bu durum tekrar sınavı gündeme getirmez. Mezun olunan bir fakülteden, daha sonra o fakültenin programı değiştiği için "sizin diplomanız geçersiz, bu fakülte mezunu sayılmanız için yeni programa göre tekrar sınava gireceksiniz" diye bir yaklaşım olamaz. Vaktiyle SPK'nın bu konuda yaptığı lisanslama sınavları da gereksizdi. Kurumlar arasında olan bir inatlaşma sonucu ortaya çıkmıştır. Bu konuda KGK düşen görev, TÜRMOB'la **işbirliğine girerek yeni mesleğe girecekler için** gerekirse sınav konularını ve kapsamalarını yeniden belirlemektir. Aynı şekilde mali müşavir olmak için esasen üç yıllık bir staj bulunmaktadır. Tekrar denetçi olacaklarda böyle koşul aramak doğru değildir. 3568 sayılı yasa Avrupa Birliğinin 8. Yönergesindeki yasal denetçi olacaklarda aranan koşulları taşımaktadır.

KGK'nun bu aşamada yapması gereken, 3568 sayılı yasaya gönderme yaparak bir tebliğ **çıkarmak**, ve denetim kalitesinin artırımı ile ilgili düzenlemeler yapmaktır. Örneğin borsadaki şirketlerin, şirket niteliğinde kurulan, asgari olarak belirlenecek denetçi yardımcısı bulunan, YMM Ve SMMM'lerin kurduğu şirketler tarafından yapılacağı düzenlenebilir. Çalışma kağıtlarının, denetim sürecinin kalitesini artırıcı düzenlemeler yapılabilir. Ancak kimlerin denetçi olacağı hususu, 3568 sayılı yasa kapsamında olanlar olarak belirlenmeli ve 3568 sayılı yasaya gönderme yapılmalıdır.

Ticaret Kanununda yapılması gereken değişiklik

Kanunlarda değişiklik yapmak son zamanlarda çok da zor olmamaktadır. Dolayısıyla başka kanunlar çıkarken o kanuna ilave olarak özellikle 64. Madde'nin aşağıdaki gibi değiştirilmesi yararlı olacaktır.

"MADDE 64- (1) Her tacir, ticari defterleri tutmak ve defterlerinde, ticari işlemleriyle malvarlığı durumunu, bu Kanuna göre açıkça görülebilir bir şekilde ortaya koymak zorundadır. Defterler, üçüncü kişi uzmanlara, makul bir süre içinde yapacakları incelemede

işletmenin faaliyetleri ve finansal durumu hakkında fikir verebilecek şekilde, **ihtiyaca uygun, gerçeğe uygun şekilde sunumu sağlayacak, anlaşılabilir ve karşılaştırılabilir niteliklere haiz Türkiye muhasebe standartları ile uyumlu bilgi üretecek biçimde tutulur.** İşletme faaliyetlerinin oluşumu ve gelişmesi defterlerden izlenebilmelidir.

(2) Tacir, işletmesiyle ilgili olarak gönderilmiş bulunan her türlü belgenin, fotokopi, karbonlu kopya, mikrofiş, bilgisayar kaydı veya benzer şekildeki bir kopyasını, yazılı, görsel veya elektronik ortamda saklamakla yükümlüdür.

(3) Fiziki ortamda tutulan yevmiye defteri, defteri kebir ve envanter defteri ile dördüncü fıkrada sayılan defterlerin açılış onayları, kuruluş sırasında ve kullanılmaya başlanılmadan önce noter tarafından yapılır. Bu defterlerin izleyen faaliyet dönemlerindeki açılış onayları, defterlerin kullanılacağı faaliyet döneminin ilk ayından önceki ayın sonuna kadar notere yaptırılır. Pay defteri ile genel kurul toplantı ve müzakere defteri yeterli yaprakları bulunmak kaydıyla izleyen faaliyet dönemlerinde de açılış onayı yaptırılmaksızın kullanılmaya devam edilebilir. Yevmiye defteri ile yönetim kurulu karar defterinin kapanış onayı, izleyen faaliyet döneminin üçüncü ayının sonuna kadar notere yaptırılır. Ticaret şirketlerinin ticaret siciline tescili sırasında defterlerin açılışı ticaret sicili müdürlükleri tarafından da onaylanabilir. Açılış onayının noter tarafından yapıldığı hâllerde noter, ticaret sicili tasdiknamesini aramak zorundadır. Ticari defterlerin elektronik ortamda tutulması halinde bu defterlerin açılışlarında ve yevmiye defteri ile yönetim kurulu karar defterinin kapanışında noter onayı aranmaz. Fiziki ortamda veya elektronik ortamda tutulan ticari defterlerin nasıl tutulacağı, defterlere kayıt zamanı, onay yenileme ile açılış ve kapanış onaylarının şekli ve esasları Gümrük ve Ticaret Bakanlığı ve Maliye Bakanlığınca müştereken çıkarılacak tebliğle belirlenir.

(4) Pay defteri, yönetim kurulu karar defteri ve genel kurul toplantı ve müzakere defteri gibi işletmenin muhasebesiyle ilgili olmayan defterler de ticari defterlerdir.

(5) *Bu Kanuna tabi gerçek ve tüzel kişiler vergi matrahının tespitinde vergi kanunlarındaki düzenlemelere uymak zorundadırlar. Muhasebe ile Vergi farklılıkları muhasebe karının vergi matrahına dönüşümünü gösteren tablolarda raporlanır*

KAYNAKÇA

1. Türk Ticaret Kanunu İle Türk Ticaret Kanununun Yürürlüğü Ve Uygulama Şekli Hakkında Kanunda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun, Kanun No. 6335 Kabul Tarihi: 26/6/2012, RG Sayı: 28339, 30 Haziran 2012 .

2. 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu, Kabul Tarihi: 13/1/2011, RG Sayı: 27846, 14/02/2011

3. Akdoğan, N.; Akdoğan, M. Uğur , Türk Ticaret Kanunu'nun Kurumsal Yönetim İlkelerine İlişkin Düzenlemelerinin Sermaye Piyasası Kurulu Tarafından Yayımlanan Kurumsal Yönetim İlkeleriyle Uyumunun Karşılaştırmalı Olarak Analizi, **Muhasebe ve Denetime Bakış**, sayı 35 2011. S.1-31.

4. Akdoğan Nalan; "Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının İşletmeler Tarafından Uygulanmasının Sağlanmasında Maliye Bakanlığının Tarihi Sorumluluğu" **Muhasebe ve Denetime Bakış**, sayı, Kasım 2012.s.1-15

5. TÜRMOB TTK Eğitim Notları

YENİ TÜRK TİCARET KANUNUNDA TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARI: KGK PERSPEKTİFİ

Doç. Dr. Orhan ÇELİK
Kamu Gözetimi, Muhasebe ve
Denetim Standartları Kurulu Üyesi

İçerik

- Yeni TTK’da Türkiye Muhasebe Standartları
- Türkiye Muhasebe Standartlarının uygulanma kapsamı
- KGK’nın yetkisi
- Kısa ve uzun dönemde uygulamanın geleceği

Yeni TTK'da Türkiye Muhasebe Standartları

6102 sayılı Türk Ticaret Kanununun (Yeni TTK) Türkiye ekonomisine çok önemli yenilikler getirmiştir.

Katkılardan en önemlisi Türkiye Muhasebe Standartlarının uygulama kapsamının tüm gerçek ve tüzel kişi tacirlere genişletilmesidir.

Muhasebe uygulamalarının kapsamı

Yeni TTK'ya göre muhasebe ve finansal raporlama ile ilgili olarak işletmelerin yasal muhasebe kayıtlarının tutulmasına ilişkin hüküm ile finansal raporlamaya ilişkin hüküm birbirinden farklılaşmıştır.

Yasal muhasebe kayıtları

Yasal muhasebe kayıtları TMS'lere değil vergi düzenlemelerine göre oluşacaktır.

Yasal finansal tablolar

«Yasal finansal tablolar» TMS'lere uygun olan finansal tablolardır.

Türkiye Muhasebe Standartları

- Türkiye Muhasebe Standartları, Türkiye Finansal Raporlama Standartları ve yorumları
- Kurum (KGK) tarafından değişik işletme büyüklükleri, sektörler ve kar amacı gütmeyen kuruluşlar için belirlenen standartlar ve diğer düzenlemeler

KGK'nın yetkisi

- «Özel Türkiye Muhasebe Standartlarını» ve düzenlemeleri belirlemek
- Hangi şirketlerin TMS'leri nasıl uygulayacağını belirlemek

Kısa ve uzun dönem perspektifi

Kısa dönemde hangi işletmeler TMS'leri uygulamaya başlayacak...

Uzun dönemde TMS uygulama kapsamı nasıl genişletilecek...

Sonuç

Yeni düzenleme şirketlerin daha şeffaf olarak faaliyet göstermelerini sağlayacağı beklenmektedir. Yeni yapının potansiyel sorunları da beraberinde getirdiği değerlendirildiğinde, tüm tarafların ortak amaca dönük hareket etmeleri kaçınılmaz olacaktır.

VIII MUVMS

Muhasebe Uygulamaları ve
Vergi Mevzuatı Sempozyumu

Birinci Oturum

Başkan

Yahya ARIKAN

İstanbul SMMM Odası Başkanı

VUK ve TTK'ya Göre Kayıt ve Belge Düzeni, Farklılıklar ve Uyum Önerileri

Konuşmacı

Prof. Dr. Rüstem HACIRÜSTEMOĞLU

Galatasaray Üniversitesi

Mali Tabloların Düzenlenmesi ve Denetiminde Yetki-Sorumluluk

Konuşmacı

İbrahim DEĞİRMENCİ

YMM

VUK VE TTK'YA GÖRE KAYIT VE BELGE DÜZENİ, FARKLILIKLAR VE UYUM ÖNERİLERİ

Prof. Dr. Rüstem HACİRÜSTEMOĞLU

Galatasaray Üniversitesi
İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi
İşletme Bölümü Öğretim Üyesi

GİRİŞ

Yeni düzenlemeler sonucu ülkemizde vergi bakış açısından, Yeni TTK bakış açısına geçişin sağlıklı yönetilmesi gerekmektedir. Yeni TTK'ya uyum, mevzuatı kavrayarak tamamlanacak bir sürecin ötesinde önemli yapısal değişiklikler getirecek bir dönüşümdür. VUK ve Yeni TTK'nın düzenlemelerinin uyumu için, insan kaynağı ve organizasyon / süreç / veri ve bilgi / teknoloji ve sistemi içeren değişim yönetimi doğru algılanmalıdır. Bu değişimin yönetimi farklı bakış açısı, farklı yapılanma, farklı bilgi birikimi, yetkinlik ve beceri ister. Özetle, doğru analiz ve yol haritası ile doğru tasarım (uyum) ve uygulama gereklidir.

Tebliğ konusu, VUK ve TTK'ya göre Kayıt Ve Belge Düzeni Faklılıkları Ve Uyum Önerilerinin incelenmesinde ise; öncelikle 213 Sayılı VUK ve 6102 Sayılı Yeni TTK, 6103 Sayılı TTK'nın Yürürlüğü ve Uygulama Şekli Hakkında Kanun (Yeni TTK Yürürlük Kanunu) ve 6335 Sayılı TTK ile TTK'nın Yürürlüğü ve Uygulama Şekli Hakkında Kanunda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun (Yeni TTK Değişiklik Kanunu) da dikkate alındı.

Tebliğde; Girişi takiben VUK'a göre Kayıt ve Belge Düzeni, Yeni TTK'da Kayıt ve Belge Düzeni, VUK ve Yeni TTK Kayıt ve Belge Düzeni Farklılıkları ile VUK ve Yeni TTK'da Kayıt ve Belge Düzeni'nde uyum önerileri sırasıyla incelenmiştir.

Öncelikle, işletme ve işletme çevresini ilgilendiren Yeni TTK'ya ait aşağıdaki kronolojik sıraya göz atmamızda yarar görmekteyiz

GENEL TARİHLER

13 Ocak 2011	Yeni Türk Ticaret Kanunu'nun TBMM'de kabul ediliş tarihi
14 Şubat 2011	Yeni Türk Ticaret Kanunu'nun Resmi Gazete'de yayımlanış tarihi

26 Haziran 2012	Türk Ticaret Kanunu ve Türk Ticaret Kanunu'nun Yürürlüğü ve Uygulama Şekli Hakkında Kanunda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun'un TBMM'de kabul ediliş tarihi
30 Haziran 2012	Türk Ticaret Kanunu ile Türk Ticaret Kanunu'nun Yürürlüğü ve Uygulama Şekli Hakkında Kanunda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun'un Resmi Gazete'de yayımlanış tarihi
1 Temmuz 2012	Yeni Türk Ticaret Kanunu genel yürürlük tarihi
ÖZEL YÜRÜRLÜK TARİHLERİ	
1 Temmuz 2012	1 Temmuz 2012 tarihinden itibaren elektronik ortamda yönetim kurulu ve genel kurul yapılması imkanlarından faydalanılması için gerekli esas sözleşme tadillerinin yapılması. (Kapalı şirketler için seçimlik). 1 Temmuz 2012 tarihinden itibaren kayıtlı sermaye sistemine geçmek isteyen şirketlerin gerekli prosedürleri başlatması. Ticari defterlere ilişkin TTK hükümlerinin yürürlüğe girmesi
1 Ocak 2013	Konsolide ve solo finansal tablo hazırlanmasında Türkiye Finansal Raporlama Standartları'nın (TMS/TFRS) uygulanmaya başlaması
14 Şubat 2013	Yeni Türk Ticaret Kanunu'nun 201. maddesinin 1. fıkrasında öngörülmüş bulunan oy haklarının kullanılmasına ilişkin sınırlamaya dair hükmün yürürlüğe girmesi
31 Mart 2013	Bağımsız denetime tâbî olacak şirketlerde Bağımsız denetçinin atanması (Denetçinin, denetlenmesine Bakanlar Kurulu Kararı ile karar verilmiş şirketin yetkili organı tarafından en geç 31 Mart 2013 tarihine kadar atanması gerekmektedir).
1 Temmuz 2013	Esas sözleşme hükümlerinin Yeni Türk Ticaret Kanunu ile uyumlu hale getirilmesi için son gün Esas sözleşmelerde yer alan farklı genel kurul toplantı ve karar nisaplarının kanun ile uyumlu hale getirilmesi Anonim şirketlerin esas sözleşmelerinde bulunan nama yazılı payların devri ile ilgili kısıtlama ve özel düzenlemelerin Yeni Türk Ticaret Kanunu ile uyumlu hale getirilmesi için son gün
1 Ekim 2013	İnternet sitesi açma yükümlülüğüne tabi olan şirketlerin internet sitesi açma ve internet sitesinin belli bir bölümünü bilgi toplumu hizmetlerine özgülemeleri için son gün
14 Şubat 2014	Mevcut sermayelerin Yeni Türk Ticaret Kanunu'nda belirtilen asgari sermayelere yükseltilmesi için son gün Paylar üzerindeki oy hakkında 15 oyu aşan imtiyazların Yeni Türk Ticaret Kanunu ile uyumlu hale gelmesi
1 Temmuz 2014	Bağlı şirketler nezdinde Yeni Türk Ticaret Kanunu'nun 202. maddesi kapsamına giren kayıplar var ise hakim şirket tarafından denkleştirilmesi için son gün

1- VUK'A GÖRE KAYIT DÜZENİ

VUK'nun 182'nci maddesine göre Bilanço Esasında aşağıdaki defterler tutulur:

1. Yevmiye Defteri

2. Defter-i Kebir

3. Envanter Defteri

VUK'nun 183. maddesinde, Yevmiye Defteri; kayda geçirilmesi icap eden muamelelerin tarih sırasıyla ve madde halinde tertipli olarak yazıldığı defterdir.

VUK'nun 184. maddesinde, Defter-i Kebir; yevmiye defterine geçirilmiş olan muamelelerini buradan alarak usulüne göre hesaplara dağıtan ve tasnifli olarak bu hesaplarda toplayan defterdir.

VUK'nun 185. maddesinde, Envanter Defteri'ne işe başlama tarihinde ve müteakiben her hesap döneminin sonunda çıkarılan envanterler ve bilançolar kaydolunur ve bu tarihe "Bilanço Günü" denir. Envanter Defteri ciltli ve sayfaları müteselsil sıra numaralı olur.

VUK'nun 186. maddesinde, envanter çıkartmak; bilanço günündeki mevcutları, alacakları ve borçları saymak, ölçmek, tartmak ve değerlemek suretiyle kesin bir şekilde ve müfredatlı olarak tespit etmektir.

VUK'nun 192. maddesinde, Bilanço; envanterde gösterilen kıymetlerin tasnifli ve karşılıklı olarak değerleri itibariyle tertiplenmiş hulasasıdır. Bilanço, aktif ve pasif olmak üzere iki tabloyu ihtiva eder. Aktif tablosunda mevcutlar ile alacaklar (ve varsa zarar), pasif tablosunda borçlar gösterilir. Aktif tablosu ile borçlar arasındaki fark, müteşebbisin işletmeye mevzu varlığını (özsermaye) teşkil eder. Özsermaye pasif tablosuna kaydolunur ve bu suretle aktif ve pasif tablolarının toplamaları denkleşir. İhtiyatlar ve kar ayrı gösterilseler dahi özsermayenin cüzleri sayılırlar.

VUK'nun 193. maddesinde, İşletme hesabı esasında aşağıdaki defterler tutulur:

1. İşletme Hesabı Defteri

VUK'nun 194. maddesinde, 'işletme hesabının sol tarafını gider, sağ tarafını hasılat kısmı teşkil eder' denilerek; 'gider ve hasılat kayıtlarının en az aşağıdaki malumatı ihtiva etmesi şarttır' ifadesinde:

1. Sıra numarası
2. Kayıt tarihi
3. Muamelelerin nev'i
4. Meblağ

sıralanmıştır.

VUK'nun 195. maddesinde, işletme hesabı esasına göre defter tutanlardan

emtia üzerine iş yapanlar, emtia envanteri çıkarmaya mecburdurlar.

VUK'nun 196. maddesinde, işletme hesabı esasına göre defter tutanların işletme defteri hûlasası çıkarmaları anlatılmıştır.

VUK'nun 197. maddesinde, 1. sınıf tüccarlardan devamlı olarak imalat ile uğraşanlar yukarıda yazılı defterlerden gayri 'imalat defteri' tutarlar.

VUK'nun 198. maddesi kombine imalatı, VUK'nun 199. maddesi kombine imalat yapanların her müstakil imal işini imalat defterinin ayrı ayrı kısmında göstermesini;

VUK'nun 200. maddesi, bitim işleri defterini anlatmaktadır.

VUK'nun 203. maddesinin son fıkrasında muhasebe işlemlerini 7/A seçeneğine göre izleyen mükelleflerin imalat defteri tutma mükellefiyetlerinin 1.1.1996'dan itibaren kalktığı yer almaktadır.

VUK'nun 207, 209, 210, 211, 212, 213'üncü maddelerinde tutulması zorunlu olan diğer bazı defterlerden söz edilmiştir.

Maliye Bakanlığı tarafından VUK'nun mükerrer 257'inci maddesine dayanılarak tutulması zorunlu kılınan defterler ayrı bir grup oluşturmaktadır. Bunlardan biri olan kambiyo senetleri defteri tutma zorunluluğu, ihdas edildiği tarihten bir süre sonra. 01.01.1999 tarihi itibarıyla kaldırılmış bulunmaktadır.

Bu hükme istinaden halen tutulması zorunlu olan tek defter damga vergisi defteridir. 20 seri no'lu DVK Genel Tebliği ile ihdas edilmiş olan bu zorunluluk, sadece makbuz karşılığı ve istihkaktan kesinti suretiyle damga vergisi ödeyen anonim şirketleri (ve 32,43 ve 44 seri no'lu DVK Genel Tebliğlerine göre bu uygulamadan ihtiyari olarak yararlanmak isteyen anonim şirket dışındaki kurumları, kolektif ve adi komandit şirketleri, bilanço ve işletme hesabı esasına göre defter tutan GV mükelleflerini ve serbest meslek erbabını) ilgilendirmektedir.

VUK'nun 215. maddesine göre; tutulacak defter ve kayıtların Türkçe tutulması zorunludur. Ancak, Türkçe kayıtlar bulunmak kaydıyla defterlerde başka dilden kayıt da yapılabilir. Bu kayıtlar vergi matrahını değiştirmeyecek şekilde tasdik ettirilecek diğer defterlere de yapılabilir. Kayıt ve belgelerde Türk para birimi kullanılır. Belgeler, Türk parası karşılığı gösterilmek şartıyla, yabancı para birimine göre de düzenlenebilir. Şu kadar ki; yurt dışındaki müşteriler adına düzenlenen belgelerde Türk parası karşılığı gösterilme şartı aranmaz. Yurt içinde yabancı para birimi üzerinden, fatura, sevk irsaliyesi, yazar kasa fişi, serbest meslek makbuzu, gider pusulası vb. belge düzenlenecekse, belge üzerindeki yabancı paranın Türk parası karşılığının gösterilmesi zorunludur. Bu zorunluluk tacirin yurt dışındaki müşterileri adına yabancı para ile düzenleyeceği belgelerde aranmaz.

VUK'nun 216. maddesinde; tutulması mecburi defterler mürekkeple veya

makine ile yazılır. Kopya kâğıdı kullanılması ve ıstampa ve sair damga aletleriyle kopya konulması da caizdir. Bilumum defterlerde hesaplar kapatılıncaya kadar toplamlar geçici olarak kurşun kalemi ile yapılabilir.

Mürekkepli kalem kullanımı genelde elde tutulan ticari defterler içindir. Günümüzde defterlerin büyük bir orandaki kısmı bilgisayar ortamında tutulup yazıcı yardımıyla kağıda dökülmekte olduğundan bu şart kendiliğinden sağlanmaktadır.

VUK'nun 217. maddesine göre; yevmiye defteri maddelerinde yapılan yanlışlar ancak muhasebe kaidelerine göre düzeltilebilir. Diğer bilumum defter ve kayıtlara rakam ve yazılar yanlış yazıldığı takdirde düzeltmeler ancak yanlış rakam ve yazı okunacak şekilde çizilmek, üst veya yan tarafına veyahut ilgili bulunduğu hesaba doğrusu yazılmak suretiyle yapılabilir.

Defterlere geçirilen bir kaydı kazımak, çizmek veya silmek suretiyle okunamaz bir hale getirmek yasaktır.

VUK'nun 218. maddesine göre; Defterlerde kayıtlar arasında usulen yazılmaya mahsus olan satırlar, çizilmeksizin boş bırakılamaz ve atlanamaz. Ciltli defterlerde, defter sayfaları ciltten koparılamaz. Tasdikli müteharrik yapraklarda bu yaprakların sırası bozulamaz ve bunlar yırtılamaz.

VUK'nun 219. maddesine göre; işlemlerin ticari defterlere 10 gün içinde kaydedilmesi gerekir. Kayıtların devamlı olarak muhasebe fişleri, primanota ve bordro gibi yetkili amirlerin imza ve parafını taşıyan, yazılmış evraklara dayanarak yürüten kuruluşlarda, işlemlerin bunlara işlenmesi, deftere işlenmesi hükmündedir. Ancak işlemlerin esas defterlere aktarılması 45 günü aşmamalıdır.

Serbest meslek kazanç defterine ise işlemler günü gününe kaydedilir.

2- VUK'A GÖRE BELGE DÜZENİ

Ticari işlem, ticari ilişkilerin bir sonucu olarak ortaya çıkar. İşletmeler üçüncü şahıslara olan ticari ilişki ve işlemleriyle ilgili kayıtlarını belgelemek zorundadırlar. (VUK madde 227) Bu belgelendirme defter tutmak zorunda olmayan tacirlerinde vergiye tabi kazançların (vergi matrahlarının) belirlenebilmesi için gerekli ve zorunludur.

VUK'un 229-242. Maddeleri, düzenlenmesi gereken belgeleri, belgelerle ilgili şekil ve esasları ayrıntılı bir şekilde açıklamıştır. Unutulmamalıdır ki bu şekil ve esaslara uyulmaması halinde o belge hiç düzenlenmemiş sayılır.

VUK'da belirtilen ve düzenlenmesi gereken belgeler:

- Fatura,
- Perakende satış belgeleri (perakende satış fişi, yazar kasa fişi, giriş ve yolcu taşıma biletleri),

- Müstahsil makbuzu,
- Serbest meslek makbuzu,
- Sevk irsaliyesi,
- Gider pusulası,
- Ücret bordrosu,
- Taşıma irsaliyesi,
- Yolcu listeleri,
- Günlük müşteri listeleri,
- Muhabere evrakı ve
- Diğer vesikalardır (sözleşme, taahhütname, kefaletname, mahkeme ilamı gibi hukuki belgeler, ihbarname, karar örnekleri, vergi makbuzları).

VUK ile verilen yetkiye göre düzenlenmesi gereken belgeler:

- Adisyon,
- Reçete,
- Ambar tesellüm fişi,
- İrsaliyeli fatura,
- Döviz alım satım belgesi,
- Banka, sigorta ve sermaye piyasası aracı kuruluşlarının kullanacağı belgelerdir.

3- YENİ TTK'DA KAYIT DÜZENİ

TTK'nın 64üncü maddesinde defterler; yevmiye defteri, defter-i kebir, envanter defteri, pay defteri, yönetim kurulu karar, genel kurul toplantı ve müzakere defteri olarak yazılmıştır. İşletme hesabı defteri de kaldırılmıştır. Her tacir, ticari defterleri tutmak ve ticari defterlerinde, ticari işlemleriyle ticari işletmesinin iktisadi ve mali durumunu, borç ve alacak ilişkilerini ve her hesap dönemi içinde elde edilen neticelerini, bu kanuna göre açıkça görülebilir bir şekilde ortaya koymak zorundadır. Defterler, üçüncü kişi uzmanlara, makul bir süre içinde yapacakları incelemede işletmenin faaliyetleri ve finansal durumu hakkında fikir verebilecek şekilde tutulur. İşletme faaliyetlerinin oluşumu ve gelişmesi defterlerden izlenebilmelidir. TTK'nın 64üncü maddesi 5. fıkrasında yer alan düzenlemeye göre bu kanuna tabii olanlar, VUK'nun defter tutma ve kayıt zamanıyla ilgili hükümlerine uymak zorundadır. Bu zorunluluk, aynı kanunun verdiği yetki çerçevesinde Maliye Bakanlığı'nca yapılan düzenlemelere uyma zorunluluğunu da kapsamaktadır. Aynı madde de ayrıca, bu kanunun defter tutma, envanter, mali tabloların düzenlenmesi, aktifleştirme, karşılık hesapları, değerlendirme, sak-

lama ve ibraz hükümleri vergi kanunlarının aynı hususları düzenleyen hükümlerinin uygulanmasına, vergi kanunlarına uygun olarak vergi matrahının tespit edilmesine ve buna yönelik mali tabloların hazırlanmasına engel teşkil etmeyeceği hükme bağlanmıştır. Kanun'la ticari defterlerin nasıl tutulacağı, defterlere kayıt zamanı, onay yenileme ile açılış ve kapanış onaylarının şekil ve esaslarını belirleme konusunda Gümrük ve Ticaret Bakanlığı ile Maliye Bakanlığı birlikte yetkilendirilmiştir.

TTK'nın 65inci maddesinde; defterlerin ve gerekli diğer kayıtların Türkçe tutulması zorunluluğu düzenlenmiştir. Kısaltmalar, rakamlar, harfler ve semboller kullanıldığı takdirde bunların anlamlarının açıkça belirtilmesi, defterlere yazımlar ve diğer gerekli kayıtların, eksiksiz, doğru, zamanında ve düzenli olarak yapılması, bir yazım veya kaydın önceki içeriği belirlenmeyecek şekilde çizilmemesi veya değiştirilmemesi öngörülmüştür. Ayrıca, defterlerin ve diğer gerekli kayıtların elektronik ortamda tutulması durumunda bilgilerin saklanma süresince bunlara ulaşılmasının ve bu süre içinde bunların her zaman kolaylıkla okunmasının temin edilmiş olması şart koşulmuştur.

TTK'nın 66ıncı maddesinde; her tacir, ticari işletmesinin açılışında ve açılıştan sonra her faaliyet döneminin sonunda envanter çıkartacaktır. Çıkartılan envanter, tacirin taşınmazlarını, alacaklarını, borçlarını, nakit parasının tutarını ve diğer varlıklarını eksiksiz ve doğru bir şekilde gösteren ve varlıkları ile borçlarının değerlerini ayrı ayrı belirten bir şekilde olacaktır. Ayrıca, en az üç yılda bir defa fiziksel sayım yapılması koşuluyla, maddi duran malvarlığına dahil varlıklarla, ham ve yardımcı maddeler ve işletme malzemeleri düzenli olarak ikame ediliyor ve toplam değerleri işletme için ikinci derecede önem taşıyorsa, bu varlıkların değişmeyen miktar ve değerle envantere alınmasına izin verilmiştir. Ancak bu izin, söz konusu varlıkların mevcutlarının miktar, değer ve bileşim olarak sadece küçük değişikliklere uğramış olmaları halinde mümkündür.

Maddeyle sağlanan bir başka kolaylık da, düzenlemeyle aynı türdeki stok malvarlığı kalemleri, diğer aynı nitelikteki veya yaklaşık aynı değerdeki taşınabilir malvarlığı unsurları ve borçların ayrı ayrı gruplar halinde toplanabilmesi ve ortalama ağırlıklı değer ile envantere konulabilmesine olanak sağlanmasıdır.

TTK'nın 67inci maddesinde envanteri kolaylaştırıcı yöntemler düzenlenmiştir. Envanter çıkarılırken, Türkiye Muhasebe Standartlarına uygun olmak koşuluyla, malvarlığı mevcudu, sondaj yöntemine göre ve genel kabul gören matematiksel-istatistiksel yöntemler yardımı ile çeşit, miktar ve değer olarak belirlenir. Bu şekilde düzenlenen envanterin verdiği sonuçlar, fiziksel sayım yapılmış olsaydı elde edilecek olan envanterin sonuçlarına eş düşmelidir.

Bir faaliyet döneminin kapanış envanteri düzenlenmesinde Türkiye Muhasebe Standartlarına uygun başka bir yöntemin uygulanması suretiyle, cins, miktar ve değer olarak malvarlığı mevcudunun güvenle tespiti sağlanabiliyorsa fiziki

envanter gerekli değildir.

Faaliyet döneminin kapanışında, fiziki sayım veya ikinci fıkraya göre izin verilen diğer bir usul kullanılarak malvarlığı kalemlerinin cins, miktar, ve değerine göre faaliyet döneminin kapanışından önceki üç veya sonraki iki ay içinde bulunan bir gün itibarıyla düzenlenmiş özel bir envanterde gösterilmişse, ayrıca bu özel envantere dayalı olarak ve Türkiye Muhasebe Standartlarına uygun bir şekilde ileriye dönük tahmin yöntemiyle, faaliyet döneminin sonunda mevcut varlıkların o faaliyet döneminin sonu itibarıyla değerlemesi doğru yapıyorsa, varlıklara ilişkin envanterin yapılmasına gerek yoktur denilmektedir.

Tacirler defterlerini Vergi Usul Kanunu hükümleri uyarınca tutmaya devam edeceklerdir. Ancak 6335 sayılı Yeni TTK Değişiklik Kanunu uyarınca şirketler 01.01.2013 tarihinde veya özel hesap dönemi dolayısıyla daha sonraki bir tarihte başlayacak hesap dönemi için münferit ve konsolide finansal tablolarını düzenlerken, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından yayımlanan, Türkiye Muhasebe Standartlarına, kavramsal çerçevede yer alan muhasebe ilkelerine, dipnotlarına ve bunların ayrılmaz parçası olan yorumlara uymak ve bunları uygulamak zorundadır.

Fiziki ortamda tutulan yevmiye defteri, defter-i kebir ve envanter defteri ile pay defteri, yönetim kurulu karar defteri ve genel kurul toplantı ve müzakere defterinin açılış onayları, kuruluş sırasında ve kullanılmaya başlanmadan önce noter tarafından yapılır. Bu defterlerin izleyen faaliyet dönemlerindeki açılış onayları, defterlerin kullanılacağı faaliyet döneminin ilk ayından önceki ayın sonuna kadar notere yaptırılır.

Kapanış onayında yapılan değişiklik ile sadece yevmiye defteri ve yönetim kurulu karar defteri ile sınırlandırılmıştır. Söz konusu defterlerin kapanış onayı, izleyen faaliyet döneminin üçüncü ayının sonuna kadar notere yaptırılır. Yukarıda belirtildiği üzere, Yeni TTK ile şirket pay ve karar defteri ticari defterler arasında sayılmıştır. Ancak, Yeni TTK uyarınca pay defteri ile genel kurul toplantı ve müzakere defteri yeterli yaprakları bulunmak kaydıyla izleyen faaliyet dönemlerinde de açılış onayı yaptırılmaksızın kullanılmaya devam edilebilir.

Yeni TTK ile defterlerin elektronik ortamda tutulması mümkün olabilecektir. 6335 sayılı Yeni TTK Değişiklik Kanunu, ticari defterlerin elektronik ortamda tutulması halinde bu defterlerin açılışlarında ve yevmiye defteri ile yönetim kurulu karar defterinin kapanışında noter onayı aranmayacaktır.

Ticaret şirketlerinin ticaret siciline tescili sırasında defterlerin açılışı ticaret sicil müdürlükleri tarafından da onaylanabilir. Açılış onayının noter tarafından yapıldığı hallerde noter, ticaret sicili tasdiknamesini aramak zorundadır.

TTK 82'inci maddeye göre ise; saklama süresi, ticari defterlere son kaydın yapıldığı, envanterin çıkarıldığı, ara bilançonun düzenlendiği, yıl sonu finansal

tabloların hazırlandığı, ticari yazışmaların yapıldığı veya muhasebe belgelerinin oluştuğu takvim yılının bitişiyile başlar ve süre 10 yıldır.

Yeni TTK'da işletme defteri düzenlenmemiştir. Buna karşın vergi mevzuatında halen işletme defteri mevcuttur. Bu durumda, vergi mevzuatına göre işletme defteri tutabilen işletmeler sadece işletme defteri tutabilecek mi? Yoksa TTK esas kabul edilip, vergi mevzuatındaki işletme defterinin tutulmasına ilişkin hüküm uygulanmayacak mı? Ya da vergi mevzuatına göre işletme defteri tutan işletmeler aynı zamanda TTK'daki defterleri tutmakla da mı yükümlü olacaklar? Bu konuların idare tarafından açıklanması gerekmektedir.

4- YENİ TTK'DA BELGE DÜZENİ

Türk Ticaret Kanunu'nda yer alan belgeler, ticaret hayatında borç/alacak ilişkilerinde karşılıklı güven tesis etmek için geliştirilmiş belgeler ile bir ticari kuruluş ortak olmak amacıyla alınan hisse senetleri gibi menkul kıymetlerin izlendiği belgelerdir.

Türk Ticaret Kanunu'nda yer alan belgeler aşağıdaki gibidir:

Madde 646	Senetten Doğan Borç
Madde 654	Nama Yazılı Senetler
Madde 658	Hamile Yazılı Senetler
Madde 670	Kambiyo Senetleri
Madde 671	Poliçe
Madde 776	Bono ve Emre Yazılı Senet
Madde 780	Çek
Madde 824	Kambiyo Senetlerine Benzeyen Senetler ve Diğer Emre Yazılı Senetler
Madde 832	Makbuz Senedi ve Varant
Madde 856	Taşıma Senedi
Madde 859	Yük Senedi
Madde 860	Refakat Belgeleri
Madde 1119 ve 1120	Gemi Kira Sözleşmesi ve Senedi
Madde 1131	Zaman Çarteri Sözleşmesi
Madde 1138	Navlun Sözleşme Türleri
Madde 1228	Denizde Taşıma Senetleri
Madde 1247	Deniz Yoluyla Yolcu Taşıma Sözleşmesi
Madde 1401	Sigorta Sözleşmesi

6335 sayılı Yeni TTK Değişiklik Kanunu uyarınca; tescil edilen ticaret unvanının ticari işletmenin görülebilecek bir yerine okunaklı bir şekilde yazılması ve tacirin işletmesiyle ilgili olarak düzenlediği ticari mektuplarda ve ticari defterlere yapılan kayıtların dayandığı belgelerde tacirin sicil numarasının, ticaret unvanının, işletmesinin merkezi ile tacir internet sitesi oluşturma yükümlülüğüne tabi ise tescil edilen internet sitesinin adresinin de gösterilmesi gerekmektedir. Tüm

bu bilgilerin şirketin internet sitesinde yayımlanacağı öngörülmüştür. İnternet sitesinde ayrıca; anonim şirketlerde yönetim kurulu başkan ve üyelerinin adları ve soyadları ile taahhüt edilen ve ödenen sermaye miktarı; limited şirketlerde müdürlerin adları ve soyadları ile taahhüt edilen ve ödenen sermaye miktarı; sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlerde yöneticilerin adları ve soyadları ile taahhüt edilen ve ödenen sermaye miktarı yayınlanacaktır.

Anonim ve limited şirketlerin ticari mektuplarında ve ticari defterlerinde yapılan kayıtların dayandığı belgelerde bulunması gerekenlere aşağıdaki gibi sıralanabilir:

Ticaret unvanı, işletmenin merkezi, Ticaret Sicili numarası, internet sitesi adresi.

Yeni TTK uyarınca, denetime tabi şirketler internet sitesi oluşturmakla yükümlüdür. Bu itibarla eğer şirket denetime tabi bir şirket ise internet sitesi adresinin ticari mektuplarında ve ticari defterlerinde yapılan kayıtların dayandığı belgelerde bulunması gerekmektedir.

Ayrıca, kayıt ve belge düzeni ile ilgili idari ve adli para cezaları da şöyledir:

- Defter tutma yükümlülüğünü yerine getirmeyenler, **dört bin Türk Lirası idari para cezasıyla;**

- Belgelerin kopyasını sağlamayanlar, **dört bin Türk Lirası idari para cezasıyla;**

- Defterlerin açılış ve kapanış onaylarını yaptırmayanlar, **dört bin Türk Lirası idari para cezasıyla;**

- Defterleri 6102 sayılı Kanun'a uygun tutmayanlar, **dört bin Türk Lirası idari para cezasıyla;**

- Usule aykırı envanter çıkaranlar, **dört bin Türk Lirası idari para cezasıyla;**

- Görüntü ve veri taşıyıcılara aktarılmış belgeleri ibraz etmeyenler, **dört bin Türk Lirası idari para cezasıyla;**

- Gerçek ve tüzel kişiler münferit ve konsolide finansal tablolarını düzenlerken, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından yayımlanan, Türkiye Muhasebe Standartları'na, kavramsal çerçevede yer alan muhasebe ilkelerine ve bunların ayrılmaz parçası olan yorumlara uymamaları durumunda, **dört bin Türk Lirası idari para cezasıyla;**

- Ticari defterlerin mevcut olmaması veya hiçbir kayıt içermemesi yahut bu Kanun'a uygun saklanmaması hallerinde sorumlular, **üç yüz günden az olmamak üzere adli para cezasıyla;**

- Belgeleri sahte olarak düzenleyenler ile ticari defterlere kasıtlı olarak

gerçeğe aykırı kayıt yapanlar, **bir yıldan üç yıla kadar hapis cezasıyla;**

- Defter, kayıt ve belgeler ile bunlara ilişkin bilgileri, Gümrük ve Ticaret Bakanlığı'nca denetime yetkili olanlarca istenmesine rağmen vermeyenler veya eksik verenler ya da bu denetim elemanlarının görevlerini yapmalarını engelleyenler, fiilleri daha ağır cezayı gerektiren başka bir suç oluşturmadığı takdirde, üç yüz günden az olmamak üzere adli para cezasıyla **cezalandırılırlar.**

Bu cezaların ticari defterleri tutmakla yükümlü olan tüm işletme ve şirketlere mi uygulanacağı yoksa –düzenlendiği yer dikkate alındığında – sadece anonim şirketlere mi uygulanacağı tartışmalıdır.

5- **VUK VE YENİ TTK'DA KAYIT VE BELGE DÜZENİ FARKLILIKLARI**

Defter tutma yükümlülüğünde, VUK'a ilave TTK'da Pay Defteri, Yönetim Kurulu Karar, Genel Kurul Toplantı ve Müzakere defterleri gelmiştir. İşletme Hesabı Defteri kaldırılmıştır. Faaliyetlerin oluşumu ve gelişmesi defterlerden izlenebilmeli ifadesi gelmiştir.

Defterlerin tutulmasında Türk Lirası'ndan bahsedilmemiştir. Muhasebe kavramlarının net olmayışları ise, finansal tabloların düzenlenmesindeki TMS ve TFRS'ye referans ile biraz önlenmiştir. VUK'da açılış ve ara tasdik varken, TTK'da kapanış tasdiki gelmiş; TTK'da açılış onayı tümünde, kapanış onayı sadece Yevmiye Defteri ve Yönetim Kurulu Karar Defteri ile sınırlandırılmıştır.

Muhasebe kayıtları ile ilgili önemli farklılıklar ise; VUK'da olmayan Ertelenmiş Vergi Borcu/Alacağı, Ertelenmiş Finansman Gideri/Geliri TMS/TFRS'de karşımıza çıkacaktır.

VUK'ta ayrılan kıdem tazminatı yükümlülüğü TMS'de çalışana da zorunludur. Vergi yasalarındaki amortisman süreleri, TMS'de faydalı ömür listesi olarak karşımıza çıkacaktır. Alacak ve borçların VUK'taki reeskont serbestisi TMS'de zorunlu olacaktır. Türev finansal ürünler VUK'ta finansal tablo dışında gösterilirken, TMS'de Finansal Varlıklar ve Finansal Yükümlülükler hesaplarında gösterilecektir. Ar-ge giderleri VUK'ta gider yazılırken, TMS'de araştırma giderinin gider, geliştirme giderlerinin aktifleştirilmesi söz konusudur. Pazarlama ve promosyon ürünleri VUK'da Diğer Stoklar'da kayıtlılırken TMS'de gider yazılacaktır.

Ticari kardan mali kara geçiş bildirimi ön plana çıkmıştır. Defterler ve muhasebe uygulamaları hem VUK hem de Yeni TTK'ya uygun olmak zorundadır. Finansal Tablolar ise TMS ve TFRS'ye uyumlu olacaktır. Kanaatimizce, Yeni TTK 64/5 fıkrasına göre Maliye Bakanlığı ile Gümrük ve Ticaret Bakanlığı tarafından yapılacak düzenlemeler VUK ve Yeni TTK'da kayıt ve belge düzeni farklılıklarını ortadan kaldıracaktır.

6- VUK VE YENİ TTK'DA KAYIT VE BELGE DÜZENİNDE UYUM ÖNERİLERİ

VUK hükümlerine uyum zorunluluğu; Türk Ticaret Kanunu 'nun 64. maddesinin 5 no.lu fıkrasında yer alan düzenlemeye göre, bu Kanun'a tabi olanlar, Vergi Usul Kanunu'nun defter tutma ve kayıt zamanıyla ilgili hükümlerine uymak zorundadırlar. Bu zorunluluk, aynı Kanun'un verdiği yetki çerçevesinde Maliye Bakanlığı'nca yapılan düzenlemelere uyma zorunluluğunu da kapsamaktadır.

Aynı maddede ayrıca, bu Kanun'un defter tutma, envanter, mali tabloların düzenlenmesi, aktifleştirme, karşılıklar, hesaplar, değerlendirme, saklama ve ibraz hükümleri vergi kanunlarının aynı hususları düzenleyen hükümlerinin uygulanmasına, vergi kanunlarına uygun olarak vergi matrahının tespit edilmesine ve buna yönelik mali tabloların hazırlanmasına engel teşkil etmeyeceği hükme bağlanmıştır.

Ayrıca Yeni TTK madde 65'teki belgelerin dosyalanması şeklinde defter tutma konusu daha açık anlatılmalıdır.

Envanterin bilinen ve muhasebe teori ve uygulamalarında yer alan tanımı değiştirilmiş ancak yerine bir tanım koyulmamıştır.

Öneri ve beklentilerimiz:

- ✓ Bakanlar Kurulu büyük/küçük işletme ölçüt kararını açıklamalıdır.
- ✓ Maliye Bakanlığı, vergi kanunlarındaki yenilikleri EKK'na sunmuş ve değişiklikler beklenmektedir.
- ✓ TMSK'nın Yeni Hesap Planı Komisyonu'nca düzenlenen hesap planı (MSUGT II) yürürlüğe girmelidir.
- ✓ Gümrük ve Ticaret Bakanlığı tarafından Yeni TTK'nın ikincil düzenlemeleri çıkarılmalıdır.
- ✓ Türkiye'de şu an Denetçi ve Denetim konusundaki belirsizlik Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu ve TÜRMOB işbirliği ile netleştirilmelidir.

Yararlanılan Kaynaklar:

- 1- 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu
- 2- 6102 Sayılı TTK
- 3- 6103 Sayılı TTK'nın Yürürlüğü ve Uygulama Şekli Hakkında Kanun
- 4- 6335 Sayılı TTK ile TTK'nın Yürürlüğü ve Uygulama Şekli Hakkında Kanun'da Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun

MALİ TABLOLARIN DÜZENLENMESİNDE YETKİ VE SORUMLULUK

İbrahim DEĞİRMENCİ

Yeminli Mali Müşavir

Bilindiği üzere 6102 Sayılı Kanunla ticari defterlerin, uluslararası Finansal Raporlama Standartlarını yansıtır şekilde hazırlanan Türkiye Muhasebe Standartlarına (TMS) göre tutulması ve yılsonu finansal tablolarının da bu standartlara uygun olarak düzenlenmesi zorunluluğu getirilmiş ve yılsonu finansal tabloların da uluslararası denetim standartlarıyla uyumlu Türkiye Denetim Standartlarına (TDS) göre denetlenmesi öngörülmüş idi.

Ancak daha sonra 6335 Sayılı Yasa ile yapılan değişiklikler sonucunda;

- Muhasebe kayıtlarının TMS'na uygun olarak tutulmasından vazgeçilmiş,
- Tüm sermaye şirketlerinin bağımsız denetiminden vazgeçilerek, denetime tabi olacak şirketlerin Bakanlar Kurulunca belirlenmesi esası getirilmiş,

olmasına rağmen yılsonu finansal tabloların TMS'na uygun düzenlenmesi zorunluluğu muhafaza edilmiştir.

Dolayısıyla bu bildirimin konusu; tacirler tarafından yılsonu itibarıyla çıkarılacak olan finansal tabloların düzenlenme şekli, zamanı ve sorumluluğuyla sınırlı bulunmaktadır.

1- Hangi Mali Tablolar Düzenlenecektir:

Tacirlerin çıkarmak zorunda oldukları “**açılış bilançosu**” ile “**Yılsonu Finansal Tabloları**”nın tabi oldukları özel hükümler TTK'nun 68-82'nci maddeleri arasında düzenlenmiştir. Ancak bu bölümde düzenlenen hükümler asgari hükümler olup, Kanunun 514'üncü maddesinde; “**Türkiye muhasebe standartlarında öngörülmüş bulunan finansal tabloları**” denilmek suretiyle yılsonu finansal tabloların;

- **Bilanço**
- **Gelir Tablosu**
- **Nakit Akım Tablosu**
- **Öz Sermaye Değişim Tablosu,**

ve bunların **ekleri** olduğu hususuna açıklık getirilmiştir.

Ancak Kanunun 88'inci maddesiyle Kamu Gözetim Kurumu'na değişik işletme büyüklükleri, sektörler ve kar amacı gütmeyen kuruluşlar için özel ve istisnai standartlar koyma yetkisi verilmiş olduğundan, Kamu Gözetim Kurumunca bu kapsamda belirlenecek standartlara göre farklı finansal tablo düzenleme yükümlülüğü de olabilecektir.

2- Mali Tablolar Hangi Esasa Göre Düzenlenecektir:

Yeni TTK'nun 88'inci maddesine göre; gerçek ve tüzel kişiler münferit ve konsolide finansal tablolarını düzenlerken, Türkiye Muhasebe Standartlarına, kavramsal çerçevede yer alan muhasebe ilkelerine ve bunların ayrılmaz parçası olan yorumlara uymak ve bunları uygulamak zorundadır.

Bu düzenlemeler, uygulama birliği sağlamak ve finansal tablolara uluslararası pazarlarda geçerlilik kazandırmak amacıyla, uluslararası standartlara uyumlu olacak şekilde, yalnız Kamu Gözetim Kurumu tarafından belirlenir ve yayımlanır. (TTK Madde 88/2)

Ancak finansal tablolar düzenlenirken, TTK'nun 515'inci maddesine göre; finansal tabloların “**Dürüst Resim İlkesine**” uygun olarak çıkarılması gerekmektedir. Kanunun bu maddesi dört emredici ilkeyi içerir.

- a) Yıllonun Finansal Tabloları TMS'ye uygun çıkarılmalıdır.
- b) Finansal Tablolardan şirketin malvarlığı, borçları, yükümlülükleri, öz kaynakları ve faaliyet sonuçları anlaşılmalıdır.
- c) Finansal Tablolar tam, anlaşılabilir, geçmiş yıllarla karşılaştırılabilir, ihtiyaçlara ve işletmenin niteliğine uygun, şeffaf ve güvenilir olmalıdır.
- d) Şirketin durumunun resmini vermelidir; bu resim gerçeği dürüst ve aslına uygun olarak yansıtmalıdır.

Finansal tablolarını Kanunun 88'inci maddesinde öngörülen TMS'na uygun olarak düzenlemeyen tacirler **4.000 TL** idari para cezasıyla cezalandırılır. İdari para cezasını en büyük mülki amir verir. (TTK Madde 562/2-13)

Dikkat edileceği üzere, TTK'nun 64'üncü maddesinde 6335 sayılı Kanun ile yapılan değişiklik sonucunda, ticari defterlerin TMS'na göre tutulması yükümlülüğü kaldırılmış olmasına rağmen, Kanunun 88'inci maddesindeki finansal tabloların TMS'na uygun çıkarılması zorunluluğu muhafaza edilmiştir.

Dolayısıyla VUK'nun “**defter tutma**” hükümlerine uygun olarak tutulacak muhasebe kayıtlarından uluslararası muhasebe standartlarıyla uyumlu TMS'na uygun finansal tabloların nasıl düzenleneceği hususu önemli hale gelmiştir. Bu nedenle Finansal Tabloların TMS'na uyumlu hale nasıl getirileceğinin teknik sunumu bir sonraki oturumda Sayın **Doç. Dr. Volkan Demir** tarafından yapılacaktır.

3- Kimler Mali Tablo Düzenlemek Zorundadır:

Tacirler, ticari faaliyetlerinin başında ve her faaliyet döneminin sonunda, varlık ve borçlarının tutarlarının ilişkisini gösteren finansal tabloları çıkarmak zorundadırlar. (TTK Madde 68/1)

Ancak TTK'nun 88/3'üncü maddesinde, "Kamu Gözetim Kurumu, değişik işletme büyüklükleri, sektörler ve kar amacı gütmeyen kuruluşlar için **özel ve istisnai standartlar koymaya ve farklı düzenlemeler yapmaya yetkilidir**. Bu standart ve düzenlemeler, TMS'nin cüz'ü addolunur." hükmü yer almaktadır.

Dolayısıyla TTK'nun ilgili hükümlerine ve madde gerekçesine göre, tüm tacirlerin finansal tablolarını TMS'na uygun çıkarma zorunluluğu bulunmaktadır. Dikkat edileceği üzere yasanın 88/3'üncü maddesiyle Kamu Gözetim Kurumu'na verilen yetkinin bazı tacirleri bu zorunluluktan muaf tutma şeklinde değil, sadece farklı standartlar belirleme konusunda olduğu gayet açıktır. Bu nedenle de tüm tacirlerin yılsonu finansal tablolarını TMS'na uygun çıkarmak zorunda oldukları söylenebilecektir.

Ancak TTK'nun Geçici 1'inci maddesinin 4 numaralı bendinde "Kamu Gözetim Kurumu, değişik işletme büyüklükleri, sektörler ve kar amacı gütmeyen kuruluşlar itibarıyla TMS'ndan muaf olacakları tespit etmeye veya bunlar için ayrı düzenlemeler yapmaya yetkilidir." denilmiştir.

Ayrıca TTK'nun Geçici 6'ncı maddesinde "**Kamu Gözetim Kurumu tarafından belirlenen şirketler, münferit ve konsolide finansal tabloların düzenlenmesinde, TMS'nı uygulamak zorundadır.**" ifadesine yer verilmiştir.

Dolayısıyla yılsonu finansal tablolarını TMS'na uygun olarak düzenlemek zorunda olan tacirler Kamu Gözetim Kurumu'nca belirlenecektir.

4- Hangi Dönemden İtibaren Finansal Tablolar TMS'na Uygun Düzenlenecektir:

TTK'nun yürürlük maddesi olan 1534'üncü maddesinde **her ölçüdeki gerçek ve tüzel kişi tacirler için** yayımlanan ve yayımlanacak olan özel TMS'nın **1.1.2013** tarihinde yürürlüğe gireceği belirtilmiştir.

Diğer taraftan TTK'nun geçici 6'ncı maddesine göre; "**Kamu Gözetim Kurumu tarafından belirlenen şirketler 1.1.2013** tarihinde veya özel hesap dönemi dolayısıyla daha sonraki bir tarihte başlayacak hesap dönemi için, münferit ve konsolide finansal tablolarının düzenlenmesinde, TMS'nı uygulamak zorundadır." hükmüne yer verilmiştir.

Dolayısıyla TMS'na uygun finansal tablo düzenlenmesine ilişkin hükümler **1.1.2013** tarihinde veya özel hesap dönemi dolayısıyla daha sonraki bir tarihte başlayacak hesap dönemleri için geçerli olacaktır.

5- Mali Tabloları Kim Düzenleyecektir:

Bilindiği üzere TTK'na göre finansal tabloları düzenleme sorumluluğu şirket yöneticilerine, onaylama yetkisi ise genel kurullara ait bulunmaktadır. Finansal tabloların düzenlenme sorumluluğuyla ilgili madde hükümleri aşağıdaki gibidir.

a) Yönetim kurulu, geçmiş hesap dönemine ait, TMS'nda öngörülmüş bulunan finansal tablolarını ve eklerini hazırlar ve genel kurula sunar. (TTK Madde 514)

b) Şirket finansal tablolarının ve gerekli olduğu takdirde topluluk finansal tablolarının düzenlenmesi şirket müdürlerinin devredilemez görevleri arasındadır. (TTK Madde 625/f)

c) Yönetici ortaklar, şirketin faaliyet dönemi sonunda, bu Kanunun 88'inci madde hükümlerine uygun finansal tablolarını hazırlayıp imzalar ve ortaklar kurulunun onayına sunarlar. (TTK Madde 227)

d) Şirketin yönetim kurulu, finansal tablolarını düzenlettirip onaylayarak gecikmeksizin denetçiye verir. (TTK Madde 401/1)

6- Şirket Yöneticileri Finansal Tabloları Nasıl Hazırlayacaktır:

Yukarıdaki açıklamalardan anlaşılacağı üzere TTK'nda finansal tabloların gerektiği şekilde ve içerikte eksiksiz olarak şirket yöneticilerince hazırlanması yada hazırlatılması öngörülmüştür. Bu nedenle de finansal tabloların hazırlanması hususu önem arz etmektedir.

TTK'nun 514'üncü maddesinin gerekçesinde yılsonu finansal tabloları ve eklerinin hazırlanarak genel kurula sunulma görevinin, yönetim kurulunun tüm üyelerine yönelik bir **kurul görevi** olduğu belirtildikten sonra, 64'üncü maddenin gerekçesinde ise; "Defter tutulması, yani fiilen kayıtların işlenmesi kişiye bağlı bir görev ve yetki olmadığı için kayıtların bizzat sorumlular tarafından yapılması, defterlerin sorumlularca bizzat tutulması anlamına gelmez. Kastedilen fonksiyondur. **Defteri bizzat tutacak kişilerin gerekli bilgiyi haiz uzman kişiler arasından seçilmesi zorunluluğu, yöneticiye ve yönetim organlarına gene bir sorumluluk halinde yüklenmiştir.**" ifadelerine yer verilmiştir.

Dolayısıyla Türkiye'de; işletmelerde faaliyetlerin ve işlemlerin sağlıklı ve güvenilir bir şekilde işleyişini sağlamak, gerçek durumu ilgililerin ve resmi mercilerin istifadesine tarafsız bir şekilde sunmak ve yüksek mesleki standartları gerçekleştirmek amacıyla 3568 Sayılı Kanun ile SMMM/YMM meslekleri ve hizmetleri düzenlenmiş bulunduğu göre, tacirlere ait yılsonu finansal tablolarının TMS'na uygun olarak düzenlenmesi hizmeti de yine **SMMM/YMM** tarafından karşılanacaktır, karşılanmalıdır.

Ancak yılsonu finansal tabloların meslek mensupları tarafından hazırlanarak, imzalanması gerektiğine dair TTK'nda herhangi bir hüküm bulunmamak-

tadır. Sadece TTK'nun 400'üncü maddesinde; "şirket denetçisi denetlenecek şirketin defterlerinin tutulmasında veya finansal tablolarının düzenlenmesinde denetleme dışında faaliyette veya katkıda bulunamaz." hükmüne yer verilmiştir.

Bize göre bu hükümler yılsonu finansal tabloların mutlaka meslek mensupları tarafından düzenlenmesi gerektiğini destekleyen hükümlerdir. Ancak muhasebe kayıtlarının VUK hükümlerine göre tutulması nedeniyle muhasebe yazılımlarından vergi amaçlı finansal tabloların çıkarıldığı bir uygulamada, vergi amaçlı finansal tabloların, TMS'na uygun finansal tablolara dönüştürülmesi, ayrı bir zaman ve uzmanlık gerektireceğinden Kamu Gözetim Kurumu'nca yayımlanacak bir yönetmelikle bu hizmetlerin 3568 Sayılı Yasa kapsamında ruhsat almış meslek mensupları tarafından karşılanacağını mutlaka belirtilmesi ve bu hizmetin karşılığının da ücret tarifesinde öngörülmesi gerektiğini düşünmekteyiz. Aksi takdirde, **asıl amaç olarak belirlenen uluslararası pazarlarda geçerlilik kazanacak finansal tabloları tam ve doğru olarak elde etmek mümkün olmayacaktır.**

7- Finansal Tablolar Ne Zamana Kadar Düzenlenecektir:

TTK'nun 514'üncü maddesi hükmüne göre; şirket yöneticileri TMS'nda öngörülmüş bulunan finansal tablolarını ve eklerini, bilanço gününü izleyen hesap döneminin **ilk üç ayı içinde** hazırlayarak genel kurula sunmak zorundadır.

Ancak TTK'nun 409'üncü maddesine göre; olağan genel kurul toplantılarının her faaliyet dönemi sonundan itibaren **üç ay içinde** yapılması gerekmektedir. Diğer taraftan TTK'nun 437'inci maddesinde; "finansal tablolar ile konsolide finansal tabloların, genel kurul toplantısından en az **onbeş gün önce**, şirketin merkez ve şubelerinde, pay sahiplerinin incelemesine hazır bulundurulur" hükmü bulunmaktadır.

Ayrıca TTK'nun 401'inci maddesinde; şirket yönetim kurulunun, finansal tabloları düzenlettirip onaylayarak, gecikmeksizin, denetçiye vereceği ifadesi yer almaktadır. Dolayısıyla yukarıda belirtilen yasa hükümleri doğrultusunda yılsonu finansal tabloların düzenlenme süresinin, işletmenin bağımsız denetime tabi olup olmadığı hususu da dikkate alınarak her hal ve takdirde hesap döneminin kapandığı ayı izleyen üç ayın sonu olmadığı sonucuna varabiliriz.

8- Sonuç ve Öneriler:

Bildirimizin yukarıdaki bölümlerinde belirtildiği üzere;

1- Yılsonu finansal tablolarını TMS'na uygun olarak düzenlemek zorunda olan tacirler Kamu Gözetim Kurumunca bir an önce belirlenmelidir.

2- Yılsonu finansal tabloların uluslararası finansal raporlama standartlarını yansıtır şekilde hazırlanan TMS'na göre **fiilen** düzenlenmesi yetki ve sorumluluğu Kamu Gözetim Kurumunca yayımlanacak bir Yönetmelik ile 3568 Sayılı

Yasaya göre ruhsat almış meslek mensuplarına verilmelidir.

3- Meslek mensuplarınca düzenlenecek TMS'na uygun finansal tablo çıkarma hizmetinin karşılığı ücret tarifesinde ayrıca yer almalıdır.

4- Meslek mensuplarınca TMS'na uygun düzenlenmiş finansal tablosu bulunmayan hiçbir işletmenin bağımsız denetimi Bağımsız Denetim Kuruluşları tarafından yapılmamalıdır.

5- Şayet yasada temel amaç olarak öngörülmüş bulunan “uluslararası pazarlarda geçerlilik kazanacak finansal tabloların tam ve doğru olarak elde edilmesi” hedefine ulaşmak isteniyor ise, bunun yolunun bağımsız denetimden önce, finansal tabloların düzenlenmesi aşamasına önem vermekten geçtiğinin unutulmaması gerekmektedir.

VIII MUVMS

Muhasebe Uygulamaları ve
Vergi Mevzuatı Sempozyumu

İkinci Oturum

Başkan

Prof.Dr. Hasan KAVAL
Gazi Üniversitesi

TFRS'ye Uyumlu Finansal Raporların Hazırlanması ve Sunumu

Konuşmacı

Doç.Dr. Volkan DEMİR
Galatasaray Üniversitesi

İşletmelerde TFRS'ye Uyumlu İlk Finansal Raporların Düzenlenmesine İlişkin Uygulama Örneği

Konuşmacı

Dr. Salih TORUN
Gazi Üniversitesi

TFRS'YE UYUMLU FİNANSAL TABLOLARIN HAZIRLANMASI VE SUNUMU - TFRS 1 : TFRS'YE İLK GEÇİŞ-

Doç. Dr. Volkan Demir¹

GİRİŞ

UFRS² (International Financial Reporting Standards-Uluslararası Finansal Raporlama Standartları) konusu son yıllarda muhasebe kamuoyunun en fazla ilgilendiği ve yöneldiği konuların başında gelmektedir. Yeni Türk Ticaret Kanunu'nun (Yeni TTK) uygulamaya girmesi, küresel sermaye akışının hızlanması, iş ve/veya işyeri sahip ve yöneticilerinin finansal tablo konusuna eskisinden daha fazla önem vermesi gibi nedenler UFRS/TFRS'nin öneminin artmasını sağlamıştır. UFRS'lerin tam çevirisi olan TFRS'lerin³ (Türkiye Finansal Raporlama Standartları) SPK, BDDK ve Yeni TTK'da yasal yerlerinin bulunması da standartları anlamayı ve uygulamayı önemli hale getirmiştir. Bu tebliğin amacı mevcut vergi tabanlı finansal tablolardan TFRS tabanlı finansal tablolara ilk geçişe ilişkin konuları örneklerle incelemektir. Hazırlanan bu tebliğde sempozyumun hedef kitlesi ve tebliğin yaratmayı amaçladığı fayda dikkate alınarak ilk geçişte türev finansal araçlar, konsolidasyon, işletme birleşmeleri, şerefiye gibi konuların detayları üzerinde durulmamıştır. TFRS'ye ilk geçiş konusu standart seti içerisinde ***Türkiye Finansal Raporlama Standardı 1 (TFRS 1) Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının İlk Uygulaması*** ismi ile yer almaktadır.

1. TFRS 1'İN AMACI ve KAPSAMI

TFRS'in amacı, TFRS'lerin ilk kez uygulandığı finansal tabloların ve söz konusu finansal tabloların kapsadığı ara dönem finansal raporların:

- 1 Galatasaray Üniversitesi, Muhasebe Finansman Anabilim Dalı Öğretim Üyesi / İşletme Araştırma ve Uygulama Merkezi Müdürü
- 2 Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS-IFRS) kavramı; Kavramsal Çerçeveyi, Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarını (UFRS-IFRS 1-13), Uluslararası Muhasebe Standartlarını (UMS-IAS 1-41), Daimi Yorumlamalar Komitesi (SYKT-SIC) ve Uluslararası Finansal Raporlama Yorumlama Komitesinin (UFRYK-IFRIC) yorumlarını içermektedir.
- 3 Türkiye Finansal Raporlama Standartları kavramı; Kavramsal Çerçeveyi, Türkiye Finansal Raporlama Standartlarını (TFRS 1-12), Türkiye Muhasebe Standartlarını (TMS 1-41) ve Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu'nun yorumlarını içermektedir.

- Şeffaf ve sunulan tüm dönemler açısından karşılaştırılabilir nitelikte olmasını,
- Türkiye Finansal Raporlama Standartlarına (TFRS'lere) göre gerçekleştirilecek muhasebe uygulamaları açısından uygun bir başlangıç yapmasını ve
- Faydasını aşmayan bir maliyetle elde edilebilecek yüksek kalitede bilgiler içermesini sağlamaktır (TFRS 1, paragraf 1).

TFRS 1;

- TFRS'lerin ilk kez uygulandığı finansal tablolara ve
- TFRS'lerin ilk kez uygulandığı finansal tabloların kapsadığı dönemlere ilişkin olarak "TMS 34 Ara Dönem Finansal Raporlama" Standardı çerçevesinde ara dönem finansal raporlama yapıldığı durumlarda⁴, söz konusu raporların her birine uygulanır.

TFRS'lerin ilk kez uygulandığı finansal tablolar; ilk kez TFRS'lere uygun olarak düzenlenen ve TFRS'lerle uyumlu olduğunun üzerlerinde açık ve koşulsuz olarak belirtildiği yıllık finansal tablolardır. Aşağıdaki koşulları sağlayan finansal tablolar, TFRS'lerin ilk kez uygulandığı finansal tablolara örnek olarak gösterilebilir. Aşağıdaki özellikleri taşıyan, bir önceki dönem finansal tabloları (TFRS 1, paragraf 2):

• **TFRS'lerle hiçbir açıdan uyumlu olmayan yerel düzenlemelere (muhasebe uygulaması açısından) göre hazırlanan,**

- TFRS'lerle her açıdan uyum içinde olmakla birlikte TFRS'lerle açık ve koşulsuz biçimde uyumlu olduğuna dair bir açıklama içermeyen,
- Tümü ile değil de bazı TFRS'lerle açık bir uyum içinde olduğuna dair üzerinde bir açıklamaya yer verilen,
- Yerel düzenlemelerde hakkında özel bir düzenleme bulunmayan kalemlerin muhasebeleştirilmesinde ilgili TFRS'lerin uygulanıp, diğerleri için ise TFRS'lerle uyumlu olmayan yerel kuralların uygulandığı veya
- TFRS'ler dışındaki düzenlemeler çerçevesinde hazırlanmakla birlikte bazı tutarların TFRS'lere göre belirlenmiş tutarlarla mutabakatına yer verilenler.

2. TFRS'YE İLK GEÇİŞ ve YENİ TÜRK TİCARET KANUNU

TFRS 1'e göre geçiş tarihi itibarıyla, TFRS açılış finansal durum tablosu (bilançosu) düzenlenmesi gerekmektedir. TFRS açılış bilançosu TFRS'lere uygun yapılacak finansal raporlama işlemlerinin başlangıç noktasını oluşturmaktadır (TFRS 1, paragraf 6).

Yeni Türk Ticaret Kanunu'nda defterlerin tutulması ve finansal raporla-

⁴ Kar Avansı Tebliği uyarınca 01.01.2013 tarihinden itibaren Kar Avansı dağıtmayı planlayan şirketler için önemlidir.

ma ile ilgili maddeler incelendiğinde 64. Madde ile 88. Madde arasında TMS/ TFRS'lere gönderme yapıldığı, defterlerin mevcut yasal uygulamaya göre⁵, finansal raporların ise TFRS'lere uygun olarak hazırlanacağı anlaşılmaktadır. Yeni kanunun 1534. Maddesinde TFRS uygulamalarının 01.01.2013 tarihinden itibaren başlayacağı da ayrıca belirtilmektedir. Yeni TTK ve TFRS 1'deki ifadeleri birlikte yorumladığımızda TFRS uygulayacak olan şirketlerin 01.01.2013 (ya da 31.12.2012) tarihi itibarıyla finansal durum tablolarını TFRS'ye çevirecekleri ve 31.12.2013'de biten faaliyet dönemine ilişkin finansal tablolarının tümünü de TFRS'ye uygun hazırlayacakları anlaşılmaktadır. Ancak bu şekilde hazırlanacak olan finansal tablolar karşılaştırma içermeyeceğinden TFRS'ye tam uyumlu olduğundan söz edilememektedir. TFRS 1'e uygun ilk geçişle 2013 sonunda tam uyumlu finansal tablo seti hazırlamak için 31.12.2011'de bilanço, 31.12.2012'de sona eren faaliyet döneminde tüm finansal tablolar, 31.12.2013'de sona eren faaliyet döneminde tüm finansal tablolar hazırlanmalıdır. Ancak bu tür bir uygulama ülkemizde TFRS raporlama tecrübesi olmayan çok sayıda şirketi olumsuz etkileyebilecek ve beklenen faydanın sağlanamamasına yol açabilecektir. Bu nedenle de ilk geçişte TFRS uygulayacak olan şirketlerin 01.01.2013 (ya da 31.12.2012) tarihi itibarıyla finansal durum tablolarını TFRS'ye çevirmeleri ve 31.12.2013'de biten faaliyet dönemine ilişkin finansal tablolarının tümünü de TFRS'ye uygun hazırlamaları ve sonraki faaliyet dönemlerinde karşılaştırma yapmaları daha uygun görülmektedir.

3. TFRS'YE İLK GEÇİŞ BİLANÇOSU (31.12.2012 olarak varsayılan)

TFRS'ye ilk geçiş bilançosunda yapılması gerekenler özetle varlıkları ve borçları TFRS'ye uygun hale getirip aradaki ilk geçişe ilişkin farkları da özkaynaklarda raporlamaktır. TFRS açılış finansal durum tablosunda (bilançosunda) aşağıdaki hususlara uyulur (TFRS 1, paragraf 10):

- TFRS'ler tarafından finansal tablolara yansıtılması zorunlu kılınan tüm varlık ve borçlar TFRS açılış finansal durum tablosuna (bilançosuna) yansıtılır,
- TFRS'lerin finansal tablolara yansıtılmasına izin vermediği varlık ve borç kalemleri TFRS açılış finansal durum tablosuna (bilançosuna) yansıtılmaz,
- TFRS'lere geçmeden önceki muhasebe ilkelerine göre belirli bir sınıfta muhasebeleştirilmiş olmakla birlikte TFRS'lere göre farklı bir sınıfta muhasebeleştirilmesi gereken varlık, borç veya özkaynak kalemleri yeniden sınıflandırılır,
- TFRS'lere geçiş tarihi itibarıyla, söz konusu düzeltmeler doğrudan dağıtılmamış kârlar içerisinde (veya uygun olması durumunda farklı bir özkaynak kalemi içerisinde) muhasebeleştirilir (TFRS 1, paragraf 11),

5 Yasal Uygulama ifadesinden, işletmelerin Tekdüzen Hesap Planı'na göre hazırladıkları finansal tablolar anlaşılmalıdır. Çünkü Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğ'lerinin çıkarılması ile finansal tabloların MSUGT Çerçevesinde Tekdüzen Hesap Planı'na uygun hazırlanması gerektiği ifade edilmiştir. Dolayısıyla yasal uygulama ifadesinden, vergi kanuna uygundur anlamı çıkarılamaz.

• TFRS açılış finansal durum tablosunda (bilançosunda) yer alan her türlü varlık ve borcun ölçümünde TFRS'ler uygulanır.

İlgili paragraflar incelendiğinde TFRS 1'in bir ölçme standardı olmadığı ve TFRS 1'e uygun şekilde hazırlanacak ilk geçiş bilançosunun TFRS'lerdeki tüm standartlara uygun olması gerektiği anlaşılmaktadır.

4. TFRS'DEKİ ÖNEMLİ DEĞERLEME ÖLÇÜLERİ

TFRS'ye ilk geçişte ve sonrasında standart seti içerisindeki tüm standartların uygulanması önem arz etmektedir. Bu nedenle çalışmada TFRS'lerde yer alan bazı önemli değerlendirme içeren standartların ilgili hükümleri de incelenmiştir.

Stokların Değerlemesi

TMS 2'ye göre stoklar "maliyet veya net gerçekleştirilebilir değerden küçük olan değer" ile değerlendirilmektedir. Burada, stokların maliyeti "tüm satınalma maliyetleri, dönüşüm maliyeti ve stokları bulundukları yere ve duruma getirmek için katlanılan diğer maliyetleri" ifade etmektedir (TMS 2, paragraf 9-10). TMS 2'de belirtildiği gibi net gerçekleştirilebilir değer ise, işin olağan seyri içinde işletmenin stoklarının satışından elde etmeyi beklediği net tutara işaret eder (Şensoy, 2006, s.11).

Finansal Varlıklar

TMS 39 finansal varlıkları dört grupta sınıflandırılarak şu şekilde değerlendirilmesini öngörmektedir (TMS 39, paragraf 9).(TFRS 9'da bu sınıflandırma farklı bir hale getirilmiştir.).

• Gerçeğe Uygun Değer Farkı Kar/Zarar'a Yansıtılan Finansal Varlıklar : Gerçeğe uygun değer ile değerlendirilir ve gerçeğe uygun değer farkı gelir tablosunda raporlanır.

• Vadeye Kadar Elde Tutulacak Yatırımlar : İtfâ edilmiş maliyet değeri ile değerlendirilir.

• Kredi ve Alacaklar : İtfâ edilmiş maliyet değeri ile değerlendirilir.

• Satılmaya Hazır Finansal Varlıklar : Gerçeğe uygun değer ile değerlendirilir ve gerçeğe uygun değer farkı özkaynaklarda raporlanır.

Maddi Duran Varlıkların Değerlemesi

TMS 16 maddi duran varlıkların maliyet yöntemi ya da yeniden değerlendirme modeline göre değerlendirilmesini öngörmektedir (TMS 16, paragraf 30-31). Maliyet yöntemi söz konusu varlıkların bilançoda "maliyet eksi birikmiş amortisman ve varsa birikmiş değer düşüklüğü zararları" üzerinden gösterilmesidir (Şensoy, 2006, s.18). Maliyet yönteminde varlığın net defter değeri (maliyet eksi birikmiş amortisman) geri kazanılabilir değerinden büyük ise, aradaki fark zarar olarak muhasebeleştirilmekte ve varlık bilançoda geri kazanılabilir değeri üzerinden ra-

porlanmaktadır. Geri kazanılabilir değer, satış maliyeti düşülmüş gerçeğe uygun değer ve kullanım değerinden büyük olanıdır. Buna göre maliyet yöntemini kullanan işletmeler maddi duran varlıklarını, bu varlıklarda değer düşüklüğü olması halinde gerçeğe uygun değerleri üzerinden raporlayacaklardır.

TMS 16 yeniden değerlendirme yönteminin seçilmesi halinde değerlendirme ölçüsü olarak gerçeğe uygun değer kullanılması öngörülmektedir. Gerçeğe uygun değer ikincil piyasaya sahip varlıklar için genellikle piyasa değerine işaret etmektedir (eğer piyasalar etkinse piyasa değeri aynı zamanda kullanım değerine eşit olacaktır). Yeniden değerlendirme yönteminin seçilmesi halinde maddi duran varlıklar gerçeğe uygun değerleriyle değerlendirilmektedir.

Maddi Olmayan Duran Varlıklar

TMS 38'de maddi olmayan duran varlıkların şöyle değerlendirilmesi öngörülmektedir;

- Maliyet Yöntemi: Maliyet - Birikmiş İtfa Payı - Değer Düşüklükleri
- Yeniden Değerlendirme Yöntemi: Gerçeğe Uygun Değer- Birikmiş İtfa Payı - Değer Düşüklükleri. (Aktif bir piyasada kayıtlı bir piyasa fiyatının olması durumunda yeniden değerlendirme yöntemine izin verilir.)

İster satın alınsın, ister işletme içi kaynaklarla yaratılsın maddi olmayan duran varlıkların aktifleştirilmesi için;

- ilgili varlığın kullanımından işletmeye ekonomik fayda girişi elde edilmesi ve
- varlığın maliyetinin güvenilir bir şekilde ölçülebilir olması gerekir.

TMS 38'e göre; araştırma giderleri gerçekleştiği anda gider yazılır. Geliştirme giderleri ise, oluşan mamulün teknik ya da ticari olarak mümkün olması durumunda aktifleştirilir.

Özel Tükenmeye Tabi Varlıklar

Uluslararası muhasebe politikaları ve uygulamalarında birlik sağlamayı amaçlayan Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (International Accounting Standards Board-IASB) 1998 yılında bir yürütme kurulu kurarak petrol ve maden endüstrilerine özgü finansal raporlama standardı oluşturma çalışmalarına başlamıştır. Bu çalışmalar sonucunda 2000 yılında petrol ve maden endüstrilerindeki ulusal muhasebe uygulamaları ve bu alandaki farklılıkları konu edinen tartışmalar ilgililerin görüş ve önerilerine açılmıştır. Ancak, kurul 2002 yılında petrol ve maden endüstrisine özgü tek bir finansal raporlama standardı yayınlama çalışmalarına zaman yetersizliği nedeniyle ara vermiş ve yalnızca arama ve değerlendirme faaliyetlerini kapsayacak bir finansal raporlama standardının oluşturulması çalışmalarına başlamıştır. 2004 yılında Maden Kaynakların Aran-

ması ve Değerlendirilmesi konulu taslak metin yayınlanmıştır⁶. 2005 yılında ise taslak metine son şekli verilerek UFRS 6 (Exploration for and Evaluation of Mineral Resources - Maden Kaynaklarının Aranması ve Değerlendirilmesi) standardı oluşturulmuştur. Kurul UFRS 6'nın yürürlük tarihini 1 Ocak 2006 olarak belirlemiştir (www.iasb.org.tr).

TFRS 6 yalnızca arama ve değerlendirme giderlerinin⁷ muhasebeleştirilmesini konu edinmekte, arama ruhsatının alınmasından önce katlanılan giderleri, geliştirme giderlerini ve üretim giderlerini kapsam dışı bırakmaktadır. Standart, kapsam dışı bıraktığı bu giderler için TMS 16 Maddi Duran Varlıklar ve TMS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar standartlarının uygulanması gerektiğini belirtmektedir.

TFRS 6'ya göre arama ve değerlendirme giderleri maliyet değerleriyle aktifleştirilmelidir. Dönem sonlarında ise bu giderler maliyet yöntemine ya da yenisinden değerlendirme yöntemine göre değerlemeye tabi tutulmalıdır.⁸ Maliyet yönteminin seçilmesi halinde, (arama ve değerlendirme giderlerinin net defter değerleri geri kazanılabilir değerlerinden büyük ise) TMS 36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü standardı kapsamında değer düşüklüğü karşılığı ayrılır. Yeniden değerlendirme yöntemi seçilmiş ise, arama ve değerlendirme giderlerinin net defter değerleri geri kazanılabilir değerlerine eşit olacağından, değer düşüklüğü karşılığı ayırmaya gerek kalmayacaktır.

TFRS 6, arama ve değerlendirme giderlerinin tahakkuk ettiklerinde maliyet değerleriyle geçici aktif hesaplarda aktifleştirilmelerini ve bunlardan dönem sonlarında (eğer gerekli ise) değer düşüklüğü karşılıklarının ayrılmasını zorunlu kılmaktadır. Bununla birlikte TFRS 6, sahada ticari olarak işletilebilir rezervlerin var olup olmadığı saptandıktan sonra, daha önce geçici olarak aktifleştirilen arama ve değerlendirme giderlerinin nasıl bir muhasebe prosedürüne tabi tutulacaklarını açıklamamakta; bu konuda işletmelerin daha önce uyguladıkları muhasebe politikalarını devam ettirebileceklerini vurgulamaktadır. Diğer bir deyişle standart, bu aşamadan sonra arama ve değerlendirme giderlerinin kalıcı aktif hesaba alınıp amortismanına tabi tutulmaları ya da dönem gideri olarak kaydedilmeleri

6 UFRS (TFRS)'ler arasında petrol ve maden endüstrisine özgü bir standardın bulunmaması ve bu endüstride faaliyet gösteren işletmelerin UMS (TMS) 38'in (Intangible Assets-Maddi Olmayan Duran Varlıklar) kapsamından çıkarılmış olması, mali tablolarını 1 Ocak 2005 tarihinden itibaren uluslararası finansal raporlama standartlarına uygun olarak düzenleme zorunluluğu bulunan petrol şirketleri için belirsiz bir ortamın doğmasına neden olmuştur. Kurul, bu belirsizliği ortadan kaldırmak için petrol ve maden şirketlerine özgü bir standart oluşturuluncaya kadar arama ve değerlendirme faaliyetlerini kapsayacak bir standart oluşturmaya karar vermiştir.

7 UFRS (TFRS) 6'da sözü geçen arama ve değerlendirme giderleri, arama ruhsatının alınmasından, arama yapılan sahada ticari olarak işletilebilir rezervlerin bulunup bulunmadığının değerlendirilmesine kadar katlanılan giderleri içermektedir. Arama ruhsatının elde edilmesinden önce yapılan giderler ve sahada ticari olarak işletilebilir rezervlerin bulunup bulunmadığının değerlendirilmesinden sonra katlanılan giderler (geliştirme giderleri ve üretim giderleri) arama ve değerlendirme giderlerinin dışındadır.

8 Yeniden değerlendirme modelinin seçilebilmesi için aktifleştirilen arama ve değerlendirme giderlerinin maddi duran varlıklar ve maddi olmayan duran varlıklar olarak sınıflandırılmaları gerekmektedir. Sınıflandırma yapıldıktan sonra maddi duran varlıklara UMS (TMS) 16; maddi olmayan duran varlıklara UMS (TMS) 38'deki yeniden değerlendirme modeli uygulanmalıdır.

kararını daha önce uygulanan muhasebe politikalarıyla ters düşmemek kaydıyla işletmelere bırakmaktadır.

Canlı Varlıklar

TMS 41; bir işletmenin zirai faaliyetleri ile ilgili biyolojik varlıklarının ve tarımsal ürünlerinin değerini, ilk muhasebeleştirmede ve sonraki dönemlerde gerçeğe uygun değer yaklaşımı kullanılarak hesaplanmasını gerektirmektedir. Standarttaki gerçeğe uygun değer yaklaşımına göre biyolojik varlıklar ve tarımsal ürünler gerçeğe uygun değer eksi satış noktası maliyetleriyle ölçümlenirler (TMS 41, paragraf 12). Satış noktası maliyetleri; aracılara ödenen komisyonları, kamu düzenleyici kurumlara ödenen ödentileri, emtia borsasına ödenen ödentileri, gelir vergisi dışında kalan ve geri kazanılamayan vergi resim ve harçları içerir. Varlıkları pazara götürmek için katlanılan nakliye ve diğer maliyetleri satış noktası maliyetleri kapsamında düşünülmez (TMS 41, paragraf 14).

Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller

TMS 40 yatırım amacıyla tutulan gayrimenkullerin ilk muhasebeleştirilmesinde maliyet değeri ile değerlendirilmesini gerektirmektedir (TMS 40, paragraf 20). Bu varlıkların ilk muhasebeleştirilmesinden sonraki değerlemeleri ise maliyet yöntemi ya da gerçeğe uygun değer yöntemlerinden birine göre yapılabilmektedir (TMS 40, paragraf 30).

Maliyet yöntemini seçen işletmeler dönem sonlarında (TFRS 5 kapsamına girmeyen) yatırım amacıyla tutulan gayrimenkullerini TMS 16'da belirtildiği gibi maliyet eksi birikmiş amortisman ve birikmiş değer düşüklüğü zararına göre değerlemeye tabi tutarlar (TMS 40, paragraf 56).

Gerçeğe uygun değer yönteminde ise "gerçeğe uygun değer" in güvenilir bir şekilde saptanmasının mümkün olmadığı durumlar dışında yatırım amacıyla tutulan gayrimenkullerin tümü gerçeğe uygun değerle değerlendirilir (TMS 40, paragraf 35-55).

Finansal Borçlar

Finansal borçlar şu şekilde sınıflandırılarak değerlendirilir:

- Gerçeğe Uygun Değer Farkı Kar/Zarar'a Yansıtılan Finansal Borçlar: Gerçeğe uygun değer ile değerlendirilir ve gerçeğe uygun değer farkı gelir tablosunda raporlanır.
- Vadeye Kadar Elde Tutulacak Borçlar: İtfâ edilmiş maliyet değeri ile değerlendirilir.

Vergiler

İşletmelerde; TFRS'ye göre oluşturulmuş finansal tablolarındaki kar (veya zarar) ile vergi mevzuatı açısından bulunan ve vergiye matrah oluşturan kar (veya

zarar) arasında farklar olması doğaldır. Bu nedenle işletmelerde vergilerin finansal tablolarda raporlanması çok önemlidir.

UFRS uygulamaları ile bulunan kara isabet eden vergi tutarı ile vergi uygulamaları ile bulunan kar (mali kar) üzerinden hesaplanan vergi tutarı arasındaki farka ertelenmiş vergiler adı verilir. Gelecek dönemlere taşınan bu farklar geçici olarak ortaya çıkarlar ve bu farklara geçici farklar denir. Geçici farklar vergilendirilebilir geçici farklar ve indirilebilir geçici farklar olarak ikiye ayrılır.

Ertelenen vergi alacakları ve borçları, bilançoda diğer varlık ve yükümlülüklerden ayrı gösterilir ve dönemin vergi karşılıklarına dahil edilmez. Ertelenmiş vergi alacakları aktifte uzun vadeli alacaklarda, ertelenmiş vergi borçları da pasifte uzun vadeli borçlarda gösterilir.

Çalışan Yükümlülükleri

TMS 19 çalışan yükümlülüklerini kısa süreli ve uzun süreli çalışan yükümlülükleri olarak ayrıma tabi tutmaktadır. Kısa süreli olan yükümlülükler işletme için bir dönem gideri niteliğindedir. (Ücretler, sosyal yardımlar vb).

Uzun süreli yükümlülükler ise emeklilik fayda planları, kıdem tazminatı gibi çalışanların ileride bir tarihte edineceği (genellikle maddi) haklardır. TMS 19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar standardında; kıdem tazminatından doğan yükümlülüğün gelecek dönemlere ait olduğunu dikkate alarak, kıdem tazminatı yükümlülüğünün muhasebeleştirilmesi gerektiği açıklanmıştır. Kıdem tazminatları hesaplanırken, aktüeryal yöntemle göre; netinin reel iskonto oranını vereceği, tahmini bir enflasyon ve faiz oranı beklentisi ile uygun bir iskonto oranı belirlenmelidir.

Bulunacak olan reel iskonto oranı gelecekte ödenecek kıdem tazminatı yükümlülüklerinin bilanço tarihi itibarıyla bugünkü değerlerinin hesaplanmasında kullanılmalıdır. İsteğe bağlı işten ayrılmalar sonucunda ödenmeyip, işletmede kalacak olan kıdem tazminatı tutarlarının tahmini oranı da, karşılık hesaplamalarında dikkate alınmalıdır (Gürer, 2005, s.3).

5. TFRS 1'E GÖRE İSTİSNALAR

TFRS 1'in ilk uygulamasında önceki finansal raporlama standartlarına göre yapılan muhasebeleştirilmeler geriye dönük olarak değiştirilmez:

5.1 Tahminler

İlgili tahminlerin yanlış olduğunu gösteren tarafsız bir kanıt bulunmadığı sürece işletmelerin TFRS'lere geçiş tarihi itibarıyla yaptığı tahminler, TFRS'lere geçmeden önceki muhasebe ilkeleri (muhasebe politikalarındaki her türlü değişiklikleri yansıtan düzeltmeler sonrasında) çerçevesinde ilgili tarih itibarıyla yapılan tahminlerle tutarlı olmalıdır.

Bir işletme, TFRS'lere geçiş tarihi sonrasında, TFRS'lere geçmeden önceki

muhasebe ilkelerine göre yapmış olduğu tahminlere ilişkin bilgi edinebilir. Elde edilmiş söz konusu bilgi, “TMS 10 Raporlama Döneminden (*Bilanço Tarihinden*) Sonraki Olaylar” Standardında yer alan raporlama döneminden sonraki düzeltme gerektirmeyen bir olay olarak değerlendirilmelidir.

İşletmelerin, TFRS'lere geçiş tarihi itibarıyla, TFRS'lere geçmeden önceki muhasebe ilkelerinin gerektirmediği ancak TFRS'ler çerçevesinde yapılması gerekli kılınan bazı tahminlerde bulunması gerekebilir. Yapılan tahminler, TMS 10 ile uyumlu olması açısından, TFRS'lere geçiş tarihi itibarıyla mevcut koşulları yansıtır.

Yukarıda sayılan durumlar aynı zamanda işletmenin TFRS'lerin ilk kez uygulandığı finansal tablolarda sunulan karşılaştırmalı dönem finansal tabloları için uygulanır. Bu durumda, TFRS'lere geçiş tarihine ilişkin olarak yapılan atıflar, söz konusu karşılaştırmalı dönemin sonuna ilişkin olarak yapılmış sayılır.

5.2 Finansal varlık ve borçların finansal durum tablosu (*bilanço*) dışı bırakılması,

TFRS'leri ilk kez uygulayan bir işletme, TFRS'lere geçmeden önceki muhasebe ilkeleri çerçevesinde, TFRS'lere geçiş tarihinden önce gerçekleşen bir işlem sonucunda finansal durum tablosu (*bilanço*) dışında bırakılmış olan türev olmayan finansal varlık ve borçlar, TFRS'ler çerçevesinde yeniden finansal tablolara yansıtılmaz.

İşletme seçim tarihinden itibaren TMS 39'un geçmiş tarihteki işlem sonucu bilanço dışı bırakılan finansal varlık ve borçlara uygulanması için gerekli olan bilginin, ilk muhasebeleştirilmesi sırasında sahip olunması koşuluyla, TMS 39 geriye dönük olarak uygulanabilir.

5.3 Finansal riskten korunma muhasebesi

TMS 39 Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçme Standardı, işletmelerin TFRS'lere geçiş tarihinde aşağıdakileri yapması gerekmektedir.

- (a) Tüm türev araçların gerçeğe uygun değerleri üzerinden ölçülmesi,
- (b) TFRS'lere geçmeden önceki muhasebe ilkelerine göre varlık veya borç olarak raporlanan, türev finansal araçlara ilişkin ertelenmiş kayıp ve kazançların iptal edilmesi.

Ancak, TFRS'lere geçmeden önceki muhasebe ilkelerine göre net pozisyonun finansal riskten korunma kalem olarak belirlenmiş olduğu durumlarda, TFRS'lere geçiş tarihinden sonra olmamak üzere, söz konusu net pozisyonda yer alan bireysel bir kalemin TFRS'lere göre finansal riskten korunma kalem olarak belirlenebilmesi mümkündür.

TFRS'lere geçiş tarihinden önceki bir tarihte finansal riskten korunma işlemi olarak belirlenmiş, ancak TMS 39'da yer alan finansal riskten korunma muhase-

besinin uygulanma koşullarını taşımayan işlemler için, finansal riskten korunma muhasebesine son verilmesi amacıyla finansal riskten korunma muhasebesi durdurulur. TFRS'lere geçiş tarihinden önceki bir tarihte gerçekleştirilen işlemler, geriye dönük olarak finansal riskten korunma işlemi olarak belirlenemezler.

5.3 Kontrol gücü olmayan paylar (*azınlık payları*)

TFRS'leri ilk kez uygulayan bir işletme, TMS 27'nin aşağıda yer alan hükümlerini TFRS'lere geçiş tarihinden itibaren geleceğe dönük olarak uygular:

(a) İlgili işlem sonucunda kontrol gücü olmayan paylar (*azınlık paylarında*) eksi bakiye dahi verse, toplam kapsamlı gelir tutarının ana işletmenin ortaklarına ve kontrol gücü olmayan paylara (*azınlık paylarına*) ayrı ayrı dağıtılması.

(b) Bir ana ortaklığın bağlı ortaklığındaki sahiplik oranı değişmesine karşın kontrol kaybı olmaması durumunda meydana gelen değişimler özkaynak işlemleri olarak muhasebeleştirilir. (c) Bağlı ortaklık üzerindeki kontrol gücünün kaybedildiği durumlarda

(a) Kontrolün kaybedildiği tarihte bağlı ortaklığın varlıklarını (şerefiye dahil) ve borçlarını defter değerleri üzerinden finansal durum tablosu dışı (*bilanço dışı*) bırakır.

(b) Kontrolün kaybedildiği tarihte eski bağlı ortaklığının kontrol gücü olmayan paylarını (*azınlık paylarını*) defter değerleri ile finansal durum tablosu dışı (*bilanço dışı*) bırakır.

(c) (i) Kontrol kaybı sonucunda oluşan işlem, olay ya da durumlardan, (varsa) alınan bedelin gerçeğe uygun değerini ve

(ii) Kontrol kaybı sonucunda oluşan işlemin, bağlı ortaklıktaki hisselerin ortaklara, ortak olmaları nedeniyle dağıtımını kapsaması durumunda, bu dağıtımı muhasebeleştirir.

(d) Kontrolü kaybettiği tarihte eski bağlı ortaklıkta bulunan her türlü yatırımını gerçeğe uygun değeri üzerinden muhasebeleştirir.

(e) Kar ya da zarar olarak sonuçlanan farkı ana ortaklığa ait kar ya da zararda muhasebeleştirir.

6. TFRS 1'E GÖRE MUAFİYETLER

6.1 Tahmini maliyet olarak gerçeğe uygun değer veya yeniden değerlendirme

İlk kez TFRS uygulayan işletme aşağıdaki uygulamayı seçebilir:

o TFRS'lere geçiş tarihi itibarıyla bir maddi duran varlık kalemini gerçeğe uygun değeri üzerinden ölçmeyi ve söz konusu gerçeğe uygun değeri geçiş tarihi itibarıyla ilgili varlık kaleminin tahmini maliyeti olarak kullanabilirler.

o Maddi duran varlık kaleminin TFRS'lere geçmeden önceki muhasebe ilkelerine göre geçiş tarihinde veya öncesinde hesaplanan yeniden değerlendirilmiş tutarını, ilgili varlığın yeniden değerlendirilme tarihindeki tahmini maliyeti olarak birleştirebilirler.

6.2 Çalışanlara sağlanan faydalar

Bir işletme "TMS 19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar" Standardı uyarınca, aktüeryal kazanç ve kayıpların bir kısmının muhasebeleştirilmeden bırakılabileceği "koridor" yaklaşımını kullanmayı seçebilir.

Bu yaklaşımın geriye dönük olarak uygulanması, birikmiş aktüeryal kazanç ve kayıpların, muhasebeleştirilmiş ve muhasebeleştirilmemiş kısımlar şeklinde ayrıştırmasını gerektirir. Ancak TFRS'leri ilk kez uygulayan işletmeler, daha sonraki aktüeryal kazanç ve kayıpları açısından "koridor" yaklaşımını kullanacak olsalar bile, TFRS'lere geçiş tarihi itibarıyla birikmiş tüm aktüeryal kazanç ve kayıpları muhasebeleştirmeyi seçebilir. TFRS'leri ilk kez uygulayan işletmeler, bu seçimi yapmaları durumunda, bunu tüm planlar açısından uygulamalıdır.

6.3 Birikimli çevrim farkları

TMS 21 Kur Değişimleri standardı aşağıdakilerin uygulamasını gerektirir.

(a) Bazı çevrim farklarının diğer kapsamlı gelire yansıtılmasını ve söz konusu farkların ayrı bir özkaynak kalemi içerisinde biriktirilmesini ve

(b) Yurtdışındaki bir işletmenin elden çıkarıldığı durumlarda, bu işletmeye ilişkin birikimli çevrim farklarının (uygun olması halinde, ilgili finansal riskten korunma işlemlerine ilişkin kazanç ve kayıpları da içerecek şekilde) özkaynakta gösterildiği sınıftan çıkarılıp, elden çıkarma sonucu ortaya çıkan kazanç veya zararın bir parçası olarak kâr veya zararda sınıflandırmasını.

TFRS'leri ilk kez uygulayan işletmelerin, TFRS'lere geçiş tarihi itibarıyla mevcut olan birikimli çevrim farklarına bu hükümleri uygulaması gerekmez. Bu işletmelerin söz konusu muafiyetten faydalanması durumunda;

(a) Tüm yurtdışı işletmelere ilişkin birikimli çevrim farklarının TFRS'ye geçiş tarihi itibarıyla sıfır olduğu kabul edilir.

(b) TFRS'lere geçiş tarihinden önce ortaya çıkan çevrim farkları, herhangi bir yurtdışı işletmenin geçiş tarihinden sonra elden çıkarılması sonucunda ortaya çıkan kazanç veya zarara dahil edilmez. Ancak, daha sonraki çevrim farkları dahil edilir.

6.4 Daha önceden muhasebeleştirilmiş finansal araçların tanımlanması

Bir finansal varlığın ilk muhasebeleştirilmesi sırasında satılmaya hazır finansal varlık olarak veya bir finansal aracın (belirli koşulları karşılaması durumunda) gerçeğe uygun değer farkı kâr veya zarara yansıtılan finansal varlık veya

borç olarak sınıflanmasına TMS 39'da izin verilmiştir. TFRS 1'de bu hükme aşağıda yer verilen istisnalar getirilmiştir:

(a) İşletmenin TFRS'lere geçiş tarihi itibarıyla satılmaya hazır sınıflama yapmasına izin verilir.

(b) İşletmenin TFRS'lere geçiş tarihi itibarıyla herhangi bir finansal varlığını ya da borcunu gerçeğe uygun değer farkı kâr veya zarara yansıtılan finansal varlık veya borç olarak sınıflamasına TMS 39'da belirtilen koşulların sağlanması şartıyla izin verilmiştir.

6.5 Maddi duran varlıkların maliyeti içerisinde yer alan hizmetten çekme, restorasyon ve benzeri yükümlülükler

"TFRS Yorum 1: Hizmetten Çekme, Restorasyon ve Benzeri Mevcut Yükümlülüklerdeki Değişiklikler"; hizmetten çekme, restorasyon veya benzeri yükümlülüklerde meydana gelen belirli değişikliklerin, ilgili varlığın maliyetine eklenmesini veya maliyetinden çıkarılmasını gerektirmekte ve sonrasında, amortismanına tabi düzeltilmiş tutar, varlığın geriye kalan faydalı ömrü boyunca ileriye dönük olarak amortismanına tabi tutulmasını öngörmektedir. TFRS'leri ilk kez uygulayan işletmelerin benzer yükümlülüklerde TFRS'lere geçiş tarihinden önce meydana gelen değişiklikler için, söz konusu hükümleri uygulamalarına gerek yoktur.

7. TFRS'YE İLK GEÇİŞTE MUTABAKAT

TFRS'ye ilk geçiş tarihi itibarıyla işletmelerin, TFRS uygulamadan önceki finansal tabloları ile TFRS'ye uygun olarak hazırlanan finansal tabloları arasındaki farklılıkları açıklayacak mutabakat tabloları hazırlamaları gerekmektedir.

Ülkemizde halka açık olmayan ve Yeni TTK gereği 01.01.2013'den itibaren ilk defa TFRS uygulayacak olan şirketlerin mutabakat tablolarında açıklanması gereken unsurlar şunlardır:

1- 31.12.2012 Yasal değerlendirme ilkelerine göre hazırlanan bilançodaki özkaynak ile TFRS'ye göre hazırlanan bilançodaki özkaynaklar arasındaki farklılık tablosu.

2- 31.12.2013 tarihinde sona eren faaliyet dönemine ait yasal Kapsamlı Gelir Tablosu ile TFRS'ye uygun olarak hazırlanan Kapsamlı Gelir Tablosu arasındaki farklılık tablosu.

3- TFRS'ye geçişte yapılan sınıflandırma değişikliklerinin açıklaması.

4- Varsa değer düşüklüğü ve/veya iptallerine ilişkin açıklama.

Örnek:

31.12.2013 tarihi itibarıyla hazırlanacak finansal tablolar dipnotlarında aşağıdaki TFRS'ye İlk Geçişe ilişkin MUTABAKATLARIN açıklanması gerekmektedir.

1-TFRS'lere geçiş tarihi itibarıyla TFRS'lere geçmeden önceki muhasebe ilkeleri çerçevesinde raporlanan özkaynak ile TFRS'lere göre belirlenen özkaynağın birbirleriyle mutabakatı;

31.12.2012 tarihi itibarıyla, şirketin düzeltme öncesi ve düzeltme sonrası bilançolarının özeti aşağıda sunulmuştur:

	31.12.2012	
	TFRS'lere Geçmeden Önce	TFRS Sonrası
Dönen Varlıklar	34.345.458	33.588.343
Duran Varlıklar	606.525	608.648
Aktif Toplam	34.951.983	34.196.991
Kısa Vadeli Yabancı Kaynak	11.455.348	11.401.802
Uzun Vadeli Yabancı Kaynak	263.868	98.461
Özkaynaklar	23.232.767	22.696.728
Pasif Toplam	34.951.983	34.196.991

31.12.2012 tarihi itibarıyla finansal tablolara yansıtılan düzeltme kayıtları aşağıda sunulmuştur.

TFRS'lere Geçmeden Önceki Özkaynak (31.12.2012)	23.232.767
Alacakların İtfa Edilmiş Maliyet İle Ölçülmesi	(124.757)
Şüpheli Alacak Karşılık Gideri	(35.743)
Stok Değer Düşüklüğü	(110.779)
Sabit Kıymet Farkı	2.123
Borçların İtfa Edilmiş Maliyet İle Ölçülmesi	53.546
Kıdem Tazminatı Karşılığı	(2.784)
Ertelenmiş Vergi	168.191
Stok Kar Marjı Eliminasyonu	(485.836)
TFRS'lere Geçtikten Sonraki Özkaynak (31.12.2012)	22.696.728

31.12.2012 tarihi itibarıyla TMS 36 kapsamında (Varlıklarda Değer Düşüklüğü Standardı) ayrılan değer düşüklüğü karşılığı bulunmamaktadır.

2-TFRS'lere geçmeden önceki muhasebe ilkelerine göre hazırlanmış en son yıllık finansal tablolarda sunulan en son dönemin sonu itibarıyla TFRS'lere geçmeden önceki muhasebe ilkeleri çerçevesinde raporlanan

a) Özkaynak ile TFRS'lere göre belirlenen özkaynağın birbirleriyle mutabakatı;

31.12.2013 tarihi itibarıyla düzeltme öncesi ve sonrası bilançoların özeti aşağıda sunulmuştur.

	31.12.2013	
	TFRS'lere Geçmeden Önce	TFRS Sonrası
Dönen Varlıklar	47.741.432	47.118.664
Duran Varlıklar	732.643	1.173.180
Aktif Toplam	48.474.075	48.291.844
Kısa Vadeli Yabancı Kaynak	21.374.050	21.361.565
Uzun Vadeli Yabancı Kaynak	126.976	126.977
Özkaynaklar	26.973.049	26.803.302
Pasif Toplam	48.474.075	48.291.844

31.12.2013 tarihi itibarıyla finansal tablolar üzerinde yapılan düzeltmelerin detayı aşağıda sunulmuştur.

TFRS'lere Geçmeden Önceki Özkaynak (31.12.2013)	26.973.049
Alacakların İtfa Edilmiş Maliyet ile Ölçülmesi	(41.856)
Önceki Dönem İtfa Edilmiş Maliyet İptali	80.563
Şüpheli Alacak Karşılık Gideri	(2.915)
Stok Değer Düşüklüğü	(257.921)
Sabit Kıymet Farkı	9.224
Borçların İtfa Edilmiş Maliyet ile Ölçülmesi	14.328
Borçların İtfa Edilmiş Maliyet İptali	(16.591)
Kıdem Tazminatı Karşılığı	9859
Ertelenmiş Vergi	53.201
Stok Kar Marjı Eliminasyonu	(2.052)
Hisse Değerleme (Ert.Vergi Hariç)	283.612
Önceki Dönem Düzeltme Kayıtları	(302.564)
Diğer	3.364
TFRS'lere Geçtikten Sonraki Özkaynak (31.12.2013)	26.803.301

b) Toplam kapsamlı gelir rakamının TFRS'lere göre tespit edilen tutarla mutabakatı;

01.01.2013 - 31.12.2013 dönemine ait düzeltme öncesi ve sonrası kapsamlı gelir tabloları aşağıda sunulmuştur:

Hesap Adı	TFRS'lere Geçmeden Önce	TFRS Sonrası
Satış Gelirleri	131.771.430	131.175.251
Satışların Maliyeti (-)	(115.930.636)	(115.784.697)
Brüt Kar	15.840.794	15.390.554
Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri (-)	(1.456.166)	(1.829.530)

Genel Yönetim Giderleri (-)	(2.600.703)	(2.622.175)
Diğer Faaliyet Gelirleri	31.768	4
Diğer Faaliyet Giderleri (-)	(235.865)	(47.653)
Faaliyet Karı	11.579.828	10.891.200
Finansal Gelirler	2.069.723	7.740.643
Finansal Giderler (-)	(4.032.222)	(9.218.511)
Vergi Öncesi Kar	9.617.329	9.413.332
Vergi Gelir/(Gider)	(1.843.572)	(1.790.371)
Dönem Karı	7.773.757	7.622.961
Diğer Kapsamlı Gelir	-	283.612
Toplam Kapsamlı Gelir	7.773.757	7.622.961

01.01.2013 - 31.12.2013 dönemine ait kapsamlı gelire ilişkin olarak yapılan düzeltmeler aşağıda sunulmuştur.

TFRS'lere Geçmeden Önceki Özkaynak (31.12.2013)	7.773.757
Alacakların İtfa Edilmiş Maliyet İle Ölçülmesi	(41.856)
Önceki Dönem İtfa Edilmiş Maliyet İptali	80.563
Şüpheli Alacak Karşılık Gideri	(2.915)
Stok Değer Düşüklüğü	(257.921)
Sabit Kıymet Farkı	9.224
Borç İtfa Edilmiş Maliyet İle Ölçülmesi	14.328
Borç İtfa Edilmiş Maliyet İptali	(16.591)
Kıdem Tazminatı Karşılığı	9859
Ertelenmiş Vergi	53.201
Stok Kar Marjı Eliminasyonu	(2.052)
Hisse Değerleme (Ert.Vergi Hariç)	283.612
Diğer	3.364
TFRS'lere Geçtikten Sonraki Özkaynak (31.12.2013)	7.906.573

3- TFRS' lere geçmeden önceki muhasebe ilkelerine göre belirli bir sınıfta muhasebeleştirilmiş olmakla birlikte TFRS' lere göre farklı bir sınıfta muhasebeleştirilmesi gereken varlık, borç veya özkaynak kalemleri üzerinde yapılan önemli sınıflandırmalar;

Düzeltilme Öncesi Finansal Tablolarda;

- Cari hesaplar içerisinde yer alan ilişkili taraf bakiyeleri, TFRS finansal tablolarında İlişkili Taraflar Ticari ve Ticari Olmayan alacaklar içerisinde sınıflandırılmıştır.

- Net Satışlar içerisinde yer alan kur farkı gelir ve giderleri, TFRS finansal tablolarında Finansal Gelir ve Giderler içerisinde sınıflandırılmıştır.

- Satışlar ve Satışların Maliyeti içerisinde yer alan faiz, yapılan hesaplama-

lar sonucunda TFRS finansal tablolarında Finansal Gelir ve Giderler içerisinde sınıflandırılmıştır.

- Diğer Faaliyet Gelir ve Giderleri içerisinde yer alan Şüpheli Alacak Karşılık Giderleri, Kıdem Tazminatı Karşılık Giderleri ve Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı Giderleri TFRS finansal tablolarında Faaliyet Giderleri içerisinde sınıflandırılmıştır.

- Verilen Sipariş Avansları içerisinde yer alan Yoldaki Mallar, TFRS finansal tablolarında Stok hesapları içerisinde sınıflandırılmıştır.

- Maddi Duran Varlıklar içerisinde yer alan Arsa, TFRS finansal tablolarında Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller içerisinde sınıflandırılmıştır.

SONUÇ

01.01.2013 tarihinden itibaren sermaye şirketlerinin Yeni TTK uyarınca TFRS'ye uygun finansal tablo hazırlamaları gerektiğinden TFRS 1 (TFRS'ye İlk Geçiş) standardının uygulanması gerekmektedir. TFRS'ye ilk geçiş standardı tek başına TFRS'ye geçişi sağlayan bir standart değildir. Bu standart özetle; ilk geçişteki muafiyet ve istisnaları, mutabakatları ve ilk geçiş aşamalarını belirleyen bir standarttır. Dolayısıyla gerek TFRS'ye ilk geçişte gerekse devamlı uygulamada TFRS standart setinin tümünün uygulanması gerekmektedir. Bu konuda meslek mensupları ve meslek kuruluşları geçmişten beri devam eden eğitimlerini devam ettirmelidirler. Bunun yanı sıra da Yeni TTK'ya göre uygulanacak TFRS'lere uygun hazırlanacak olan finansal tabloların ilanı, açıklanması, hesap planının değişip değişmeyeceği, finansal tablo formatlarının yayınlanıp yayınlanmayacağı gibi uygulamayı doğrudan etkileyecek konulara kamu tarafından açıklama getirilmesi gerekmektedir.

YARARLANILAN KAYNAKLAR

DEMİR, Volkan; BAHADIR, Oğuzhan (2007): **UFRS (TFRS)'deki Değerleme Ölçüleri Kapsamında Şirket Değerlemesinde Defter Değeri Yaklaşımı**, TÜRMOB Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi.

GÜRER, Hüseyin (2005): **Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS) Dahilinde Solo ve Konsolide Mali Tablo Oluşturulması**, İSMMMÖ 13. Eğitimlerle Eğitim Çalıştayı, Antalya.

SENSOY, Necdet (2006): **UFRS'deki Değerleme Ölçüleri**, Muhasebe Uygulamaları ve Vergi Mevzuatı Sempozyumu-V, Ankara Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası, Ankara.

TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARI (2011): **Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (IFRS/IAS) ile Uyumlu Türkiye Muhasebe Standartları**, Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu Yayınları.

İŞLETMELERDE TFRS'YE UYUMLU İLK FİNANSAL RAPORLARIN DÜZENLENMESİNE İLİŞKİN UYGULAMA ÖRNEĞİ

Dr. Salih TORUN

Gazi Üniversitesi

1. GİRİŞ

Uluslararası Muhasebe/Finansal Raporlama Standartları raporlama ve muhasebeleştirme alanında geleneksel veya yerel uygulamalardan farklı düzenlemeler getirmektedir. Bu durum ise geçmişten bu yana ülke uygulamalarıyla harzırlanan mali tabloların UMS/UFRS'ye uygun hale getirilmesini gerektirmektedir. Dünyanın birçok yerinde olduğu gibi Türkiye'de de uygulama alanı bulan UMS/UFRS'lere geçiş amacıyla bir takım düzenlemeler yapılmıştır.

Muhasebe düzeni içinde işletmeler yasal düzenlemelere göre muhasebeleştirme işlemlerini gerçekleştirir. Ancak ülkedeki yasal düzenlemelerin farklılığı nedeniyle değerkeme farklı yöntemlerle yapılabilmektedir. Söz konusu durum işletmelerin UMS/UFRS'lere geçişinde ek çalışmalar yapmasını gerektirmektedir.

UMS'ler daha çok finansal tablo unsurlarının değerklenmesi ve muhasebeleştirilmelerine ilişkin düzenlemeler yaparken UFRS'ler raporlama kuralları üzerine düzenlemeler yapmaktadır. UMS/UFRS'lerin ilk defa uygulanmasında uyulması gereken kriterler geliştirme ihtiyacı ortaya çıkmıştır. Bu amaçla "UFRS-1 Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının İlk Uygulaması Standardı" oluşturulmuştur.

UFRS-1, UMS/UFRS'leri ilk defa uygulayacak işletmeler için bir takım düzenlemeler getirmiştir. Standartta geçiş işlemelerine ilişkin düzenlemelerin yanında belli Standartların kısmen veya tamamen uygulanması konusunda da bazı istisna ve muaflıklar getirilmiştir.

UFRS-1 kapsamında yapılacak geçiş işlemleri önem taşımaktadır. Bu nedenle etkin bir muhasebe bilgi sistemine sahip işletmelerde geçiş işlemleri daha doğru ve kolay bir şekilde yapılabilecektir. Özellikle finansal kalemlerine ilişkin bilgilerin doğru ve tam olarak işletmenin elinde bulunması, etkin bir piyasası olan varlıkların cari değerklerinin tespit edilebilmesi veya etkin bir piyasası olma-

sa dahi değer tespiti yapılabilmesi geçiş işlemindeki zorlukları en aza indirebilecektir.

Bu çalışmada Türkiye’de cari mevzuata göre muhasebeleştirme işlemini yapan işletmelerin UMS/UFRS’lere ilk geçişte yapması gereken işlemlere yol göstermesi amacıyla bir örnek uygulamaya yer verilmiştir. Örnek uygulama, vergi kanunları ve diğer düzenlemeler altında muhasebe tutan, ancak UMS/UFRS’ye göre muhasebeleştirme yapmayan işletmelerin finansal tablolarını UMS/UFRS düzenlemelerine nasıl geçiş yapacağı üzerine hazırlanmıştır. Bu nedenle özellikle işletmelerin karşı karşıya kalabileceği bazı parasal olaylara örnek uygulamada yer verilerek anlaşılabilirliği sağlamak amaçlanmıştır.

Çalışmada, UMS/UFRS’lere geçiş için finansal tablolar UMS/UFRS değerleme ölçütlerine göre yeniden değerlendirilecek ve finansal tablo kalemleri yeni değerleri üzerinden sunulacaktır. Ayrıca söz konusu finansal tablo dönemlerindeki ülkede geçerli mevzuat ile UMS/UFRS’ler arasındaki farklılıklar nedeniyle parasal olaylardaki ertelenmiş vergi etkisi de dikkate alınarak finansal tablolar düzenlenecektir.

UMS/UFRS’lere göre düzenlenen finansal tablolar izleyen dönemlerde Standartların uygulanması için temel olacaktır. Bu nedenle geçiş işlemlerinin doğru yapılması gelecekte yapılacak işlemlerde hata yapma riskini de düşürecektir.

2. ÖRNEK UYGULAMA

Dilek Ticaret AŞ. mal alım satım işiyle uğraşmakta olup 30 yıldır aynı sektörde faaliyet göstermektedir. İşletme vergi mevzuatını esas alarak muhasebe düzenlemelerini yapmaktadır. İşletme UMS/UFRS düzenlemelerine geçiş yapmak amacıyla kullanılacak 2011-2012-2013 dönemlerine ilişkin finansal tabloları aşağıda yer almaktadır.

DİLEK Ticaret A.Ş.’nin 01.01.-31.12.2011/2012/2013 Dönemine Ait Gelir Tablosu

	2011	2012	2013
A-BRÜT SATIŞLAR	85.000	90.000	117.050
1-Yurt içi Satışlar	85.000	90.000	117.050
B-SATIŞ İNDİRİMLERİ (-)	0	0	0
C-NET SATIŞLAR	85.000	90.000	117.050
D-SATIŞLARIN MALİYETİ (-)	(70.000)	(55.000)	(70.000)
2-Satılan Ticari Mallar Maliyeti (-)	(70.000)	(55.000)	(70.000)
BRÜT SATIŞ KÂRI VEYA ZARARI	15.000	35.000	47.050
E-FAALİYET GİDERLERİ (-)	(26.000)	(39.000)	(37.000)
2-Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri (-)	(11.000)	(17.000)	(16.000)
3-Genel Yönetim Giderleri (-)	(15.000)	(22.000)	(21.000)
FAALİYET KÂRI VEYA ZARARI	(11.000)	(4.000)	10.050

F-DİĞER FAALİYETLERDEN OLAĞAN GELİR VE KÂRLAR	11.000	7.800	17.000
1-İştiraklerden Temettü Gelirleri	0	0	2.000
2- Faiz Gelirleri	5.500	6.500	3.800
4-Konusu Kalmayan Karşılıklar	0	1.000	5.000
5-Menkul Kıymet Satış Karları	1.000	0	2.500
6-Kambiyo Karları	4.500	300	3.700
G-DİĞER FAALİYETLERDEN OLAĞAN GİDER VE ZARARLAR(-)	(1.000)	(2.500)	(9.100)
3-Komisyon Giderleri (-)	0	0	(200)
4-Karşılık Giderleri (-)	0	0	(6.000)
6-Kambiyo Zararları (-)	(1.000)	(2.500)	(2.900)
H-FİNANSMAN GİDERLERİ (-)	(3.000)	(4.500)	(2.900)
1-Kısa Vadeli Borçlanma Giderleri (-)	(3.000)	(4.500)	(2.900)
OLAĞAN KÂR VEYA ZARAR	(4.000)	(3.200)	15.050
I-OLAĞAN DIŞI GELİR VE KÂRLAR	0	2.000	0
3-Diğer Olağan Dışı Gelir ve Karlar	0	2.000	0
J-OLAĞAN DIŞI GİDER VE ZARARLAR (-)	0	(1.700)	(4.800)
3-Diğer Olağan Dışı Gider ve Zararlar (-)	0	(1.700)	(4.800)
DÖNEM KÂRI VEYA ZARARI	(4.000)	(2.900)	10.250
K-DÖNEM KÂRI VERGİ VE DİĞER YAS. YÜK. KARŞILIKLARI(-)	0	0	(2.050)
DÖNEM NET KÂRI VEYA ZARARI	(4.000)	(2.900)	8.200

DİLEK Ticaret AŞ. 'nin 31.12.2011/2012/2013 Tarihli Bilançoları

AKTİF	2011	2012	2013		2011	2012	2013
DÖNEN VARLIKLAR	129.000	128.600	132.200	KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR	43.000	57.900	66.600
HAZİR DEĞERLER	31.000	32.000	23.300	MALİ BORÇLAR	28.200	34.600	30.500
KASA	10.000	7.000	5.800	BANKA KREDİLERİ	28.200	34.600	30.500
BANKALAR	17.000	20.000	12.000	TİCARİ BORÇLAR	10.000	17.000	19.000
DİĞER HAZİR DEĞERLER	4.000	5.000	5.500	SATICILAR	10.000	17.000	19.000
MENKUL KIYMETLER	6.800	8.000	5.000	ÖDENECEK VERGİ VE DİĞ. YAS. YÜKÜMLÜLÜK.	4.800	6.300	15.100
DİĞER MENKUL KIYMETLER	6.800	8.000	5.000	ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR	0	200	6.100
TİCARİ ALACAKLAR	20.000	49.000	48.500	ÖDENECEK SOSYAL GÜVENLİK KESİNTİLERİ	4.800	6.100	9.000
ALICILAR	12.000	21.000	24.500	BORÇ ve GİDER KARŞILIKLARI	0	0	2.000
ALACAK SENETLERİ	8.000	28.000	24.000	DÖNEM KARI VERGİ KARŞILIĞI	0	0	2.050
DİĞER ALACAKLAR	18.000	6.000	5.000	DÖNEM KARINDAN PEŞİN ÖDENEN VERGİ	0	0	(50)

ORTAKLARDAN ALACAKLAR	18.000	6.000	5.000	UZUN VADELİ YABANCI KAYNAKLAR	10.000	13.000	19.100
STOKLAR	46.000	33.600	49.300	BORÇ VE GİDER KARŞILIKLARI	10.000	13.000	19.100
TİCARİ MALLAR	43.000	33.600	44.300	KIDEM TAZMİNATI KARŞILIKLARI (UV)	10.000	13.000	19.100
DİĞER STOKLAR	3.000	0	5.000	ÖZKAYNAKLAR	157.000	154.100	164.300
DİĞER DÖNEN VARLIKLAR	7.200	0	1.100	ÖDENMİŞ SERMAYE	160.000	160.000	160.000
DEVREDEN KDV	7.200	0	600	SERMAYE	160.000	160.000	160.000
İŞ AVANSLARI	0	0	500	KAR YEDEKLERİ	1.000	1.000	3.000
DURAN VARLIKLAR	81.000	96.400	117.800	YASAL YEDEKLER	1.000	1.000	1.000
MALİ DURAN VARLIKLAR	15.000	15.000	15.000	ÖZEL FONLAR	0	0	2.000
İŞTİRAKLER	15.000	15.000	15.000	GEÇMİŞ YILLAR ZARARLARI	0	(4.000)	(6.900)
MADDİ DURAN VARLIKLAR	62.000	78.400	100.800	GEÇMİŞ YILLAR ZARARLARI(-)	0	(4.000)	(6.900)
BİNALAR	80.000	80.000	80.000	DÖNEM NET KARI VEYA ZARARI	(4.000)	(2.900)	8.200
TAŞITLAR	50.000	30.000	70.000	DÖNEM NET KARI	0	0	8.200
DEMİRBAŞLAR	20.000	60.000	40.000	DÖNEM NET ZARARI	(4.000)	(2.900)	0
BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR (-)	(88.000)	(91.600)	(89.200)				
MADDİ OLM. DURAN VARLIK.	4.000	3.000	2.000				
HAKLAR	5.000	5.000	5.000				
BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR	(1.000)	(2.000)	(3.000)				
AKTİF TOPLAMI	210.000	225.000	250.000	PASİF TOPLAMI	210.000	225.000	250.000

İşletmenin finansal tablo dönemlerinde meydana gelen UMS/UFRS'lere geçişte kullanılabilecek parasal olayları ise aşağıda verilmiştir.

1) İşletmenin bankalardaki mevduat hesapları incelenmiş, yapılan inceleme sonucunda döviz tevdiat hesaplarına değerlendirme yapılmadığı tespit edilmiştir. Ayrıca işletmenin eksik tahakkuk edilen faizlerinin de bulunduğu tespit edilmiştir. Yıllar itibarıyla mevduat hesaplarına ilişkin söz konusu durumlar aşağıda sıralanmıştır:

Yıllar	Kayıtlı Hesap Tutarı	Olması Gereken	Fark	Farkın Nedeni
2011	32.000 TL	33.100 TL	1.100 TL	Eksik faiz tahakkuku
2012	40.000 TL	40.200 TL	200 TL	Evalüasyon
2013	29.000 TL	30.700 TL	1.700 TL	Evalüasyon

Banka kredileri ile ilgili olarak da, 2013 yılında dönem faiz gideri olan 2.000 TL'nin faiz ve kambiyo zararına ilişkin tahakkukun yapılmadığı görülmüştür.

2) Menkul kıymetlerde kayıtlı tutar yıl sonuna denk gelen ters repo bakiyeleridir. Eğer bunlara günlük tahakkuklar yapılmış olsaydı birinci yıl(2011) 40 TL, ikinci yıl(2012) 45 TL daha fazla olacağı tespit edilmiştir.

3) Alacaklara ve borçlara reeskont yapılmamıştır. Satışlar dikkatle incelenmiş ve satışların 3'er aylık eşit taksitlerle yapıldığı gözlenmiştir. Yapılan incelemelerde kredili satışların ve sektörde geçerli faiz oranlarının yıllar itibariyle aşağıdaki gibi gerçekleştiği görülmüştür.

Yıllar	Kredili Satışlar Toplamı	Sektörde Faiz Oranı
2011	70.000 TL	% 5
2012	71.000 TL	% 7
2012	90.000 TL	% 7

4) Satışa konu malların alışları esas itibariyle peşin yapılmaktadır. Hatta alımda önce sipariş avansı verilmektedir. Ancak sadece bir satıcı ile vadeli çalışılmaktadır. Bunun cari hesapları üzerinde yapılan incelemelerde birinci yılda(2011) % 6 faiz oranı üzerinden için 400 TL faiz hesaplanmıştır. İkinci yıl(2012) için % 8'den 350 TL, üçüncü yıl(2013) için % 7,5'ten 300 TL faiz hesaplanmıştır. Bu satıcıdan alınan mallardan, stoklarda ilk iki yıl yok denecek kadar az kaldığı, üçüncü yılda stoklarda kalanlardan vade farkı ise 50 TL hesap edilmiştir.

5) İşletmenin önceki yıllarda borç karşılığı ayırmak gibi bir politikasının olmadığı tespit edilmiştir. 2011 yılı içinde bir kefalet nedeniyle davalık olunmuştur. Tutarı 1.500 TL'dir. Bu sorun 2012 yılında işletmenin lehine sonuçlanmıştır. 2013 yılında da vergi incelemesi neticesinde 2.300 TL ceza yazılmıştır. Uzlaşma ile sonuçlanmayınca mahkemeye gidilmiştir. Dava halen sürmektedir. Ödenecek ceza ve gecikme faiz tutarının 1.250 TL'yi geçmeyeceği konusunda yönetimin kesin düşüncesi vardır.

6) İştiraklere yatırım tarihi epeyce önceki dönemlere ulaşmaktadır. Bu rakam enflasyon muhasebesi uygulamaları nedeniyle yükselmiş bir rakamdır. Gerçek maliyetin bulunmasında güçlüklerle karşılaşmaktadır. Bu nedenle değeri maliyet bedeli yerine geçmek üzere benzer işletme değerleri de dikkate alınarak 16.250 TL olarak belirlenmiştir.

7) Maddi duran varlıklar incelendiğinde şunlar dikkati çekmektedir:

- Vergi ağırlıklı muhasebe tutulduğu için alımlarda kıstel-ay uygulaması yapılmamıştır.

- Amortisman oranları VUK Genel Tebliğine uygun şekilde tespit edilmiş ve uygulanmıştır.

- Daha önceki yıllarda zararın artmaması için bazı duran varlıklara amortisman uygulaması yapılmamıştır.
- Duran varlıkların aktife kayıtlı bedelleri ve aktife giriş-çıkış tarihleri aşağıdaki gibidir.

Maddi Duran Varlık	Defter Değeri	Aktife Giriş Tarihi	Aktiften Çıkış Tarihi
Binalar	80.000 TL	01.04.1990	-
Taşıt-1	20.000 TL	01.07.2008	02.01.2012
Taşıt-2	30.000 TL	01.07.2008	-
Taşıt-3	40.000 TL	01.04.2013	-
Demirbaş-1	20.000 TL	01.01.2008	13.04.2013
Demirbaş-2	40.000 TL	01.10.2012	-

Bu maddi duran varlıklardan Taşıt-1, 2012 yılının başında 6.000 TL bedelle satılmıştır.(Satıştaki KDV ihmal edilecektir.)

Yıllar itibariyle maddi duran varlıklara ve amortismanlarına ilişkin hareketler aşağıdaki gibi olmuştur:

		01.01.2011	Giriş	Çıkış	Yıllık Amort.	Birik. Amort.	31.12.2011
2011	Binalar	80.000	-	-	1.600	32.000	80.000
	Taşıtlar	50.000	-	-	10.000	40.000	50.000
	Demirbaşlar	20.000	-	-	4.000	16.000	20.000
	Birikmiş Amortis.	-72.400	-15.600	-	-	-	-88.000

		01.01.2012	Giriş	Çıkış	Yıllık Amort.	Birik. Amort.	31.12.2012
2012	Binalar	80.000	-	-	1.600	33.600	80.000
	Taşıtlar	50.000	-	20.000	6.000	30.000	30.000
	Demirbaşlar	20.000	40.000	-	12.000	28.000	60.000
	Birikmiş Amortis.	-88.000	-19.600	16.000	-	-	-91.600

		01.01.2013	Giriş	Çıkış	Yıllık Amort.	Birik. Amort.	31.12.2013
2013	Binalar	80.000	-	-	1.600	35.200	80.000
	Taşıtlar	30.000	40.000	-	8.000	38.000	70.000
	Demirbaşlar	60.000	-	20.000	8.000	16.000	40.000
	Birikmiş Amortis.	-91.600	-17.600	20.000	-	-	-89.200

Dönem sonları itibariyle işletmenin maddi duran varlıklarının gerçeğe uygun değerleri ise aşağıdaki gibi gerçekleşmiştir.

	31.12.2011	31.12.2012	31.12.2013
Binalar	60.000	95.000	95.000
Taşıtlar	12.000	12.000	40.000
Demirbaşlar	5.000	39.000	31.000

8) Kıdem tazminatı karşılığı yıl sonunda her çalışanın işine son verilecekmiş gibi hesaplanmıştır. Geçiş tarihi olan 01.01.2011’de yeniden hesap yapılmış ve toplam yük 11.700 TL olarak hesaplanmıştır. Cari döneme isabet eden kısım 2.120 TL’dir. Oysa şirketin kayıtlarına göre 2011 yılında karşılık hesaplarına yapılan ilave 1.920 TL’dir. Daha sonraki yıllar için bu hesaba ilişkin gelişmeler aşağıdaki gibidir:

	2012	2013
Dönem başı tutar	11.700	13.200
Cari dönem hizmet maliyeti	3.150	2.900
Faiz maliyeti	1.050	1.300
Aktüer kazanç/kayıp	(1.200)	(400)
İşten ayrılana yapılan ödeme	(1.500)	-
Dönem sonu tutar	13.200	17.000

9) 2013 yılında Diğer Stoklar hesabında yer alan 5.000 TL maliyet bedelli stokun net gerçekleşebilir değerinin 4.000 TL olduğu tespit edilmiştir.

Bu bilgilere göre işletmenin UMS/UFRS’lere geçiş işlemleri ilerleyen kısımlarda gösterilecektir.

3. ÖRNEK UYGULAMANIN ÇÖZÜMÜ:

Örnek uygulamada işletmenin üç döneme ilişkin finansal tabloları ve dönemler itibarıyla UMS/UFRS’ye geçiş için gerekli olabilecek bazı parasal olaylar verilmiştir. Bu veriler kullanılarak işletmenin cari olarak uyguladığı muhasebe sisteminden UMS/UFRS’lere geçiş yapılacaktır. Bunun için finansal tablolarda yer alan ilgili bazı hesaplarda düzeltmeler yapılacaktır.

UMS/UFRS’lere geçiş işlemlerinde temel düzenleyicilerden biri olan “UFRS-1 Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının İlk Uygulaması Standardı” esas alınarak geçiş işlemleri yapılacaktır. 2013 yılı ilk UMS/UFRS’lere uygun mali tablo yayınlanacak olması nedeniyle ilk geçiş veya dönüştürme tarihi 1.1.2011 tarihi olmaktadır. Bu nedenle geçiş işlemleri için ilk çalışma 2011 yılı finansal tabloları üzerine yapılacaktır. Daha sonra 2011 yılında yapılan düzeltmeler ertesi yıla taşınarak, 2012 yılına ilişkin düzeltmeler yapılacaktır. Son olarak ilk iki yıla ilişkin düzeltmeler UMS/UFRS’lerin ilk yayınlanma tarihi olacak olan 2013 yılına taşındıktan sonra ilgili yıla ilişkin düzeltmeler yapılarak UMS/UFRS’lere göre finansal tablolar düzenlenecektir.

İlk uygulamada yapılacak olanların daha sonraki aşamaları şu basamaklara ayrılabilir.

1) 2012 'in başı yani 31.12.2011 tarihli bilanço üzerinde çalışmalar yapılacaktır. Bu bilançonun sanki şirket eskiden beri raporlamayı UMS/UFRS'lere uygun şekilde yapılmış gibi sonuç doğuracak şekilde yapılması gerekmektedir. Bu nedenle, özellikle dikkat edilecek ve düzeltilecek kalemler şunlardır.

a) Bankalar, alacaklar, borçlar, stoklar gibi kalemler üzerinde mali raporlama için gerekli olmayan ancak UMS/UFRS'ler için gerekli olan değerlendirme, varlıklar sanki evvelden beri bu sisteme uygun tutuluyormuş gibi yapılacaktır. Ancak bunlar mümkün olmaz ise, maliyet bedeli yerine geçmek üzere gerçeğe uygun değerler ve mantıklı ise tarihi maliyetler alınabilecektir.

b) Daha sonra UMS/UFRS'lere uygun şekilde ertelenmiş vergi hesapları yapılacaktır.

c) Bundan sonra ilk UMS/UFRS'ye uygun bilanço düzenlenmiş olacaktır. Gelir Tablosu veya diğer tablolarda bir çalışma gerekmemektedir.

d) İstisnai veya ilk yıla özgü olmak üzere özkaynaklardaki değişimler ile dönem kar/zararındaki değişimleri açıklayacak birer tablo yapılacaktır.

2) İlk yıl için yapılan düzeltmeler dikkate alınarak yıl sonu 31.12.2011 tarihli mali tabloların üretilmesi aşamasına geçilecektir. 2011 mali bilançosu ile aynı yıl UMS/UFRS bilançosu karşılaştırılacak ve hangi kalemlerde değişim olduğu tespit edilecektir. Sınıflamalardan doğan farklılıklar dikkate alınmayacaktır. Bu farklar 2012'nin başına bir yevmiye maddesi şeklinde girilecektir. Böylece açılış UMS/UFRS'lere uygun yapılmış gibi olacaktır.

3) 2012 yılı sonu itibariyle yine özellikle değerlendirme hükümlerine bağlı kalınarak dönüşümler yapılacaktır. Yapılması gereken reeskontlar ve tahakkuklar ikmal edilecektir. Duran varlıklarda, borç karşılıklarında veya diğer hesaplarda değerlendirme farkları kayda alınacaktır. Bu değerlendirme farkları yapılırken önceki yılın düzeltmeleri de dikkate alınacaktır. Örneğin bir önceki yıl faiz tahakkuku yapılarak banka hesaplarının bilanço rakamları yükseltilmiş ise, bu izleyen yılda ters kayıt yapılarak iptal edilecektir. Böylece bilanço çıkarılabilir hale gelinecektir.

4) 2013 'ün açılış maddesinin doğru gerçekleştirilebilmesi için önceki yıldan aktarmalar yapılacaktır. Yani 31.12.2012 tarihi mali bilanço ile ticari bilanço farkları tekrar girilecektir. Önceki yılda yapılan değerlemelerin izleyen yıla etkileri dikkate alınarak ek düzeltmeler de yapılacaktır.

5) Bundan sonra 31.12.2013 sonu itibariyle dönüşüm rakamlarını bulmak için ilk iki yılda yapılan çalışmaların aynısı tekrarlanacaktır.

İzleyen kısımda 2011 yılı için UMS/UFRS'lere geçişte yapılacak işlemler örnek uygulamanın verileri kullanılarak anlatılacaktır.

A) 2011 YILI İÇİN UMS/UFRS'LERE GEÇİŞ İŞLEMLERİ

A1) 2011 Yılına Ait UMS/UFRS Kapsamında Değerleme ve Sınıflama İşlemlerinin Yapılması:

1) 2011 yılında hesaba alınmayan 1.100 TL'lik tahakkuk etmiş faizin kaydı;

----- / -----		
102 BANKALAR	1.100	
102.20 Vadeli Mevduat		
642 FAİZ GELİRLERİ		1.100
-2011'da tahakkuk eden faizin hesaba alınması-		
----- / -----		

2) 2011 yılı ters repo bakiyelerinin değerlemesine ilişkin muhasebe kaydı:

----- / -----		
118 DİĞER MENKUL KIYMETLER	40	
118.10 Ters Repo		
642 FAİZ GELİRLERİ		40
-Ters repo bakiyesinin tahakkuku--		
----- / -----		

2011 yılı ters repo işleminin sınıflandırılmasına ilişkin muhasebe kaydı:

----- / -----		
102 BANKALAR	6.840	
102.50 Ters Repo		
118 DİĞ. MENKUL KIYMET.		6.840
118.10 Ters Repo		
-Ters repo bakiyesinin tahakkuku--		
----- / -----		

Ters repo işleminde menkul kıymeti elinde bulundurma veya sürekli sahiplik hakkı bulunmadığından UMS/UFRS'ler kapsamında ters repo bakiyesinin 102 Bankalar hesabında izlenmesi daha doğru olacaktır. Bu amaçla da yukarıdaki sınıflandırma kaydı yapılmıştır.

3) İşletmenin satışlarının önemli bir kısmını vadeli olarak yaptığı görülmektedir. Örnek uygulamada vadenin genel olarak 3 ay olduğu belirtilmiştir. Bu durumda eşit taksitlerle ödemenin yapılacağı kabul edilerek ortalama vade 1,5 ay olacaktır. Çünkü örneğin; Ekim ayında yapılan bir satışın ilk iki taksiti yıl içinde işletmeye ödenecekken Aralık ayında yapılan bir satışın taksitleri ertesi yıl ödenecektir. Bu amaçla satışların içinden vadeli satışlar tutarı ayrıştırılarak 2011

yılında sektörde uygulanan faiz tutarı iskonto oranı olarak kullanılarak vadeli satışların peşin değeri hesaplanacaktır. 2011 yılı satışlarının 70.000 TL'lik kısmının vadeli yapıldığı, sektördeki geçerli faiz oranının ise % 5 olduğu bilinmektedir. Buna göre, vadeli satışların peşin değeri aşağıdaki gibi hesaplanacaktır.

$$NBD_{S-2011} = 69.574,38 \text{ TL}$$

Vadeli satışlarla vade farkı sonrasında elde edilecek faiz geliri ise aşağıdaki gibi olacaktır:

$$2011 \text{ vadeli satışlarına isabet eden faiz tutarı} = 70.000 - 69.574,38 = 425,61 \text{ TL}$$

Buna göre gelir tablosunda satışlar kaleminin düzeltilmesi gerekmektedir.

----- / -----		
600 YURTIÇİ SATIŞLAR	425,61	
642 FAİZ GELİRLERİ		425,61
-2011 satışlarının peşin değerinin belirlenmesi-		
----- / -----		

Yapılan vadeli satışların peşin değeri bulunduktan sonra alacakların tasarruf değeri de hesaplanmalıdır. Hesaplanan alacak reeskontu kadar kısım vadeli satışların faiz gelirinden 122 Alacak Reeskontu hesabına aktarılmalıdır. Buna göre 31.12.2011 tarihli bilançodaki ticari alacakların toplam tutarı 20.000 TL olup bu alacakların itfa edilecek maliyet değeri geçerli faiz oranıyla aşağıdaki gibi hesaplanacaktır.

$$NBD_{A-2011} = 19.878,39 \text{ TL}$$

Defter değeri ile yukarıda hesaplanan itfa edilmiş maliyet değeri arasındaki fark ise alacaklara ilişkin reeskont tutarını verecektir. Hesaplanan reeskont tutarı ve muhasebe kaydı aşağıdadır:

$$2011 \text{ yılı alacak reeskontu} = 20.000 - 19.878,39 = 121,61 \text{ TL}$$

----- / -----		
642 FAİZ GELİRLERİ	121,61	
122 ALACAK REESKONTU		121,61
-2011 yılı alacaklarının reeskonta tabi tutulması-		
----- / -----		

4) Örnek uygulamada işletmenin alışlarının genellikle peşin olarak yapıldığı belirtilmiştir. Ancak sadece bir tedarikçi ile vadeli çalışıldığı ve bu alışlara ilişkin katlanılan vade farkının ise 2011 yılı için 400 TL olarak hesaplandığı belirtilmiştir. Buna göre 2011 yılı vadeli mal alışları nedeniyle katlanılan finansman giderine ilişkin kayıt aşağıdaki gibi olacaktır.

----- / -----		
780 FINANSMAN GİDERLERİ	400	
153 TİCARİ MALLAR		400
-2011 alışlarının peşin bedeli-		
----- / -----		

Maruz kalınan finansman gideri stokların maliyet değerini değiştirecektir. Bu amaçla söz konusu vade farkı stoklardan satışların maliyetine aktarılacaktır. (Burada alınan tüm malların satıldığı varsayımı yapılmaktadır.)

----- / -----		
153 TİCARİ MALLAR	400	
621 SATILAN TİCARİ MALLAR MALİYETİ		400
-Finansman gideri nedeniyle malın maliyetinin düzeltilmesi-		
----- / -----		

5) İşletme 2011 yılı içinde bir kefalet nedeniyle davalık olunmuştur. Dava konusu kefaletin tutarı 1.500 TL'dir. Bu tutara ilişkin karşılık ayrılacaktır.

----- / -----		
659 DİĞER OLAĞAN GİDER ve ZAR.	1.500	
379 DİĞER BORÇ ve GİDER KARŞILIKLARI		1.500
-2011 yılında kefalet nedeniyle karşılık ayırma-		
----- / -----		

6) İştiraklere yatırımın çok önce yapıldığı, enflasyon muhasebesi uygulamaları kapsamında değerinin artırıldığı görülmektedir. Ancak maliyet bedeli tam belirlenememektedir. Şirket şu an halka açık bir şirket durumundadır. 1.1.2012 tarihi itibarıyla bir hisse 2008 yılında yapıldığı ve 2.000 TL finansman gideri dahil toplam 15.000 TL bedelle ticari defterlere kaydedildiği görülmektedir. İştirakin daha sonra halka açıldığı bilinmektedir. Şirketin 31.12.2011 tarihinde hisse senetleri 1,25 TL olarak işlem görmüştür. Bu fiyat esas alınır ise iştirakin değerinin 16.250 TL olduğu bilinmektedir.

İşletme iştirakine ilişkin bu değer farklılığını dikkate almalıdır. Bu amaçla iştiraklerin değeri 1.250 TL artırılmalı artış farkı IFRS-1 kapsamında Geçmiş Yıllar Karları hesabına alınmalıdır.

----- / -----		
242 İŞTİRAKLER	1.250	
570 GEÇMİŞ YIL. KARLARI		1.250
-İştiraklerin değerlendirilmesi-		
----- / -----		

7) İşletmenin maddi duran varlıklarına ilişkin örnek uygulamada detaylı bilgiler verilmiştir. 2011 yılı itibarıyla maddi duran varlıklara ve amortismanlarına ilişkin hareketler aşağıdaki gibi olmuştur:

		01.01.2011	Giriş	Çıkış	Yıllık Amort.	Birik. Amort.	31.12.2011
2011	Binalar	80.000	-	-	1.600	32.000	80.000
	Taşıtlar	50.000	-	-	10.000	40.000	50.000
	Demirbaşlar	20.000	-	-	4.000	16.000	20.000
	Birikmiş Amortis.	-72.400	-15.600	-	-	-	-88.000

Duran varlıklara ilişkin yukarıdaki bilgiler incelendiğinde binalar için % 2, diğer duran varlıklar için ise % 20 amortisman ayrıldığı görülmektedir. Örnekte işletmenin hiçbir maddi duran varlık kalemi için kıst amortisman uygulaması yapmadığı görülmektedir. Ancak duran varlıklardan bazılarının aktive giriş tarihleri incelendiğinde bazı dönemlerde amortisman uygulamasının yapılmadığı da görülmektedir. Eğer amortismanı devam eden maddi duran varlıklara yeniden UMS/UFRS'lere göre (ay kısıtlı) amortisman ayrılmış olsaydı 2011 yılında maddi duran varlıkların rakamları şu şekilde olurdu:

	MDV'lerin Defter Değeri	Birikmiş Amortisman	Olmaması Gereken Birikmiş Amort.	Fark	Farkın Nedeni
Binalar	80.000	32.000	34.800	-2.800	Eksik amortisman
Taşıtlar	50.000	40.000	35.000	+5.000	Fazla amortisman
Demirbaşlar	20.000	16.000	16.000	-	-
Birikmiş Amortis.	-88.000	-	85.800	2.200	

Bu bilgiler ele alınarak her bir duran varlık ayrı ayrı düzeltililecektir. Binaların aktive giriş tarihi 01.04.1990 olduğu bilinmektedir. Binalar ve birikmiş amortismanlarına bakıldığında belirli dönemlerde amortisman uygulamasının yapılmadığı görülmektedir. UMS/UFRS'ler amortisman uygulamasında kıst amortismanını esas almaktadır. Binaların aktive giriş tarihi esas alındığında kıst amortisman uygulaması altında birikmiş amortismanının olması gereken tutarı 32.000 TL değil, 34.800 TL olmalıdır.

Binaların birikmiş amortismanının olması gereken amortisman tutarına getirebilmek için kıst yönteme göre amortisman ayrılmayan dönemlere düşen pay UFRS-1 uyarınca geçmiş yıllar zararları ile ilişkilendirilerek birikmiş amortismanlar içinde gösterilir. Buna göre; aşağıdaki muhasebe kaydı yapılacaktır.

----- / -----		
580 GEÇMİŞ YILLAR ZARARLARI	2.800	
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMA. ve DEĞER DÜŞ. KARŞ.		2.800
-Binaların amortismanlarının düzeltilmesi -		
----- / -----		

2011 yılındaki mevcut taşıtların aktife giriş tarihi 01.06.2008'dir. Taşıtların yıllar itibariyle amortismanı düzenli olarak ayrılmakla birlikte kıst amortisman uygulaması yapılmamıştır. Taşıtlara ilişkin birikmiş amortismanın 2011 sonu itibariyle 35.000 TL olması gerekirken 40.000 TL olarak raporlanmıştır. Kıst amortisman uygulamasına göre taşıtlar için 5.000 TL fazla amortisman ayrılmıştır. Bunun için aşağıdaki muhasebe kaydı yapılacaktır.

----- / -----		
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMAN ve DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI	5.000	
570 GEÇMİŞ YIL. KARLARI		5.000
-Taşıtların amortismanlarının düzeltilmesi -		
----- / -----		

Demirbaşların amortismanının ise düzenli olarak ayrıldığı ve 2008 yılı başında aktife alındığı için kıst amortisman nedeniyle bir farklılık olmadığından amortisman işleminde yapılacak bir düzeltme yoktur.

8) Kıdem tazminatı karşılıkları işletme tarafından çeşitli zamanlarda ayrılmıştır. İşletmenin genel esaslara göre oluşturduğu bilançosunda kıdem tazminatı yükünün 10.000 TL olduğu görülmektedir. Ancak geçiş tarihi olan 01.01.2011'de yeniden hesap yapılmış ve toplam yük 11.700 TL olarak hesaplanmıştır. Cari döneme isabet eden kısım 2.120 TL'dir. Oysa şirketin kayıtlarına göre 2011 yılında kıdem tazminatı karşılığı hesaplarına yapılan ilave 1.920 TL'dir. Bu bilgilerle göre UFRS'lere geçiş için yapılacak kıdem tazminatı karşılığına ilişkin olarak aşağıdaki muhasebe kaydı yapılacaktır.

----- / -----		
770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ	2.120	
580 GEÇMİŞ YILLAR ZARARLARI	1.500	
472 KIDEM TAZMİN. KARŞI.		1.700
770 GEN. YÖNETİM GİDER.		1.920
-2011 yılı kıdem tazminatı yükünün tespiti-		
----- / -----		

9) 2011 yılında stokların değerine ilişkin bir bilgi yoktur. Bu nedenle, IAS/IFRS'ler kapsamında yapılacak herhangi bir işlem yoktur.

A2) UMS/UFRS'ler Kapsamında 2011 Yılı Sonuç Hesaplarının Kapatılması ve Ertelenmiş Vergi Etkisinin Tespiti:

2011 yılında UMS/UFRS'lere geçiş için yapılan çalışmalar sonucunda kullanılan gelir tablosu hesapları 690 Dönem Karı veya Zararı hesabına aktarılacaktır.

Yapılan işlemler sonunda 2011 yılında yasal düzenlemelerle UMS/UFRS'ler arasındaki farklılıklar nedeniyle oluşabilecek ertelenmiş vergi etkisinin tespit edilmesi gereklidir. Bu amaçla öncelikle değerlendirme farklılıkları nedeniyle oluşabilecek ertelenmiş verginin tespiti yapılacaktır. Dönem kar/zararıyla ilişkili kalemler ile IFRS-1 düzenlemesi gereği geçmiş yıllar kar/zararıyla ilişkilendirilmiş ertelenmiş vergi etkisi ayrı ayrı hesaplanacaktır.

Dönem kar/zararıyla ilişkili kalemler hesaplanarak tespit edilecek ve bulunan ertelenmiş vergi tutarı 691 Dönem Karı Zararı Vergi Gelir/Gideri hesabında vergi geliri veya gideri olarak raporlanacaktır. Bu amaçla aşağıda dönem kar/zararıyla ilgili hesaplardaki ertelenmiş vergi etkileri aşağıdaki gibi olacaktır.

Hesap Kalemi	Muhasebe Değeri	Vergi Değeri	Geçici Fark	Ertelenmiş Vergi Varlığı	Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü
Bankalar	24.940	17.000	7.940	-	1.588
Diğer Menkul Kıym.	0	6.800	6.800	1.360	-
Alacak Reeskontu	121,61	0	121,61	24,32	-
Diğer Borç Gid. Kar.	1.500	0	1.500	300	-
Kıdem Tazmi. Karş.	2.120	0	2.120**	424	-
Dönem Net Zararı	0	4.000	4.000	800	-
	TOPLAM			2.908,32	1.588
	FARK(Ertelenmiş Vergi Varlığı)			1.320,32	

Ertelenmiş vergi etkisine neden olan kalemler dikkate alınarak UFRS'ye göre yapılan işlemler sonucunda 1.320,32 TL ertelenmiş vergi varlığının mevcut olduğu görülmektedir. Bu tutar hem vergi geliri olarak gelir tablosunda hem de ertelenmiş vergi varlığı olarak bilanço da (finansal durum tablosunda) dikkate alınacaktır. Bu amaçla aşağıdaki kayıt yapılacaktır.

285 ERTELENMİŞ VERGİ VARLIĞI	1.320,32	
691 DÖNEM K/Z VERGİ GELİRİ		1.320,32
-Ertelenmiş vergi etkisinin tespiti-		

Diğer yandan 2011 yılında işletmenin UFRS düzenlemelerine göre kıdem tazminatı yükü 2.120 TL'dir. Bu tutara isabet eden tutar($2.120 \times \% 20 = 424$ TL) ertelenmiş vergi etkisi dönem kar/zararıyla ilişkili olduğundan yukarıda göz önüne alınmıştı. UFRS'ler kapsamında 2011 yılındaki toplam kıdem tazminatı karşılığı tutarı 11.700 TL'dir. Söz konusu toplam kıdem tazminatı karşılığı ile 2011 yılı kıdem tazminatı yükü arasındaki fark($11.700 - 2.120 = 9.580$ TL) önceki yıllarda ayrılan kıdem tazminatlarıyla ilişkili olduğundan geçmiş yıllar karları/zararları ile ilişkilendirilecektir. Buna göre söz konusu farka ilişkin ertelenmiş vergi etkisi aşağıdaki gibi hesaplanmıştır.

Hesap Kalemi	Muhasebe Değeri	Vergi Değeri	Geçici Fark	Ertelenmiş Vergi Varlığı	Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü
Kıdem Tazmi. Karş.	9.580	0	9.580**	1.916	-
TOPLAM				1.916	-
FARK(Ertelenmiş Vergi Varlığı)				1.916	

Kıdem tazminatı karşılıklarının önceki dönemlere ilişkin ayrılan kısmı için hesaplana ertelenmiş vergi etkisi aşağıdaki gibi muhasebeleştirilecektir.

----- / -----		
285 ERTELENMİŞ VERGİ VARLIĞI	1.916	
570 GEÇMİŞ YILLAR KAR.		1.916
-Ertelenmiş vergi etkisinin tespiti-		
----- / -----		

Geçmiş yıllar kar/zararıyla ilişkilendirilmiş kalemlere ilişkin ertelenmiş vergi etkisi ise gelir tablosunda değil özkaynaklarda izlenecektir. Bunun için ilgili hesap kalemlerine ilişkin düzeltme farkları esas alınarak ertelenmiş vergi etkisi hesaplanacaktır. İlgili hesap kalemleri ve ertelenmiş vergi etkileri aşağıda yer almaktadır.

Hesap Kalemi	Muhasebe Değeri	Vergi Değeri	Geçici Fark	Ertelenmiş Vergi Varlığı	Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü
Binalar	45.200	48.000	2.800	560	-
Taşıtlar	15.000	10.000	5.000	-	1.000
İştirakler	16.250	15.000	1.250	-	62,5
TOPLAM				560	1.062,5
FARK(Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü)				502,50	

Geçmiş yıllar kar/zararları ile ilgili hesaplar nedeniyle oluşan ertelenmiş vergi etkisi 502,50 TL ertelenmiş vergi yükümlülüğü şeklinde oluşmuştur. Söz konusu tutarın bir özkaynak hesabında izlenmesi gerekir. Bu amaçla 524 Özkaynaklarda Muhasebeleştirilen Gelir ve Giderlere Ait Ertelenmiş Vergi Etkisi hesabı kullanılacaktır.

----- / -----		
524 ÖZKAYNAKLARDA MUHASEBEL. GELİR GİDERLERE AİT ERTELENMİŞ VERGİ ETKİSİ	502,50	
485 ERTELENMİŞ VERGİ YÜKÜMLÜLÜĞÜ		502,50
-Ertelenmiş vergi etkisinin tespiti-		
----- / -----		

Tüm işlemlerden sonra kullanılan geçmiş yıllar karları/zararları hesapları karşılıklı olarak netleştirilmesi için aşağıdaki kayıt yapılmıştır.

----- / -----		
570 GEÇMİŞ YILLAR KAR.	4.300	
580 GEÇMİŞ YILLAR ZAR.		4.300
-Geçmiş yıl kar zararının netleştirilmesi-		
----- / -----		

B) 2012 YILI İÇİN UMS/UFRS'LERE GEÇİŞ İŞLEMLERİ

2012 yılına ilişkin örnekte verilen bilgiler doğrultusunda gerekli düzeltmeler yapılmadan önce 2011 yılında yapılan düzeltme işlemlerinin 2012 yılına taşınması ve iptali işlemlerinin yapılması gerekir. Bu amaçla öncelikle bu işlemlere ilişkin muhasebe kayıtları yapılacak, daha sonra ise 2012 yılı için düzeltmeler yapılacaktır.

B1) 2011 Yılında Düzeltilen UMS/UFRS ile İlgili Hesapların 2012 Yılı Yasal Defterlerine Taşınması:

UMS/UFRS kapsamında önceki yılda yapılan düzeltmelerin etkisi ertesi yıla da yansıtılacaktır. Bu amaçla örneğin, önceki yılda banka mevduat hesabına tahakkuk eden faiz gelirleri geçmiş yıllar karı içinde gösterilerek 2012 yılında da gösterilecektir. Diğer taşınması gereken hesap kalemleri ve bunlara ilişkin muhasebe kayıtları aşağıdadır.

----- / -----		
102 BANKALAR	1.100	
570 GEÇMİŞ YIL. KARLARI		1.100
-Bankalar hesabına ilişkin düzeltmenin taşınması-		
----- / -----		

----- / -----		
118 DİĞER MENKUL KIYMETLER	40	
118.10 Ters Repo		
570 GEÇMİŞ YIL. KARLARI		40
-Repo hesabına ilişkin düzeltmenin taşınması-		
----- / -----		
----- / -----		
580 GEÇMİŞ YILLAR ZARARLARI	121,61	
122 ALACAK REESKONTU		121,61
-Alacakların reeskontunun taşınması-		
----- / -----		
----- / -----		
580 GEÇMİŞ YILLAR ZARARLARI	1.500	
379 DİĞER BORÇ ve GİDER KARŞILIKLARI		1.500
-Kefalet nedeniyle ayrılan karşılığın taşınması-		
----- / -----		
----- / -----		
242 İŞTİRAKLER	1.250	
570 GEÇMİŞ YIL. KARLARI		1.250
-2011 yılında yeniden değerlendirilen iştiraklerin taşınması-		
----- / -----		
----- / -----		
580 GEÇMİŞ YILLAR ZARARLARI	2.800	
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMA. ve DEĞER DÜŞ. KARŞ.		2.800
-2011'de düzeltilen bina amortismanının taşınması-		
----- / -----		
----- / -----		
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMAN ve DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI	5.000	
570 GEÇMİŞ YIL. KARLARI		5.000
-2011'de düzeltilen taşıt amortismanının taşınması-		
----- / -----		

----- / -----		
580 GEÇMİŞ YILLAR ZARARLARI	3.620	
472 KIDEM TAZMİN. KARŞI.		1.700
570 GEÇMİŞ YIL. KARLARI		1.920
-2011'deki kıdem tazminatı yükünün taşınması-		
----- / -----		
285 ERTELENMİŞ VERGİ VARLIĞI	3.236,32	
570 GEÇMİŞ YIL. KARLARI		3.236,32
-2011'de hesaplanan ertelenmiş vergi etkisinin taşınması-		
----- / -----		
524 ÖZKAYNAKLARDA MUHASEBEL. GELİR GİDERLERE AİT ERTELENMİŞ VERGİ ETKİ.	502,50	
485 ERTELENMİŞ VERGİ YÜKÜMLÜLÜĞÜ		502,50
-Ertelenmiş vergi etkisinin tespiti-		
----- / -----		

Yukarıdaki 2011 yılından taşınan tutarlar, tek bir muhasebe kaydıyla da topluca gösterilebilirdi. Taşıma işlemi topluca yapılmak istenirse aşağıdaki gibi bir muhasebe kaydı yapılabilecektir.

----- / -----		
102 BANKALAR	1.100	
118 DİĞER MENKUL KIYMETLER	40	
242 İŞTİRAKLER	1.250	
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR	2.200	
285 ERTELENMİŞ VERGİ VARLIĞI	3.236,32	
524 ÖZKAYNAK. MUHASEBEL. GELİR GİDERLERE AİT ERTE. VERGİ ETKİSİ	502,50	
580 GEÇMİŞ YILLAR ZARARLARI	8.041,61	

122 ALACAK REESKONTU	121,61	
379 DİĞ. BORÇ ve GİDER KARŞILIKLARI	1.500	
472 KIDEM TAZMİN. KARŞ.	1.700	
485 ERTELENMİŞ VERGİ YÜKÜMLÜLÜĞÜ	502,50	
570 GEÇMİŞ YILLAR KARL.	12.546,32	
-2011'de ilgili hesapların taşınması-		
----- / -----		

B2) Taşınan Hesapların Bazılarına İlişkin İptal Kayıtlarının Yapılması:

2011 yılından taşınan hesaplardan bankalar, ters repo işlemlerinin izlendiği diğer menkul kıymetler, reeskontlar, vadeli alışlara ilişkin kayıtlar iptal edilecektir. Söz konusu hesaplara ilişkin muhasebe kayıtları aşağıdadır.

----- / -----		
642 FAİZ GELİRLERİ	1.100	
102 BANKALAR		1.100
-2011 yılından taşınan banka faiz tahakkuku işleminin iptali-		
----- / -----		
----- / -----		
642 FAİZ GELİRLERİ	40	
118 DİĞ. MENKUL KIYMET.		40
-2011 yılından taşınan ters repo faiz tahakkuku işleminin iptali-		
----- / -----		
----- / -----		
122 ALACAK REESKONTU	121,61	
642 FAİZ GELİRLERİ		121,61
-2011'den taşınan alacak reeskontunun iptali-		
----- / -----		
----- / -----		
379 DİĞER BORÇ ve GİDER KARŞILI.	1.500	
644 KONUSU KALM. KARŞ.		1.500
-Kefalet nedeniyle ayrılan karşılığın iptali-		
----- / -----		

Bankalara ve ters repo işlemlerine tahakkuk ettirilen faiz gelirlerinin iptalinde bunlara ilişkin ertelenmiş vergi etkisinin de iptal edilmesi gerekir. 2011 yılında yapılan işlemde söz konusu faiz tahakkukları için 228 TL $[(1.100+40) \times \%20]$ ertelenmiş vergi yükümlülüğü doğmuştu. Yine 2011 yılı geçiş işlemleri sırasında alacak reeskontu için 24,32 TL $(=121,61 \times \%20)$, diğer borç ve gider karşılıkları için ise 300 TL $(=1.500 \times \%20)$ ertelenmiş vergi varlığı ortaya çıkmıştı. Söz konusu ertelenmiş vergi etkilerinin de iptali gerekmektedir. Bu kalemler nedeniyle oluşan ertelenmiş vergi etkisi netleştirildiğinde 96,32 TL $(=300+24,32-228)$ ertelenmiş vergi varlığının iptal edilmesi gerekmektedir. Bu amaçla aşağıdaki muhasebe kaydı yapılmıştır.

----- / -----		
691 DÖNEM K/Z VERGİ GİDERİ	96,32	
285 ERTELENMİŞ VERGİ VARLIĞI		96,32
-İptal edilen kayıtlara ilişkin ertelenmiş vergi etkisinin de iptali-		
----- / -----		

B3) 2012 Yılına Ait UMS/UFRS Kapsamında Değerleme ve Sınıflama İşlemlerinin Yapılması:

1) 2012 yılında kambiyo hesaplarının evalüasyona tabi tutulması gerekmektedir. Örnek uygulamadaki bilgilere göre yabancı palı mevduata ilişkin 200 TL olumlu kur farkı kaydının yapılmadığı belirtilmiştir. Söz konusu kur farkına ilişkin evalüasyon kaydı aşağıdaki gibi olacaktır:

----- / -----		
102 BANKALAR	200	
102.40 Vadeli DTH		
646 KAMBİYO KARLARI		200
-DTH için evalüasyon işleminin yapılması-		
----- / -----		

2) 2012 yılı ters repo bakiyelerinin değerlemesine ilişkin muhasebe kaydı:

----- / -----		
118 DİĞER MENKUL KIYMETLER	45	
118.10 Ters Repo		
642 FAİZ GELİRLERİ		45
-Ters repo bakiyesinin tahakkuku--		
----- / -----		

2012 yılı ters repo işleminin sınıflandırılmasına ilişkin muhasebe kaydı:

----- / -----		
102 BANKALAR	8.045	
102.50 Ters Repo		
118 DİĞ. MENKUL KIYMET.		8.045
118.10 Ters Repo		
-Ters repo bakiyesinin tahakkuku--		
----- / -----		

3) 2012 yılı satışlarının 71.000 TL'lik kısmının vadeli yapıldığı, sektördeki geçerli faiz oranının ise % 7 olduğu bilinmektedir. Buna göre, vadeli satışların peşin değeri aşağıdaki gibi hesaplanacaktır.

$$NBD_{S-2012} = 70.402,06 \text{ TL}$$

Vadeli satışlarla vade farkı sonrasında elde edilecek faiz geliri ise aşağıdaki gibi olacaktır:

$$2012 \text{ vadeli satışlarına isabet eden faiz tutarı} = 71.000 - 70.402,06 = 597,94 \text{ TL}$$

Buna göre gelir tablosunda satışlar kaleminin düzeltilmesi gerekmektedir.

----- / -----		
600 YURTİÇİ SATIŞLAR	597,94	
642 FAİZ GELİRLERİ		597,94
-2012 satışlarının peşin değerinin belirlenmesi-		
----- / -----		

31.12.2012 tarihli bilançodaki ticari alacakların toplam tutarı 49.000 TL olup bu alacakların tasarruf değeri geçerli faiz oranıyla aşağıdaki gibi hesaplanacaktır.

$$NBD_{A-2012} = 48.587,34 \text{ TL}$$

Hesaplanan reeskont tutarı ve muhasebe kaydı ise aşağıdadır:

$$2012 \text{ yılı alacak reeskontu} = 49.000 - 48.587,34 = 412,66 \text{ TL}$$

----- / -----		
642 FAİZ GELİRLERİ	412,66	
122 ALACAK REESKONTU		412,66
-2012 yılı alacaklarının reeskonta tabi tutulması-		
----- / -----		

4) Vadeli alıŖlara iliŖkin katlanılan vade farkının 2012 yılı için 350 TL olarak hesaplandığı belirtilmiŖtir. Buna göre 2012 yılı vadeli mal alıŖları nedeniyle katlanılan finansman giderine iliŖkin kayıt ve stoklardan satıŖların maliyetine aktarılacak vade farkına iliŖkin muhasebe kayıtları aŖağıdaki gibi olacaktır.

	----- / -----		
	780 FİNANSMAN GİDERLERİ	350	
	153 TİCARİ MALLAR		350
	-2012 alıŖlarının peŖin bedeli-		
	----- / -----		
	----- / -----		
	153 TİCARİ MALLAR	350	
	621 SATILAN TİCARİ MALLAR MALİYETİ		350
	-Finansman gideri nedeniyle malın maliyetinin düzeltilmesi-		
	----- / -----		

5) UMS/UFRS'ler kapsamında yapılacak herhangi bir iŖlem yoktur.

6) 2012 yılında iŖtiraklerin değerinin deęiŖtiğine iliŖkin bir bilgi yoktur. Bu nedenle, UMS/UFRS'ler kapsamında da yapılacak herhangi bir iŖlem yoktur.

7) 2012 yılı itibariyle maddi duran varlıklara ve amortismanlarına iliŖkin hareketler aŖağıdaki gibi oluŖmuŖtur:

2012		01.01.2012	Giriş	Çıkış	Yıllık Amort.	Birik. Amort.	31.12.2012
	Binalar	80.000	-	-	1.600	33.600	80.000
	Taşıtlar	50.000	-	20.000	6.000	30.000	30.000
	Demirbaşlar	20.000	40.000	-	12.000	28.000	60.000
	Birikmiş Amortis.	-88.000	-19.600	16.000	-	-	-91.600

2012 yılında iŖletme binalarını gerçeğe uygun değeri ile deęerlemiŖtir. 31.12.2012 tarihi itibariyle binaların gerçeğe uygun değerinin 95.000 TL olduğu tespit edilmiŖtir. Binalar için 51.400 TL bir değer artıŖı olduğu görülmektedir. Söz konusu değer artıŖı muhasebeleŖtirilerek zkaynaklarda 522 MDV Yeniden Değerleme ArtıŖları hesabında izlenecektir.

	----- / -----		
	252 BİNALAR	51.400	
	522 MDV YENİDEN DEğERLEME ARTIŖLARI		51.400
	-Binaların yeniden değerlenmesi-		
	----- / -----		

İşletme 2012 yılı başında Taşıt-1'i 6.000 TL bedelle nakden satmıştır. Söz konusu satış işlemi iptal edilerek UMS/UFRS'lere göre düzeltilmiş değer üzerinden satış kaydı yeniden yapılacaktır.

----- / -----			
254 TAŞITLAR	20.000		
679 DİĞER OLA.DIŞI GELİR ve KARL.	2.000		
100 KASA		6.000	
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMA.		16.000	
-Taşıt-1'in satışına ilişkin genel uygulamada yapılan kaydın iptali-			
----- / -----			
100 KASA	6.000		
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR	14.000		
254 TAŞITLAR		20.000	
-IFRS düzenlemeleri kapsamında Taşıt-1'in satış kaydı-			
----- / -----			

Bilindiği gibi kıst amortismanına ilişkin düzeltilmeler önceki yılda yapılmıştı. Ancak 2012 yılı için de yeni bir demirbaşın alındığı görülmektedir. Bu maddi duran varlık için de kıst amortisman uygulaması yapılacaktır. Yukarıdaki bilgiler dikkate alınarak; eğer amortismanı devam eden maddi duran varlıklara yeniden UMS/UFRS'lere göre (ay kısıtlı) amortisman ayrılmış olsaydı 2012 yılında demirbaşların tutarı şu şekilde olurdu:

	MDV'lerin Defter Değeri	Birikmiş Amortisman	Olması Gereken Birikmiş Amort.	Fark	Farkın Nedeni
Demirbaşlar	60.000	28.000	22.000	+6.000	Fazla amortisman

Bu bilgidenden de anlaşılacağı üzere yeni alınan demirbaş kıst amortisman uygulaması yapılmadığından fazla amortisman ayrılmıştır. Amortismanlara ilişkin düzeltme kaydı aşağıdadır.

----- / -----			
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMAN ve DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI	6.000		
770 GEN. YÖNETİM GİDER.		6.000	
-Demirbaşların amortismanlarının düzeltilmesi -			
----- / -----			

8) İşletmenin genel esaslara göre oluşturduğu 31.12.2012 bilançosunda kıdem tazminatı yükünün 13.000 TL olduğu görülmektedir. Ancak kıdem tazminatı yükü yeniden hesaplandığında 13.200 TL olduğu görülmektedir. Cari döneme isabet eden kısım 3.150 TL'dir. Oysa şirketin kayıtlarına göre 2011 yılında kıdem tazminatı karşılığı hesaplarına yapılan ilave 3.000 TL'dir. Ayrıca bu dönemde işten ayrılan çalışanlara ise 1.500 TL ödendiği görülmektedir. Bu bilgilere göre UMS/UFRS'lere göre yapılacak kıdem tazminatı karşılığı kaydı aşağıdaki gibi yapılacaktır.

----- / -----		
770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ	3.150	
780 FİNANSMAN GİDERLERİ	1.050	
472 KIDEM TAZMİN. KARŞI.		3.000
525 AKTUERYAL KAZANÇ veya KAYIPLAR		1.200
-2012 yılı kıdem tazminatı yükünün tespiti-		
----- / -----		

Genel hükümlere göre ayrılan kıdem tazminatı karşılığının iptali yapılması gerekir. Söz konusu muhasebe kaydı aşağıdadır.

----- / -----		
472 KIDEM TAZMİNATI KARŞILIKLARI	4.500	
770 GEN. YÖNETİM GİDER.		4.500
-Genel hükümlere göre ayrılan kıdem tazminatı yükünün iptali-		
----- / -----		

9) 2012 yılında stokların değerine ilişkin bir bilgi yoktur. Bu nedenle, UMS/UFRS'ler kapsamında da yapılacak herhangi bir işlem yoktur.

B4) UMS/UFRS'ler Kapsamında 2012 Yılı Sonuç Hesaplarının Kapatılması ve Ertelenmiş Vergi Etkisinin Tespiti:

Yapılan düzeltme işlemlerinden sonra 2012 yılında kullanılan sonuç hesapları kapatılarak 690 Dönem Karı veya Zararı hesabına aktarılır. Ayrıca 2012 yılında yasal düzenlemelerle UMS/UFRS'ler arasındaki farklılıklar nedeniyle oluşabilecek ertelenmiş vergi etkisinin tespit edilmesi gereklidir. Dönem kar/zararıyla ilişkili kalemler hesaplanarak tespit edilecek ve bulunan ertelenmiş vergi tutarı 691 Dönem Karı Zararı Vergi Gelir/Gideri hesabında vergi geliri veya gideri olarak raporlanacaktır. Ertelenmiş vergi etkisine neden olan kalemler aşağıda verilmiştir.

Hesap Kalemi	Muhasebe Değeri	Vergi Değeri	Geçici Fark	Ertelenmiş Vergi Varlığı	Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü
Bankalar	28.245	20.000	8.245	-	1.649
Diğer Menkul Kıym.	0	8.000	8.000	1.600	-
Alacak Reeskontu	421,66	0	421,66	82,53	-
Demirbaşlar	38.000	32.000	6.000	-	1.200
Kıdem Tazmi. Karş.	13.200	0	13.200	2.640	-
Geçmiş Yıl Zararı	0	4.000	4.000	800	-
Dönem Net Zararı	0	2.900	2.900	580	
TOPLAM				5.702,53	2.849
FARK(Ertelenmiş Vergi Varlığı)				2.853,53	

2012 yılında dönem kar/zararıyla ilişkili toplam ertelenmiş vergi etkisi 2.853,53 TL olarak gerçekleşmiştir. 2012 yılında yapılan işlemler nedeniyle ertelenmiş vergi varlığı 286,47 TL(=3.140¹-2.853,53) azalmıştır. Bu tutar kadar 2011 yılından taşınan ertelenmiş vergi varlığı azalacak ve bu tutar vergi gideri olarak gelir tablosunda dikkate alınacaktır. Bu amaçla aşağıdaki kayıt yapılacaktır.

----- / -----		
691 DÖNEM K/Z VERGİ GİDERİ	286,47	
285 ERTE. VERGİ VARLIĞI		286,47
-Ertelenmiş vergi etkisinin tespiti-		
----- / -----		

Özkaynaklar ile ilişkilendirilmiş hesapların neden olduğu ertelenmiş vergi etkisi aşağıdaki gibi hesaplanmıştır.

Hesap Kalemi	Muhasebe Değeri	Vergi Değeri	Geçici Fark	Ertelenmiş Vergi Varlığı	Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü
Binalar	45.200	48.000	2.800	560	-
Taşıtlar	15.000	10.000	5.000	-	1.000
İştirakler	16.250	15.000	1.250	-	62,5
MDV Değer Artışları	51.400	0	51.400	-	10.280
Aktüeryal Kazanç/Kayıp	1.200	0	1.200	-	240
TOPLAM				560	11.582,50
FARK(Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü)				11.022,50	

1 3.140 TL 2011 yılından taşınan iptal edilen kısmı düşülmüş ertelenmiş vergi varlığıdır. 2011 yılında toplam ertelenmiş vergi varlığı 3.236,32 TL idi. Bu tutar 2012 yılına taşınmakla birlikte iptal edilen hesaplara ilişkin ertelenmiş vergi etkisi de iptal edilmiştir. İptal edilecek ertelenmiş vergi varlığı 96,32 TL olduğu için 2011 yılından taşınan net ertelenmiş varlığı 3.236,32-96,32= 3.140 TL'dir.

2011 yılı işlemleri sonucu oluşan ve özkaynak hesaplarında izlenen ertelenmiş vergi yükümlülüğünün 2012 yılında arttığı görülmektedir. Buna göre, 2012 yılında özkaynak hesaplarında oluşan ertelenmiş vergi varlığı 10.520 TL'dir(=11.022,50 + 502,50). Bu tutar aynı zamanda 524 Özkaynaklarda Muhasebeleştirilen Gelir ve Giderlere Ait Ertelenmiş Vergi Etkisi hesabında da izlenecektir. Söz konusu işleme ilişkin muhasebe kaydı aşağıdadır.

----- / -----		
524 ÖZKAYNAKLARDA MUHASEBEL. GELİR GİDERLERE AİT ERTELENMİŞ VERGİ ETKİ.	10.520	
485 ERTELENMİŞ VERGİ YÜKÜMLÜLÜĞÜ		10.520
-Ertelenmiş vergi etkisinin tespiti-		
----- / -----		

Yapılan tüm işlemlerden sonra kullanılan geçmiş yıllar karları/zararları hesapları karşılıklı olarak netleştirilmesi için aşağıdaki kayıt yapılmıştır.

----- / -----		
570 GEÇMİŞ YILLAR KAR.	12.041,61	
580 GEÇMİŞ YILLAR ZAR.		12.041,61
-Geçmiş yıl kar zararının netleştirilmesi-		
----- / -----		

C) 2013 YILI İÇİN UMS/UFRS'LERE GEÇİŞ İŞLEMLERİ

C1) 2011 ve 2012 Yıllarında Düzeltilen UMS/UFRS ile İlgili Hesapların 2013 Yılı Yasal Defterlerine Taşınması:

a) 2011 Yılı Hesaplarının Taşınması:

----- / -----		
242 İŞTİRAKLER	1.250	
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMAN ve DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI	2.200	
285 ERTELENMİŞ VERGİ VARLIĞI	3.236,32	
524 ÖZKAYNAK. MUHASEBE. GELİR GİDERLERE AİT ERTE. VERGİ ETKİSİ	502,50	
580 GEÇMİŞ YILLAR ZARARLARI	6.420	
570 GEÇMİŞ YIL. KARLARI		11.406,32
472 KIDEM TAZMİN. KARŞI.		1.700
485 ERTELENMİŞ VERGİ YÜKÜMLÜLÜĞÜ		502,50
-2011 hesaplarının 2013 defterlerine taşınması-		
----- / -----		

b) 2012 Yılı Hesaplarının Taşınması:

----- / -----		
102 BANKALAR	200	
118 DİĞER MENKUL KIYMETLER	45	
252 BİNALAR	51.400	
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMAN ve DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI	4.000	
472 KIDEM TAZMİNATI KARŞILIKLARI	1.500	
524 ÖZKAYNAK. MUHASEBE. GELİR GİDERLERE AİT ERTE. VERGİ ETKİSİ	10.520	
580 GEÇMİŞ YILLAR ZARARLARI	6.995,45	
570 GEÇMİŞ YIL. KARLARI		10.745
122 ALACAK REESKONTU		412,66
285 ERTE. VERGİ VARLIĞI		382,79
485 ERTELENMİŞ VERGİ YÜKÜMLÜLÜĞÜ		10.520
522 MDV YENİDEN DEĞERLEME ARTIŞLARI		51.400
525 AKTUERYAL KAZANÇ veya KAYIPLAR		1.200
-2012 hesaplarının 2013 defterlerine taşınması-		
----- / -----		

C2) Taşınan Hesapların Bazılarına İlişkin İptal Kayıtlarının Yapılması:

----- / -----		
646 KAMBİYO KARLARI	200	
102 BANKALAR		200
-2012 yılından taşınan evalüasyon işleminin iptali-		
----- / -----		
----- / -----		
642 FAİZ GELİRLERİ	45	
118 DİĞ. MENKUL KIYMET.		45
-201 yılından taşınan ters repo faiz tahakkuku işleminin iptali-		
----- / -----		

----- / -----		
122 ALACAK REESKONTU	412,66	
642 FAİZ GELİRLERİ		412,66
-2012 yılından taşınan alacak reeskontunun iptali-		
----- / -----		

Bankalardaki evalüasyon işlemi ve ters repo işlemine tahakkuk ettirilen faiz gelirlerinin iptalinde bunlara ilişkin ertelenmiş vergi etkisinin de iptal edilmesi gerekir. 2012 yılında yapılan işlemlerde söz konusu evalüasyon ve faiz tahakkuku için 49 TL $[(200+45) \times \%20]$ ertelenmiş vergi yükümlülüğü doğmuştu. Yine 2012 yılı işlemlerinden alacak reeskontu için 82,53 TL $(=412,66 \times \%20)$ ertelenmiş vergi varlığı ortaya çıkmıştı. Söz konusu ertelenmiş vergi etkilerinin de iptali gerekmektedir. Bu kalemler nedeniyle oluşan ertelenmiş vergi etkisi netleştirildiğinde 33,53 TL $(=82,53-49)$ ertelenmiş vergi varlığının iptal edilmesi gerekmektedir. Bu amaçla aşağıdaki muhasebe kaydı yapılmıştır.

----- / -----		
691 DÖNEM K/Z VERGİ GİDERİ	33,53	
285 ERTELENMİŞ VERGİ VARLIĞI		33,53
-İptal edilen kayıtlara ilişkin ertelenmiş vergi etkisinin de iptali-		
----- / -----		

C3) 2012 Yılına Ait UMS/UFRS Kapsamında Değerleme ve Sınıflama İşlemlerinin Yapılması:

1) 2013 yılında kambiyo hesaplarının evalüasyona tabi tutulması gerekmektedir. Yukarıdaki verilere göre muhasebe kayıtları aşağıdaki gibi olacaktır:

----- / -----		
102 BANKALAR	1.700	
102.40 Vadeli DTH		
646 KAMBİYO KARLARI		1.700
-DTH için evalüasyon işleminin yapılması-		
----- / -----		

Banka kredileri ile ilgili olarak 2013 yılında tahakkuku yapılmayan 2.000 TL faiz ve kur farkı giderine ilişkin muhasebe kaydı aşağıdadır.

----- / -----		
780 FİNANSMAN GİDERLERİ	2.000	
300 BANKA KREDİLERİ		2.000
-Banka kredisi için faiz ve kur farkı giderinin tahakkuku-		
----- / -----		

2) 2013 yılı ters repo işleminin sınıflandırılmasına ilişkin muhasebe kaydı:

----- / -----		
102 BANKALAR	5.000	
102.50 Ters Repo		
118 DİĞ. MENKUL KIYMET.		5.000
118.10 Ters Repo		
-Ters repo bakiyesinin tahakkuku--		
----- / -----		

3) 2013 yılı satışlarının 90.000 TL'lik kısmının vadeli yapıldığı, sektördeki geçerli faiz oranının ise % 7 olduğu bilinmektedir. Buna göre, vadeli satışların peşin değeri aşağıdaki gibi hesaplanacaktır.

$$NBD_{S-2013} = 89.242,05 \text{ TL}$$

Vadeli satışlarla vade farkı sonrasında elde edilecek faiz geliri ise aşağıdaki gibi olacaktır:

$$2013 \text{ satışlarının peşin değeri} = 90.000 - 89.242,05 = 757,95 \text{ TL}$$

Buna göre gelir tablosunda satışlar kaleminin düzeltilmesi gerekmektedir.

----- / -----		
600 YURTİÇİ SATIŞLAR	757,95	
642 FAİZ GELİRLERİ		757,95
-2013 satışlarının peşin değerinin belirlenmesi-		
----- / -----		

31.12.2013 tarihli bilançodaki ticari alacakların toplam tutarı 49.500 TL olup bu alacakların tasarruf değeri geçerli faiz oranıyla aşağıdaki gibi hesaplanacaktır.

$$NBD_{A-2013} = 48.091,55 \text{ TL}$$

Hesaplanan reeskont tutarı ve muhasebe kaydı ise aşağıdadır:

$$2013 \text{ yılı alacak reeskontu} = 49.500 - 48.091,55 = 408,45 \text{ TL}$$

----- / -----		
642 FAİZ GELİRLERİ	408,45	
122 ALACAK REESKONTU		408,45
-2013 yılı alacaklarının reeskonta tabi tutulması-		
----- / -----		

4) Vadeli alışlara ilişkin katlanılan vade farkının 2013 yılı için 300 TL olarak hesaplandığı belirtilmiştir. Buna göre 2013 yılı vadeli mal alışları nedeniyle kat-

lanılan finansman giderine ilişkin kayıt ve stoklardan satışların maliyetine aktarı-
lacak vade farkına ilişkin muhasebe kayıtları aşağıdaki gibi olacaktır.

----- / -----		
780 FİNANSMAN GİDERLERİ	300	
153 TİCARİ MALLAR		300
-2013 alışlarının peşin bedeli-		
----- / -----		
153 TİCARİ MALLAR	250	
621 SATILAN TİCARİ MALLAR MALİYETİ		250
-Finansman gideri nedeniyle malın maliyetinin düzeltilmesi-		
----- / -----		

5) 2013 yılında alınan 2.300 TL vergi cezası nedeniyle vergi mahkemesine
dava açılmıştır. Dava sonuçlanmamıştır. İşletmenin bu dava sonucunda yüksek
ihtimalle 1.250 TL vergi cezasına maruz kalacağını düşünülmektedir. Söz konu-
su davaya konu vergi borcu için aşağıdaki muhasebe kaydı yapılacaktır.

----- / -----		
659 DİĞER OLAĞAN GİDER ve ZAR.	1.250	
379 DİĞER BORÇ ve GİDER KARŞILIKLARI		1.250
-2011 yılında kefalet nedeniyle karşılık ayırma-		
----- / -----		

6) 2013 yılında iştiraklerin değerinin değiştiğine ilişkin bir bilgi yoktur. Bu ne-
denle, UMS/UFRS'ler kapsamında da yapılacak herhangi bir işlem yoktur.

7) 2013 yılı itibarıyla maddi duran varlıklara ve amortismanlarına ilişkin hare-
ketler aşağıdaki gibi oluşmuştur:

		01.01.2013	Giriş	Çıkış	Yıllık Amort.	Birik. Amort.	31.12.2013
2013	Binalar	80.000	-	-	1.600	35.200	80.000
	Taşıtlar	30.000	40.000	-	8.000	38.000	70.000
	Demirbaşlar	60.000	-	20.000	8.000	16.000	40.000
	Birlikmiş Amortis.	-91.600	-17.600	20.000	-	-	-89.200

2013 yılında yeni alınan taşıta ilişkin olarak kıst amortisman uygulanmadığı
görülmektedir. Söz konusu taşıt için kıst amortisman uygulaması gerekir.

	MDV'lerin Defter Değeri	Birikmiş Amortisman	Olması Gereken Birikmiş Amort.	Fark	Farkın Nedeni
Taşıtlar	70.000	38.000	36.000	+2.000	Fazla amortisman

Fazla ayrılan amortisman ilişkin yapılacak muhasebe kaydı aşağıdaki gibidir:

	----- / -----		
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMAN ve DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI		2.000	
770 GEN. YÖNETİM GİDER.			2.000
-Taşıtların amortismanlarının düzeltilmesi -			
----- / -----			

8) İşletmenin genel esaslara göre oluşturduğu 31.12.2013 bilançosunda kıdem tazminatı yükünün 19.100 TL olduğu görülmektedir. Ancak kıdem tazminatı yükü yeniden hesaplandığında 17.000 TL olduğu görülmektedir. Cari döneme isabet eden kısım 2.900 TL'dir. Oysa şirketin kayıtlarına göre 2011 yılında kıdem tazminatı karşılığı hesaplarına yapılan ilave 3.800 TL'dir. Bu bilgilere göre UMS/UFRS'lere göre yapılacak kıdem tazminatı karşılığı kaydı aşağıdaki gibi yapılacaktır.

	----- / -----		
770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ		2.900	
780 FİNANSMAN GİDERLERİ		1.300	
472 KIDEM TAZMİN. KARŞI.			3.800
550 AKTUERYAL KAZANÇ veya KAYIPLAR			400
-2013 yılı kıdem tazminatı yükünün tespiti-			
----- / -----			

Genel hükümlere göre ayrılan kıdem tazminatı karşılığının iptali yapılması gerekir. Söz konusu muhasebe kaydı aşağıdadır.

	----- / -----		
472 KIDEM TAZMİNATI KARŞILIKLARI		6.100	
770 GEN. YÖNETİM GİDER.			6.100
-Genel hükümlere göre ayrılan kıdem tazminatı yükünün iptali-			
----- / -----			

9) 2013 yılında Diğer Stoklar hesabında yer alan 5.000 TL maliyet bedelli stoku işletme değerlendirme testine tabi tutmuş ve bu stokların net gerçekleşebilir değerinin 4.000 TL olduğu tespit edilmiştir. Söz konusu stokun net gerçekleşebilir değeri maliyet değerinden düşük olduğundan UMS-2'ye göre değerlendirme net

gerçekleşebilir değer üzerinden yapılacaktır. Söz konusu işleme ilişkin muhasebe kaydı aşağıda yer almaktadır.

----- / -----		
654 KARŞILIK GİDERLERİ	1.000	
158 STOK DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI		1.000
-2013 yılında net gerçekleşebilir değerle değerlenen stoklar-		
----- / -----		

C4) UMS/UFRS'ler Kapsamında 2013 Yılı Sonuç Hesaplarının Kapatılması ve Ertelenmiş Vergi Etkisinin Tespiti:

2013 yılında yasal düzenlemelerle UMS/UFRS'ler arasındaki farklılıklar nedeniyle oluşabilecek ertelenmiş vergi etkisinin tespit edilmesi gereklidir. Dönem kar/zararıyla ilişkili kalemler hesaplanarak tespit edilecek ve bulunan ertelenmiş vergi tutarı 691 Dönem Karı Zararı Vergi Gelir/Gideri hesabında vergi geliri veya gideri olarak raporlanacaktır. Ertelenmiş vergi etkisine neden olan kalemler aşağıda verilmiştir.

Hesap Kalemi	Muhasebe Değeri	Vergi Değeri	Geçici Fark	Ertelenmiş Vergi Varlığı	Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü
Bankalar	18.700	12.000	6.700	-	1.340
Diğer Menkul Kıym.	0	5.000	5.000	1.000	-
Alacak Reeskontu	408,45	0	408,45	81,69	-
Demirbaşlar	38.000	32.000	6.000	-	1.200
Kıdem Tazmi. Karş.	17.000	0	17.000	3.400	-
Geçmiş Yıl Zararı	0	6.900	6.900	1.380	-
Ticari Mallar	44.250	44.300	50	10	-
Diğer Stoklar	4.000	5.000	1.000	200	-
Taşıtlar	34.000	32.000	2.000	-	400
Banka Kredileri	32.500	30.500	2.000	400	-
Diğ. Borç Gid. Karş.	1.250	0	1.250	250	-
	TOPLAM			6.721,69	2.940
	FARK(Ertelenmiş Vergi Varlığı)			3.781,69	

2013 yılında dönem kar/zararıyla ilişkili toplam ertelenmiş vergi etkisi 3.781,69 TL olarak gerçekleşmiştir. Bu durum 2013 yılında ertelenmiş vergi varlığının arttığını göstermektedir. 2013 yılında yapılan işlemler nedeniyle ertelenmiş vergi varlığı 961,69 TL(=3.781,69 - 2.820²) artmıştır. Bu tutar kadar 2012 yılından taşınan ertelenmiş vergi varlığı artacak ve bu tutar vergi geliri olarak

2 2.820 TL 2012 yılından taşınan iptal edilen kısmı düşülmüş ertelenmiş vergi varlığıdır. 2012 yılında toplam ertelenmiş vergi varlığı 2.853,53 TL idi. Bu tutar 2013 yılına taşınmakla birlikte iptal edilen hesaplara ilişkin ertelenmiş vergi etkisi de iptal edilmiştir. İptal edilecek ertelenmiş vergi varlığı 33,53 TL olduğu için 2011 yılından taşınan net ertelenmiş varlığı 2.853,53 - 33,53=2.820 TL'dir.

gelir tablosunda dikkate alınacaktır. Bu amaçla aşağıdaki kayıt yapılacaktır.

----- / -----		
285 ERTELENMİŞ VERGİ VARLIĞI	961,69	
691 DÖNEM K/Z VERGİ GELİRİ		961,69
-Ertelenmiş vergi etkisinin tespiti-		
----- / -----		

Özkaynaklar ile ilişkilendirilmiş hesapların neden olduğu ertelenmiş vergi etkisi aşağıdaki gibi hesaplanmıştır.

Hesap Kalemi	Muhasebe Değeri	Vergi Değeri	Geçici Fark	Ertelenmiş Vergi Varlığı	Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü
Binalar	45.200	48.000	2.800	560	-
Taşıtlar	15.000	10.000	5.000	-	1.000
İştirakler	16.250	15.000	1.250	-	62,5
MDV Değer Artışları	51.400	0	51.400	-	10.280
Aktüeryal Kazanç/ Kayıp	1.600	0	1.600	-	320
	TOPLAM			560	11.662,50
	FARK(Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü)			11.102,50	

2013 yılı işlemleri sonucu oluşan ve özkaynak hesaplarında izlenen ertelenmiş vergi yükümlülüğü mevcuttur. Ancak önceki yıldaki ertelenmiş vergi yükümlülüğüne göre yükümlülük artmıştır. 2013 yılında ertelenmiş vergi etkisinin hesaplanması sonucunda 80 TL (11.102,50 TL + 11.022,50 TL) ertelenmiş vergi yükümlülüğünde artış olmuştur. Söz konusu işleme ilişkin muhasebe kaydı aşağıdadır.

----- / -----		
524 ÖZKAYNAKLARDA MUHASEBEL. GELİR GİDERLERE AİT ERTELENMİŞ VERGİ ETKİ.	80	
485 ERTELENMİŞ VERGİ YÜKÜMLÜLÜĞÜ		80
-Ertelenmiş vergi etkisinin tespiti-		
----- / -----		

Yapılan tüm işlemlerden sonra kullanılan geçmiş yıllar karları/zararları hesapları karşılıklı olarak netleştirilmesi için aşağıdaki kayıt yapılmıştır.

----- / -----		
570 GEÇMİŞ YILLAR KAR.	20.315,45	
580 GEÇMİŞ YILLAR ZAR.		20.315,45
-Geçmiş yıl kar zararının netleştirilmesi-		
----- / -----		

D) UFRS'LERE GÖRE DÜZENLENMİŞ FİNANSAL TABLOLAR

Yapılan düzenlemeler sonunda UMS/UFRS'lere göre düzenlenen finansal tablolar aşağıdaki gibi olacaktır.

D1) DİLEK Tic. A.Ş.'nin UMS/UFRS'lere Göre Düzenlenmiş 2011, 2012 ve 2013 Dönemlerine Ait Gelir Tabloları:

	2011	2012	2013
A-BRÜT SATIŞLAR	84.574,39	89.402,06	116.292,05
1-Yurt içi Satışlar	84.574,39	89.402,06	116.292,05
B-SATIŞ İNDİRİMLERİ (-)	0,00	0,00	0,00
C-NET SATIŞLAR	84.574,39	89.402,06	116.292,05
D-SATIŞLARIN MALİYETİ (-)	-69.600,00	-54.650,00	-69.750,00
2-Satılan Ticari Mallar Maliyeti (-)	-69.600,00	-54.650,00	-69.750,00
BRÜT SATIŞ KÂRI VEYA ZARARI	14.974,39	34.752,06	46.542,05
E-FAALİYET GİDERLERİ (-)	-26.200,00	-31.650,00	-31.800,00
2-Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri (-)	-11.000,00	-17.000,00	-16.000,00
3-Genel Yönetim Giderleri (-)	-15.200,00	-14.650,00	-15.800,00
FAALİYET KÂRI VEYA ZARARI	-11.225,61	3.102,06	14.742,05
F-DİĞER FAALİYETLERDEN OLAĞAN GELİR VE KÂRLAR	12.444,00	8.711,89	19.217,16
1-İştiraklerden Temettü Gelirleri	0,00	0,00	2.000,00
2- Faiz Gelirleri	6.944,00	5.711,89	4.517,16
4-Konusu Kalmayan Karşılıklar	0,00	2.500,00	5.000,00
5-Menkul Kıymet Satış Karları	1.000,00	0,00	2.500,00
6-Kambiyo Karları	4.500,00	500,00	5.200,00
G-DİĞER FAALİYETLERDEN OLAĞAN GİDER VE ZARARLAR(-)	-2.500,00	-2.500,00	-11.350,00
3-Komisyon Giderleri (-)	0,00	0,00	-200,00
4-Karşılık Giderleri (-)	0,00	0,00	-7.000,00
6-Kambiyo Zararları (-)	-1.000,00	-2.500,00	-2.900,00
9-Diğer Olağan Gider ve Zararlar	-1.500,00	0,00	-1.250,00
H-FİNANSMAN GİDERLERİ (-)	-3.400,00	-5.900,00	-6.500,00
1-Kısa Vadeli Borçlanma Giderleri (-)	-3.400,00	-5.900,00	-6.500,00
OLAĞAN KÂR VEYA ZARAR	-4.681,61	3.413,95	16.109,21
I-OLAĞAN DIŞI GELİR VE KÂRLAR	0,00	0,00	0,00
3-Diğer Olağan Dışı Gelir ve Karlar	0,00	0,00	0,00
J-OLAĞAN DIŞI GİDER VE ZARARLAR (-)	0,00	-1.700,00	-4.800,00
3-Diğer Olağan Dışı Gider ve Zararlar (-)	0,00	-1.700,00	-4.800,00
DÖNEM KÂRI VEYA ZARARI	-4.681,61	1.713,95	11.309,21
K-DÖNEM KÂRI VERGİ VE DİĞER YAS. YÜK. KARŞILIKLARI(-)	1.320,32	-382,79	-1.121,84
DÖNEM NET KÂRI VEYA ZARARI	-3.361,29	1.331,16	10.187,37

D2) DİLEK Tic. A.Ş.'nin UMS/UFRS'lere Göre Düzenlenmiş 31.12.2011, 31.12.2012 ve 31.12.2013 Tarihli Bilançoları:

AKTİF	2011	2012	2013
DÖNEN VARLIKLAR	130.018,39	128.432,34	132.441,55
HAZIR DEĞERLER	38.940,00	40.245,00	30.000,00
KASA	10.000,00	7.000,00	5.800,00
BANKALAR	24.940,00	28.245,00	18.700,00
DİĞER HAZIR DEĞERLER	4.000,00	5.000,00	5.500,00
MENKUL KIYMETLER	0,00	0,00	0,00
DİĞER MENKUL KIYMETLER	0,00	0,00	0,00
TİCARİ ALACAKLAR	19.878,39	48.587,34	48.091,55
ALICILAR	12.000,00	21.000,00	24.500,00
ALACAK SENETLERİ	8.000,00	28.000,00	24.000,00
ALACAK REESKONTU	-121,61	-412,66	-408,45
DİĞER ALACAKLAR	18.000,00	6.000,00	5.000,00
ORTAKLARDAN ALACAKLAR	18.000,00	6.000,00	5.000,00
STOKLAR	46.000,00	33.600,00	48.250,00
TİCARİ MALLAR	43.000,00	33.600,00	44.250,00
DİĞER STOKLAR	3.000,00	0,00	5.000,00
STOK DEĞER DÜŞ. KARŞ.	0,00	0,00	-1.000,00
DİĞER DÖNEN VARLIKLAR	7.200,00	0,00	1.100,00
DEVREDEN KDV	7.200,00	0,00	600,00
İŞ AVANSLARI	0,00	0,00	500,00
DURAN VARLIKLAR	87.686,32	158.103,53	182.431,69
MALİ DURAN VARLIKLAR	16.250,00	16.250,00	16.250,00
İŞTİRAKLER	16.250,00	16.250,00	16.250,00
MADDİ DURAN VARLIKLAR	64.200,00	136.000,00	160.400,00
BİNALAR	80.000,00	131.400,00	131.400,00
TAŞITLAR	50.000,00	30.000,00	70.000,00
DEMİRBAŞLAR	20.000,00	60.000,00	40.000,00
BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR(-)	-85.800,00	-85.400,00	-81.000,00
MADDİ OLM. DURAN VARLIK.	4.000,00	3.000,00	2.000,00
HAKLAR	5.000,00	5.000,00	5.000,00
BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR	-1.000,00	-2.000,00	-3.000,00
GELECEK YILLARA AİT GİDERLER ve GELİR TAHAK.	3.236,32	2.853,53	3.781,69
ERTELENMİŞ VERGİ VARLIĞI	3.236,32	2.853,53	3.781,69
AKTİF TOPLAMI	217.704,71	286.535,87	314.873,24

PASİF	2011	2012	2013
KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR	44.500,00	57.900,00	69.850,00
MALİ BORÇLAR	28.200,00	34.600,00	32.500,00
BANKA KREDİLERİ	28.200,00	34.600,00	32.500,00
TİCARİ BORÇLAR	10.000,00	17.000,00	19.000,00
SATICILAR	10.000,00	17.000,00	19.000,00
BORÇ REESKONTU	0,00	0,00	0,00
ÖDENECEK VERGİ VE DİĞ. YAS. YÜKÜMLÜLÜKLER	4.800,00	6.300,00	15.100,00
ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR	0,00	200,00	6.100,00
ÖDENECEK SOSYAL GÜVENLİK KESİNTİLERİ	4.800,00	6.100,00	9.000,00
BORÇ ve GİDER KARŞILIKLARI	1.500,00	0,00	3.250,00
DÖNEM KARI VERGİ KARŞILIĞI	0,00	0,00	2.050,00
DÖNEM KARINDAN PEŞİN ÖDENEN VERGİ	0,00	0,00	-50,00
DİĞER BORÇ ve GİDER KARŞILIKLARI	1.500,00	0,00	1.250,00
UZUN VADELİ YABANCI KAYNAKLAR	12.202,50	24.222,50	28.102,50
BORÇ VE GİDER KARŞILIKLARI	11.700,00	13.200,00	17.000,00
KIDEM TAZMİNATI KARŞILIKLARI	11.700,00	13.200,00	17.000,00
GELECEK YILLARA AİT GELİRLER ve GİDER TAHAK.	502,50	11.022,50	11.102,50
ERTELENMİŞ VERGİ YÜKÜMLÜLÜĞÜ	502,50	11.022,50	11.102,50
ÖZKAYNAKLAR	161.002,21	204.413,37	216.920,74
SERMAYE	160.000,00	160.000,00	160.000,00
YASAL YEDEKLER	1.000,00	1.000,00	1.000,00
ÖZEL FONLAR	0,00	0,00	2.000,00
GEÇMİŞ YILLAR KARLARI	3.866,00	504,71	1.835,87
MDV YENİDEN DEĞERLEME ARTIŞLARI	0,00	51.400,00	51.400,00
AKTUERYAL KAZANÇ/KAYIP	0,00	1.200,00	1.600,00
ÖZKAYNAKLARDA MUHASEBE. GELİR ve GİDERLERİN ERTELENMİŞ VERGİ ETKİSİ	-502,50	-11.022,50	-11.102,50
DÖNEM NET KARI	0,00	1.331,16	10.187,37
DÖNEM NET ZARARI	-3.361,29	0,00	0,00
PASİF TOPLAMI	217.704,71	286.535,87	314.873,24

KAPSAMLI GELİR TABLOLARI:

	2011	2012	2013
DÖNEM KARI/ZARARI	-3.361,29	1.331,16	10.187,37
Diğer Kapsamlı Gelir:			
Finansal Varlıklar Değer Artış Fonundaki Değişim			
Duran Varlıklar Değer Artış Fonundaki Değişim		51.400,00	
Finansal Riskten Korunma Fonundaki Değişim			
Yabancı Para Çevrim Farklarındaki Değişim			
Emeklilik Planlarından Aktüeryal Kazanç ve Kayıplar		1.200,00	400,00
Özkaynak Yöntemiyle Değerlenen Ortaklıkların Diğer Kapsamlı Gelirlerinden Paylar			
Diğer Kapsamlı Gelir Kalemlerine İlişkin Vergi Gelir/Giderleri		-10.520,00	-80,00
DİĞER KAPSAMLI GELİR(VERGİ SONRASI)	0,00	42.080,00	320,00
TOPLAM KAPSAMLI GELİR	-3.361,29	43.411,16	10.507,37
Toplam Kapsamlı Gelirin Dağılımı:			
Azınlık Payları	0,00	0,00	0,00
Ana Ortaklık Payları	-3.361,29	43.411,16	10.507,37



Üçüncü Oturum

Başkan

Prof.Dr. Mustafa AKKAYA
Ankara Üniversitesi

**Yeni TTK'na Göre Şirketlerin Birleşme, Bölünme ve Nevi Değişikliği
Yoluyla Yeniden Yapılandırılması ve Şirketler Grubu Kavramı**

Konuşmacı

Mustafa Umut ÖZGÜL
Gümrük ve Ticaret Bakanlığı İç Ticaret Genel Müdürlüğü Daire Başkanı

Borca Batık İşletmelere Çözüm Önerileri

Konuşmacı

Sakıp ŞEKER
YMM

6102 SAYILI TÜRK TİCARET KANUNU KAPSAMINDA BİRLEŞME, BÖLÜNME VE TÜR DEĞİŞİKLİĞİ İLE şİRKETLER TOPLULUĞU

Mustafa Umut ÖZGÜL

Gümrük ve Ticaret Bakanlığı
İç Ticaret Genel Müdürlüğü Daire Başkanı

6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu



Yeni Türk Ticaret Kanunu 14 şubat 2011 Tarihinde Resmi Gazete’de
Yayınlanmıştır.

26 Haziran 2012 Tarihli ve 6335 Sayılı Türk Ticaret Kanunu ile Türk
Ticaret Kanununun Yürürlüğü ve Uygulama şekli Hakkında Kanunda
Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun’la Yeni Tk Ticaret Kanunu’nda,

- 16 Başlık Altında 25 Maddeyi Etkileyen Temel Değişiklik,
 - 17 Başlık Altında 84 Maddeyi Etkileyen Tali Değişiklik
- Yapılmıştır.

6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu 1535 Madde ve 9 Geçici Maddeden
Oluőmaktadır.

Kanun 1 Temmuz 2012 Tarihinde YrrlĞe Girmiştir.



Yeni Türk Ticaret Kanunu'nun Hedefleri

- Şeffaflık,
- Hesap Verebilirlik,
- Kurumsallaşma,
- Elektronik Ortamda Hukuki İşlem Tesis Edebilme,
- Rekabet Gücünün Artırılması,
- Kayıt Dışlığın Önlenmesi

BİRLEŞME



6102 Sayılı Yeni Türk Ticaret Kanunu ile;
Şirket Birleşmelerinde Aynı Türden Olma Şartı Kaldırılmıştır.

Birleşme, iki veya daha fazla şirketin birleşen şirketlerden birinde yada şirketlerin yeni bir şirket kurarak faaliyetlerine devam etmeleridir.

Kısaca birleşme , iki şekilde gerçekleştirilmektedir.

Birincisi; **bir şirketin diğerini devralması** (devralma şeklinde birleşme)
İkincisi; **yeni bir şirket içinde bir araya gelmeleri** (yeni kuruluş şeklinde birleşme)

Şirketlerin birleşme amaçları



- Şirketin büyümesini sağlamak
- Daha güçlü yapıya sahip olmak
- Rakip şirketlerle rekabet edebilmek
- Yeterli nakdi sermayeyi sağlamak
- Yeterli insan kaynağına sahip olmak
- Pazarda etkin bir güç olmak (Monopol gücünü arttırmak gibi)
- Kredibiliteleri arttırmak
- Güvenilirliklerini arttırmak
- Ortak, yeni ve büyük bir işe girmek
- İhaleleri almak
- Kurumsal yapıya kavuşmak
- Birleşen şirketlerin birbirlerinin tamamlayıcısı olması
- Yeniden motivasyonu ve etkinliği sağlamak
- Rekabetten oluşan kar azalmasını engellemek
- Riski paylaşmak
- Diğer sebepler

Sermaye şirketleri hangi şirketlerle birleşebilir?



Öncelikle sermaye şirketleri;

- Anonim şirketler
- Limited şirketler
- Sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlerdir.

Bu şirketler;

- Anonim şirketler
- Limited şirketler
- Kooperatifler
- Kollektif şirketler (bu şirket devrolunan şirket olmalı)
- Komandit şirketler (bu şirket devrolunan şirket olmalı)

ile birleşebilirler.

Şahıs şirketleri hangi şirketlerle birleşebilir?



Şahıs şirketleri;

- Kollektif
- Komandit şirketlerdir.

Bu şirketler;

- Anonim şirketler(bu şirket devralan şirket olmalı)
- Limited şirketler (bu şirket devralan şirket olmalı)
- Kooperatifler (devralan olmalı)
- Kollektif şirketler
- Komandit şirketler

ile birleşebilirler.

Tasfiye hâlindeki veya sermayesini kaybetmiş yahut borca batık bir şirketin birleşmeye katılması



Tasfiye halindeki şirkette birleşmeye katılabilir.

Ancak belirli şartları vardır.

Bunlar:

- malvarlığının dağıtılmasına başlanmamış olması
- devrolunan şirket olması

Sermayesini kaybetmiş veya borca batık şirketler de birleşmeye katılabilir.

Sermayesiyle kanuni yedek akçeleri toplamının yarısı zararlarla kaybolan
veya

borca batık durumda bulunan bir şirket,

kaybolan sermayeyi veya gerekiyorsa borca batıklık durumunu karşılayabilecek tutarda
serbestçe, tasarruf edilebilen özvarlığa sahip bulunan bir şirket

ile birleşebilir.

Tasfiye hâlindeki veya sermayesini kaybetmiş yahut borca batık bir şirketin birleşmeye katılması



Bu şirketlerin yok olup gitmesini Kanun koyucu istememiştir.

Çünkü, bu şirketlerin deneyimleri korunmak istenmiştir.

Ayrıca, iflas etmeleri veya tasfiye olmaları halinde çıkabilecek olası olumsuz sonuçlar engellenmek istenmiştir.

- Çalışan personelin işsiz kalması
- Ülke ekonomisi açısından ekonomik kayıp
- Üretim azalması ve hizmet kaybı
- Vergi kaybı
- İhracatta düşüş
- Bağlantılı olduğu şirketleri olumsuz etkilemesi
- Domino etkisi

Birleşme sebebiyle ortakların durumunda kötüleşme olur mu?



Kanun birleşme dolayısıyla ortakların durumunda kötüleşme olmasını engellemek istemiştir.

Bu sebeple;

Kanun; devrolunan şirketin ortaklarına, mevcut ortaklık paylarını ve haklarını karşılayacak değerde, devralan şirketin payları ve hakları üzerinde istemde bulunma hakkı vermiştir.

Bu istem hakkının hesaplanmasında dikkate alınacak hususlar:

- birleşmeye katılan şirketlerin malvarlıklarının değeri,
- oy haklarının dağılımı
- önem taşıyan diğer hususlar

Ortaklık paylarının değişim oranları belirlenirken, devrolunan şirketin ortaklarına tahsis olunan ortaklık paylarının gerçek değerlerinin onda birini aşmaması şartıyla, bir denkleştirme ödenmesi öngörülebilir.

Devrolunan şirketin oydan yoksun paylarına sahip ortaklarına aynı değerde, oydan yoksun veya oy hakkını haiz paylar verilir.

İmtiyaz haklarının ve İntifa senedi sahiplerinin durumu?



İmtiyaz hakkı:

Devrolunan şirkette mevcut bulunan paylara bağlı imtiyaz hakları karşılığında, devralan şirkette

- eş değerde haklar

veya

- uygun bir karşılık verilir.

İntifa senedi:

Devralan şirket, devrolunan şirketin intifa senedi sahiplerine, eş değerli haklar tanımak veya intifa senetlerini, birleşme sözleşmesinin yapıldığı tarihteki gerçek değeriyle satın almak zorundadır.

Ortaklar birleşmeye katılmazlarsa?



Devrolunan şirketin ortaklarının devralan şirkette ortaklığının devam etmesi kural olmakla birlikte; birleşmeye katılmak istemeyen ortaklar olabilir. Bu durumda birleşme sözleşmesinde belirlenmesi durumunda ayrılma akçesini alarak ortaklıktan çıkabilirler.

Kanun, birleşme dolayısıyla ortakların zorla devralan şirkette ortak olmamaları hususunda kolaylık sağlamıştır.

Ayrılma akçesi nakit olmak zorunda değildir. Başka bir şirketin hissesi dahi verilebilir.

Ancak gerçek değere uygun olmalıdır.

Azınlıkta olan ortaklar birleşme sırasında ortaklıktan çıkarılabilir mi?



Genellikle çoğunluğa aykırı davranışta bulunan veya huzursuzluk çıkaran azınlıkta olan ortakların birleşme sırasında ortaklıktan çıkarılması mümkündür.

Birleşme sözleşmesi, sadece ayrılma akçesinin ödenmesini öngörebilir. Böylece, devrolunan şirketin ortağı devralan şirkette ortak olamayabilir ve ortaklık payı karşılığında ayrılma akçesini alabilir.

Ancak bu işlemin gerçekleşmesi için;

1) bu hususun sözleşmede yer alması

ve

2) sözleşmenin

-devreden şirket sermaye şirketi ise oy hakkını haiz ortaklarının yüzde doksani tarafından

-şahıs şirketi ise oy hakkını haiz ortaklar tarafından onaylanması gerekir.

Birleşme Sözleşmesi



- Yazılı olmalıdır. (Geçerlilik şartıdır.)

- Birleşmeye katılan şirketlerin, yönetim organlarınınca imzalanacaktır.

- Genel kurulları tarafından onaylanacaktır.

- Sözleşmeyi akdetme yetkisi yönetim organlarına aittir. Bu yetki devredilemez.

- Genel kurulların onayına kadar, birleşme sözleşmesi askıda geçerli olacaktır ve onaydan önce bağlayıcı bir birleşme sözleşmesi yoktur.

İstisnası: Kolaylaştırılmış şekilde birleşme. (156 ncı madde)

Sermaye şirketlerinin kolaylaştırılmış şekilde birleşmesi



- Kanunun 155 ve 156 ncı maddelerinde düzenleme alanı bulmuştur.
 - 155 nci maddede yararlanabilecek şirketler, 156 ncı madde kolaylıklar belirtilmiştir.
 - 155 nci maddede ikili ayrıma gidilmiştir.
 - Devralan sermaye şirketi devrolunan sermaye şirketinin oy hakkı veren bütün paylarına
 - Bir şirket ya da bir gerçek kişi veya kanun yahut sözleşme dolayısıyla bağlı bulunan kişi grupları, birleşmeye katılan sermaye şirketlerinin oy hakkı veren tüm paylarına
- sahiplerse sermaye şirketleri kolaylaştırılmış düzene göre birleşebilirler.

Alacaklılar nasıl korunuyor?



USUL:

- Alacaklıların korunması için teminat usulü benimsenmiştir.

SÜRE:

- Alacaklılara birleşmenin geçerliliğinden itibaren üç ay içinde, alacaklarının güvence altına alınmasını isteme hakkı tanınmıştır.

İLAN:

İlanı yapacaklar: Birleşmeye katılan şirketler

İlan yapılacaklar: Alacaklılar

İlan yapılacak yer: Türkiye Ticaret Sicili Gazetesinde ve varsa ayrıca internet sitelerinde

İlan sayısı: Yedişer gün aralıklarla üç defa (Gazete'de)

- Birleşmeden önce doğmuş alacaklar için geçerlidir.
- Alacaklıların korunması birleşmenin hukukî geçerlik kazanmasından sonra ortaya çıkacaktır.

Devrolunan şirket birleşmenin tescili için aşağıdaki belgelerle müdürlüğe başvurur:



1. Birleşme sözleşmesinin devralan ve devrolunan şirketlerin genel kurullarınca onaylanmasına ilişkin kararların noter onaylı örnekleri
2. Birleşme sözleşmesinin bir örneği
3. Denetime tabi şirketlerde denetçi tarafından; diğer şirketlerde ise yönetim kurulu tarafından onaylanmış son bilanço veya gerektiğinde ara bilanço
4. Bakanlık veya diğer resmi kurumların iznine veya uygun görüşüne tabi olunması halinde, bu izin veya uygun görüş yazısı

Devralan şirket birleşmenin tescili için müdürlüğe verilecek başvuru belgeleri:



- 1) Birleşme sözleşmesinin devralan ve devrolunan şirketlerin genel kurullarınca onaylanmasına ilişkin kararların noter onaylı örnekleri
- 2) Birleşme sözleşmesinin bir örneği
- 3) Birleşme sebebiyle yapılacak sermaye artırımının tescili için gerekli belgeler
- 4) Birleşmenin yeni kuruluş şeklinde yapılması halinde yeni şirketin kuruluş belgeleri
- 5) Devralan şirketin sermayesinin karşılıksız kalıp kalmadığına ve şirket özvarlığının tespitine ilişkin yeminli mali müşavir veya serbest muhasebeci mali müşavir raporu; denetime tabi şirketlerde ise denetçinin bu tespitlere ilişkin raporu
- 6) Devrolunan şirketin tapu, gemi ve fikri mülkiyet sicilleri ile benzeri sicillerde kayıtlı bulunan mal ve haklarının listesini ve bunların kayıtlı olduğu siciller ile söz konusu mal ve hakların ilgili sicillerdeki kayıtlarına ilişkin bilgileri içeren beyan
- 7) Denetime tabi şirketlerde denetçi tarafından; diğer şirketlerde ise yönetim kurulu tarafından onaylanmış son bilanço veya gerektiğinde ara bilanço
- 8) Bakanlık veya diğer resmi kurumların iznine veya uygun görüşüne tabi olunması halinde, bu izin veya uygun görüş yazısı

Verilecek belgelere ilişkin diğer hususlar:

Kanunun 156 ncı maddesi uyarınca kolaylaştırılmış usulle birleşen sermaye şirketlerinde birleşme sözleşmesinin genel kurul onayına sunulmaması halinde, birleşme sözleşmesinin onayına ilişkin genel kurul kararının noter onaylı örneği yerine yönetim organının birleşmeye ilişkin kararının noter onaylı örneğinin müdürlüğe verilmesi gerekmektedir.

Birleşmeye taraf olan bir şirketin, sermayesiyle kanuni yedek akçeleri toplamının yarısı zararlarla kaybolmuş veya borca batık durumda olması halinde; birleşmeye taraf olan diğer şirketin kaybolan sermayeyi veya borca batıklık durumunu karşılayacak miktarda serbestçe tasarruf edebileceği öz varlığa sahip bulunduğu ve buna ilişkin tutarların, hesap şekli de gösterilerek doğrulandığı veya belirtilen durumların mevcut olmadığının doğrulandığı yeminli mali müşavir veya serbest muhasebeci mali müşavir raporunun müdürlüğe verilmesi gerekmektedir. Devrolunan şirketlerin denetime tabi olması halinde bu rapor, şirket denetçisi tarafından da müdürlüğe verilebilir.

Devrolunan şirket tasfiye halinde ise malvarlığının pay sahipleri arasında dağıtılmasına başlanmadığına ilişkin tasfiye memurlarınca hazırlanacak raporun müdürlüğe verilmesi gerekmektedir.

Verilecek belgelere ilişkin diğer hususlar:

Alacaklıların alacaklarının tehlikeye düşmediğinin yeminli mali müşavir veya serbest muhasebeci mali müşavir raporuyla ispat edilmemesi halinde, bu alacakların teminat altına alındığına dair yönetim organının beyanının ve alacaklılara çağrının yayımlandığı sicil gazetesinin müdürlüğe verilmesi gerekir.

Birleşmeye taraf olan tüm şirketlerin yönetim organları tarafından, ayrı ayrı ya da birlikte hazırlanan birleşme raporunun, şirketlerin kayıtlı bulunduğu müdürlüklere verilmesi gerekir. Ancak küçük ve orta ölçekli şirketlerde, birleşme raporunun düzenlenmesinden vazgeçilmesi halinde ise bu hususun tüm ortaklar tarafından onaylandığına ilişkin belgenin müdürlüğe verilmesi gerekir.

Birleşmeye taraf olan tüm şirketlerin, ortaklarına inceleme haklarının işaret edildiği, incelenecek belgelerin nereye tevdi edildiği ve nerelerde incelemeye hazır tutulduğu hususlarının ilan edildiği sicil gazetesini ve şirket sözleşmesinde öngörülen gazeteyi kayıtlı olduğu müdürlüğe vermeleri gerekir. Ancak küçük ve orta ölçekli şirketlerde, inceleme hakkından vazgeçilmesi halinde, bu hususun tüm ortaklar tarafından onaylandığını gösterir belgenin müdürlüğe verilmesi gerekir.

Birleşmeye taraf olan şirketlerin her biri tarafından alacaklılarına yapacakları ilanın bir örneğinin müdürlüğe verilmesi gerekir.

Devrolunan ve devralan şirketlere ilişkin tescil edilecek hususlar:



Devrolunan şirketin kayıtlı olduğu müdürlük birleşmenin tescilini, devralacak şirketin kayıtlı olduğu müdürlüğe derhal bildirir.

Devrolunan şirkete ilişkin olarak aşağıdaki olgular tescil edilir:

- Genel kurulun birleşmeye ilişkin kararı ve tarihi veya kolaylaştırılmış usulle birleşen sermaye şirketlerinde ise bunların yerine yönetim organının birleşmeye ilişkin kararı ve tarihi
- Devrolunan şirketin birleşme nedeniyle infisah ettiği
- Devralan şirketin MERSİS numarası, ticaret unvanı veya işletme adı, merkezi

Devralan şirkete ilişkin aşağıdaki olgular tescil edilir:

- Genel kurulun birleşmeye ilişkin kararı ve tarihi ve/veya kolaylaştırılmış usulle birleşen sermaye şirketlerinde ise bunların yerine yönetim organının birleşmeye ilişkin kararı ve tarihi
- Birleşmeye taraf olan şirketlerin MERSİS numaraları, ticaret unvanları, varsa işletme adları ve merkezleri
- Devralan şirketin birleşme dolayısıyla sermaye artırımını yapmasının gerekli olduğu hallerde buna ilişkin şirket sözleşmesi değişikliği
- Yeni kuruluş yoluyla birleşmede, yeni kurulan şirketin türüne göre tescili zorunlu olan olgular

Tescile ilişkin diğer hususlar:



Devralan şirketin birleşme dolayısıyla sermaye artırımını yapmasının gerekli olduğu hallerde, sermaye artırımını ile birleşme kararı eş zamanlı olarak tescil edilir. Yeni kuruluş yoluyla birleşmede ise yeni kurulacak şirketin kuruluşu ile birlikte birleşme kararı eş zamanlı olarak tescil edilir. Tescili yapan müdürlük durumu devrolunan şirketin kayıtlı olduğu müdürlüğe derhal bildirir. Birleşme nedeniyle infisah eden şirketin unvanı bu bildirim üzerine resen silinir.

Devralan şirketin kayıtlı olduğu müdürlük; devrolunan şirketin malvarlığına dahil olan tapu, gemi ve fikri mülkiyet sicilleri ile benzeri sicillerde kayıtlı bulunan mal ve hakların devralan şirket adına tescilinin gecikmeksizin yapılması amacıyla; yeni hak sahibini, şirketin birleşme kararının tescili ile eş zamanlı olarak ilgili sicillere derhal bildirir.

Birleşme kararlarını tescil eden müdürlükler, kendilerine verilen birleşmeye taraf olan şirketlerin her biri tarafından alacaklılarına yapacakları ilan metinlerinin, yedişer gün ara ile üç defa sicil gazetesinde ilan edilmesini sağlarlar. Ancak; ilk ilanların birleşme kararının tesciline ilişkin ilanlarla birlikte aynı sicil gazetesinde yayımlanması zorunludur.

BÖLÜNME



Bölünme Türkiye'de maddî hukuk yönünden ilk defa bu Kanunla düzenlenmiştir.

Maliye Bakanlığı ile mülga Sanayi ve Ticaret Bakanlığı, ortaklaşa yayınladıkları "Anonim ve Limited Şirketlerin Kısmî Bölünme İşlemlerinin Usul ve Esaslarının Düzenlenmesi Hakkında Tebliğ" ile Kurumlar Vergisi Kanunundaki hükümlere dayanarak sadece kısmî bölünmenin maddî hukuk cephesini düzenlemişlerdi.

Bölünmeye ilişkin vergi hukuku ile ilgili kurallar, daha önce Kurumlar Vergisi Kanununda da düzenlenmişti.

Ancak, ilk defa kapsamlı bir düzenleme 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu ile gerçekleşmiştir.

Bölünme şekilleri: Tam Bölünme



Bölünme iki şekilde gerçekleşmektedir.

- Tam Bölünme
- Kısmi Bölünme

-Geçerli bölünme: Sermaye şirketleri ve kooperatifler sermaye şirketlerine ve kooperatiflere bölünebilirler.

Tam bölünmede, şirketin tüm malvarlığı bölümlere ayrılmaktadır ve diğer şirketlere devrolunmaktadır.

Mevcut veya yeni kurulacak en az iki şirkete geçmesi ile gerçekleşecektir.

Bölünen şirketin ortakları, devralan şirketlerin paylarını ve haklarını iktisap ederler.

Burada dikkat edilmesi gereken husus:

Tam bölünüp devrolunan şirket sona erecektir.

Bölünme şekilleri: Kısmi Bölünme



Kısmi bölünme iki şekilde olur:

- Kısmi bölünme,
- Yavru şirket kurma.

Kısmi bölünmede bölünen şirketin malvarlığının tamamı değil bir veya bir kaç kısmı bölünmeye tâbi tutulacaktır.

Bölünmeye tabi tutulan bu bölümler şirketten ayrılacak ve mevcut veya yeni kurulacak başka bir şirkete veya ortaklara devredilecektir.

Bölünen şirketin ortakları, devralan şirkette (veya şirketlerde) ortak olacaktır.

Burada dikkat edilmesi gereken husus:

Bölünen şirket ortadan kalkmayacaktır.

Bölünmeye ilişkin hususlar:



Şirket paylarının ve haklarının korunması birleşmede hükümlere tabi olmaktadır. Ancak; Kanunda, oranın korunduğu ve korunmadığı bölünme de düzenlenmiştir. Ortak olma durumunun devamlılığı ilkesi geçerlidir.

Sermaye artırımı:

- Devralan şirket sermayesini, devreden şirketin ortaklarının haklarını koruyacak miktarda artırır.
- Bölünme sebebiyle, kayıtlı sermaye sisteminde müsait olmasa bile, tavan değiştirilmeden sermaye artırılabilir.

Bölünen şirketin ortakları için çıkabilecek sonuçlar:

- bölünmeye katılan devralan şirketlerin tümünde ya da bazılarında ortak olabilir veya - bölünen şirkette paylarını arttırabilirler.

Bölünmede Amaç:

- İhtisaslaşma
- Küçülme
- Vergi Avantajları
- Faaliyet alanını değiştirme
- Rakip firmaların üstünlüğü
- Başka şirketlerle birleşme

Bölünme sözleşmesi ve bölünme planı:



Bölünme Sözleşmesi:

Bir şirket, bölünme yoluyla, malvarlığının bölümlerini var olan şirketlere devredecekse, bölünmeye katılan şirketlerin yönetim organları tarafından bir bölünme sözleşmesi yapılacaktır.

Bölünme Planı:

Bir şirket, bölünme yoluyla, malvarlığının bölümlerini yeni kurulacak şirketlere devredecekse, yönetim organı bir bölünme planı düzenleyecektir.

Ancak; her ikisi de yazılı şekilde yapılacak ve genel kurulun onayına sunulacaktır.

Bölünme sözleşmesinin ve bölünme planının içeriği Kanunun 167 nci maddesinde sayılmıştır.

Bölünme raporu:



Bölünmeye katılan yönetim organları tarafından ayrı ayrı veya birlikte hazırlanacaktır.

Tüm ortakların onaylaması hâlinde küçük ve orta ölçekli şirketler bölünme raporunun düzenlenmesinden vazgeçebileceklerdir.

Bölünme raporunun içeriği Kanunun 169 uncu maddesinde sayılmıştır.

Bölünmede denetim aşaması:



Bölünmeye katılan şirketlerin ortaklarının incelemesine sunulacak olanlar:

- Bölünme sözleşmesi veya bölünme planı,
- Bölünme raporu
- Son üç yılın finansal tabloları ile faaliyet raporları ve varsa ara bilançolar

Not: Yine tüm ortakların onaylaması hâlinde küçük ve orta ölçekli şirketler inceleme hakkından vazgeçebilirler.

Zaman: genel kurul kararından iki ay önce

İncelemeye sunulacak yer: merkezlerinde (ayrıca halka açık anonim şirketler Sermaye Piyasası Kurulunun uygun gördüğü yerlerde)

İlan edilecek yerler: Türkiye Ticaret Sicili Gazetesi ve varsa internet sitesi

Amaç: Şeffaflık ve bilinçli oy kullanmayı sağlamak

Bölünme kararı:



Bölünmeye katılan şirketlerin yönetim organları, bölünme sözleşmesini veya bölünme planını genel kurula sunar. (Alacaklar güvenceye alındıktan sonra)

Onama kararı gerekli nisapların sağlanması ile genel kurul tarafından alınır.

Oranın korunmadığı bölünmede ise; onama kararı, devreden şirkette oy hakkını haiz ortakların en az yüzde doksaniyle alınır. (Azınlıkları korumak amacıyla yüksek bir nisap öngörülmüştür)

Bölünme onaylanınca, yönetim organı bölünmenin tescilini ister.

Ayrıca, tam bölünme hâlinde devreden şirket ticaret siciline tescil ile birlikte infisah eder ve bölünme ticaret siciline tescille geçerlilik kazanır. Tescil ile tescil anında envanterde yer alan bütün aktifler ve pasifler devralan şirketlere geçer.

Tam bölünmede bölünen şirket tarafından müdürlüğe verilecek belgeler:



- 1) Bölünme sözleşmesi ve/veya planının birer örneği ile bunların onayına ilişkin genel kurul kararının noter onaylı örneği
- 2) Bölünme dışında kalan malvarlığının olmadığı, bölünmenin tam veya kısmi olduğu, bölünmede oranların korunup korunmadığı hususları ile bölünmeye katılan diğer şirketlerin unvanları ve kayıtlı olduğu müdürlüklere ilişkin bilgileri içeren beyan
- 3) Bölünen şirketin bölünmeye konu olan; tapu, gemi ve fikri mülkiyet sicilleri ile benzeri sicillerde kayıtlı bulunan mal ve haklarının listesi, bunların kayıtlı olduğu siciller ile söz konusu mal ve hakların ilgili sicillerdeki kayıtlarına ilişkin bilgileri içeren beyan
- 4) Bakanlık veya diğer resmi kurumların iznine veya uygun görüşüne tabi olunması halinde, bu izin veya uygun görüş yazısı
- 5) Denetime tabi şirketlerde denetçi tarafından; diğer şirketlerde ise yönetim kurulu tarafından onaylanmış son bilanço veya gerektiğinde ara bilanço

Tam bölünmede Bölünmeye katılan diğer şirketler tarafından müdürlüğe verilecek belgeler:



- 1) Bölünme sözleşmesi ve/veya planının birer örneği ile bunların onayına ilişkin genel kurul kararının noter onaylı örneği
- 2) Yeni kuruluş halinde kuruluş belgeleri
- 3) Tam bölünen şirketin bölümlere ayrılmış malvarlığının bölümler itibarıyla değerlerinin tespitine ilişkin yeminli mali müşavir veya serbest muhasebeci mali müşavir raporu; denetime tabi şirketlerde ise denetçinin bu tespitlere ilişkin raporu
- 4) Bölünen şirketin bölünmeye konu olan; tapu, gemi ve fikri mülkiyet sicilleri ile benzeri sicillerde kayıtlı bulunan mal ve haklarının listesi, bunların kayıtlı olduğu siciller ile söz konusu mal ve hakların ilgili sicillerdeki kayıtlarına ilişkin bilgileri içeren beyan
- 5) Varsa sermaye artırımına ilişkin belgeler
- 6) Bakanlık veya diğer resmi kurumların iznine veya uygun görüşüne tabi olunması halinde, bu izin veya uygun görüş yazısı
- 7) Denetime tabi şirketlerde denetçi tarafından; diğer şirketlerde ise yönetim kurulu tarafından onaylanmış son bilanço veya gerektiğinde ara bilanço

Kısmi bölünmede Bölünecek şirket tarafından müdürlüğe verilecek belgeler:



- 1) Bölünme sözleşmesi ve/veya planının birer örneği ile bunların onayına ilişkin genel kurul kararının noter onaylı örneği
- 2) Kısmen bölünen şirket bakımından sermaye azaltılması yapılmasının söz konusu olduğu hallerde buna ilişkin belgeler
- 3) Kısmi bölünmede devralan şirketlerin paylarının bölünen şirkete mi yoksa onun ortaklarına mı ait olduğuna ilişkin yetkili organ kararı
- 4) Sermayenin azaltılması durumunda, kısmi bölünen şirkette kalan net malvarlığının şirketin borçlarını karşılamaya yeterli olduğuna ilişkin, sermaye azaltılmasına gerek olmaması durumunda ise buna ilişkin tespitleri gösteren yeminli mali müşavir veya serbest muhasebeci mali müşavir raporu, denetime tabi şirketlerde ise denetçinin bu tespitlere ilişkin raporu
- 5) Bakanlık veya diğer resmi kurumların iznine veya uygun görüşüne tabi olunması halinde, bu izin veya uygun görüş yazısı

Kısmi bölünmede Bölünmeye katılan diğer şirketler tarafından müdürlüğe verilecek belgeler:



- 1) Bölünme sözleşmesi ve/veya planının birer örneği ile bunların onayına ilişkin genel kurul kararının noter onaylı örneği
- 2) Yeni kuruluş halinde kuruluş belgeleri
- 3) Bölünen şirketin kısmi bölünmeye konu olan malvarlığı bölümlerinin değerlerinin tespitine ilişkin yeminli mali müşavir veya serbest muhasebeci mali müşavir raporu; denetime tabi şirketlerde ise denetçinin bu tespitlere ilişkin raporu
- 4) Bölünen şirketin bölünmeye konu olan; tapu, gemi ve fikri mülkiyet sicilleri ile benzeri sicillerde kayıtlı bulunan mal ve haklarının listesi, bunların kayıtlı olduğu siciller ile söz konusu mal ve hakların ilgili sicillerdeki kayıtlarına ilişkin bilgileri içeren beyan
- 5) Varsa sermaye artırımına ilişkin belgeler
- 6) Bakanlık veya diğer resmi kurumların iznine veya uygun görüşüne tabi olunması halinde, bu izin veya uygun görüş yazısı

Müdürlüğe verilecek belgelere ilişkin diğer hususlar:

Alacaklıların alacaklarının tehlikeye düşmediğinin yeminli mali müşavir veya serbest muhasebeci mali müşavir raporuyla ispat edilmemesi halinde, bu alacakların teminat altına alındığına dair yönetim organının beyanının ve alacaklılara çağrının yayımlandığı sicil gazetesinin müdürlüğe verilmesi gerekir.

Bölünmeye katılan tüm şirketlerin yönetim organları tarafından, ayrı ayrı ya da birlikte hazırlanan bölünme raporunun, şirketlerin kayıtlı bulunduğu müdürlüklere verilmesi gerekir. Ancak küçük ve orta ölçekli şirketlerde, bölünme raporunun düzenlenmesinden vazgeçilmesi halinde ise bu hususun tüm ortaklar tarafından onaylandığını gösterir belgenin müdürlüğe verilmesi gerekir.

Bölünmeye katılan şirketlerin tümü, ortaklarına inceleme haklarının işaret edildiği, incelenecek belgelerin nereye tevdi edildiği ve nerelerde incelemeye hazır tutulduğu hususlarının ilan edildiği sicil gazetesini, kayıtlı oldukları müdürlüğe vermeleri gerekir. Ancak küçük ve orta ölçekli şirketlerde, inceleme hakkında vazgeçilmesi halinde, bu hususun tüm ortaklar tarafından onaylandığını gösterir belgenin müdürlüğe verilmesi gerekir.

Bölünmede tescil edilecek hususlar:

Bölünmeye katılan şirketlerin tamamı, bölünme kararlarının tescili için ilgili müdürlük veya müdürlüklere başvurmadan tescil yapılamaz.

Bölünen şirket, bölünme kararını tescil ettirmeden bölünmeye katılan diğer şirketler bölünmeye ilişkin olguları tescil ettiremez.

Bölünen şirketin kayıtlı olduğu müdürlüğe tescil edilecek olgular:

- 1) Bölünme kararı ve tarihi
- 2) Bölünmenin tam veya kısmi olup olmadığı
- 3) Tam bölünme halinde şirketin infisah ettiği
- 4) Bölünmeye katılan diğer şirketlerin MERSİS numaraları, ticaret unvanları, merkezleri, kayıtlı oldukları müdürlükler
- 5) Gereken hallerde kısmi bölünmeye bağlı olarak gerçekleştirilen sermaye azaltılması
- 6) Bakanlık veya diğer resmi kurumların iznine veya uygun görüşüne tabi olunması halinde, bu izin veya uygun görüş yazısı

Bölünen şirketin kayıtlı olduğu müdürlük bölünme kararının tescilini, bölünmeye katılan diğer şirketlerin kayıtlı olduğu müdürlüğe derhal bildirir.

Bölünen şirketin malvarlığını devralan şirketlerin kayıtlı olduğu müdürlüğe tescil edilecek olgular:

- 1) Bölünme kararı ve tarihi
- 2) Bölünme işlemine bağlı olarak yapılan sermaye artırımı
- 3) Bölünme sonucunda yeni kurulacak şirketin kuruluşunun tescili için gerekli olan tüm bilgiler
- 4) Kısmi bölünme sonucunda yapılan sermaye artırımında çıkarılan payların, bölünen şirkete mi yoksa ortaklarına mı tahsis edildiği olgusu
- 5) Tam bölünme sonucu infisah eden şirketin MERSİS numarası, ticaret unvanı, varsa işletme adı ve merkezi

Bölünme suretiyle bölünen şirketin malvarlığını devralan şirketler, bölünme dolayısıyla yapılacak sermaye artırımı ile bölünme kararını eş zamanlı olarak tescil ettirir. Bölünen şirketin malvarlığının yeni kurulacak şirket tarafından devralınması halinde ise bölünme kararı, kuruluşla birlikte eş zamanlı olarak tescil ettirilir. Tescili yapan müdürlük tam bölünme halinde, durumu bölünen şirketin kayıtlı olduğu müdürlüğe derhal bildirir. Tam bölünme nedeniyle infisah eden şirketin unvanı bu bildirim üzerine resen silinir.

Bölünmeye katılan diğer şirketlerin kayıtlı olduğu müdürlükler; bölünen şirketin malvarlığına dahil olan tapu, gemi ve fikri mülkiyet sicilleri ile benzeri sicillerde kayıtlı bulunan ve müdürlüklerinde kayıtlı olan şirket tarafından devralınan mal ve hakların şirket adına tescilinin gecikmeksizin yapılması amacıyla; yeni hak sahiplerini, bölünme kararlarının tescili ile eş zamanlı olarak ilgili sicillere derhal bildirir.

TÜR DEĞİŞTİRME



Bir şirketin hukuki şeklinin değişikliğidir.

Organsal yapıda değişiklik olsa da yeni şirketin eskisinin ekonomik devamı olarak ifade edilebilir.

Yeni Kanunda daha kapsamlı düzenlenmiştir.

Şirketlere ekonomik bütünlüklerini bozmadan türlerini değiştirme kolaylığı sağlayarak en baştan bir şirket kurmak yükümlülüğü getirilmemiştir. Ayrıca şirketin itibarının ve deneyimlerinin kaybolmasına da yol açması muhtemel olabilirdi. Ancak; şirketler olumsuz itibarlarını değiştirmek amacıyla da tür değişikliğine gidebilmektedirler.

Geçerli Tür Değişiklikleri



Sermaye şirketi:

- Sermaye şirketine (Anonim, limited, sermayesi paylara bölünmüş komandit şirket)

- Kooperatife

- Kollektif şirket:

- Sermaye şirketine (Anonim, limited, sermayesi paylara bölünmüş komandit şirket)

- Kooperatife

- Komandit şirkete

- Komandit şirket:

- Sermaye şirketine (Anonim, limited, sermayesi paylara bölünmüş komandit şirket)

- Kooperatife

- Kollektif şirkete

- Kooperatif ise sermaye şirketine

DÖNÜŞEBİLİR.

AYRICA; KANUNUN 194 ÜNCÜ MADDESİ UYARINCA **TİCARİ İŞLETMELER VE TİCARET ŞİRKETLERİ** KARŞILIKLI BİRBİRLERİNE DÖNÜŞEBİLİRLER.

Kollektif ve Komandit Şirketler İçin Özel Düzenleme



Bir kolektif şirket bir komandit şirkete dönüşebilmesi için gerekenler;

- Kollektif şirkete bir komanditerin girmesi
- Bir ortağın komanditer olması

Bir komandit şirket kolektif şirkete dönüşebilmesi için gerekenler;

- Tüm komanditerlerin şirketten çıkması
- Tüm komanditerlerin komandite olması

Bu şekilde tür değiştirmesi gerçekleştiğinde; Kanunun "Şirket payının ve haklarının korunması", "Kuruluş ve ara bilanço", "Tür değiştirme planı", "Tür değiştirme raporu", "İnceleme hakkı", "Tür değiştirme kararı ve tescil" ve "Alacaklıların ve çalışanların korunması"na ilişkin hükümler uygulanmaz. ÇÜNKÜ; bu şirket türünün yapı gereği karşılıklı tür değiştirmelerinde ayrıntılı düzenlemeye gidilmesine gerek yoktur.

Şirket payının ve haklarının korunması nasıl olacaktır?



Ortakasal konumun devamı ilkesi bağlamında, payların ve hakların korunması amaçlanmaktadır. Bu itibarla iki ilke gündeme gelmektedir.

- Bunlar: - pay ve ortaklık haklarının korunması ilkesi
- eşit değerlilik ilkesi

Tür değiştirmede ortakların şirket payları ve hakları korunur. Oydan yoksun paylar için sahiplerine eşit değerde paylar veya oy hakkını haiz paylar verilir.

İmtiyazlı payların karşılığında aynı değerde paylar verilir veya uygun bir tazminat ödenir.

İntifa senetleri karşılığında aynı değerde haklar verilir veya tür değiştirme planının düzenlendiği tarihte gerçek değer ödenir.

Tür değiştirme planı ve Tür değiştirme raporu



Tür değiştirme planı:

- Yönetim organları tarafından düzenlenir.
- Plan yazılı şekle tabidir.
- Genel kurulun onayına tabidir.
- Tür değiştirme planı içeriğinde yer alacak hususlar;
 - Şirketin tür değiştirmeden önceki ve sonraki ticaret unvanı, merkezi ve yeni türe ilişkin ibare
 - Yeni türün şirket sözleşmesi
 - Ortakların tür değiştirmeden sonra sahip olacakları payların sayısı, cinsi ve tutarı veya tür değiştirmeden sonra ortakların paylarına ilişkin açıklamalar

Tür değiştirme raporu:

Yönetim organı tarafından hazırlanır.

Kanunun 186 ncı maddesinde raporda yer alacak hususlar sayılmıştır.

Tüm ortakların onaylaması hâlinde küçük ve orta ölçekli şirketlerde tür değiştirme raporunun düzenlenmesinden vazgeçilebilir.

Tür değiştirme planının ve tür değiştirme raporunun denetlenmesi aşaması



İncelemeye sunulacak hususlar:

- Tür değiştirme planı
- Tür değiştirme raporu
- Son üç yılın finansal tabloları, varsa ara bilanço

Süre: genel kurulda karar alınmasından otuz gün önce

İncelemeye sunulacak yer: şirket merkezinde ve halka açık anonim şirketlerde Sermaye Piyasası Kurulunun istediği yerlerde

Tür değiştirme kararı



Yönetim organı tür değiştirme planını genel kurula sunacaktır.

Tür değiştirme kararı Kanunun 189 uncu maddesinde belirtilen nisaplarla alınır.

Son aşamada;

Yönetim organı tür değiştirmeyi ve yeni şirketin sözleşmesini tescil ettirecektir.

Ayrıca, tür değiştirme tescil ile hukuki geçerlilik kazanacaktır ve tür değiştirme kararı Türkiye Ticaret Sicili Gazetesinde ilan edilecektir.

Tür değiştirme halinde, tescil başvurusu ekinde müdürlüğe verilecek belgeler:



- 1) Tür değiştirme planı
- 2) Tür değiştirme planının kabulüne ilişkin genel kurul kararının noter onaylı örneği
- 3) Şirketin yönetim organı tarafından hazırlanan tür değiştirme raporu
- 4) Denetime tabi şirketlerde denetçi tarafından; diğer şirketlerde ise yönetim kurulu tarafından onaylanmış son bilanço ve gerektiğinde ara bilanço
- 5) Yeni türün kuruluşuna ilişkin gerekli belgeler,
- 6) Tür değişikliği yapan şirketin, sermayesinin ödenip ödenmediğine, karşılıksız kalıp kalmadığına ve şirket özvarlığının tespitine ilişkin yeminli mali müşavir veya serbest muhasebeci mali müşavir raporu, tür değiştiren şirket denetime tabi ise denetçinin bu tespitlere ilişkin raporu,
- 7) Tür değiştiren şirketin; tapu, gemi ve fikri mülkiyet sicilleri ile benzeri sicillerde kayıtlı bulunan mal ve haklarının listesi, bunların kayıtlı olduğu siciller ile söz konusu mal ve hakların ilgili sicillerdeki kayıtlarına ilişkin bilgileri içeren beyan
- 8) Bakanlık veya diğer resmi kurumların iznine veya uygun görüşüne tabi olunması halinde, bu izin veya uygun görüş yazısı.

Küçük ve orta ölçekli şirketlerde tür değiştirme raporunun düzenlenmesinden, tüm ortaklar tarafından vazeğilmesi halinde buna ilişkin belgenin müdürlüğe verilmesi gerekir.

Tür değiştirmeye ilişkin olarak tescil edilecek olgular:



- 1) Türü değiştirilen şirketlerin, tür değiştirmeden önceki ve sonraki ticaret unvanları, varsa işletme adları
- 2) Tür değiştirmeye ilişkin genel kurul kararı ve tarihi
- 3) Tür değiştirmeden sonraki yeni şirket sözleşmesi ve tarihi
- 4) Yeni türe ilişkin tescil edilmesi gereken olgular

Tescil, eski türün sicil kaydı üzerinden yapılır.

Tür değiştirmede, tür değiştiren şirketin malvarlığına dahil olan; tapu, gemi ve fikri mülkiyet sicilleri ile benzeri sicillerde kayıtlı bulunan mal ve hakların yeni tür adına tescilinin gecikmeksizin yapılması amacıyla, müdürlük tarafından yeni türün tescili ile eş zamanlı olarak ilgili sicillere derhal bildirilir.

Ticari İşletme İle İlgili Birleşme ve Tür Değiştirme



Ticari işletme ile ilgili birleşme

Birleşme sözleşmesiyle ticari işletmeye sürekli olarak özgülenmiş malvarlığından birleşme dışı bırakılan unsur veya unsurlar nedeniyle işletmenin bütünlüğü ve devamlılığının zedelenmesi halinde, birleşme tescil edilemez.

(2) Bir ticari işletmenin bir ticaret şirketi tarafından devralınmak suretiyle yapılacak birleşmelerde, devralan ticaret şirketinin türüne göre Kanunun 138 ilâ 140'nci, 142 ilâ 158'inci, 191 ilâ 193'üncü madde hükümleri ile bu Yönetmeliğin 126'ncı ve 127'nci maddeleri kıyas yoluyla uygulanır. Ancak; Kanunun 32'nci maddesi bağlamında, devri tescil için aranan kanuni bütünlük şartının somut olayda var olup olmadığının incelenmesi için devreden taraftan müdürlüğe aşağıdaki belgeler de verilir:

- a) Ticari işletme sahibinin, ticari işletmeye sürekli olarak özgülenmiş bulunan malvarlığının tam listesini gösterir beyanı,
- b) Beyanda yer alan malvarlığından özel sicillerde kayıtlı bulunanların kayıtlı oldukları siciller ile bunların ilgili sicillerdeki kayıtlarına ilişkin bilgiler,
- c) Listede yer alan malvarlığı unsurlarının her birinin, ticari işletmenin devamlılığı esasına göre yeminli mali müşavir veya serbest muhasebeci mali müşavir tarafından tespit edilmiş gerçeğe uygun değerlerini, işletme değerini, işletme değeri hesabı katılmamışsa sebeplerini gösterecek şekilde hazırlanmış rapor.

(3) Tescil başvurusu birleşmeye katılan ticari işletmenin ve şirketin kayıtlı olduğu müdürlüklere yapılır. Bunların aynı sicile kayıtlı olması durumunda birlikte tescil müracaatı yapılır.

Ticari işletmenin devri



(1) Ticari işletme, Kanunun 11 inci maddesi uyarınca bir bütün halinde ve devamlılığı sağlanmak suretiyle devredilebilir. Devir sözleşmesiyle ticari işletmeye sürekli olarak özgülenmiş malvarlığından devir dışı bırakılan unsurun veya unsurların işletmenin bütünlüğünü ve devamlılığını zedelemesi halinde, devir tescil edilemez.

(2) Bir ticari işletmenin gerçek ve tüzel kişilere devrine ilişkin devir sözleşmesi yazılı şekilde yapılır ve aşağıdaki hususlar yer alır:

- a) Tarafların ad ve soyadları veya unvanları ile tebligat adresleri,
- b) Ticari işletmenin sözleşme dışında bırakılan unsurları,
- c) Ticari işletmenin bir bütün olarak ve devamlılığını sağlayacak şekilde devredildiğine ilişkin şartsız beyan,
- ç) Ticari işletmenin satış fiyatı ve ödeme şartları.

(3) Ticari işletmenin devri, devir sözleşmesinin tümünün tescili ile hüküm ifade eder.

(4) Ticari işletme devir vaadi, belli bir süre sonra hüküm ifade edecek devirler ve şartlı devirler tescil edilemez.

Ticari işletmeler ile ilgili tür değiştirme



- 1) Bir ticaret şirketinin bir ticari işletmeye dönüşmesi, tüzel kişinin şekil değiştirerek bir ticari işletme haline gelmesidir. Her ticaret şirketi, tabi olduğu sorumluluk sistemi ne olursa olsun bir ticari işletmeye dönüşebilir.
- 2) Dönüşme sonucunda meydana gelen ticari işletme dönüşen ticaret şirketinin devamıdır.
- 3) Dönüşen şirketin ortaklarının kişisel sorumlulukları ve iş sözleşmelerinden doğan borçlar hakkında Kanunun 190 ıncı maddesi ile 194 üncü maddesinin üçüncü fıkrası hükümleri uygulanır.
- 4) Kanunun 376 ncı maddesi kapsamında bulunan anonim şirketler ile 633 üncü maddesi kapsamındaki limited şirketler ile tasfiye halindeki ticaret şirketleri ticari işletmeye dönüşemezler.
- 5) Bir ticaret şirketinin bir ticari işletmeye dönüşmesinde Kanunun 180 inci ve 182 ila 190 ıncı maddeleri kıyasen uygulanır.

Ticari işletmeler ile ilgili tür değiştirme tescil başvurusu ekinde müdürlüğe verilecek belgeler:



- 1) Genel kurul tarafından onaylanmış tür değiştirme planı
- 2) Tür değiştirme bilançosu, varsa ara bilanço
- 3) Şirketin yönetim organı tarafından hazırlanan tür değiştirme raporu
- 4) Tür değiştirmeye ilişkin genel kurul kararının noter onaylı örneği
- 5) Yeni türün tesciline ilişkin gerekli belgeler
- 6) Tür değişikliği yapan şirketin sermayesinin tamamının ödendiğine, karşılıksız kalıp kalmadığına ve şirket özvarlığının tespitine ilişkin yeminli mali müşavir veya serbest muhasebeci mali müşavir raporu, tür değiştiren şirketin denetime tabi olması halinde ise bu tespitlere ilişkin denetçi raporu
- 7) Tür değiştiren şirketin; tapu, gemi ve fikri mülkiyet sicilleri ile benzeri sicillerde kayıtlı bulunan mal ve haklarının listesi, bunların kayıtlı olduğu siciller ile söz konusu mal ve hakların ilgili sicillerdeki kayıtlarına ilişkin bilgileri içeren beyan
- 8) Ticaret şirketinin paylarının ticari işletmeyi işletecek kişi veya kişilere devredildiğini ispatlayıcı belgeler

Küçük ve orta ölçekli şirketlerde tür değiştirme raporunun düzenlenmesinden, tüm ortaklar tarafından vazgeçilmesi halinde buna ilişkin belgenin müdürlüğe verilmesi gerekir.

Bir ticari işletmenin bir ticaret şirketine dönüşmesi halinde Kanunun 182 ila 193 üncü maddeleri kıyasen uygulanır.

Bir ticari işletmenin bir ticaret şirketine dönüşmesi halinde ise yeni türün kuruluş belgelerine ilave olarak ticari işletmenin malvarlığı unsurlarının değerinin tespitine ilişkin yeminli mali müşavir veya serbest muhasebeci mali müşavir raporunun müdürlüğe verilmesi gerekir.

Ticari işletme ile ilgili Birleşme ve Tür Değiştirmeye İlişkin Tescil:



- 1) Ticari işletmelerle ilgili birleşme işlemlerinin tescilinde bu Yönetmeliğin 127 nci maddesi hükümleri kıyas yoluyla uygulanır.
- 2) Bir ticari işletmenin bir ticaret şirkete dönüşmesi halinde; yeni türün tescili için zorunlu olan olguların tescili ile birlikte tür değişikliği nedeniyle ticari işletmeye ilişkin kayıtlarda gerekli değişiklikler yapılır. Tescil, eski türün sicil kaydı üzerinden yapılır.
- 3) Bir ticaret şirketinin bir ticari işletmeye dönüşmesi halinde ticari işletmeye ilişkin hususların tescili ile birlikte tür değiştiren ticaret şirketinin tüzel kişiliğinin sona erdiği hususu da tescil edilir. Tescil, eski türün sicil kaydı üzerinden yapılır.

Ticari İşletme İle İlgili Birleşme ve Tür Değiştirmeye İlişkin Tescil:



Ticari işletmenin devrine ilişkin yapılacak tescil işlemlerinde:

a) Bir işletmenin; bir gerçek kişi tarafından diğer bir gerçek kişiye unvanı ile beraber devri halinde, o işletme ve unvana ait kayıtlardan yalnız devir sebebiyle değiştirilmesi gerekli olanlar değiştirilir.

b) Bir işletmenin; bir gerçek kişi tarafından diğer bir gerçek kişiye unvan hariç olmak üzere devri halinde ise eski unvan ve işletmeye ait bütün kayıtlar silinir. Yeni unvan altındaki işletme için yeniden tescil işlemi yapılır. İşletme tescil edilirken eskisinin devamı olduğu, işletmenin eski MERSİS numarası ve unvanı kayıtlarda gösterilir.

c) Bir işletmenin bir gerçek kişi tarafından bir ticaret şirketine devri halinde ise o işletmenin ve unvanının bütün kayıtları silinir ve ticaret şirketinin tabi olduğu hükümler uyarınca bu devir dolayısıyla şirketin sicil kayıtlarında değişiklik yapılması gerektiği takdirde sadece o değişiklikler yapılır.

ç) Bir işletmenin sicile kayıtlı bir işletmesi bulunmayan bir dernek veya kamu tüzel kişisi tarafından devir alınması halinde de bu fıkranın (b) bendi uygulanır.

Ticari işletmenin devrinde, devredilen işletmenin malvarlığına dahil olan; tapu, gemi ve fikri mülkiyet sicilleri ile benzeri sicillerde kayıtlı bulunan mal ve hakların devralan adına tescilinin gecikmeksizin yapılması amacıyla, müdürlük tarafından ticari işletmenin devrinin tescili ile eş zamanlı olarak ilgili sicillere derhal bildirilir.

ŞİRKETLER TOPLULUĞU



Bir şirketler topluluğunun hakimi bir ticaret şirketi veya bir teşebbüs olabilir.

Bir şirketler topluluğu, bir ticaret şirketi ile buna doğrudan veya dolaylı olarak bağlı bulunan en az bir ticaret şirketinden veya bir teşebbüs ile buna doğrudan veya dolaylı olarak bağlı bulunan en az iki ticaret şirketinden meydana gelir.

Hâkim şirket ana şirket, bağlı şirketler ise yavru şirket konumundadır.

Topluluğa, birlikte hakimiyet yoluyla birden fazla ticaret şirketi veya teşebbüs de hakim olabilir.

Teşebbüs; doğrudan veya dolaylı olarak, en az iki ticaret şirketinde, tek başına veya başka bir teşebbüs veya şirketle birlikte hareket yoluyla hakim konumda olan ve merkezleri/yerleşim yerleri yurt içinde veya yurt dışında bulunan, herhangi bir özel veya kamu tüzel kişisi, gerçek kişi, ticari işletme ya da hukuki formuna bakılmaksızın hakimiyet elde edebilen oluşumlar olabilir.

Hakimiyet



Bir şirketler topluluğu bakımından hakimiyetin kurulabilmesinin yolları şunlardır:

bir ticaret şirketinin;

- a) Oy haklarının çoğunluğuna sahip olma
- b) Şirket sözleşmesi uyarınca anonim şirketlerde yönetim kurulunu, limited şirkette müdürler kurulunu, diğer şirketlerde ise yöneticileri, karar alabilecek çoğunluğu oluşturacak şekilde seçme hakkına sahip olma
- c) Kendisinin sahip olduğu oy haklarının yanında bir sözleşmeye dayanarak tek başına veya diğer pay sahipleri ya da ortaklarla birlikte oy haklarının çoğunluğunu oluşturma
- d) Hakimiyet sözleşmesi ile şirketi hakimiyeti altında bulundurma hakkına sahip olma

Hakimiyet oluşturma yöntemi yukarıda sayılanlarla sınırlı olmayıp, başka yollarla da hakimiyet kurulabilir.

Topluluk içinde yer alan bir şirket aynı anda hem hâkim hem de bağlı şirket konumunda olabilir. Bunun için şirketlerin karşılıklı iştirak ilişkisi içinde olması gerekmez.

Bir şirketler topluluğunda, bir şirket üzerinde doğrudan veya dolaylı olarak hakimiyet sahibi olan tüm şirketler hakim şirket konumundadır. Topluluğun hakimi ise en tepede bulunan hakim ticaret şirketi veya teşebbüstür.

Hakimiyet Sözleşmesi



Hakimiyet sözleşmesi, aralarında doğrudan veya dolaylı iştirak ilişkisi olan veya olmayan iki ticaret şirketi arasında yapılan ve aralarında iştirak ilişkisi bulunsa bile bu ilişkiden soyutlanmış bir şekilde taraflardan birinin diğerinin yönetim kuruluna talimat verme yetkisini içeren sözleşmedir.

Hakimiyet sözleşmesinin geçerli olabilmesi için bağlı şirketin genel kurulunca onaylanması **ve** bağlı şirketin kayıtlı bulunduğu müdürlüğe tescili ve Ticaret Sicili Gazetesinde ilanı **şarttır**.

Bu sözleşme nedeniyle talimat verme yetkisini haiz olan tarafın, **yurt içinde veya yurt dışında bulunması, sözleşmenin yurt dışında imzalanmış olması veya yabancı bir hukuka tabi bulunması durumlarında da** bu sözleşme nedeniyle talimat alan ortaklığın merkezi Türkiye'de ise bu sözleşmenin Türkiye'de tescili ve ilanı gerekir. Bu durumda Kanunun 195 ila 209 uncu madde hükümleri uygulanır.

Yabancı hukuka tabi bir sözleşmenin hakimiyet sözleşmesi olarak Türkiye'de de tescil edilebilmesi için bu sözleşmenin tabi olduğu hukukta hakimiyet sözleşmesi veya böyle bir sözleşmenin bir türü olarak nitelendirilmesi veya kabul edilmesi şarttır.

Hakimiyet Sözleşmesi



Kredinin geri ödenmesini sağlamak amacıyla, geri ödemeyi tehlikeye düşürebilecek işlemler bakımından işlem yapılmadan önce kredi alanın, kredi veren kuruluştan onay alması şartını öngören sözleşmeler hâkimiyet sözleşmesi olarak kabul edilmez.

Pay sahipleri sözleşmesi bazı pay sahiplerine bazı haklar vermiş olsa bile bu sözleşme hakimiyet sözleşmesi olarak nitelendirilemez.

Şirketin taraf olmadığı, tüm veya bazı pay sahiplerinin şirketin yönetimi ve pay sahiplerinin hakları ve borçları ile ilgili olarak pay sahipleri arasında imzalanmış olan sözleşmeler hakimiyet sözleşmesi olarak nitelendirilemez. Ancak bu durum, Kanunun 195 inci maddesindeki şartların varlığı halinde hakimiyeti ortadan kaldırmaz.

Hakimiyet sözleşmesinin yabancı dilde olması halinde, noter onaylı Türkçe tercümesinin Müdürlüğe verilmesi gerekir.

Somut olayın özellikleri dolayısıyla müdürlük başka belgelerin de kendisine verilmesini talep edebilir.

BİLDİRİM, TESCİL VE İLAN YÜKÜMLÜLÜKLERİ



Bir teşebbüs; hakim ortak olacak şekilde pay elde etmiş ve bunun sonucunda şirketler topluluğu oluşturmuşsa bu durumu hem sermaye şirketine hem de yetkili makamlara bildirmek zorundadır.

Bir teşebbüs, şirketler topluluğuna dahil herhangi bir sermaye şirketinde doğrudan veya dolaylı olarak, yüzde beşini, onunu, yirmisini, yirmibeşini, otuzüçünü, ellisini, altmışyedisini veya yüzde yüzünü temsil eden miktarda paylarına sahip olduğu veya payları bu yüzdelerin altına düştüğü takdirde; durumu söz konusu işlemlerin tamamlanmasını izleyen on gün içinde, sermaye şirketine ve bu Kanun ile diğer kanunlarda gösterilen yetkili makamlara bildirir. Bu bildirim halka açık olmayan şirketlerin hamiline yazılı hisse senetlerinin devri halinde de geçerlidir.

Yukarıda yer alan bildirim ile tescil ve ilan yükümlülüğü yerine getirilmediği sürece, ilgili paylara ait oy hakkı dahil, diğer haklar donar. Bildirim yükümlülüğünün yerine getirilmemesine dair diğer hukuki sonuçlara ilişkin hükümler saklıdır.

BİLDİRİM, TESCİL VE İLAN YÜKÜMLÜLÜKLERİ



Teşebbüsün ve sermaye şirketinin yönetim kurulu üyeleriyle yöneticileri de, kendilerinin, eşlerinin, velayetleri altındaki çocuklarının ve bunların, sermayelerinin en az yüzde yirmisine sahip bulundukları ticaret şirketlerinin o sermaye şirketindeki payları ile ilgili olarak bildirimde bulunurlar.

Bu bildirimleri alan sermaye şirketleri, kayıtlı bulundukları sicil müdürlüğüne bu bildirimleri tescil ve ilan ettirir. Bildirimler, bildirim konu işlemin tamamlanmasını müteakip 10 gün içinde yazılı şekilde yapılır.

Bildirim yükümlülüğü, ancak bir şirketler topluluğunun varlığı halinde doğar.

Bu bildirim **anonim şirketlerde** yönetim kurulu, **limited şirketlerde** müdürler, **kollektif ve komandit şirketlerde** yöneticiler, **kooperatiflerde** yönetim kurulu, **derneklerde** yönetim kurulu, **vakıflarda** yönetim organı, **miras ortaklığında ve aile malları ortaklığında** ortaklığın tümü, **sendikalarda** yönetim kurulu tarafından yapılmalıdır.

Dolaylı iştiraklerin bildiriminin söz konusu olması durumunda, dolaylı yoldan eşikleri aşan veya eşiklerin altına düşen tüm teşebbüs veya ticaret şirketleri için bildirim, bunlardan herhangi biri tarafından tümü için yapılabilir.

BİLDİRİM, TESCİL VE İLAN YÜKÜMLÜLÜKLERİ



Şirketler topluluğuna dahil anonim ve limited şirketlerde; hakim şirket durumunda olan şirketin iktisap ettiği kendi payları ile yavru şirketler tarafından iktisap edilen hakim şirketin paylarından doğan oy hakları, hakim şirketin genel kurul toplantı nisaplarında dikkate alınmaz ve bu paylardan kaynaklanan oy hakları kullanılamaz.

Bir ticaret şirketinin bir sermaye şirketindeki iştirakinin yüzdesi, o sermaye şirketindeki payının veya payların itibarı değerleri toplamının, iştirak olunan şirketin sermayesine oranlanmasıyla bulunur. Sermaye şirketinin hem kendi hem de onun hesabına alınmış olup da üçüncü kişilerin elindeki kendi payları, hesaplamada o şirketin esas veya çıkarılmış sermayesinden düşülür.

Bir ticaret şirketinin bir sermaye şirketindeki oy hakkının yüzdesi, ticaret şirketinin o sermaye şirketinde sahip bulunduğu paylardan doğan kullanılabilen oy haklarının toplamının, sermaye şirketindeki kullanılabilir tüm oy haklarının toplamına oranlanmasıyla bulunur. Hesaplamada, sermaye şirketinin hem kendi hem de onun hesabına alınmış olup da üçüncü kişilerin elindeki paylarından doğan oy hakları düşülür.

Bir ticaret şirketinin bir sermaye şirketinde sahip olduğu paylar hesaplanırken ona bağlı şirketlerin sahip oldukları veya onun hesabına alınmış olup üçüncü kişilerin elindeki paylar da hesaba katılır.

KARŞILIKLI İŞTİRAK



Birbirlerinin sermayesinin **en az %25 ila % 50 oranda** iktisap etmiş olan ve aralarında herhangi bir hakimiyet ilişkisi bulunmayan sermaye şirketlerinde basit karşılıklı iştirak mevcuttur.

Karşılıklı iştirak halindeki şirketlerden yalnızca birisi diğerine hakim ise hakimiyeti kurmuş olan şirket hakim, diğeri bağlı şirket konumundadır.

Karşılıklı iştirak durumundaki şirketlerin her biri diğerine hakim ise her ikisi de hakim ve bağlı şirkettir.

HAKLARIN DONMASI: KARŞILIKLI İŞTİRAK



Basit karşılıklı iştirake konu şirketlerde bilerek karşılıklı iştirak durumu yaratan şirketin iştirak ettiği şirketteki pay sahipliği hakları **% oranında** kullanılabilir. **Kalan % oranındaki pay sahipliği** hakları donar. Donan oran iştirak olunan şirketin toplantı ve karar nisabının hesaplanmasında dikkate alınmaz.

Şirketler arasında tek veya çift taraflı hakimiyet ilişkisinin olduğu durumda karşılıklı iştirak var ise ; şirketin kendi paylarını iktisap etmesinde olduğu gibi, bağlı şirket tarafından iktisap edilen hakim şirket payları ,bu paylar bağlı şirkete hiçbir pay sahipliği hakkı vermez, bu paylardan doğan bedelsiz payları iktisap dışında oy hakları ve diğer haklar donar . Bu paylar hakim şirketin genel kurul toplantı ve karar nisabının hesaplanmasında dikkate alınmaz.



**DİNLEDİĞİNİZ İÇİN
TEŞEKKÜR EDERİZ...**

BORCA BATIK İŞLETMELERE ÇÖZÜM ÖNERİLERİ

Sakıp ŞEKER

Yeminli Mali Müşavir

I-BORCA BATIKLIĞA GİDEN YOL

6102 sayılı yeni Türk Ticaret Kanunun (TTK) 376'ncı maddesinin 1'nci fıkrasında, “*Son yıllık bilançodan, **sermaye ile kanuni yedek akçeler toplamının yarısının zarar sebebiyle karşılıksız kaldığı** anlaşılırsa, yönetim kurulu, genel kurulu hemen toplantıya çağırır ve bu genel kurula uygun gördüğü **iyileştirici önlemleri sunar,**” denilmektedir. Şirketin mali yapısının kötüye gitmesi durumunda yönetim kurulunun tedbir alma mecburiyeti eski TTK'nun 324'ncü maddesinde de yer almaktaydı. Buna göre, “esas sermayenin yarısının karşılıksız kalması” halinde tedbir alınması gerekirken yeni TTK'nda sermayeye kanuni yedek akçeler de eklenmiştir. Yedek akçelerin zararların kapatılmasında kullanılması mümkün bulunduğundan sonuçta iki kanun arasında önemli bir değişiklik yoktur. (6102/519-3; 6762/466-3) Örnek:*

	6762 sayılı eski TTK	6102 sayılı Yeni TTK
Sermaye	100	100
Yedek akçe	20	20
Zarar	(-) 50	(-) 50
Açık oranı	(50/100) %50	(50/120) %42
Genel kurulun toplanması	Evet	Hayır

Yedek akçelerin zararların kapatılmasında kullanılması mümkün olduğuna göre, eski TTK'na göre örnekteki şirketin öz kaynaklarının; bir genel kurul kararı ile yedek akçeler zararların kapatılmasında kullanılarak, sermayenin 100.- TL, yedek akçenin “0” ve zararın 30.-TL olarak gösterilmesi mümkündü. Bu durumda genel kurul toplantıya çağrılmakla birlikte yedek akçe zararların kapatılma-

sında kullanıldığı takdirde sermaye açığı %30 olacak ve şirketin mali yapısı konusunda ekstra bir tedbir alınmasına gerek kalmayacaktır. Yeni TTK'da ise kanuni yedek akçeler de sermaye gibi dikkate alındığından, örnek olayda açık oranı %42 olarak hesaplanacak ve genel kurulun toplanmasına ve herhangi bir tedbir alınmasına gerek olmayacaktır. Ancak zararın 65.- TL olması halinde yeni TTK'na göre açık oranı $65/120 = \%54,2$ olacak, eski kanunda ise açık oranı zararın yedek akçe ile kapatılması durumunda, $45/100 = \%45$ olacaktı ve genel kurulun yeni bir tedbir almasına gerek kalmayacaktır.

	Eski TTK		Yeni TTK	
Sermaye	100	100		
Yedek akçe	20	20		
Zarar	(-)	65	(-)	65
Açık oranı	(45/100)	%45	(65/120)	%54,2

Buna göre yeni kanundaki düzenleme, yedek akçenin zararların kapatılmasında kullanılmasına izin vermekle birlikte, yedek akçedeki eksilmeyi sermaye de meydana gelen eksilme kabul ederek şirketin kötüye gidişi konusunda şirket organlarını daha erken tedbir almaya mecbur etmektedir.

Yeni TTK'nun 376'ncı maddesinin 2'nci fıkrasında, “*son yıllık bilanço*ya göre, **sermaye ile kanuni yedek akçeler toplamının üçte ikisinin zarar sebebiyle karşılıksız kaldığı** anlaşıldığı takdirde, derhâl toplantıya çağrılan genel kurul, sermayenin üçte biri ile yetinme veya **sermayenin tamamlanmasına karar vermediği takdirde şirket kendiliğinden sona ereceği**, 3'ncü fıkrasında ise “ şirketin borca batık durumda bulunduğu şüphesini uyandıran işaretler varsa, **yönetim kurulunun aktiflerin hem işletmenin devamlılığı esasına göre hem de muhtemel satış fiyatları üzerinden bir ara bilanço** çıkartması” gerektiği belirtilmiştir.

Kanun maddesinin gerekçesinde, “sermaye terimi ile bilançoda sermaye kalemi altında yer alan **esas sermaye** ve kayıtlı sermaye sisteminde çıkarılmış sermaye, **kanuni yedek akçe** ile 519'ncü madde hükmünde düzenlenen genel kanuni yedek akçelerin kastedildiği” belirtilmiştir. Buna göre **sermaye kavramından tescil edilen sermayeyi, sermaye yedeklerinden de birinci ve ikinci tertip yedek akçeler ile hisse senedi ihraç primini anlamak gerekmektedir**. Sermaye yedekleri ile yeniden değerlendirme fonları söz konusu hesaplamada dikkate alınmayacaktır. Ancak, bilançoda 502 nolu hesapta izlenen sermaye enfasyon düzeltme olumlu farklarının da esas sermaye olarak değerlendirilmesi gerektiği görüşündeyiz.

Madde gerekçesinde borca batık olma kavramı, şirket aktiflerinin maliyet bedeli ile değil, olası satış değerleri (gerçek değerleri) ile değerlemeye tabi tutulsa-

lar bile alacaklıların alacaklarını alamamaları yani şirketin borç ve taahhütlerini karşılayamaması” şeklinde açıklanmıştır. Kısaca borca batıklık, bir ticari işletmenin varlıklarının borçlarını karşılamaması durumunu ifade eder.

Yeni TTK’nda sermayenin kaybı ve borca batıklık hükümleri İcra ve İflas Kanunu ve AET’nin 2’nci Yönergesi de dikkate alınarak düzenlenmiş olup, söz konusu düzenleme pay sahiplerinin, alacaklıların, sermaye piyasası yatırımcılarının ve genel ekonomik menfaatlerin korunmasını amaçlamaktadır.

Esas sermayenin kaybı ve borca batık olma hallerindeki anonim şirkete ilişkin hükümler limited şirket için de uygulanır.(TTK, Md:633 ve 634)

Yukarıda yapılan açıklama ve kanun hükümlerini aşağıdaki şekilde özetlemek mümkündür.

1.AŞAMA: Sermayenin ½’sinin kaybedilmesi. **ÖNLEM:** Genel kurulun toplantıya çağırılması ve iyileştirici önlemlerin alınması

2.AŞAMA: Sermayenin 2/3’ünün kaybedilmesi. **ÖNLEM:** Genel kurulun toplantıya çağırılması ve mevcut sermaye ile yetinilmesi veya sermayenin tamamlanması

3.AŞAMA: Borca batıklık şüphesinin bulunması. **ÖNLEM:** Yönetim kurulu aktiflerin satış fiyatı üzerinden bir ara bilanço çıkardıktan sonra, borca batıklık söz konusuysa asliye ticaret mahkemesinden şirketin iflasını ya da iflasın ertelenmesini ister.

A-İşletmenin Devamlılığı Esasına ve Muhtemel Satış Fiyatına Göre Bilanço Ne Anlama Gelmektedir?

Kanunun 376/3’ncü maddesinde “ şirketin borca batık durumda bulunduğu şüphesini uyandıran işaretler varsa, yönetim kurulunun aktiflerin **hem işletmenin devamlılığı esasına göre hem de muhtemel satış fiyatları üzerinden**” bilanço veya ara bilanço çıkarması gerektiği belirtilmiştir. Varlıkların satış fiyatına göre belirlenmesinden maksadın, aktif ve pasif kalemlerin **rayiç değer veya gerçeğe uygun değer** esasına göre değerlendirilmesini ifade etmektedir. Aktifler muhtemel satış fiyatı üzerinden değerlendirirken pasif kalemlerin de gerçek değeri üzerinden (tasarruf değeri) değerlendirilmesini gerektirir. Bu görev yönetim kuruluna ait olmakla birlikte yönetim kurulu uzman kişi ve kurumlardan bir rapor almak suretiyle söz konusu değerlendirme işlemini yapabilir. Hazırlanacak bilançoda varlıklar ve borçların değeri bilanço tarihi itibarıyla yer almalıdır. Henüz vadesi gelmeyen alacaklar, borçlar ve yükümlülükler bilanço ilkelerine göre tahakkuk ettirilmelidir. Bu bilançoda öz kaynaklar grubuna yer verilmez. Varlıklar ile borçlar arasındaki fark **sermaye açığını** gösterir.

Değerlemenin mahkeme tarafından atanacak bilirkişi marifetiyle yaptırılıp yaptırılamayacağı açık değildir. Kanunun “Değer Biçme” başlıklı 343’ncü mad-

desinde konulan aynı sermaye ile kuruluş sırasında devralınacak işletmelerin ve ayınların asliye ticaret mahkemesince tayin edilecek bilirkişilerce tespit edileceği belirtildiğine göre, yönetim kurulunun varlıkların satış değerinin tespiti amacıyla mahkemeye başvurması mümkün görünmemektedir. Ancak Noterlik Kanunun 61'nci maddesinde, **“noterlerin bir şeyin veya bir yerin hal ve şeklini, kıymetini, ...”** tespit ederler” denilmektedir. Noterlerden bilirkişilerin veya değerlendirme uzmanlarının yaptığı şekilde değer takdir etmesi beklenmemelidir. Borca batık ve bu konuda ciddi emareler bulunan şirketler varlıklarını lisanslı değerlendirme şirketlerine değerletebilir. İflas erteleme talebinde bulunulması halinde, mahkeme sunulan ara bilançoadaki değerleri ve iyileştirme projesini bilirkişi heyetine inceletmek zorundadır.

Aktif ve pasiflerin işletmenin sürekliliği esasına göre değerlendirilmesi faaliyetine devam edecek bir işletme esas alınarak değerlendirme yapılmasıdır. İşletmenin devamlılığı ilkesine göre yapılacak değerlendirmelerde işletme matematik olarak borca batık olmakla birlikte birtakım olgu ve beklentiler işletmenin yaşama ümidinin var olduğunu gösterebilir. Bu duruma örnek olarak madde gerekçesinde şu açıklamalara yer verilmiştir. *“Mesela bir şirketin kuruluşunun ilk yıllarda yaptığı yatırım dolayısıyla borca batık olmasına karşılık ileriki yıllarda kar elde edebileceği olasılığının yüksek olması dolayısıyla uzman bir işletmeci tarafından farklı değerlendirilebilir. Bu tür bir değerlendirme yatırımların sonuçlarını da hesaba katar”*

İşletmenin devamlılığı esasına göre çıkartılacak bilanço ile muhtemel satış fiyatlarına göre çıkarılacak bilanço arasında fark olacağı açıktır. Bu çelişki nasıl giderilecektir? Madde gerekçesinde bu çelişkinin “denetçi” tarafından giderileceği belirtilmiştir. 6335 sayılı Kanun ile yönetim kurulunca hazırlanacak bilançonun denetçi tarafından 7 gün içinde inceleneceğine ilişkin düzenleme ile denetime tabi şirketlerin Bakanlar Kurulunca belirleneceği öngörülmüştür. Bu durum 6335 sayılı Kanunla yapılan bazı değişikliklerin kanunun sistematikliğini bozduğunu göstermektedir. Uygulamada ortaya çıkacak çelişkinin yargı kararlarıyla çözümlenmesi beklenmelidir. Yönetim kurulu borsada işlem gören şirketler tarafından kurulması zorunlu görülen “risk komitesinin” görüş ve önerilerini de değerlendirmek durumundadır. (TTK, Md:378)

B- Teknik İflas Durumu ve Yeniden Değerleme Yapılması

Şirketin aktiflerinin piyasa değerinin yüksek olmasına rağmen muhasebenin tarihi maliyet esasına göre tutulması nedeniyle şirket gerçek anlamda borca batık olmadığı halde muhasebe sisteminin bir sonucu olarak bilanço **şirketi** borca batık gösterebilir. Bu durum **“teknik iflas”** olarak adlandırılmaktadır. Gerçek anlamda iflas durumu söz konusu olmadığı halde bilanço iflas durumunu gösterebilir. Bu durumda pek çok işletme vardır. Varlıkların piyasa fiyatına göre değerlendirilmesi sonucunda, yeniden değerlendirilmiş varlıklar borçları karşılıyorsa herhangi bir işlem yapılmasına **gerek yoktur. Bu durumda ne yapılması ge-**

rektiği kanunda belirtilmemiştir. Keza yeni TTK finansal tabloların uluslararası muhasebe standartlarına uygun olarak hazırlanmasını öngörmektedir. TFRS göre bilançodaki varlıkların değerleri **büyük ölçüde piyasa fiyatına yakın olduğundan ortada ciddi bir fark olmayacaktır. Ancak bilançonun VUK'ndaki değerlendirme ölçülerine göre düzenlenmesi halinde ne yapılması gerektiği konusu açık değildir. Bize göre** bu gibi durumlarda ticaret siciline bilgi verilmeli ve bilanço dipnotlarında bu durum belirtilmelidir.

Diğer yandan uygulamada işletme sahiplerinin **özellikle bankalara** vermek amacıyla **şirkete ait taşınmazları mahkemece atanmış bilirkişiye** veya özel değerlendirme **şirketine değerlendirme** yaptırarak, meydana gelen farkları bilançoda öz kaynaklar grubunda değer artışı fonu hesabına yazmak suretiyle, bilanço düzenlediği görülmektedir. Bu durum Vergi Usul Kanunundaki maliyet bedeli esasına aykırıdır. İşletmeler bu tür değerlendirme farklarını kanuni defterlerine yazmayıp gerekiyorsa ticaret siciline veya ticaret mahkemesine vermek için TTK 396'ncı maddeye göre varlıklarını değerleyebilir. Ancak bu tür değerlendirme farklarının bilançoda öz kaynaklar arasında gösterilmesi doğru değildir. Gerek SPK gerekse Maliye Bakanlığı bu tür bir uygulamanın yasal dayanağının bulunmadığı görüşündedir. Bu tür davranışları üçüncü kişileri aldatıcı olması nedeniyle “yaratıcı muhasebe işlemi” olarak değerlendirmek gerekir.

D- Muhasebe İlkelerine Aykırı Muhasebe Uygulamaları

1-Borca Batıklığa Neden Olabilecek Muhasebe Uygulamaları

Zaman zaman işletmeler aktifleştirilmesi gereken harcamalarını fazla vergi ödememek düşüncesiyle yüksek vergi riskine rağmen doğrudan gider yazmayı tercih edebilmektedir. Bu durum işletmenin öz varlığını azaltacağından hatalı bir uygulamadır. İşletmenin kredibilitesini düşürür ve müflis şirket durumuna getirir.

İşletmelere ortaklarca konulan sermayenin “esas sermaye” olarak kayıtlara alınmayıp “ortaklara borçlar” hesabında gösterilmesi de önemli bir sorundur. Örtülü sermaye kullanımı yasağına rağmen bu tür uygulamalara sıkça rastlanmaktadır.

6111 sayılı Kanun kapsamında yapılan bilanço düzeltmeleri bazı işletmelerin öz varlığını kaybetmesine neden olmuştur. Ortaklardan alacaklar ve stoklardaki düzeltme işlemleri bu duruma örnek gösterilebilir. 6111 sayılı Kanuna göre matrah ve vergi artırımları da bu duruma neden olmuş olabilir. Tahakkuk eden verginin 3 yılda ödeneceği durumlarda tahakkuk işleminin yapılmayarak ödeme yapıldıkça giderleştirilmesi düşünülebilirse de muhasebe uygulamasındaki tahakkuk esası bu duruma engeldir.

2-Borca Batıklığı Gizlemeye Yönelik Muhtemel Muhasebe Hileleri

Bazı işletmeler zararlı bulunduğu halde amortisman ayırmamak veya tahsil edildiği halde alacakları tahsil edilmemiş gibi göstermek veya stoklardaki malların

bedelini yüksek göstermek gibi aktif artırıcı işlemler yapabilmektedir. Aynı şekilde vadesinde ödenmeyen borçlar için tahakkuk ettirilmeyen faizler ile uzun vadeli banka kredileri için faiz tahakkuk ettirilmemesi veya kur farkı giderlerinin kayıtlara alınmaması da işletmelerin gerçek öz varlığını gizlemeye yönelik uygulamalardır. Bu tür işlemlerin muhasebe hilesi olarak değerlendirilmesi gerektiği düşünülmektedir.

Gider veya zarar yazılması gereken bir tutarın zarar yazılmayıp bilançoda aktif hesaplarda gösterilmesi de borca batıklık durumunu gizlemeye dönük bir uygulamadır. TTK'nun aktifleştirme yasağı başlıklı 74'ncü maddesinde, TMS'nda aksi öngörülmemişse işletmenin kuruluşu ve öz kaynak sağlanması amacıyla yapılan harcamalar için bilançoya aktif konulamayacağı, bedelsiz olarak elde edilmiş maddi olmayan duran varlıklar için bilançonun aktifine kayıt yapılamayacağı, sigorta sözleşmelerinin yapılması için gerekli olan giderlerin aktifleştirilmeyeceği, 75'nci maddede ise şüpheli yükümlülükler için karşılıkların ayrılması gerektiği, 76'ncı maddede dönemsellik ilkesine uyulması gerektiği 78 ve izleyen maddelerinde ise TMS'nda öngörülen ilkelere göre değerlendirme yapılması gerektiği belirtilmiştir.

KOBİ Standartlarına göre (Maddi Duran Varlıklar Standardı Bölüm:17 ve Borçlanma Maliyetleri 25) tüm borçlanma maliyetleri oluştukları dönemde kar veya zararda gider olarak muhasebeleştirilir. Öz sermayesi düşük olan işletmelerde borçlanma maliyetlerinin yatırım ve ticari faaliyet ayrımı yapılmaksızın giderleştirilmesi işletmelerin borca batık halde görülmesine neden olabilecektir. Bu durumda olan işletmelerin KOBİ Standardı yerine büyük seti tercih ederek TMS- 16 standardına göre raporlama yapması daha doğru olacaktır.

II-BORCA BATIKLIKTAN ÇIKIŞ YOLLARI

A-Sermayenin Azaltılması

TTK'nın 473'ncü maddesinin 2'nci fıkrasına göre şirket alacaklılarının haklarının tamamen karşılayacak miktarda aktifin şirkette varlığı olmadıkça sermayenin azaltılmasına karar verilemez. Sermaye azaltımı için genel kurulun 3/4'nünü oyu gerekir. Esas sermayenin azaltılması sonucunda ortaya çıkacak defter karı sadece payların yok edilmesinde kullanılabilir. Sermaye azaltımının amacı ve nedenleri ayrıntılı bir şekilde hesap verme ilkelerine uygun olarak açıklanır. Sermaye açığı nedeniyle yapılacak sermaye azaltımında azaltılan sermaye tutarı zararların kapatılmasında kullanılır, ortaklara dağıtım yapılmaz. Muhasebe kaydının aşağıdaki gibi yapılması gerekir.

----- / -----	
500-Sermaye Hesabı	xxx
580-Geçmiş Yıllar Zararları/Dönem Zararı	xxx
----- / -----	

Sermaye hiçbir şekilde anonim şirketler yönünden 332'nci maddede, limited şirketlerde 580'nci maddede belirtilen asgari sermayenin altına indirilemez. Diğer şirket türleri için de aynı kural geçerlidir. Anonim şirketlerdeki sermaye azaltımına ilişkin hükümler kıyas yoluyla limited şirketler için de uygulanır. (TTK, Md:592)

B- Sermaye Tamamlama Fonu Oluşturulması Suretiyle Zararın Kapatılması

1-Zararın Kapatılmasında Karar Süreci ve Muhasebe Uygulaması

TTK'nın 421'nci maddesinin 1'nci fıkrasının (a) bendine göre, "bilanço zararının kapatılması için yükümlülük ve ikincil yükümlülük koyan kararların" **sermayenin tümünü** oluşturan pay sahiplerinin veya temsilcilerinin oybirliği ile alınır.

Şirket ortaklarının tümünün karar vermesi halinde şirketin zararları ortaklar tarafından kapatılır. Bu ek yükümlülük ne sermaye konulması ne de şirkete borç verilmesi niteliğindedir. Yapılacak ödeme karşılıksızdır. Oy birliği sağlanamadığı takdirde ortaklardan bir veya birkaçı tek taraflı olarak şirketten olan alacağından vazgeçebilir veya şirket zararını kısmen veya tamamen kapatabilir. Uygulamada ortaklarca tamamlanacak tutara "**sermaye tamamlama fonu**" adı verilmektedir. Borca batık duruma düşen şirketin muhasebe kaydının aşağıdaki gibi yapılması gerekir.

----- / -----	
102- Bankalar Hesabı	xxx
580-Geçmiş Yıllar Zararlar/Dönem Zararı	xxx

----- / -----

Söz konusu ödemenin sermaye artırımını şeklinde yapılması halinde kayıt aşağıdaki gibi olacaktır.

----- / -----	
501-Sermaye Taahhüt Hesabı	xxx
500- Sermaye Hesabı	xxx

----- / -----

102- Bankalar	xxx
501- Sermaye Taahhüt Hesabı	xxx

----- / -----

Her iki durumda da acze düşen şirketin öz kaynağı değişmeyecektir. Ana şirket tarafından yapılan ödeme ise her iki durumda da aşağıdaki gibi kaydedilecektir.

----- / -----
 242/245-İştirakler/Bağlı Ortaklıklar Hesabı xxx

102- Bankalar Hesabı

xxx

----- / -----
2-İştiraklerdeki Zararın Kapatılmasının Vergi Uygulaması Karşısındaki Durumu ve Maliye Bakanlığının Görüşü

Yukarıdaki bölümlerde belirtildiği üzere, yeni TTK'nun 376'ncı maddesinin 2'nci fıkrasında, “son yıllık bilançoya göre, **sermaye ile kanuni yedek akçeler toplamının üçte ikisinin zarar sebebiyle karşılıksız kaldığı** anlaşıldığı takdirde, derhâl toplantıya çağrılan genel kurul, sermayenin üçte biri ile yetinme veya **sermayenin tamamlanmasına karar vermediği takdirde şirket kendiliğinden sona erer.**” **Hükmüne yer verilmiştir.**

Ortakların gerçek kişi olması halinde sermayenin tamamlanması amacıyla şirkete ödenen paranın vergi ile ilişkilendirilmesi söz konusu değildir. Ancak, başka şirketlere iştirak eden şirketlerin ortağı bulundukları şirketlerin sermayesinin 2/3'ünü kaybedilmesi halinde tüzel kişi ortakların da diğer gerçek kişi ortaklar gibi sermaye açığını kapatması ortaklık hukukunun gereğidir. Tüzel kişi ortaklar tarafından ödenen sermaye taahhüdüne ilişkin ödemeler bilançonun aktifinde ortaklıktaki payına göre, bağlı menkul kıymetler, iştirakler veya bağlı ortaklıklar hesabında izlenir. Sermayenin tamamlanması nedeniyle yapılan ödemelerin de ilgili aktif hesaba borç kaydedilmesi, sermayesinin bir kısmını kaybeden şirketin ise söz konusu parayı zarar hesabının kapatılmasında kullanılması muhasebe tekniğinin gereğidir.

İştirak ettiği şirkete ödediği sermaye tamamlama fonu bedelinin, iştirakler hesabına mı yoksa dönem zararı hesabına mı kayıt edileceği, iştirak edilen şirketin hisselerinin daha düşük bedelle başka bir kuruluşa devir edilmesi durumunda ortaya çıkan zararın, sermaye tamamlama fonuna ödenen tutarın da dikkate alınarak ne şekilde hesaplanacağı” hususlarında 2008 yılında görüş talep eden mükellefe Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından 2012 yılında verilen bir özalgede şu görüşlere yer verilmiştir.

“5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 6 ncı maddesinde kurumlar vergisinin, mükelleflerin bir hesap dönemi içinde elde ettikleri safi kurum kazancı üzerinden hesaplanacağı ve safi kurum kazancının tespitinde Gelir Vergisi Kanununun ticari kazanç hakkındaki hükümlerinin uygulanacağı hükme bağlanmıştır. Bu hüküm uyarınca tespit edilecek kurum kazancından Kurumlar Vergisi Kanununun 8 inci maddesi ile Gelir Vergisi Kanununun 40 ıncı maddesinde sayılan giderlerin indirilebilmesi mümkün bulunmaktadır.

Kurumlar Vergisi Kanununun 9 uncu maddesiyle her yıla ilişkin tutarlar ayrı ayrı gösterilmek ve beş yıldan fazla nakledilmemek koşuluyla geçmiş yılların

beyannamesinde yer alan zararların kurumlar vergisi matrahının tespitinde, kurumlar vergisi beyannamesi üzerinde ayrıca gösterilmek üzere kurum kazancından indirilebileceği hüküm altına alınmıştır.

6762 sayılı Türk Ticaret Kanunun; 466-469 uncu maddelerinde, yedek akçelere ilişkin hükümlere yer verilmiş olup şirketlerin mecburi veya ihtiyari olarak ayırabileceği yedeklerin neler olduğu, bu yedeklerin şirketin kârından ayrılması gerektiği açıkça belirlenmiş olup Türk Ticaret Kanununda zarar telafisi fonu ile ilgili bir düzenleme bulunmadığı gibi bu ad altında yurt dışından gelen paraların yedek akçe olarak kabul edileceğine dair bir hüküm de bulunmamaktadır.

Aynı Kanunun; 385-390 ıncı maddelerinde esas mukavelenin değiştirilmesine ilişkin hükümler, 391-395 inci maddelerinde esas sermayenin artırılmasına ilişkin hükümler ve 396-398 inci maddelerinde de esas sermayenin azaltılmasına ilişkin hükümler düzenlenmiştir. Dolayısıyla esas sermayenin artırım ve azaltım işlemlerinin bu hükümlere göre yapılacağı açıktır.

Bu çerçevede, sermaye tamamlama fonu adı altında ödenen tutarlar, kurucu ortağı olduğunuz iştirakiniz tarafından Türk Ticaret Kanunu hükümleri kapsamında sermayeye ilave edilmediğinden, söz konusu tutarların iştiraklerin maliyet bedeline eklenmesi de mümkün değildir. Sermaye tamamlama fonunun ödendiği iştirakin ise söz konusu tutarların sermayeye ilave edilmemesi ve vergi mevzuatında bir istisna hükmü bulunmaması nedeniyle, bu tutarları kurum kazancına dâhil etmesi gerekmektedir.

Ayrıca, şirketiniz tarafından sermaye tamamlama fonu adı altında iştirakinize ödenen tutarlar, Gelir Vergisi Kanununun 40 ıncı ve Kurumlar Vergisi Kanununun 8 inci maddesinde sayılan giderler kapsamına da girmediğinden, gider yazılması veya zarar olarak dikkate alınması mümkün bulunmamaktadır.

Öte yandan, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (e) bendinde kurumların, en az iki tam yıl süreyle aktiflerinde yer alan taşınmazlar ve iştirak hisseleri ile aynı süreyle sahip oldukları kurucu senetleri, intifa senetleri ve rüçhan haklarının satışından doğan kazançların % 75'lik kısmının istisna olduğu hükme bağlanmıştır.

Aynı maddenin üçüncü fıkrasında da iştirak hisseleri alımıyla ilgili finansman giderleri hariç olmak üzere, kurumların kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlarına ilişkin giderlerinin veya istisna kapsamındaki faaliyetlerinden doğan zararlarının, istisna dışı kurum kazancından indirilmesinin kabul edilmediği belirtilmiştir.

Bu çerçevede, iştirak hisseleri satışından; kazanç doğması ve maddede belirtilen şartların varlığı halinde satıştan doğan kazancın % 75'inin istisnaya konu edilmesi mümkün olup zarar doğması halinde ise bu zararın %75'inin kurum kazancından indirilebilmesi mümkün bulunmamaktadır. Ayrıca, iştirak hissesi satışının ilişkili kişilere yapılması durumunda da satış bedelinin, 5520 sayılı Ku-

rumlar Vergisi Kanununun 13 üncü maddesine göre emsallere uygunluk ilkesine uygun tespit edilmesi gerekeceği tabidir.”¹

GVK'nun 38'nci maddesinde, “bilanço esasına göre ticari kazancın teşebbüs- teki öz sermayenin hesap dönemi sonunda ve başındaki değerleri arasındaki müspet fark olduğu, bu dönem içinde sahip veya sahiplerince işletmeye ilave olunan değerlerin bu farktan indirileceği, işletmeden çekilen değerlerin ise farka ilave edileceği, ticari kazancın bu suretle tespit edilmesi sırasında VUK'nun değerleme- ye ait hükümler ile bu Kanunun 40 ve 41'nci maddeleri hükümlerine uyulacağı” be- lirtilmektedir. Görüleceği üzere şirket ortaklarının şirkete koydukları değerler ticari kazanç olarak dikkate alınmamaktadır. Kurum kazancı da 5520 sayılı kanunun 6'ncı maddesine göre öz kaynak kıyaslaması esasına göre tespit edilmektedir. Vergiye tabi kazancın hesabında şirket ortaklarının şirkete koydukları değerler ge- rek işletmenin faaliyet döneminde gerekse tasfiye döneminde dikkate alınmaz. Bu durum sermayenin kazanç olarak vergilendirilmeyeceği prensibine dayanır. Ser- mayenin servet vergisi kapsamında vergilendirilmesi ise başka bir konudur.

Ne yazık ki, yukarıda belirtilen özelgede bilanço usulüne tabi defter tutanlar- da kazancın ne şekilde hesaplanacağına ilişkin 37'nci maddeden söz edilme- miştir. Bu nedenle Gelir İdaresi Başkanlığının hiçbir kanuni temele dayanmayan yukarıdaki görüşüne katılmak mümkün değildir.

Sermayesinin tamamını veya bir kısmını kaybeden şirkete ortaklarca ödenen paralar muhasebe tekniği olarak gelir hesaplarına değil, öz kaynak hesaplarına kaydedilir. Sermaye açığının kapatılması amacıyla yapılan ödemelerin sermaye artırımında kullanılması ile doğrudan zararın kapatılmasında kullanılmasının so- nuç olarak bir farkı yoktur. Daha önce de belirttiğimiz üzere nominal sermayenin büyüklüğüne bağlı olarak sermaye artırımı yapılması daha fazla sermaye artı- rımına neden olabilir. Bu nedenle sermaye kaybı yaşayan firmalarda ortaklarca zararın kapatılması daha doğru ve etkili bir yoldur. Diğer yandan sermaye açığı- nı ödeyen firma yönünden hisse senedinin (iştirakin)maliyeti sermaye açığı için ödenen bedel kadar artmış olacaktır. İştirak hissesinin elden çıkarılması halinde kayıtlı maliyet bedelinin satış bedelinden indirilmesi ve aradaki farkın kar veya zarar olarak değerlendirilmesi matematiğin bir sonucudur.

Kurumların iki yıldan fazla sürede elde tutulan iştirak hisselerinin satışından doğan zararların %75'inin vergi uygulamasında zarar kabul edilmemesi ise ayrı bir tartışmanın konusudur.²

Öte yandan **sermaye avansı** adı altında ortaklar tarafından şirkete konulan

1 GİB'lığının 01.06.2012 tarih ve GİB.0.06.49.010.01.11 sayılı özeldesi

2 Kurumlar Vergisi Kanununun 5/3'ncü maddesi uyarınca söz konusu zararların kabul edilmemesi bize göre vergiye tabi kazancın safi olması ilkesine aykırıdır. Ancak, kurumların aktiflerinde iki yıldan daha fazla sürede tuttukları iştirak hissesi ve taşınmazların satışından doğan zararın %75'inin, kar elde edilseydi %75'inin anılan Kanunun 5/1-e bendine göre %75'inin kurumlar vergisinden istisna edileceği varsayımına dayanılarak kabul edilmemesi gerektiği yönünde Danıştay kararı bulunmaktadır. Söz konusu karar ve görüşlerin dayanağı vergi hukukunda yeri olmayan kıyas yöntemine dayandırılmaktadır.

paranın sermayeye ilave edilmeyip daha sonra ortaklarca geri alınması durumunda, geri alınan para kar dağıtımı olarak nitelendirilemeyeceği gibi yerli veya yabancı ortaklar tarafından şirkete konulan aynı nitelikteki paranın herhangi bir nedenle şirket tarafından sermayeye ilave edilmeyip sermaye yedeği hesabında izlenmesi durumunda da söz konusu tutarın kurum kazancı olarak nitelendirilmesi de söz konusu edilemez. Şekli ve amacı ne olursa olsun şirket ortakları tarafından işletmeye konulan para vergiye tabi kazancın hesabında dikkate alınmaz. (GVK, Md:37)³

C-Sermaye Artırımı Yapılması

Şirketleri sermaye aciz halinden kurtarmanın diğer bir yolu da sermaye artırımdır. 6102 sayılı Kanunun 377'nci maddesinde, "yönetim kurulu veya herhangi bir alacaklı yeni **nakit sermaye konulması** dâhil nesnel ve gerçek kaynakları ve önlemleri gösteren bir iyileştirme projesini mahkemeye sunarak iflasın ertelenmesini isteyebileceği, bu hâlde İcra ve İflas Kanununun 179 ilâ 179/b maddeleri uygulanacağı" hükme bağlanmıştır. Sermaye artırımı için toplantı ve karar nisabı TTK'nun 421'nci maddesinde belirtilmiştir. Esas sözleşmede aksine hüküm yoksa sermaye artırımı için toplantı ve karar nisabı, şirket sermayesinin en az yarısının temsil edildiği genel kurulda toplantıda mevcut bulunan oyların çoğunluğu ile alınır. **İlk toplantıda toplantı nisabının sağlanamaması halinde en geç bir ay içinde ikinci toplantı yapılabilir. İkinci toplantı nisabı şirket sermayesinin 1/3'üdür.**

Ancak sermaye açığı bulunan bir şirketin sermaye artırımı yoluyla bu durumdan kurtarılması daha çok sermaye artırılmasına neden olabilir. Şöyle ki;

Sermaye	1000.-TL
Zarar	(-) 900.-TL
Öz varlık	100.-TL (1/10)

Bu durumda şirketin öz varlığının en az esas sermayenin ½'sinin üzerine çıkarılabilmesi için artırılacak sermaye 400.-TL değil, 800 TL olacaktır. Hesaplananın şu şekilde yapılması gerekir. **Artırılacak sermaye tutarı = kaybedilen sermaye (-) kalan sermaye** kadar olmalıdır. Kaybedilen sermaye 900 TL, kalan sermaye 100 TL olduğuna göre artırılacak sermaye tutarı 900-100=800 TL olacaktır. Bu takdirde esas sermaye 1000+800=1.800 TL, öz varlık ise 100+800=900 TL olarak hesaplanmalıdır. Bu hesaplama yöntemine göre zarar 700 TL olsaydı, artırılacak sermaye tutarı 400 TL olacaktı.

Yeni Sermaye	1.800.-TL
Zarar	(-) 900.-TL
Yeni Öz varlık	900.-TL (1/2)

3 Bu konuda daha geniş bilgi için; Sayın Mehmet MAÇ'ın "Yabancı Ortaklar Tarafından Gönderilen Sermaye Artırım Avansının Yasal Dayanağı, Hukuki Niteliği ve Vergisel Boyutu" başlıklı makalesini inceleyiniz. (Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, Kasım-2012 Sayı:107, Sy:16-30)

Sermaye koyma borcunu süresi içinde yerine getirmeyen pay sahibi ihtarla gerek olmaksızın **temerrüt faizi** ödemekle yükümlüdür. (TTK, 482) Bu hüküm 6762 sayılı Kanunun 407'nci maddesinde de vardı. **Mütemerrit** pay sahibi anılan Kanunun 483'ncü maddesi çerçevesinde ıskat işlemine tabi tutulabilir. Bedeli tamamen ödenmemiş bulunan nama yazılı bir payı iktisap eden kimse, pay defterine kaydedilmekle şirkete karşı geri kalan pay bedelini ödemekle yükümlüdür. (TTK, Md:501/1)

Temerrüt faizinin ödenmesi konusunda şirket organlarına bir yetki tanınmamış olup, borçlunun "ihtara gerek olmaksızın temerrüt faizi ödemekle yükümlü olduğu" kesin bir dille ifade edilmiştir. Buna göre şirkete taahhüt borcunu ödemeyen ortak adına tahakkuk ettirilecek temerrüt faizinin vergi uygulaması yönünden de kazanç olarak dikkate alınıp vergilendirilmesi **söz konusu olabilir**. Bu nedenle vadesinde ödenemeyecek sermaye taahhütlerinde bulunulmaması gerekmektedir. Özellikle bazı haklardan (örneğin, EPDK'dan lisans almak gibi) yararlanmak amacıyla artırılan sermaye artırımlarında dikkatli olunmalıdır.

D-Alacaklarının Sırasının Diğer Tüm Alacaklıların Sırasından Sonraki Sıraya Konulmasının İstenmesi

İşletmeler çeşitli nedenlerle geçici bir dönemde finansal güçlüğü düşebilir. İşletmenin iflas yoluyla tasfiyesi alacaklılar yönünden de bir risktir. Bu nedenle alacaklıların da şirketin tasfiyesine neden olacak işlemlerden ve taleplerden uzak durmalıdır. Alacaklıların şirketi borca batıklıktan kurtaracak tutardaki borçlarının tahsilini belli bir süre ertelemesi işletmenin iflastan kurtulmasını sağlayabilir. Kanun maddesinin 376/3'ncü maddesinde, "*iflas kararının verilmesinden önce, şirketin açığını karşılayacak ve **borca batık** durumunu ortadan kaldıracak tutardaki şirket borçlarının alacaklıları, **alacaklarının sırasının diğer tüm alacaklıların sırasından sonraki sıraya konulmasını** yazılı olarak kabul etmesi ve bu beyanın veya sözleşmenin yerindeliği, gerçekliği ve geçerliliğinin, yönetim kurulu tarafından iflas isteminin bildirileceği mahkemece atanan bilirkişilerce doğrulandığı*" takdirde mahkemece iflas kararı verilmez. Alacaklıların bir kısmının veya tamamının alacaklarının bir kısmının vadesini kendi istekleriyle uzatması veya alacaklarının bir kısmından feragat etmesi şirketi iflastan kurtarabilir veya iflas ertelemesine başvurulması durumuna gelinmesini ortadan kaldırabilir.

E-Ticaret Mahkemesinden İflasın Ertelenmesinin İstenmesi

1-Kanun Hükümleri

6102 sayılı Kanunun 377'nci maddesinde, "yönetim kurulu veya herhangi bir alacaklı yeni **nakit sermaye konulması** dâhil nesnel ve gerçek kaynakları ve önlemleri gösteren bir iyileştirme projesini mahkemeye sunarak iflasın ertelenmesini isteyebileceği, bu hâlde İcra ve İflas Kanununun 179 ilâ 179/b maddeleri uygulanacağı" hükme bağlanmıştır.

İflas ertelenmesine ilişkin hükümler 2004 sayılı İcra ve iflas Kanununun 179 ve izleyen maddelerinde düzenlenmiştir. Anılan Kanunun 179'ncü maddesinde, “**sermaye şirketleri ile kooperatiflerin** borçlarının aktifinden fazla olduğu takdirde idare ve temsil ile vazifelendirilmiş kimseler veya şirket ya da kooperatif tasfiye halinde ise tasfiye memurları veya bir alacaklı tarafından beyan ve mahkemece tespit edilirse, önceden takibe hacet kalmaksızın bunların iflasına karar verileceği, şu kadar ki, idare ve temsil ile vazifelendirilmiş kimseler ya da alacaklılardan birisinin şirket veya kooperatifin mali durumunun iyileştirilmesinin mümkün olduğuna dair bir iyileştirme projesini mahkemeye sunarak iflasın ertelenmesini isteyebileceği, mahkemenin projeyi ciddi ve inandırıcı bulursa, iflasın ertelenmesine karar vereceği, iyileştirme projesinin ciddi ve inandırıcı olduğunu gösteren bilgi ve belgelerin de mahkemeye sunulmasının zorunlu olduğu, mahkemenin gerekli görürse idare ve temsille vazifelendirilmiş kimseleri ve alacaklıları dinleyebileceği ve iflasın ertelenmesi taleplerinin öncelikle ve ivedilikle sonuçlandırılacağı” belirtildikten sonra, 179/a maddesinde, “iflasın ertelenmesine karar veren mahkemenin, şirketin veya kooperatifin malvarlığının korunması için gerekli her türlü tedbiri iyileştirme projesini de göz önünde tutarak mahkemenin erteleme kararı ile birlikte kayyım atanmasına karar vereceği, mahkemenin yönetim organının yetkilerini tümüyle elinden alıp kayyıma verebileceği gibi yönetim organının karar ve işlemlerinin geçerliliğini kayyımın onayına bağlı kılmakla da yetinebileceği, iflasın ertelenmesi kararında kayyımın görev ve yetkileri ayrıntılı olarak gösterileceği” belirtilmiştir.

6102 sayılı Kanunun 375'nci maddesinin son fıkrasına göre, yönetim kurulunun devredilemez ve vazgeçilemez görev ve yetkilerinden birisi de, “borca batıklık durumunun varlığında mahkemeye bildirimde bulunma” mecburiyetidir.

2-İflasın Ertelenmesi Sürecinde **Dikkat Edilecek Hususlar**

İflas durumuna gelen bir şirketin bu durumdan kurtarılmasında fedakarlık şirket ortaklarından gelmeli, alacaklılar oyalanmamalı ve alacaklıların alacağı sürüncemede bırakılmamalıdır. İflasın ertelenmesi sürecinde aşağıdaki hususlar göz önünde tutulmalıdır.

-Borca batıklıktan kurtulabilmek için iflasın ertelenmesinin istenebilmesi için yetkili ticaret mahkemesine öncelikle bir “**iyileştirme projesi**” sunulması gerekir. Kanunda iyileşme için borca batıklık oranının ne olması gerektiği konusunda bir oran belirtilmemiştir. Ancak iyileşme ümidinin olabilmesi için borca batıklık oranının çok yüksek olmaması gerekir. Yargıtay batıklık oranı %75-80 olan şirketlerin iyileşme ümidinin bulunmadığına karar vermiştir.

- İflasın ertelenmesi talebi ilan edilmelidir. (Yargıtay 19. Hukuk Dairesi kararı)

- Mahkeme derhal kayyım atamalıdır. (Kayyım yönetimin bütün yetkisini devralabileceği gibi, yönetimin kararlarının denetimi kayyıma bırakılabilir.)

- Bilançoadaki bütün aktif ve pasiflerin piyasa (rayiç) değeri ile değetlenmiş olması gerekir. Bir kısım aktif veya pasifin tarihi değerle, bir kısmının rayiç değerle değetlenmiş olması kabul edilemez.

- Borçlar ticari defterlerde yer almalıdır. Ticari defterlerde yer almayan borçlar ve alacaklar borca batıklığın tespitinde dikkate alınmamalıdır.

- Bilirkişiler bilançoadaki borçların kaynağını iyi araştırmak zorundadır. Yaratılacak muvazaalı (suni) borçlar bir yandan şirketin iflasına sebep olurken diğer yandan muhtemel iflas halinde bu durumdaki alacaklılar dağıtılacak kısımdan haksız pay alabilir.

- Muvazaalı olmayan kefalet borçları da defterde yer almak kaydıyla işletmeye ait borç olarak dikkate alınmalıdır. Bu tür borçlar borç olarak dikkate alınmalı, ancak ihtiyatlılık gereği tahsil edilmedikçe alacak olarak kabul edilmemelidir. Esas borçludan tahsil edilemeyeceği açık olan bu tür alacaklar için karşılık ayrılmalıdır.

- Borca batıklığın tespitinde dava tarihinden sonraki gelişmeler de dikkate alınmalıdır. İflasın ertelenmesi süreci statik değil, dinamik bir süreçtir. Dava tarihinden sonraki gelişmelerin de dikkate alınması gerekir. Örneğin, dava tarihinden sonra sermaye artırımı yapılarak şirket borca batıklıktan çıkmış ise, iflas ertelenmesi reddedilmelidir.

- Ortakların ödenmemiş sermaye taahhüt borcu varsa, iyileştirme projesi ciddi ve inandırıcı bulunmaz. Henüz vadesi gelmemiş taahhüt borçları ile küçük tutarlı taahhüt borçlarının ayrı değerlendirilmesi gerekir.

- Ortakların işletmeye olan borçları iyileştirme projesinin ciddiyetine gölge düşürür.

- İflasın ertelenmesi talebinin amacı şirketin tasfiyesi değil, şirketin faaliyetini devam ettirebilecek bir iyileştirme projesi sunulmasına bağlıdır. Bütün varlıkların satılarak borçların ödenmesine ilişkin bir proje tasfiye projesidir. İşletmenin devamlılığı esastır. Örneğin, üretim tesisinin satılmasını öngören bir iyileştirme projesi, "işletmenin devamlılığı" ilkesine aykırıdır.

- Şirket borca batık olmakla birlikte ıslahı mümkün değilse iflasına karar verilir. İflas davasında karar verilmeden önce davadan feragat mümkün olduğu halde iflasın ertelenmesi talebi yapıldıktan sonra, erteleme talebinden vazgeçilse dahi şirket borca batıksa mahkeme şirketin iflasına karar vermek durumundadır. Keza, borca batıklık durumunda mahkemeye başvurulması yasal zorunluluktur.

- Borca batıklığın tespiti bilirkişi marifetiyle yapılır. Hakimlik mesleğinin gerektirdiği genel ve hukuki bilgi ile çözümü mümkün olan konularda bilirkişi dinlenmez. (HUMK, Md.275) Çözümü özel ve teknik bilgiyi gerektiren borca batıklık durumunun bilirkişi raporu ile tespit edilmesi gerekir. Bilirkişi raporunda çelişki

bulunmamalı ve borca batıklık kesin olarak tespit edilmiş olmalıdır.

3-İflâsın Ertelenmesinin Sonuçları

a) Alacaklı Takiplerinin Durması

Kanunun 179/b maddesinde, erteleme kararı üzerine borçlu aleyhine 6183 sayılı Kanuna göre yapılan takipler de dahil olmak üzere hiçbir takibin yapılamayacağı, evvelce başlamış takiplerin durdurulacağı, bir takip muamelesi ile kesilebilen zamanaşımı ve hak düşüren müddetlerin işlemeyeceği, erteleme sırasında taşınır, taşınmaz veya ticari işletme rehniyle temin edilmiş alacaklar nedeniyle **rehnin paraya çevrilmesi yoluyla takiplerin başlatılabileceği** veya başlamış olan takiplere devam edilebileceği, ancak bu takipler nedeniyle muhafaza tedbirleri alınamayacağı ve rehinli malın satışının gerçekleştirilemeyeceği, erteleme süresince işleyecek olup mevcut rehinle karşılanamayacak faizlerin teminatlandırılmasının zorunlu olduğu, 206 ncı maddenin birinci sırasında yazılı (işçi alacakları) alacaklar için haciz yoluyla takip yapılabilmesi, ⁴ erteleme süresinin azami bir yıl olduğu, bu sürenin kayyımın verdiği raporlar dikkate alınarak mahkemece uygun görülecek süreler ile uzatılabileceği, ancak uzatma süreleri

4 Adi ve rehinli alacakların sırası:

Madde 206 –

Alacakları rehinli olan alacaklıların satış tutarı üzerinde, gümrük resmi ve akar vergisi gibi Devlet tekliflerinden muayyen eşya ve akardan alınması lazım gelen resim ve vergi o akar veya eşya bedelinden istifa olunduktan sonra rüçhan hakları vardır.

Bir alacak birden ziyade rehinle temin edilmiş ise satış tutarı borca mahsup edilirken her rehinin idare ve satış masrafı ve bu rehinlerden bir kısmı ile temin edilmiş başka alacaklar da varsa bunlar nazara alınıp paylaştırmada lazım gelen tenacübe riayet edilir.

Alacakları taşınmaz rehniyle temin edilmiş olan alacaklıların sırası ve bu teminatın faiz ve eklentisine şümulü Kanunu Medenin taşınmaz rehinine müteallik hükümlerine göre tayin olunur. Alacakları gemi ipoteği ile temin edilmiş olan alacaklılarla gemi alacaklıları hakkında Türk Ticaret Kanununun bu cihetlere ait hususi hükümleri tatbik olunur.

Teminatlı olup da rehinle karşılanmamış olan veya teminatsız bulunan alacaklar masa mallarının satış tutarından, aşağıdaki sıra ile verilmek üzere kaydolunur:

Birinci sıra:

A) İşçilerin, iş ilişkisine dayanan ve iflâsın açılmasından önceki bir yıl içinde tahakkuk etmiş ihbar ve kıdem tazminatları dahil alacakları ile iflâs nedeniyle iş ilişkisinin sona ermesi üzerine hak etmiş oldukları ihbar ve kıdem tazminatları,

B) İşverenlerin, işçiler için yardım sandıkları veya sair yardım teşkilatı kurulması veya bunların yaşatılması maksadıyla meydana gelmiş ve tüzel kişilik kazanmış bulunan tesislere veya derneklere olan borçları,

C) İflâsın açılmasından önceki son bir yıl içinde tahakkuk etmiş olan ve nakden ifası gereken aile hukukundan doğan her türlü nafaka alacakları.

İkinci sıra:

Velâyet ve vesayet nedeniyle malları borçlunun idaresine bırakılan kimselerin bu ilişki nedeniyle doğmuş olan tüm alacakları;

Ancak bu alacaklar, iflâs, vesayet veya velâyetin devam ettiği müddet yahut bunların bitmesini takip eden yıl içinde açılırsa imtiyazlı alacak olarak kabul olunur. Bir davanın veya takibin devam ettiği müddet hesaba katılmaz.

Üçüncü sıra:

Özel kanunlarında imtiyazlı olduğu belirtilen alacaklar.

Dördüncü sıra:

İmtiyazlı olmayan diğer bütün alacaklar.

Bir ve ikinci sıradaki müddetlerin hesaplanmasında aşağıdaki süreler hesaba katılmaz:

1. İflâsın açılmasından önceki mühlet de dahil olmak üzere geçirilen konkordato süresi.

2. İflâsın ertelenmesi süresi.

3. Alacak hakkında açılmış olan davanın devam ettiği süre.

4. Terekenin iflâs hükümlerine göre tasfiyesinde, ölüm tarihinden tasfiye kararı verilmesine kadar geçen süre.

toplamının dört yılı geçemeyeceği” hükümlerine yer verilmiştir.

b) İflas Kararının Verilmesi

Kanunun 179/b maddesinin son fıkrasında, iflasın ertelenmesi talebinin reddi ya da erteleme süresi sonunda iyileşmenin mümkün olmadığına tespiti üzerine mahkemenin, şirketin veya kooperatifin iflasına karar vereceği, erteleme süresi dolmamakla birlikte, mahkeme kayyımın verdiği raporlardan şirketin veya kooperatifin mali durumunun iyileştirilmesinin mümkün olmadığı kanaatine varırsa, erteleme kararını kaldırarak şirketin veya kooperatifin iflasına karar verebileceği” hükümlerine yer verilmiştir. Yetkili mahkeme bilirkişi raporu üzerine iyileşmenin mümkün olmayacağı (borca batıklıktan çıkılamayacağı) gerekçesiyle iflas erteleme kararını vermemesi halinde talepte bulunan şirket veya kooperatifin iflasına karar vermek durumundadır.

Borca batık şirketin talepten vazgeçmesi mümkün değildir. Mahkeme borca batık olmayan şirketin talebini reddetmek durumundadır.

c) Gecikme Zammı Hesaplanıp Hesaplanmayacağı

6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunun 52. Maddesinde, “*Gecikme zammının tatbik müddeti amme alacağının tecilinde tecilin yapıldığı, iflas halinde iflasın açıldığı, aciz halinde bu durumun sabit olduğu güne kadar olan müddettir*” hükmü yer almaktadır.

Buna göre amme borçlusunun iflası halinde, iflasın açıldığı tarihe kadar tahakkuk eden amme alacaklarına iflasın açıldığı tarihe kadar gecikme zammı uygulanması gerekmekte, bu tarihten sonrası için gecikme zammı uygulanmaması gerekmektedir. İflas halinde gecikme zammı uygulanmayacağı açık olmakla birlikte iflasın ertelenmesi halinde gecikme zammı uygulanıp uygulanmayacağı konusunda duraksamaya düşülmektedir.

Seri: A, Sıra No:1 Tahsilât Genel Tebliği’nin “İflas Yoluyla Takip ve Konkordato” başlıklı 4. Bölümünün 3. Maddesinde şu açıklamalara yer verilmiştir:

“2004 sayılı Kanunun 4949 sayılı Kanunla değişik 179 ve devamı maddelerinde iflas ertelemesine ilişkin hükümler düzenlenmiştir. Bu düzenlemelere göre, 2004 sayılı Kanunda öngörülen şartlar çerçevesinde, amme borçlusunun iflasının ertelenmesine karar verilmesi halinde, alacaklı tahsil dairelerince erteleme kararı devam ettiği sürece takip yapılamayacaktır”. Bu düzenleme ile idare de takip yapılamayacağını açık bir şekilde ifade etmektedir. Ancak iflas ertelemesi, iflasın açılması hükmünde olmadığından, amme alacaklarına gecikme zammı uygulanmasına devam edilecektir.”

İflasın ertelenmesi kararlarının da iflas kararında olduğu gibi yargı kararı ile tespit edildiğinden, 6183 sayılı Kanun’un 52. maddesinde ifade edilen “gecikme zammının iflasın açıldığı tarihe kadar işleyeceği” yolundaki hükmün kıyas yoluyla

la iflasın ertelenmesi halinde de uygulanması gerektiği düşünülmektedir. İflas ertelemesine ilişkin düzenlemelerin hukukumuzda 2003 yılında girdiği de dikkate alınarak, bu konuda 6183 sayılı Kanunun 52'nci maddesinde düzenleme yapılmasında fayda bulunmaktadır.

d) Şüpheli Alacak Karşılığı Ayrılıp Ayrılamayacağı

Borçlu şirketin iflas erteleme kararı alması halinde alacaklının Vergi Usul Kanununun 323'ncü maddesi kapsamında şüpheli alacak karşılığı ayrılıp ayrılamayacağı konusunda duraksamaya düşülmektedir. Keza, VUK'nun 323'ncü maddesinde bu konuda açık bir hükme yer verilmemiştir. Söz konusu madde hükmüne göre, "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 alacakların şüpheli alacak sayıldığı, bu kapsama giren alacakların değerlendirme gününün tasarruf değerine göre pasifte karşılık ayrılabilceği" belirtilmektedir.

Şüpheli alacak karşılığı ayrılması için alacağın şüpheli hale gelmiş olması gerekmektedir. Kural olarak mahkemeye dava dilekçesinin veya icra müdürlüğüne icra takip dilekçesinin verilmiş olması, alacağın dava veya icra safhasına intikal ettiğini göstermekle birlikte, bir alacağın şüpheli alacak niteliği kazanabilmesi için başvurudan sonra da davanın mahkemece görülmesi veya görülmekte olması, icraya intikal eden ihtilafın ise ödeme emrine bağlanmış olması gerekir.

Kanun maddesindeki "şüpheli alacaklar için değerlendirme gününün tasarruf değerine göre pasifte karşılık ayrılabilir" şeklindeki hüküm, yükümlülerin diledikleri yılda şüpheli alacak karşılığı ayırabilecekleri biçiminde değil, alacağın şüpheli hale geldiği hesap döneminde (değerleme gününde) karşılık ayırabilecekleri şeklinde anlaşılması gerekmektedir. Bu nedenle şüpheli alacak karşılığının, alacağın şüpheli hale geldiği hesap döneminde ayrılması ve alacağın şüpheli hale geldiği dönemde (yılda) karşılık ayırmayanlar daha sonraki yıllarda bu haklarını kullanamayacaklardır. Bu arada alacağın şüpheli hale gelip gelmediğine karar verme yetkisi işletme yöneticilerine aittir. Bu yetkinin kullanılmasında dava açılmasına veya icra takibine geçilmesine rağmen karşılık ayrılmayıp daha sonraki dönemlerde karşılık ayrılması gibi çelişiklere düşülmemelidir. Alacağın tahsili konusunda kanuni yollara başvurulduğu takdirde karşılık mutlaka ayrılmalıdır. Alacağın vadesinin uzatılması işletme yöneticilerinin inisiyatifindedir.

İflasın ertelenmesi 6102 sayılı TTK'nun 377 ve 2004 sayılı İcra ve İflas Kanununun 179'uncu maddesinde düzenlenmiştir. İdare ve temsil ile vazifelendirilmiş kimseler ya da alacaklılardan biri, şirketin mali durumunun iyileştirilmesinin mümkün olduğuna dair bir iyileştirme projesini mahkemeye sunarak iflasın ertelenmesini isteyebileceği, mahkemenin projeyi ciddi ve inandırıcı bulması halinde, iflasın ertelenmesine karar verebileceği, 179/b maddesinde ise, erte-

leme kararı üzerine borçlu aleyhine 6183 sayılı Kanuna göre yapılan takipler de dahil olmak üzere hiçbir takip yapılamayacağı ve evvelce başlamış takiplerin duracağı, bir takip muamelesi ile kesilebilen zamanaşımı ve hak düşüren müddetlerin işlemeyeceği; erteleme süresinin azami bir yıl olduğu, bu sürenin kayyımın verdiği raporlar dikkate alınarak mahkemece uygun görülecek süreler ile uzatılabileceği ancak uzatma süreleri toplamının dört yılı geçemeyeceği; erteleme süresi dolmamakla birlikte, mahkemenin kayyımın verdiği raporlardan şirketin mali durumunun iyileştirilmesinin mümkün olmadığı kanaatine varması halinde, erteleme kararını kaldırarak şirketin iflasına karar verilebileceği hüküm altına alınmıştır.

Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından verilen bir özalgede, “iflasın ertelenmesinin şirketi idare veya temsille görevlendirilmiş olanlar ya da alacaklılar tarafından iyileştirme projesinin hazırlanıp mahkemeye ibrazı ve mahkemenin de bu projeyi inandırıcı bulması halinde söz konusu olduğu, bu kararın verilmesi firmadan alacağı olanların alacaklarını tahsil etme imkanını ortadan kaldırdığı, İcra ve İflas Kanunu uyarınca iflasın ertelenmesi uygulamasında icra takiplerini engellediği, erteleme kararının dava açsın açmasını tüm alacaklılar bakımından sonuç doğurduğundan diğer alacaklıların dava açmalarına ve icra takibi yapmalarına gerek bulunmadığı, iflasın ertelenmesi kararının verilmesi ile iflasa ilişkin şartların varlığının tamamen ortadan kalktığından söz edilemeyeceği, bu durumda İcra ve İflas Kanunu uyarınca **borçlunun takibi engellendiğinden şüpheli alacak karşılığı ayrılmasının** mümkün bulunduğu” belirtilmiştir.⁵

Büyük Mükellefler Vergi Dairesi tarafından verilen özalgde de yukarıda belirtilen görüşe paralel olup, “iflasın ertelenmesi, şirketi idare veya temsille görevlendirilmiş olanlar ya da alacaklılar tarafından iyileştirme projesinin hazırlanıp mahkemeye ibrazı ve mahkemenin de bu projeyi inandırıcı bulması halinde söz konusudur. Bu kararın verilmesi firmadan alacağı olanların alacaklarını tahsil etme imkânını ortadan kaldırmamakta, salt icra takipleri engellenmektedir. Erteleme kararı dava açsın açmasını tüm alacaklılar bakımından sonuç doğuracağından alacaklıların dava açmalarına ve icra takibi yapmalarına gerek yoktur.

Bu nedenle, gerek alacaklı olduğunuz şirket hakkında “iflasın ertelenmesi” kararının verilmesi ile iflasa ilişkin şartların varlığının tamamen ortadan kalktığından söz edilemeyecek olması, gerekse iflası ertelenen borçlu şirketin takibi İcra ve iflas Kanunu hükmü uyarınca engellendiği hususları birlikte değerlendirildiğinde iflası ertelenen şirketten tahsil edilemeyen ve Kanunen takibine de imkân olmayan alacaklarınız için mahkemece iflasın ertelenmesine ilişkin kararın verildiği hesap döneminde şüpheli alacak karşılığı ayırmanız mümkün bulunmaktadır.” İfadelerine yer verilmiştir.⁶

Mükellefler iflas erteleme kararı bulunan firmalardan olan vadesi geçmiş ala-

5 GİB Kayseri Vergi Dairesi Başkanlığının 18.08.2009 tarih ve VUK-21/144-926 sayılı özalgesi

6 GİB Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığının 23.07.2009 tarih ve 25281 sayılı özalgesi

cakları için şüpheli alacak karşılığı ayırmadan önce söz konusu mahkeme kararının bir örneğini almalı ve gerektiğinde yetkililere ibraz etmelidir.

III-BORCA BATIKLIĞI ÖNLEYİCİ TEDBİRLER

A-Riskin Erken Teşhisi Komitesi Kurulması

Pay senetleri borsada işlem gören şirketlerde kurumsal yönetim kurallarının bir uygulaması olarak, yönetim kurulu, şirketin varlığını, gelişimini ve devamını tehlikeye düşüren sebeplerin erken teşhisi amacıyla gerekli önlemlerin ve çarelerin alınması ve riskin yönetilmesi amacıyla uzman bir komite kurmakla yükümlüdür. (TTK,Md:378)

Halka açık olmayan şirketler ise “riskin erken teşhisi komitesi”, denetçinin gerekli görüp durumu yönetim kuruluna yazılı olarak bildirmesi halinde derhal kurulması gerekir. Denetime tabi olmayan şirketlerde söz konusu komitenin yönetim kurulu tarafından kurulması mümkündür. Komite, yönetim kuruluna her iki ayda bir vereceği raporda durumu değerlendirir, varsa tehlikelere işaret eder, çareleri gösterir. Rapor varsa denetçiye de yollarır.

B- Şirketin Kendi Paylarını İktisap Veya Rehin Olarak Kabul Etmesi

Bir anonim şirket kendi paylarını, genel kurulun izni ile esas veya çıkarılmış sermayesinin yüzde onunu aşmamak koşulu ile bedellerinin tümü ödenmiş bulunan paylar ivazlı olarak iktisap ve rehin olarak kabul edebilir. (TTK; Md:379) Şirketin iktisap ettiği kendi paylarını belli bir süre içinde elden çıkarma mecburiyeti yoktur. Bu konuda genel kurul yetkili olup, hisseler mevcut ortaklara veya ortak dışına satılabilir.

Şirket yakın ve ciddi bir kaybı önlemek amacıyla kendi paylarını genel kurulun yetkilendirme kararı olmadan da iktisap edebilir. (TTK, Md:381)

Özellikle borsada işlem gören şirketlerin hisselerinde meydana gelen aşırı düşmeleri önlemek amacıyla şirketin kendi hissesini iktisap etmesi mümkündür. Bu hüküm manipülasyon amacıyla kullanılmaz. İktisap edilecek senet bedeli şirketin net aktifinden ödenebilir, ancak bu tutar kanun ve esas sözleşme uyarınca dağıtılmasına izin verilmeyen yedek akçeleri aşamaz.

C-Zor Durum Hali ve Kamu Borçlarının Ertelenmesi

Kamuya borcu olduğu halde borcunu ödemeyen veya taksitlendiremeyen bir mükellefin ticari faaliyetini uzun süre sürdürmesi mümkün değildir. Yukarıda sayılanların dışında, zor durum haline düşen işletmeler, 6183 sayılı Kanunun 48’nci maddesi çerçevesinde kamu borçlularının tecil ve taksitlendirilmesini talep edebilirler. Kanun hükmüne göre kamu alacağı 36 ayı geçmemek üzere faiz almak suretiyle ertelenebilir. Yıllık tecil faizi oranı %12, gecikme faizi oranı ise $(1,40 \times 12) = \% 16,8$ olarak uygulanmaktadır. Kanunda kamu borç türleri arasında bir ayırım yapılmadığı halde Maliye Bakanlığı pek çok vergi türünde (KDV, ÖTV,

geçici vergi, BSMV, ÖİV, harçlar) tecil ve taksitlendirme yapmamaktadır.⁷ Bu durum “zor durum halinde” olan işletmeler için ciddi bir sorundur. Maliye Bakanlığının 6183 Sayılı Kanunun 48’nci maddesinin amacına aykırı olan 2008/3 Sayılı Tahsilat İç Genelgesindeki sınırlamanın kaldırılması gerektiği düşünülmektedir. Özellikle KDV ve geçici verginin tecil edilmemesi kanundan beklenen amacın gerçekleşmesine engel olmaktadır. Maliye Bakanlığı “ **likidite oranının** 1 veya 1’in altına düşmesini “zor durum hali” olarak kabul etmektedir.⁸ Zor duruma düşen işletmelerin bu seçeneği de değerlendirmesi gerekmektedir.

IV- BORCA BATIKLIKTAN ÇIKILAMAMASI VEYA İFLAS ERTELEME KARARININ ALINAMAMASININ SONUCU

A- İflasın İstenmesi

İflasın istenmesinden önce yönetim kurulu üzerine düşen iyileştirme tedbirlerini ve kanuni imkanları göz önünde tutmak durumundadır. TTK’nun 376’ncı maddesine göre şirketin sermayesinin 2/3’ünü kaybetmesi veya borca batık hale düşmesi halinde, söz konusu yasal imkanlar sonuçsuz kaldığı takdirde **yönetim kurulu asliye ticaret mahkemesinden şirketin iflasını istemek zorundadır.**

B-Konkordato İstenmesi

İcra ve İflas Kanunun 285 ve izleyen maddelerinde dürüst borçluları korumak için borçlarını alacaklılarla uzlaşarak yeniden yapılandırmayı amaçlayan bir **müessesedir**. Buna göre konkordato, borçlunun alacaklılarının en az 2/3’ü ile yaptığı ve ticaret mahkemesinin tasdiki ile hüküm ifade eden bir anlaşmadır. Bu anlaşma ile alacaklılar borçluya karşı alacaklarının belirli bir yüzdesinden feragat ederler ve borçlu, borçlarının konkordatoda kabul edilen kısmını ödemekle borçlarının tamamından kurtulur

Konkordato hükümlerinden yararlanmak isteyen herhangi bir borçlu, tetkik merciine gerekçeli bir dilekçe ve bir konkordato projesi verir. Bu projeye ayrıntılı bir bilanço, gelir tablosu ve defterlerinin durumunu bildiren bir cetvel ekler.

İflâs talebinde bulunabilecek her alacaklı, gerekçeli bir dilekçeyle, tetkik merciinden borçlu hakkında konkordato işlemlerinin başlatılmasını isteyebilir.

Tetkik mercii borçluyu ve talepte bulunmuş ise alacaklıyı dinledikten sonra borçlunun durumunu, malvarlığı ve gelirlerini, taahhütlerini yerine getirmesine engel olan sebepleri ve konkordatonun başarı ihtimalini göz önünde tutarak,

7 2008/3 Sayılı Tahsilat İç Genelgesine göre katma değer vergisi, geçici vergi, özel tüketim vergisi, banka ve sigorta muameleleri vergisi, özel iletişim vergisi, harçlar (İkmalen tarhiyata dayanan tapu harçları hariç), fonlar, ecrimisil alacakları tecil ve taksitlendirmeye tabi tutulmamaktadır.

8 2008/3 sayılı Tahsilat İç Genelgesinde, 6183 sayılı Kanunun 48 inci maddesine göre yapılacak tecil ve taksitlendirme işlemlerinde borçlunun “çok zor durum” halinin tespitinde; bilanço esasına göre defter tutanlar için Dönen Varlıklar- Stoklar/Kısa Vadeli Borçlar” formülü sonucu bulunacak likidite oranının 1’den büyük olması durumunda borcun tecil edilmemesi, 1 veya 1’den küçük veya 0,5’den büyük olması durumunda 12 aya kadar, likidite oranının 0,5 veya 0,5’ten küçük olması durumunda ise borcun 24 aya kadar tecil edilebileceği belirtilmiştir.

projenin alacaklıları zarara sokmak kastından âri olup olmadığına göre konkordato talebinin uygun olup olmadığına karar verir.

Kural olarak konkordato mühleti içinde borçluya karşı hiçbir icra takibi yapılamaz. Mühletin verilmesinden önce başlamış olan takipler de durur. Bu yasağa aykırı olarak yapılan takipler ve icra takip muameleleri batıldır, re'sen dikkate alınması gerekir.

Konkordato mühleti içinde borçlu aleyhine takip yapılması yasağının bir sonucu olarak mühlet kararı ile kesilen zaman aşımı ve hak düşürücü süreler işlemez.

Resmi konkordato yanında özel konkordatodan da söz edilebilir. Alacak miktarında indirim veya süre verilmesi şeklinde yapılabilen özel konkordatoda tamamen alacaklılar ile borçlu arasında yapılmış bir anlaşmadır ve sözleşmenin tarafları olan alacaklılar ile borçlunun iradesine dayanır. Resmi konkordatodan farklı olarak özel konkordato, kabul etmeyen alacaklıyı bağlamaz ve resmi organların hiç bir şekilde katılımı söz konusu değildir.

Konkordatonun kabul edilebilmesi (mühlet verilebilmesi) için borçlu;

-Dürüst olmalı,

-Teklifinde samimi olmalı, (Teklif olunan para borçlunun mevcudu ile mütenasip olmalıdır.)

- Alacaklılarını zarar verici hareketlerde bulunmamış ve tutmaya mecbur olduğu defterlerini tutmuş olmalı,

-Borçlarının en az yüzde ellisini ödemeyi taahhüt etmeli, (asgari şart)

Konkordato mühletinin sonucunda rehin hariç borçlu aleyhine takip yapılamaz. (Borçlu aleyhine rehlin paraya çevrilmesi yolu ile takip yapılabilir veya daha önce başlamış olan rehin takiplerine devam edilebilir.) İcra ve İflas Kanunu 206. maddesinin 1. sırasında yazılı alacaklılar mühlet süresince takip yapabilirler veya başlamış olan takiplerine devam edebilirler. Borçlu genel olarak malları üzerinde tasarruf yetkisine sahiptir. Yalnız, bu tasarruf yetkisinin kullanılması konkordato komiserinin denetimi altındadır. Borçlu, mühlet içinde komiserin denetimi altında işlerine devam edebilir. Ancak, mühletin ilanından sonra; mallarını rehnedemez, gayrimenkullerini satamaz ve gayrimenkulleri üzerinde aynı hak tesis edemez, kefil olamaz, ivazsız tasarruflarda bulunamaz.

Konkordatoyu kabul eden en az üçte iki çoğunluktaki alacaklıların kaydedilmiş alacakların en az üçte ikisine sahip olmaları gerekir. Örneğin, 120 alacaklı varsa ve borçları toplamı 1.500.000,-TL ise, konkordatonun kabul edilebilmesi için en az 80 alacaklının konkordatoyu kabul etmesi ve bunların alacakları toplamının da en az 1.000.000.-TL olması gerekir.

İmtiyazlı alacaklılar, borçlunun anası, babası, eşi ve çocukları, rehinli ala-

çaklıların alacaklarının rehinle temin edilmiş olan kısmı. konkordato nisabının hesaplanmasında dikkate alınmazlar.

Ticaret mahkemesi, tasdik için gerekli şartlardan birinin bulunmadığı kanısına varırsa tasdik talebini reddeder ve borçlunun haczedilebilen tüm mallarının ihtiyaten haczine karar verir. Alacaklılardan herhangi biri, konkordatonun reddi kararının kesinleşmesinden itibaren yedi gün içinde Ticaret Mahkemesine başvurarak borçlunun doğrudan iflasını isterse, mahkeme doğrudan iflasa karar vermek zorundadır.

Kural olarak tasdik edilen konkordato mühlet verilmesinden önce doğmuş olan bütün alacaklar için mecburidir. Rehinli alacaklar ile konkordatoya yazdırılmış olan imtiyazlı alacaklar için konkordato mecburi değildir. Tasdik edilerek kesinleşen konkordato red oyu vermiş veya alacağını konkordatoya yazdırmamış olan alacaklılar için de mecburidir. İpotek ve rehin alacaklıları, konkordato mühleti içinde borçlu aleyhine takip yasağının istisnasını teşkil ederler. Borçlu bütün bu alacakları, konkordatoda kabul edilmiş olan nispette ve zamanda ödemek zorundadır.

Mühlet içinde borçlu aleyhine 6183 sayılı Kanuna göre yapılan takipler de dahil olmak üzere hiçbir takip yapılamaz ve evvelce başlamış takipler durur, ihtiyatî haciz kararları uygulanmaz, bir takip muamelesi ile kesilebilen zamanaşımı ve hak düşüren müddetler işlemez.

Mühlet sırasında taşınır veya taşınmaz rehniyle temin edilmiş alacaklar nedeniyle rehlin paraya çevrilmesi yoluyla takip başlatılabilir veya başlamış olan takiplere devam edilebilir; ancak bu takip nedeniyle muhafaza tedbirleri alınmaz ve rehinli malın satışı gerçekleştirilemez.206'ncı maddenin birinci sırasında yazılı alacaklar için haciz yoluyla takip yapılabilir. Konkordato aksine hüküm içermediği takdirde mühlet, rehinle temin edilmemiş her türlü alacağa **faiz işlemini** durdurur. (İİK; Md.289)

YARARLANILAN KAYNAKLAR:

1-6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu ve Gerekçesi

2-Mülga 6762 sayılı Türk Ticaret Kanunu

3-2004 sayılı İcra ve İflas Kanunu

4- 6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun

5-Maliye Bakanlığı genelge ve özelgeleri

6-İsmail KAYAR, "İflasın Ertelenmesinde Borca Batıklık ve İyileştirme Projesiyle İlgili Yargıtay Kararlarının Değerlendirilmesi." (Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi. Sayı:33, Temmuz/Aralık-2009)

7-Yusuf Gökhan PENEZOĞLU, "Sermaye Tamamlamalı Mı, Tamamlamamalı Mı?" (Yaklaşım, Ekim 2012, Sayı:238)



Dördüncü Oturum

Başkan

Mustafa ÖZYÜREK

YMM - TÜRMOB Onursal Genel Başkanı

**Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunlarının Birleştirilmesine
İlişkin Yasa Tasarısının
Değerlendirilmesi ve Öneriler**

Konuşmacı

Dr. Ahmet OZANSOY

Çankaya Üniversitesi

**Yap İşlet, Yap İşlet Devret ve Yap Kirala Devret Finansman
Modelli Yatırımların Muhasebeleştirilmesi ile
Vergilendirilmesinde Özellikli Konular**

Konuşmacı

Cengiz GÜNEŞ

Enerji Yatırımları Danışmanı

GELİR VE KURUMLAR VERGİSİ KANUNLARININ BİRLEŞTİRİLMESİNE İLİŞKİN YASA TASARISININ DEĞERLENDİRİLMESİ VE ÖNERİLER

Dr. Ahmet OZANSOY

Çankaya Üniversitesi

Saygıdeğer katılımcılar, tebliğime başlamadan önce herkesi saygıyla selamlıyorum.

Ankara Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirler Odası Başkanlığı tarafından bu panele davet edildiğimde, “*Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunlarının Birleştirilmesine İlişkin Yasa Tasarısının Değerlendirilmesi ve Öneriler*” başlıklı bir tebliğ sunmam istendi. Tam o günlerde Sayın Maliye Bakanımızın yeni Gelir Vergisi Kanunu tasarısının hazır olduğu, Ekonomi Koordinasyon Kurulu’nda tartışılmasının ardından Bakanlar Kurulu’na sevk edileceğine yönelik açıklamaları basın-da yer buluyordu. Ben de Odamızın, o günlerden bu yana yaklaşık 1,5 ay sonra yapılacak bu panelde yeni tasarının neler getirdiğiyle ilgili olarak bilgilendirme yapmayı amaçladığımı düşündüm ve severek bu nazik daveti kabul ettim. Böylece ben de sizlere sunmak için hazırlık yaparken yeni tasarımı etraflıca inceleme imkânı bulacaktım. Ancak o günden bu yana tasarı henüz ortaya çıkmadı. Ben buraya yönelik hazırlık yapmak amacıyla tasarımı edinmeye çalıştım fakat bu aşamada henüz kamuoyu ile paylaşılmasının uygun görülmediği söylendiği için tasarımı edinmek ve tasarının neler getirdiği konusunda sizi bilgilendirmek imkânından yoksun kaldım.

Önceden duyurulduğu için, konuyu değiştirmek de mümkün olamadı. Bu yönüyle zannederim panelin “en şanssız panelisti” unvanını hak ettim.

Elimizde tasarı mevcut olmadığından sizlere “neler olduğunu” anlatamayacağım ve bunun için özür dilerim. Ancak, tahmin yoluyla “neler olabilir” ya da “neler olması gerekir” sorularının cevaplarını tartışabiliriz diye düşünüyorum.

Şu anda bildiğimiz bir şey var: O da bu yeni tasarı ile gelir vergisi kanunu ve kurumlar vergisi kanunu birleştiriliyor. Bu ne demektir?

Literatürde, “gelir vergisi ile kurumlar vergisinin entegrasyonu-uyumlulaştırılması” denilen bir kavram yer almaktadır.

Entegrasyonu savunanların temel tezleri şudur: “*Gelir üzerinden alınan vergiler bütün dünyada, kişisel gelir üzerinden alınan gelir vergisi ve kurumların gelirleri üzerinden alınan kurumlar vergisi şeklinde ikili bir ayırıma tâbi tutulmuştur. Esasında kurumların/şirketlerin sahipleri de kişilerdir ve bireyler nihayetinde gelir elde edebilmek amacıyla şirket kurarlar. Dolayısıyla kurum kazançları eninde sonunda bireylerin kazançlarına dâhil olur ve bunlar da paylarına düşen kazançları üzerinden gelir vergisi öderler. Bu nedenle kurum kazançlarının ayrıca vergilendirilmesi çifte vergileme sonucunu doğurur. Bu sonucu engellemek amacıyla gelir ve kurumlar vergisi entegre edilmeli yani bütünleştirilmeli ve herhangi bir kurumdaki kâr payı elde eden gerçek kişinin, bu kâr payı dolayısıyla muhatap olduğu vergi yükünün, diğer kaynaklardan elde edilen gelirlere ilişkin vergi yükü ile aynı olması sağlanmalıdır*” demektedirler. Bu vergi yükü eşitliğini sağlamak üzere de çok çeşitli yöntemler önerilmektedir. Bunlar klasik model, tam entegrasyon modeli, temettü indirim yöntemi, split (farklılaştırılmış oran) sistemi, isnat (vergi alacağı) sistemi (ki, bizde de bir dönem uygulanmıştır), kâr payı istisnası gibi modellerdir ancak bunların ayrıntısı konumuz dışındadır. Sadece şunu söyleyebiliriz ki, bu modeller şirketlerden elde edilen kâr paylarının, kurum bünyesinde vergilendirilmiş olması kaydıyla hiç vergilendirilmemesinden, belli oranlarda (yani kısmen) vergilendirilmesine ya da kâr payından hesaplanan vergiden kurum bünyesinde ödenen verginin mahsup edilmesine veya dağıtılan kâr payına yönelik kurum bünyesinde hiç vergilendirme yapılmamasına kadar geniş bir yelpazede yöntem önermektedir. Temel amaç aynıdır: Tamamının dağıtılmasına karar verilen bir kurum kazancını elde edenler açısından oluşan vergi yükünün, başka kaynaklardan elde edilen bir kazançla ilişkin gelir vergisinin son dilimine isabet eden orandan daha fazla veya az olmaması.¹

Hemen belirtmek gerekir ki, bu görüşün karşısında da görüşler mevcuttur: Bunların tezleri de temelde şudur; “*Kurum kazançları da nihayetinde bireylere yöneldiği için ilk bakışta kurum kazançlarının ayrıca vergilendirilmesinin gerekmediği sonucuna ulaşılabilir. Ancak kurum olmanın birey olmaktan farklı olarak kazandırdığı kimi avantajlar nedeniyle kurumların ayrıca vergilendirilmesi gerekir. Örneğin kurum ortaklarının alacaklılara karşı tüm malvarlığıyla değil, koydukları sermaye nispetinde sorumlu olmaları, sermaye piyasasının finansman imkânlarından faydalanabilmeleri gibi avantajları mevcuttur. Neticede; kurumların onu meydana getiren ortaklardan ayrı ve bağımsız bir hukuki kişiliği vardır. Bu hukuki kişiliğin kendine has yetki, sorumluluk, amaç ve araçları bulunmaktadır. Bundan dolayı, ayrı bir hukuki kişiliğe ve üretim birimi olma niteliğine sahip bulunan kurumların sözü edilen nitelikleriyle yarattıkları ayrı kişiliğe ait gelirin de*

1 Karaca, Yüksel (2001a). “Vergi Entegrasyonu:Teori ve Tartışmalar-I”, Yaklaşım, Haziran-2001. (Erişim: http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=2001062626.htm, 29.03.2009)

kurumlar vergisiyle ayrıca vergilendirilmesi gerekir.”²

İşin doğrusu, dünya uygulamaları da genellikle bu ikinci görüş yani kurumların ayrıca vergilendirilmeleri doğrultusunda gelişmiştir. Ancak özellikle küreselleşmeyle beraber uluslararası vergi avantajının ülkeler bakımından önem kazanmasıyla paralel olarak tam entegrasyon olmasa bile kurum kazançlarının çifte vergilendirilmesini önlemeye ya da azaltmaya yönelik kısmi uygulamalar yaygınlaşmaya başlamıştır.

Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunlarının birleştirilmesi denilince birinci olarak bunu anlayabiliriz.

İkinci olarak da, vergi entegrasyonu ile ilgisi olmaksızın, mevcut iki kanunun ortak maddelerinin birleştirilmesi ve mümkün olabilecek yeni ortak maddeler ihdas edilmesi yoluyla tek bir kanun metni haline getirilmesini anlayabiliriz.

Doğrusu, bizim yeni tasarımız açısından bunlardan hangisinin geçerli olduğunu ya da belki de her ikisinin de geçerli olup olmadığı konusunda hiçbir bilgim mevcut değildir. Ancak bu konuda, ikinci anlayışın yani iki kanunun ortak noktalarının belki çoğaltılarak birleştirilmesi yoluyla tek bir kanun metni ortaya çıkarılacağı ancak bireylerin ve kurumların ayrı ayrı vergilendirilmeye devam edeceği yönünde bir tahmin de bulunabilirim.

Dünyada gelir ve kurumlar vergilerinin ayrı ayrı birer kanun olarak yer aldığı ülkeler çoğunlukta olmakla birlikte tek bir kanun ile hem bireylerin hem de kurumların vergilendirildiği örnekler de mevcuttur. Örneğin Amerika Birleşik Devletleri’nde sadece bu iki kanun da değil, tüm vergi kanunları “USC, Title:26 Internal Revenue Code” adını verdikleri tek bir yasa da yer almaktadır. Ancak bu yukarıda anlattığımız anlamda bir entegrasyon değil, Amerikan yasama tekniğinin bir sonucudur.

Yaptığımız tahmin doğrultusunda, yeni tasarıda neler yer almalıdır?

Aslında bu konuda Sayın Maliye Bakanımızın kamuoyuna yaptığı bazı açıklamalardan³ ipuçları çıkarmak mümkündür:

1- İfade edilen ilk husus, yeni yasanın basit, anlaşılabilir ve öngörülebilir olmasıdır. Bu husus esasında tüm vergi kanunlarımız açısından arzu edilir bir amaçtır. Ancak ekonomik yaşamın karmaşıklığı ve uluslararası ticaretin gelişmesi, kaçınılmaz olarak yasaları karmaşıklaştırmaktadır. Buna rağmen mümkün olduğunca basit ve anlaşılır yasa yapmak çok önemli bir hedeftir.

2- İkinci olarak ifade edilen husus geçici maddeleriyle beraber toplam yaklaşık 250 maddeyi bulan gelir ve kurumlar vergisi kanunlarının 100 madde ci-

2 Önen, Sacit (1998). “Kurumlar Vergisi, Ekonomik Etkileri ve Yansıma İmkânları”, Vergi Dünyası, Sayı:88, Aralık-1998. (Erişim: <http://www.vergidunyasi.com.tr/Dergiler.asp?ID=751>, Erişim Tarihi: 26.03.2009)

3 http://ekonomi.haberturk.com/makro-ekonomi/haber/773092-vergi-sisteminde-devrim_02/09/2012. http://ekonomi.haberturk.com/makro-ekonomi/haber/773508-hocalara-kacis-yok_04/09/2012

varına indirilmesidir. Bu sonuç, zaten biraz önce ifade ettiğimiz basit ve anlaşılır yasa yapma isteğinin neticesidir. Ancak bugün toplamda 250 maddelik 2 kanunun 100 maddeye indirilmesi çok kolay değildir. Sanırım eski kanunda birbiriyle ilişkili birkaç maddenin tek maddede birleştirilmesiyle 100 maddeye indirmek mümkün olabilir.

3- İfade edilen üçüncü husus, yeni tasarı ile yeni vergi getirilmeyeceği ve vergi oranlarının değişmeyeceğidir. Bu ifadeden gelir vergisinde en üst dilim oranının % 35 olarak, kurumlar vergisi oranının da % 20 olarak kalacağını anlıyoruz. Yeni vergi getirilmeyeceğine göre şu anda geçerli olan gelir unsurları aynen geçerli olacak demektir. Bilindiği üzere bizim vergi mevzuatımızda “kaynak teorisi” geçerli. Yani yasada açıkça tanımlanmayan gelir unsurları vergiye tâbi değildir. “Net artış teorisi”nde ise gelirin kaynağı önemli olmayıp, dönem başı ve dönem sonu toplam mal varlığındaki net artış vergiye tâbi tutulmaktadır. 4369 sayılı Kanun ile gelirin tanımı net artış teorisine göre yapılmıştı ama yürürlüğe girmeden 4444 sayılı Kanun ile tekrar kaynak teorisine dönüldü. Yeni tasarıda kaynak teorisi anlayışının aynen süreceğini söyleyebiliriz. Yani yine eskiden olduğu gibi ticari kazanç, zirai kazanç, serbest meslek kazancı, ücret, gayrimenkul ve menkul sermaye iratları, diğer kazanç ve iratlar bulunacaktır. Ancak başta diğer kazanç ve iratlar olmak üzere bunların tanımlanmasında yenilikler olabilir. Bir ara veraset ve intikal vergisi kanunun kaldırılarak gelir vergisine eklenmesi tartışılmıştı ancak son zamanlarda sanıyorum gündemden kalktı.

4- Bir diğer husus vergi tabanının genişletilmesi meselesidir. Kaynak teorisi anlayışından vazgeçilmeyeceğine göre vergi tabanının genişletilmesi için bir yandan kayıtdışı azaltacak önlemler getirilecek, öte yandan da istisna ve muafiyetler daraltılacaktır. İstisna ve muafiyetlere birazdan değineceğim. Kayıtdışı azaltacak önlem olarak belge düzeninin oturmasını temin etmeye yönelik vergi iadesi, fişlerde piyango uygulaması, post cihazlarına yazar kasaların bağlanarak otomatik fiş kesilmesinin sağlanması gibi önlemler düşünülebilir. Bu noktada geçmişte mevcut olan bir vergi güvenlik önleminin yeniden düşünülmesi de gündeme gelebilir. Bu önlem hayat standardı esasının yeni bir anlayışla yeniden dizayn edilmesi olabilir. Bilindiği üzere her yıl beyanname verme dönemlerinin hemen ertesinde gazetelerde doktor, avukat, mimar, kasap, ayakkabıcı gibi birçok kesimin ödedikleri vergilerin asgari ücretlinin vergisinin bile altında kaldığı, oysa bunların yaşam standartlarının bu düzeyin çok üzerinde olduğu konusunda haberler mutad hale gelmiştir. Kabaca Gelir Vergisinin ancak %10’u (avukat, doktor, mobilyacı, bakkal, kasap, manav, kırtasiyeci, ayakkabıcı vs. gibi) mükelleflerce beyan edilerek ödenmektedir. Bu tutar toplam vergi gelirlerinin % 1,8’ine tekabül etmektedir ve damga vergisi tutarından bile düşüktür. Kurumlar vergisiyle birlikte düşünüldüğünde toplam vergi gelirlerinin ancak yaklaşık %12’si beyana dayanılarak ödenmektedir. Bu tabloyu düzeltmek amacıyla hayat standardı benzeri bir vergi güvenlik önleminin tekrar düşünülmesi olasıdır.

5- Vergi tabanının genişlemesi amacına yönelik olarak basit usulün kapsamının daraltılması da beklenilebilir. Bu konuda yıllardan beri durumları tartışma konusu olan taksit ve dolmuş işletenlere yönelik bir düzenleme yapılabilir. Bunların gerçek usulde vergilemeye yaklaştırılmaları bakımından taksimetrenin otomatik yazar kasa fişi kesmesi gibi önlemler öteden beri tartışılmaktadır. Yeni tasarıda bu konuda da bir düzenleme yer alabilir.

6- Yine vergi tabanının genişletilmesi bağlamında teknolojik gelişmelere paralel olarak elektronik ticaret ve bu ticarete aracılık eden ortamların etkin vergilenmesi yolunda bazı adımlar da atılabilir diye düşünüyorum.

7- İfade edilen bir diğer husus, beyanname veren mükellef sayısının artırılmasıdır. Buna göre; daha önce tevkif suretiyle vergilendirilip bu vergileme nihai vergi sayılan ve beyanı gerekmeyen gelir unsurlarının beyannameye dâhil edileceği ve yine daha önce istisna veya muafiyet kapsamında olan gelir unsurları ya da mükelleflerin istisna ve muafiyetlerinin kaldırılacağı veya daraltılacağı anlaşılmaktadır.

8- Nitekim muafiyet ve istisnaların yeniden düzenleneceği ve daraltılacağı Sayın Maliye Bakanımız tarafından ifade edilmiştir.

a. Daraltılacak istisnalar konusunda en çok konuşulan ve popüler olan futbolcuların vergilendirilmesidir. Bilindiği üzere Gelir Vergisi Kanunu'nun geçici 72'nci maddesine göre 31/12/2017 tarihine kadar sporculara yapılan ücret ve ücret sayılan ödemelerden en üst ligdekiler için % 15, en üst altı ligdekiler için % 10, diğer liglerdeki ile lig usulüne tâbi olmayanlar için % 5 oranlarda gelir vergisi tevkifatı yapılmakta, bu gelirler için yıllık beyanname verilmemekte, diğer gelirler dolayısıyla beyanname verilmesi halinde de bu gelirler beyannameye dâhil edilmemektedir. Bu geçici maddenin yeni tasarı ile birlikte kaldırılacağı anlaşılmaktadır. En azından en üst ligde oynayanlar için kaldırılabilir. Buna göre örneğin süper ligde oynayan futbolcular en üst dilimden % 35 oranında vergi ödeyeceklerdir. Burada önem kazanan konu futbol kulüplerinin durumu ne olacaktır? Bilindiği gibi pek çok kulüp anonim şirket şeklinde örgütlenmiştir. Futbolcular genellikle net tutar üzerinden anlaştıklarından vergi yükü çoğu kez kulüp üzerinde kalmaktadır. Kulüpler bu vergi borçlarını ödeyemediklerinde ciddi bir baskı grubu haline gelmektedirler. Zaten futbolcuların sadece tevkifat usulüyle düşük oranda vergilendirilmelerinin nedeni de budur. Dolayısıyla futbolcuların vergi oranları artırılırsa, bunun kulüplere yansımaları kaçınılmaz olacağından, hiç değilse kurum vergi yükünü azaltmak amacıyla anonim şirket şeklindeki spor kulüplerinin sportif faaliyetlerden elde ettikleri gelirlerin vergi dışı bırakılması düşünülebilir.

b. İstisnaların daraltılması konusunda en önemli madde hali hazırdaki 18'nci madde yani serbest meslek kazançlarındaki istisnalar olduğu anlaşılmaktadır. Bilindiği gibi; «müellif, mütercim, heykeltıraş, hattat, ressam, bestekâr, bilgisayar

programcısı ve mucitlerin ve bunların kanuni mirasçılarının şiir, hikâye, roman, makale, bilimsel araştırma ve incelemeleri, bilgisayar yazılımı, röportaj, karikatür, fotoğraf, film, video, radyo ve televizyon senaryo ve oyunu gibi eserlerini gazete, dergi, bilgisayar, internet, radyo, televizyon ve videoda yayınlamak veya kitap, CD, disket, resim, heykel ve nota halindeki eserleri ile ihtira beratlarını satan veya bunlar üzerindeki mevcut haklarını devredenlerin elde ettikleri gelirler 94'üncü maddenin 2/a bendine göre % 17 oranında gelir vergisi tevkifatına tâbidir. Bu gelirlerin, en azından bazılarının ya da belirli haddi aşanlarının beyan usulüyle normal vergi oranlarına tâbi olması kuvvetle muhtemeldir. Burada özellikle köşe yazarları ile yüksek meblağlı paralar kazanan yazarlar tartışma konusu yapılmaktadır.

c. Buna karşılık; oymacılık, elekçilik, dikiş-nakış, bastonculuk, çini yapımı gibi el sanatlarına yönelik esnaf ile evde yaptığı yiyecekleri satan ev hanımlarına gelir vergisi muafiyeti hatta birazcık genişleyerek de devam etmesi beklenmektedir. Milli Eğitim Bakanlığının bu tür el sanatlarını öğreten okullarında ve aynı nitelikteki özel okullarda, öğrenim sırasında üretilen ürünleri döner sermaye kanalıyla satan işletmelere bir muafiyet söz konusu olabilir. Zaten bunlara muafiyet tanınmasa da oradan ciddi bir vergi geliri elde edilmesi mümkün değildir.

d. Yeri gelmişken, okullara ilişkin muafiyetle ilgili bir hususu da belirtmek istiyorum. Eğitime sağlanan vergisel avantajlar, benim master tezi konum idi. GVK'nın 20'nci maddesinde okul öncesi eğitim, ilk ve orta öğretim özel okulları faaliyete başladığı vergilendirme döneminden itibaren 5 yıl vergiden istisnadır. Pek çok okul, 5 yıl dolunca isim değiştirmekte, ortaklar da ana, baba ya da akrabalarından birkaç tane eklenip çıkartılarak değiştirilmekte ve yeni bir okul diye tekrar 5 yıllık muafiyetten faydalanmak istemektedirler. Maliye, okulun aynen devam ettiği gerekçesiyle haklı olarak bunu kabul etmemekte, konu yargıya gittiğinde ortaklar değiştiği için, yer aynı bile olsa aynı işletme sayılamaz kararları verilmektedir. Bence 5 yıllık tam muafiyet yerine sürekli olarak düşük oranlı vergileme tercih edilmelidir. Örneğin eğitim işletmeleri tarifeye göre 5'er puan düşük vergilenebilir. Bunun bütçeye ciddi bir yükü olmaz, zira özel eğitime yapılan yatırımlar, devletin eğitim masraflarını düşürücü bir etkiye sahiptir. Hatta bir ara öğrencilerin bir kısmının özel okullarda devlet tarafından okutulmasının, bizzat devletin okutmasından daha ucuza geldiği bile ifade edilmişti Milli Eğitim Bakanlarımız tarafından. Dolayısıyla özel okullara süreli muafiyet yerine, süresiz düşük oranlı vergileme düşünülmelidir. Hatta bir adım ileri gidiyorum. Eğitimde kalite, neticede ülke kaynaklarının gelişmesi demektir ve kaliteli eğitim için köklü okullar önemlidir. Bunu temin etmeye yönelik olarak belli bir oranın altına inmemek şartıyla diyelim ki her 10 yılda bir tarifesi 1 puan düşürmek gibi bir teşvik de düşünülebilir. Bunun uzun vadede istihdama olacak katkısı da göz ardı edilmemelidir.

e. İstisna daraltılması denilince akla gelen bir diğer husus, kurumların aktif-

lerinde 2 tam yıl kalan gayrimenkullerin satış gelirlerinin, pasifte bir hesapta tutulmak kaydıyla % 75'inin vergi dışı olmasıdır. Burada 2 yıllık sürenin uzatılması ya da istisna edilen kısmın düşürülmesi gündeme gelebilir. Yine buna benzer şekilde gerçek kişilerin gayrimenkul satışlarında vergilendirilmemek için gerekli olan "5 yıl içinde elden çıkarmamak" şartı da biraz daraltılabilir. Yani 5 yıllık süre düşürülebilir ya da satış bedelinin belli bir oranı vergiye tâbi tutulabilir.

f. Aslında istisna ve muafiyetlerin daraltılması düşünüldüğünde ilk akla gelmesi gereken gelir unsuru vergi dışı bırakılan ya da düşük oranda vergilendirilen menkul sermaye iradı gelirleridir. Bilindiği üzere mevduat faizi (%15), kar payı (%15), repo faizi (%15), tahvil-bono faizleri (%10) gibi pek çok menkul sermaye iradı tevkifata tâbi. Hatta İMKB kökenli bazı menkul kıymetler örneğinde (tam mükellef kurumlara ait olan ve İMKB de işlem gören ve 1 yıldan fazla elde tutulan hisse senetleri için verilen kâr payları) olduğu gibi bazılarında tevkifat da yok. 86'ncı maddeye göre beyan sınırı aşıldığında da (2012 yılı gelirleri için 25.000.-TL) bunların bir kısmı beyannameye dâhil edilmiyor ancak tevkif suretiyle ödenen verginin tamamı indirim konusu yapılıyor. Bu durumda bazı hallerde vergi iadesi bile çıkması mümkün oluyor. Sonuçta menkul sermaye iratları ya yalnızca tevkifat ile düşük oranda vergilendiriliyor ya da beyan sınırı aşıldığında beyannameye dahil edilmeyen kısmı yüzünden efektif vergi oranı düşük kalıyor. Ancak burada çok önemli bir zorluk var. Menkul sermaye iratlarının yüksek oranlarda vergilendirilmesi pek olası değil. Zira Türkiye'nin her yıl ortalama 60 milyar dolar yabancı sermayeye ihtiyacı var. Cari işlemler açığını karşılamak için sermaye girişini engellemeyecek bir denge tutturulması hayati önemdedir. Bu bakımdan yeni tasarıda menkul sermaye iratlarıyla ilgili yeni düzenlemeler beklenebilir ancak bunlara uygulanacak istisna ve muafiyetlerin fazlaca daraltılacağı beklenmemelidir. Ancak dar mükellef sayılmak için gerekli olan şartlarda bir kısıtlamaya gidilebilir. Örneğin şu anda "belli ve geçici görev için" Türkiye'ye gelen iş, ilim ve fen adamları Türkiye'de yerleşmiş sayılmıyorlar ancak "geçici süre"nin ne olduğu belli değildir. Burada bir belirleme yapılarak uzun süre Türkiye'de faaliyet gösteren yabancıların tam mükellef olarak vergilendirilmesi yoluna gidilebilir.

9- Sayın Maliye Bakanı tarafından ifade edilen bir diğer husus, girişimcilik, yatırımlar, tarımsal üretim ve istihdam başta olmak üzere ekonomiyi teşvik edecek yaklaşımlar üzerine gidileceğidir. Bu ifadeden yatırım indirimi müessesesinin yeniden düzenlenerek yürürlüğe konulacağı sonucunu çıkartmak mümkün olabilir diye düşünüyorum. İstihdamı teşvike yönelik tedbirler hem yeni yatırımlar hem de o yatırımlarda çalışacak işçiler bakımından düşünülebilir. Bu anlamda girişimciliği teşvik etmek adına çeşitli vergisel avantajlar getirilebilir. Bunlar; sosyal güvenlik primlerinin düşürülmesi, ilk yıllarda daha yüksek gider ve amortisman ayrılmasına izin verilmesi ya da daha düşük oranda vergilendirilmesi vs. olabilir. İstihdam bağlamında özürülere yönelik bazı avantajlar da getirilebilir.

Son yıllarda çeşitli kanunlarla özürhüleri toplumsal yaşama daha fazla katılabilmelerini temin amacına yönelik çok önemli adımlar atıldı. Bunların bir devamı olarak özürhü çalışanlara yönelik vergi muafiyeti tanınabilir.

10- Sayın Bakanımızın tarımsal üretimi teşvik edecek yaklaşımlar sözünden, ben zirai kazançla ilgili olarak da önemli değışikliklerin yapılabileceğı sonucunu çıkartıyorum. Tarımsal üretimi teşvik etmek amacıyla, gerçek usulde vergilendirilen çiftçilere tarifeye göre düşük oranda vergileme ya da ürün türüne göre gelirin belli bir kısmının istisna edilmesi gibi bir uygulamaya gidilebilir. Burada zirai işletmelerle ilgili bir probleme de değinmek gerekir. Zirai faaliyette bulunan şirketler ticari kazanç hükümlerine göre vergilendirildikleri için, genellikle ziraat sektöründe şirketleşme ve büyük işletme oranı oldukça düşük kalmaktadır. Yeni tasarıda endüstriyel ziraati teşvik ederek rekabeti artıracak bazı tedbirler de düşünülmelidir.

11- Sayın Bakanın önemli ifadelerinden biri de cari açığı azaltmaya yönelik bir çaba olarak enerji tasarrufunun teşvik edileceğı konusudur. Cari açığı artıran en önemli enerji ödememiz petrol ithalatına yaptığımız ödemedir. Bu cümle vergi bağlamında sarf edilmiş ise taşımacılık sektörü dışındakilere yönelik olarak yakıt giderlerine bir üst limit getirilmesi yani gider kısıtlamasına gidilmesi söz konusu olabilir. Bu kapsamda işletmede kullanılan araçların, işletmenin işgal konusuyla uyumlu olması şartı da getirilebilir.

12- Yeni tasarıda yapılması gerekenlerden biri de gider kabul edilmeyen harcamaların kapsamlarının daraltılması gereğidir. Böyle bir adımın ilk bakışta matrahı aşındırmak yoluyla vergi gelirlerinde bir gerilemeye sebep olunacağı düşünülse bile orta vadede kayıtdışılığı önleme fonksiyonu dolayısıyla vergi gelirlerinde artış sağlayacağı rahatlıkla söylenebilir. Çünkü bu durumda bir yükümlünün geliri, diğer mükellefin gideri olduğundan mükellefleri sürekli olarak belge alıp vermeye zorlar. Bazı giderlerin tümünün olmasa bile %25-30'unun bile indirim konusu yapılmasına izin verilmesi, karşı tarafın gelirinin %100'ünün kayıt altına girmesi anlamına gelir. Bu bağlamda ücretliler için eskiden olduğu gibi özel gider indirimi benzeri bir müessesenin tekrar getirilmesinin faydalı olacağını düşünüyorum. Çünkü özel gider indiriminin kaldırılmasıyla beraber alışverişlerde belge talebi tamamen bitti ve satıcının insiyatifine bırakıldı. Türkiye'de kayıtdışılık sadece vergi dairesine uğramayanlardan değil, daha fazlaca kendisi kayıtlı olup, faaliyetleri kayıtsızlardan kaynaklanmaktadır. Bunu önlemenin yolu da belge düzenini oturtmaktır.

13- Bilindiğı üzere Gelir Vergisi Kanunu ile Kurumlar Vergisi Kanunu arasında şöyle bir ilişki vardır. KVK'nun 6'ncı maddesinde safi kurum kazancının tespitinde GVK'nın ticari kazançla ilgili hükümlerinin uygulanacağı hükme bağlanmıştır. Bunun anlamı, GVK'na göre ticari kazanç hesaplanırken dikkate alınan indirilecek ve indirilemeyecek giderlerin, kurum kazancı açısından da geçerli

olmasıdır. Ticari kazancın hesaplanmasında indirilecek giderler GVK'nın 40'ıncı maddesinde, kanunen kabul edilmeyen giderler ise 41'inci ve 90'ıncı maddelerinde sayılmıştır. Ayrıca aynı Kanun'un 89'uncu maddesinde de ticari kazanç açısından da geçerli olmak üzere beyanname üzerinden yapılabilecek indirimler belirlenmiştir.

KVK'nın 6'ncı maddesinde yer alan hüküm gereği, GVK'da ticari kazancın tespiti açısından hüküm altına alınmış indirilecek ve indirilemeyecek giderlerin KVK'da tekrar edilmemesi gerekir. Kanun yapma tekniği gereği, KVK'da kurum kazancının tespiti açısından giderler ve indirilemeyecek giderler, ancak kurum kazancına özgü ise yani ayrıca ticari kazanç açısından GVK'da yer almıyor ise bulunmalıdır.

Oysa KVK'nın 10'uncu maddesinde sayılan indirimlerin pek çoğu, esasen GVK'nın 89'uncu maddesinde yer alan indirimlerin tekrarıdır.⁴ Benzer şekilde; KVK'nın 11'inci maddesinde sayılan kanunen kabul edilmeyen giderlerin de bir kısmı, GVK'nın 41'nci maddesinde sayılan kanunen kabul edilmeyen giderlerin tekrarıdır⁵.

Bu metot, bu hükümler arasındaki olası bir farklılığın belirsizliğe yol açması sonucunu doğurmaktadır. Örneğin GVK'nın 89'uncu maddesinin ilk fıkrasının 4 numaralı bendinde; genel ve özel bütçeli kamu idareleri, il özel idareleri, belediyeler, köyler ile kamu yararına çalışan dernekler ve Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflara yıllık toplamı beyan edilecek gelirin kalkınmada öncelikli yöreler için % 10'unu, diğer yöreler için % 5'ini aşmamak üzere, makbuz karşılığında yapılan bağış ve yardımların indirim konusu yapılabileceğini düzenlemektedir. Aynı hüküm KVK'nın 10'uncu maddesinin ilk fıkrasının "c" bendinde de yer almaktadır. Ancak 2 hüküm arasında bir fark bulunmaktadır: GVK'da yer alan ve söz konusu indirimin kalkınmada öncelikli yörelerde % 10 oranında uygulanacağını belirten parantez içi hüküm mevcut değildir. Bu durumda, kurumlar vergisi mükellefleri, söz konusu vakıflara yaptıkları bağışları, kalkınmada öncelikli yörede bulunsun dahi % 5 oranında mı indirecektir, yoksa kurum kazancının ticari kazanç gibi hesaplanacağı hükmüne dayanarak % 10 olarak mı indirecektir? İşte Gelir ve Kurumlar vergilerinin tek metinde birleştirilmesinin bu tür anlaşılabilir durumları ortadan kaldıracak da söylenebilir.

14- Yeni tasarıda gider kabul edilen bazı harcamaların daraltılması yoluna da gidileceği anlaşılmaktadır. Özellikle yeterli özsermayesi olduğu halde yabancı kaynak kullanan işletmelerin ödedikleri faiz ve komisyonları gider yazmaları

4 Örneğin, genel ve özel bütçeli kamu idarelerine yıllık toplamı beyan edilecek gelirin % 5'ini aşmamak üzere yapılan bağış ve yardımlar, aynı kamu idarelerine bağışlanan okul, sağlık tesisi, öğrenci yurdu, çocuk yuvası, yetiştirme yurdu, huzurevi vs. gibi kurumlara yapılan her türlü bağış ve yardımlar, Kültür Bakanlığınca desteklenen çalışmalar ya da organizasyonlar kapsamında yapılan harcamalar, sponsorluk harcamaları, Ar-Ge harcamaları, Kızılay'a yapılan bağışlar her iki kanunda da sayılmıştır.

5 Her türlü para cezaları ve vergi cezaları, teşebbüs sahibi ya da ortaklarının suçlarından doğan tazminatlar, alkol ve tütün mamullerine ait reklam giderleri, işletmenin esas faaliyet konusuyla ilgili olmayan hava ve deniz taşıtlarının giderleri ve basın yoluyla işlenen fiillerden kaynaklanan tazminat giderleri gibi.

öteden beri tartışılmaktadır. Özellikle de halka açık şirketlerde, bu durumun küçük yatırımcı aleyhine kullanıldığı söylene gelmektedir. Bu kapsamdaki işletmelere bir gider kısıtlaması getirilmesi düşünülebilir.

15- Öte yandan özellikle ticari kazançla ilgili olarak neyin ticari kazanç sayılıp sayılmayacağı noktasında bazı problemler mevcut. Örneğin kat karşılığı ya da kendi arsasına özel inşaat yapanların durumu gibi. Yeni tasarıda bunlara yönelik bir belirleme yapılması da uygun olacaktır. Kendi arsasına inşaat yapıp ya da yaptırıp daire satışı yapanlara yönelik belirli bir sayı, tutar, yüzölçüm veya emlak vergisi değeri gibi bir ölçüye göre ticari kazanç sayılıp sayılmama konusunda belirleme yapılması beklenebilir.

16- Bilindiği gibi, yeni Türk Ticaret Kanunu'nda avans kâr payı dağıtımı müessesesi getirildi. Gelir vergisi kanunumuzda da buna paralel olarak özellikle yıllara sari inşaat işlerinden elde edilen gelirin vergilendirileceği dönem bakımından avans kâr payı dağıtımıyla uyumlu bir düzenleme yapılabilir.

17- Vergi iadesine yönelik bazı düzenlemeler de yapılabilir yeni tasarıda. Özellikle tevkif suretiyle vergilendirilip, beyan sınırını aşınca beyan edildiğinde vergi iadesi çıkan durumlar için iadeyi önleyen bir hüküm getirilebilir diye düşünüyorum. Öte yandan iade konusunda mükellefler bakımından geçerli olan bir sıkıntı da giderilebilir. Bilindiği üzere vergi iadesi çıkması durumunda 1 yıl içinde talep edilmesi gerekiyor. 1 yıllık süre kaçırıldığı zaman iade mümkün olamıyor. Bu sürenin kaçırıldığı durumlarda işletme sahipleri ile muhasebe servisi çalışanları arasında ciddi problemler ve işten çıkarmalar söz konusu olabiliyor. Belki bu 1 yıllık sürenin uzatılması söz konusu olabilir.

18- Bunların dışında özellikle örtülü sermaye, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı, kontrol edilen yabancı kurum kazancı, vergi cennetlerine yapılan ödemeler gibi müesseselerin yeni tasarıda da aynen yer alacağını kolaylıkla tahmin edebiliriz. Belki geçmiş uygulamada, bu müesseselerin uygulanmasında karşılaşılan bazı sorunları giderici ifadeler eklenebilir. Örneğin ilişkili kişi tanımının netleştirilmesi gibi.

Elimizde tasarı olmadan, ancak Sayın Maliye Bakanımızın basına yaptığı açıklamalardan edindiğimiz ipuçlarına ve tahminlerimize dayanarak yeni gelir vergisi tasarısı hakkında benim söyleyebileceklerim bunlardan ibaret. Sabrınız ve hoşgörünüz için hepinize teşekkür ediyor, saygılar sunuyorum.

YAP İŞLET DEVRET, YAP İŞLET, YAP KİRALA DEVRET ve İŞLETME HAKKI DEVİRLERİNDE VERGİ UYGULAMALARI

Cengiz GÜNEŞ
Enerji Yatırımları Danışmanı



GÜNDEM

YASAL DAYANAKLAR

MODELLERİN AÇIKLAMASI

MODELLERİN KARŞILAŞTIRILMASI

VERGİSEL KONULAR

TEŞVİKLER

SPK MEVZUATI

TTK

KAYNAK:Cengiz GÜNEŞ,Enerji ve Altyapı Yatırım Modelleri ANKARA 2001



MODEL YATIRIMLARIN YASAL DAYANAĞI

MODEL	KANUN
YAP İŞLET DEVRET MODELİ	3096,3465,3996
YAP İŞLET MODELİ	4283
İŞLETME HAKKI DEVRİ	3096,3465,4046,5335
YAP KİRALA DEVRET	5396



YAP İŞLET DEVRET MODELİ TANIMLAR

- İleri teknoloji veya
- yüksek maddi kaynak ihtiyacı duyulan projelerin gerçekleştirilmesinde kullanılmak üzere geliştirilen özel bir finansman modeli olup, **elde edilecek kâr dâhil yatırım bedelinin şirkete, şirketin işletme süresi içerisinde ürettiği mal veya hizmetin idare veya hizmetten yararlananlarca satın alınması suretiyle ödenmesini, ifade eder.**
- Görevlendirme usulleri
 - » **Tüm istekliler arasında kapalı teklif usulü,**
 - » **Belli istekliler arasında kapalı teklif usulü,**
 - » **Pazarlık usulü, uygulanabilir.**
- Görevin gereğine göre bu usullerden hangisinin uygulanacağı idare tarafından tespit edilir. Gerekteğinde YPK, yatırım ve hizmetlerin özelliğine göre görevlendirme usulüne karar verebilir.
- Sermaye şirketi:** Türkiye Cumhuriyeti kanunlarına göre kurulmuş veya kurulacak olan ve kamu iktisadi teşebbüsleri dâhil kamu kurum ve kuruluşlarının da ortak olabildiği, bu Kararın öngördüğü diğer şartları taşıyan anonim şirketi veya 5/6/2003 tarihli ve 4875 sayılı Doğrudan Yabancı Yatırımlar Kanunu hükümlerine göre Türkiye'de faaliyette bulunan kuruluşu,
- Ücret:** YİD modeliyle gerçekleştirilecek yatırım sonucu üretilecek mal veya hizmetlerin karşılığı olarak ödenecek fiyat veya bedeli,
- Katkı payı:** Görevli şirketin ürettiği mal veya hizmetin bedelinin, mal veya hizmetten yararlananlar tarafından tamamen veya kısmen ödenmesi mümkün olmayan yatırımlarla ilgili yapılacak görevlendirmelerde, mal veya hizmetten yararlananların tüketim veya kullanım miktarları da dikkate alınarak belirlenen ve idare tarafından görevli şirkete tamamen veya kısmen yapılan ödemeyi, ifade eder.

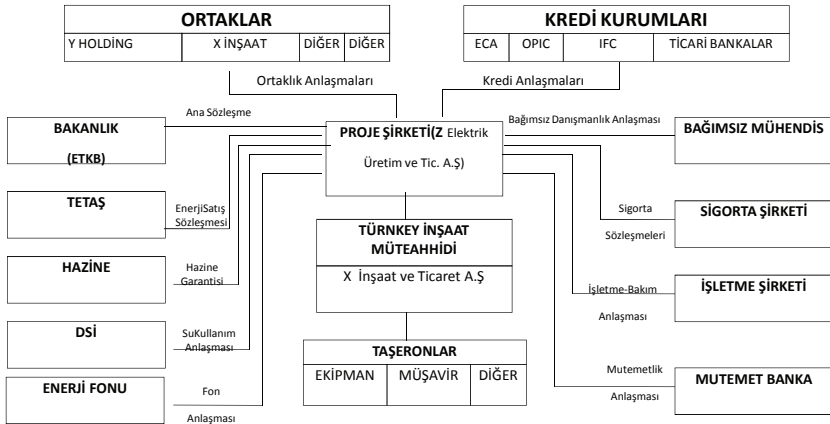


KAPSAM

- Köprü, tünel, baraj, sulama, içme ve kullanma suyu, arıtma tesisi, kanalizasyon, haberleşme, elektrik üretimi, iletimi, dağıtımı ve ticareti, maden ve işletmeleri, fabrika ve benzeri tesisler, çevre kirliliğini önleyici yatırımlar ile bu kapsamda atık toplama-ayırma, geri kazanım, geri dönüşüm, yakma ve bertaraf tesisleri, otoyol, trafiği yoğun karayolu, demiryolu, gar kompleksi, lojistik merkezi, yeraltı ve yerüstü otoparkı ve sivil kullanıma yönelik deniz ve hava alanları ve limanları ile bu kapsamda havalimanları ve havaalanları bünyesindeki yolcu ve yük taşımaya yönelik terminaller ve müteimmimleri, yük ve/veya yolcu ve yat limanları ile kompleksleri, sınır kapıları, özel kanunu olanlar hariç milli park, tabiat parkı, tabiatı koruma alanı ve yaban hayatı koruma ve geliştirme sahalarında planlarda öngörülen yapı ve tesisleri, toptancı halleri ve benzeri **yatırım ve hizmetlerin yaptırılması, işletilmesi ve devredilmesi** konularında yapı-işlet-devret modeli çerçevesinde sermaye şirketlerinin görevlendirilmesine ilişkin usul ve esaslar ile bu şirketlerde aranılacak özellikler, sözleşmelerin kapsamı, sözleşmenin süresi, **yatırım sonucu oluşacak mal ve hizmetlerin ücretinin belirlenmesinde uygulanacak kriterler** ve konuya ilişkin diğer ilkeleri kapsar.
- Uygulama sözleşmesi: Yatırım ve hizmetlerin gerçekleştirilmesiyle ilgili olarak, idare ile görevli şirket veya sermaye şirketi arasında **özel hukuk hükümlerine göre akdedilen** sözleşmeyi ifade eder.



PROJE YAPISI





ŞİRKETİN ÖZELLİKLERİ

- Her yap işlet devret projesi için yeni(ayrı) bir şirket kurulur.
- Kurulacak şirketin anonim şirket statüsünde olması gerekir.(3096 sayılı Kanunda sermaye şirketi)
- Sermayesi en az toplam sabit yatırım tutarının % 20'si kadar olmalıdır.
- Şirket ana sözleşmesinde sadece YİD projesi kapsamında faaliyette bulunacağı yer alır.
- 3996 sayılı kanunla kurulan A.Ş. ve yabancı sermayeli şirketin görev süresi ise en fazla 49 yıldır.
- Bu süre mücbir sebepler ve idarenin sebep olduğu haller dahil hiçbir şekilde toplam kırk dokuz yılı geçemez.
- Ortaklarından en az birinin talip olunan yatırım veya işletme ile ilgili faaliyetlerde bulunmuş olması zorunludur.
- Bu ortak yatırım tamamlanmadan ortaklıktan ayrılamaz.



YAP İŞLET MODELİ

- Yap işlet modeli mülkiyeti üretim şirketine ait olmak üzere tesisin kurulmasını, işletilmesini ve işletme süresi boyunca üretilen hizmetin devlet veya piyasa tarafından alınmasını düzenleyen bir modeldir.
- Sadece enerji sektöründe uygulaması vardır.
- Yap işlet modeli yönetmelikte, elektrik enerjisi santrallerinin üretim şirketleri mülkiyetlerinde kurulmalarını, işletilmelerini, üretilen elektrik enerjisinin belirlenen esas ve usuller çerçevesinde TETAŞ'a satışını içeren model olarak tanımlanmıştır.
- Model sadece termik santraller için uygulanabilir.



Uluslararası anlaşmalarla bu model nükleer santral için uygulanmaktadır.



4628 SAYILI KANUN KAPSAMINDA YAPILAN YATIRIMLAR

- **Hidrolik Santraller**
- Süre:49 yıl
- Su kullanım Anlaşması süresi ile paralel lisans
- Süre sonunda tesisin durumu?(düzenleme yok) Lisans Yönetmeliğine göre süre uzatımı istenebilir.
- Sanayi tesisi kabul edildiğinden hazine arazisi kullanıldığında cirodan pay ödemesi yoktur.
- **Doğalgaz Santralleri:**
- Santralin ekonomik ömrü ve lisans süresi
- **Kömür Santralleri**
- Kömür rezervinin yeterliliği ve lisans süresi
- **Rüzgar Santralleri**
- Süre:49 yıl
- Süre sonunda tesisin durumu?(düzenleme yok) Lisans Yönetmeliğine göre süre uzatımı istenebilir.
- Sanayi tesisi kabul edildiğinden hazine arazisi kullanıldığında cirodan pay ödemesi yoktur.
- **Jeotermal Santralleri**
- İhale koşulları ve lisans süresi



İŞLETME HAKKI TANIMLAR

- İşletme hakkı; herhangi bir tesisin mülkiyet hakkı devreden tarafta saklı kalmak üzere belirli bir süre ve bir bedel karşılığında sözleşmede belirlenen usul ve esaslar dahilinde, kâr/zarar işletme hakkını devralan tarafa ait olmak koşulu ile gerçek ve/veya tüzel kişiler tarafından işletilmesidir.
- İşletme hakkı verilmesi ile ilgili ilk düzenleme 2983 Sayılı Kanunun 3/e maddesinde yer almıştır. Maddeye göre;İşletme hakkı: “Kamu İktisadi teşebbüslerine ait müessese, bağlı ortaklık işletme ve benzeri tesislerin belirli süre ve şartlar dahilinde hakiki ve hükmi şahıslar tarafından işletilmesi ve varsa mamullerinin pazarlama ve dağıtımının yapılması hakkının verilmesidir.”17.03.1984 tarih ve 18344 Sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.)
- 4046 Sayılı Özelleştirme Kanunun 18/A-c maddesinde, işletme hakkı; “kuruluşların bir bütün olarak veya aktiflerindeki mal ve hizmet üretim birikimlerinin –mülkiyet hakkı saklı kalmak kaydıyla- bedel karşılığında belli süre ve şartlarla işletilmesi hakkının verilmesidir.” şeklinde tanımlanmıştır.
- 3096 Sayılı Kanun kapsamında elektrik, üretim ve dağıtım tesislerinin işletme haklarının devrinde, işletme hakkını alan tarafça çeşitli yatırımların yapılması taahhüt edilmekte ve/veya hizmetin yürütülmesi için re’sen yapılmakta ve görev süresi sonunda idareye devredilmektedir. Bu yönü ile işletme hakkı devirleri, hem işletme hakkını hem de yatırım yapılıp işletilerek işletme süresi sonunda idareye devrini kapsayan yap-işlet-devret modelinin karma bir şekli olarak gündeme gelmektedir.



İŞLETME HAKKI DEVRİ

- İşletme hakkı; herhangi bir tesisin mülkiyet hakkı devreden tarafta saklı kalmak üzere belirli bir süre ve bir bedel karşılığında sözleşmede belirlenen usul ve esaslar dahilinde, kâr/zarar işletme hakkını devralan tarafa ait olmak koşulu ile gerçek ve/veya tüzel kişiler tarafından işletilmesidir.
- İşletme hakkı devirleri 3096 Sayılı Kanun kapsamında bulunan enerji santrallerinin işletme haklarının verilmesi ve 4046 Sayılı Kanun kapsamında bulunan kuruluşların işletme haklarının verilmesi şeklinde uygulanmaktadır.
- Özelleştirme çalışmaları kapsamında gündeme gelen işletme hakkı devirleri bir çok yasayı ilgilendirmektedir.
- Diğer taraftan, özel hukuk gerçek veya tüzel kişileri arasında da işletme hakkı devirlerine rastlanmaktadır.
- Enerji, havalimanı, fabrika, liman, otoyol vb. tesislerde uygulanmaktadır.
- Mülkiyet hakkı devredilmemektedir.
- Tesisin bir bütün olarak veya aktiflerindeki belli üretim birimlerinin devri şeklinde gündeme gelmektedir.
- İşletme hakkı bir bedel karşılığında devredilmektedir. Bedel belli bir tutar olabileceği gibi ciro veya kârdan pay şeklinde veya karma bir yöntemle de belirlenebilmektedir.
- İşletme hakkı belli bir süre için devredilmektedir.
- İşletme hakkını devralan hakiki veya hükmi şahsın, devreden tarafın belirlediği esaslara uyma yükümlülüğü bulunmaktadır.
- İşletme hakkının konusunu oluşturan tesisle ilgili tüm taşınmazlar, altyapı tesisleri ile yerüstü yapıları (yol, bina, depo vb.) ile mütemim cüzleri işletme hakkının kapsamındadır.
- Devir sonrasında faaliyetle ilgili tüm vergi, resim, harç vb. yasal yükümlülükler devralan tarafa aittir.
- İşletme hakkını devralan tarafın, bu hakkını üçüncü kişilere devredip devretmemesi sözleşme türlerine göre değişmektedir.
- Tesis devralan tarafın tesisin bakımı, sigortası vb. yükümlülükleri yerine getirmesi gerekmektedir.
- Devreden tarafın tesisin durumu ve işletilmesini denetim hakkı sözleşmelerde yer alabilmektedir.



5335 SAYILI KANUN

- **MADDE 33.-** Devlet Hava Meydanları İşletmesi Genel Müdürlüğü (DHMI), işletiminde bulunan hava alanları ile işletme dönemlerinin sonundan itibaren Yap-İşlet-Devret modeli çerçevesinde yaptırarak işletimini özel sektöre verdiği terminaleri ve/veya hizmetin bütünlüğü yönünden gerek gördüğü diğer tesisleri; 4046 sayılı Özelleştirme Uygulamalarının Düzenlenmesine ve Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanunun 18 inci maddesinin (A) fıkrasının (b) ve (c) bentlerinde belirtilen **kiralama ve/veya işletme hakkının verilmesi yöntemlerini kullanarak ihale yoluyla özel hukuk tüzel kişilerine 49 yılı geçmemek üzere devredebilir.** İşin özelliğine göre belirtilen yöntemler birlikte veya ayrı ayrı kullanılabilir. Bu konuda karar vermeye DHMI Yönetim Kurulu yetkilidir.
- **MADDE 17.-** 28.5.1988 tarihli ve 3465 sayılı Kanunun 5 inci maddesinin birinci fıkrası aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.
- Bu Kanunun 4 üncü maddesinin (a) ve (b) bentlerine göre verilecek görev, tespit edilen görev yerinde bütün tesisleri ile birlikte otoyolun veya yolculukla ilgili hizmet tesislerinin projelendirilerek veya projesine göre yapımı, bakımı ve işletilmesini kapsayabileceği gibi **mevcut otoyolların, işletme ve bakım tesislerinin veya yolculukla ilgili hizmet tesislerinin** bakımı, iyileştirilmesi, genişletilmesi veya **işletme haklarının devri şeklinde de olabilir.**



YAP KİRALA DEVRET MODELİ

- Sağlık sektöründe uygulanmaktadır.
- 3359 sayılı Sağlık Hizmetleri Temel Kanununa Sağlık Hizmetleri Temel Kanununa 5396 sayılı Kanun ile bir ek madde eklenerek, yapılmasının gerekli olduğuna Yüksek Planlama Kurulu tarafından karar verilen sağlık tesisleri, Sağlık Bakanlığınca verilecek ön proje ve belirlenecek temel standartlar çerçevesinde, kendisine veya Hazineye ait taşınmazlar üzerinde ihale ile belirlenecek gerçek veya özel hukuk tüzel kişilerine kırk dokuz yılı geçmemek şartıyla **belirli süre ve bedel üzerinden kiralama karşılığı** yaptırılabilir, hükmü getirilmiştir. (Resmi Gazete Tarihi : 15/07/2005 Resmi Gazete Sayısı : 25876)
- Sağlık tesislerinin yapım işi ve sağlık tesislerinde tıbbî hizmetler dışındaki hizmetlerin ve alanların işletilmesi belli bir süre ile kiralayana (özel sektöre) verilmektedir.
- Bu amaçla Maliye Bakanlığınca, gerçek veya özel hukuk tüzel kişilerine Hazineye ait taşınmazlar bedelsiz devredilebilir. Bu taşınmazların sözleşme süresince amacı dışında kullanılmayacağına, Maliye ve Sağlık bakanlıklarından izin alınmaksızın devredilemeyeceğine dair tapu kütüğüne şerh konulur.
- Kira bedeli ve kiralama süresinin tespitinde; taşınmazın gerçek veya özel hukuk tüzel kişilerine ait olup olmadığı, bedelsiz Hazine taşınmazı devredilip devredilmediği, yatırımın maliyeti, tıbbî donanımın bu kişiler tarafından sağlanıp sağlanmayacağı, kiralama konusu taşınmaz ve üzerindeki sağlık tesislerinde tıbbî hizmetler dışındaki hizmetlerin ve alanların işletilmesinin kiralayana verilip verilmeyeceği hususları dikkate alınır.
- Bu şekilde yapılacak kiralama işlemlerine ait kira bedelleri Sağlık Bakanlığınca bağlı Döner Sermaye işletmelerince ödenir.
- Sağlık Bakanlığının kullanımında bulunan sağlık tesislerinin, öngörülebilecek proje ve belirlenecek esaslar doğrultusunda yenilenmesi; tesislerdeki tıbbî hizmet alanları dışındaki hizmet ve alanların işletilmesi karşılığında, sözleşmeyle gerçek veya özel hukuk tüzel kişilerine yaptırılabilir.



MODEL KARŞILAŞTIRMALARI

KRİTER	YİD	Yİ	İHD
SÜRE	49 YIL	20 YIL	İDARE
KATKI PAYI	VAR	YOK	YOK
KAMU ORTAKLIĞI	VAR	YOK	YOK
TEDARİK GARANTİSİ	VAR	YATIRIM TÜRÜNE BAĞLI	YATIRIM TÜRÜNE BAĞLI
RÖDOVANS(*)	YOK	YOK	YOK
ALIM GARANTİSİ	VAR	VAR	VAR
FİYAT GARANTİSİ	VAR	VAR	VAR
TAHKİM	VAR	VAR	VAR
KAMU HİSSE SATIŞI	VAR	YOK	YOK(*)
TALEP GARANTİSİ	VAR	YOK	YOK
KAR PAYI	VAR	YOK(*)	YOK
YATIRIM DÖN.KDV İADESİ	VAR	YOK	YOK
HASILAT PAYLAŞIMI	VAR	YOK	YOK



ANA VERGİSEL KONULAR



İSTİSNALAR

- Kanuna göre YİD modeli çerçevesinde gerçekleştirilen yatırımlarla ilgili olarak, idare ile sermaye şirketi veya görevli şirket tarafından yapılan bütün iş ve işlemler, 1/7/1964 tarihli ve 488 sayılı Damga Vergisi Kanununa göre alman damga vergisi ile 2/7/1964 tarihli ve 492 sayılı Harçlar Kanunu uyarınca alınan harçlardan muaftır.
- Belirtilen iş ve işlemler kapsamında;
- İsteklilerin idareye verecekleri geçici teminat mektuplarından sadece görevlendirilen şirketin verdiği geçici teminat mektubu, kesin teminat mektubu ve bunlarla ilgili diğer teminat ve garantilerle görevlendirme kararları,
- Görevli şirket ile idare arasında düzenlenen uygulama sözleşmesi ile bu sözleşme hükümlerine dayanılarak kamu kurum ve kuruluşları ile yapılan diğer sözleşmeler,
- İdare tarafından yatırımla ilgili gerçekleştirilecek kamulaştırmalar ile kamulaştırılan taşınmazların tapu siciline, görevli şirket lehine konulan tescil ve şerhler,
- Yatırım döneminde kullanılmak üzere görevli şirket tarafından yatırım kredisi temini ile mal ve hizmet alımları,
- Yatırımın tamamlanmasını takiben idare ile görevli şirket arasındaki işletme ve bu dönem sonundaki devir uygulaması, ile ilgili işlemler ve bu işlemler nedeniyle düzenlenen kağıtlar damga vergisi ve harçtan istisnadır.
- **Giderler pilot şirket tarafından yapıldığından görevli şirket kurulduğunda bu şirkete gerçek bedelleri üzerinden aktarılabilir.**



KDV İSTİSNASI

1. İstisnadan yararlanacak projeler 6288 SK GEÇİCİ MADDE 29

- 3996 sayılı Bazı Yatırım ve Hizmetlerin Yap-İşlet-Devret Modeli Çerçevesinde Yaptırılması Hakkında Kanuna göre yap-İşlet-devret modeli çerçevesinde gerçekleştirilecek projeler,
- 3359 sayılı Sağlık Hizmetleri Temel Kanununun ek 7. maddesine göre Yüksek Planlama Kurulu tarafından kiralama karşılığı yaptırılmasına karar verilen sağlık tesislerine ilişkin projeler,
- Yukarıdaki projelerden 4 Nisan 2012 tarihinden önce ihale veya görevlendirme ilanı yayımlanmış ancak teklif alınmamış projeler,
- Bu projelerden 31 Aralık 2023 tarihine kadar ihale veya görevlendirme ilanı yayımlanacak olanlar, yararlanır.

2. İstisna kapsamına giren işlemler

Yukarıdaki projelere ilişkin olarak;

- Bu projeler kapsamındaki işlerin ihale edilmesi,
- Görevlendirilen veya projeyi üstlenenlere yatırım döneminde yapılacak teslim ve hizmetler, KDV'den istisna tutulur.
- Yatırım dönemi, söz konusu projelere ilişkin olarak ilgili idare ile yapılan sözleşmelere göre belirlenir. Yatırım dönemi süresinde (sürenin uzatılması ya da kısaltılması şeklinde) ortaya çıkacak değişiklikler, ilgili idare tarafından doğrudan Gelir İdaresi Başkanlığına bildirilir.

1.3. İstisna kapsamına giren mal ve hizmetler

İstisna; 1.bölümünde belirtilen projeleri üstlenen ana yüklenicilere, doğrudan bu projelere yönelik olarak yapılacak teslim ve hizmetler ile ithalat işlemlerine uygulanır.

Ancak, doğrudan proje ile ilgili olmayan mobilya, mutfak ve benzeri demirbaşlar ile binek otomobili, insan taşımaya mahsus otobüs, minibus ve benzeri araç alımları istisna kapsamında değerlendirilmeyecektir. İstisna kapsamında değerlendirilmeyecek olan bu alımların yedek parça, yakıt, tadil, bakım ve onarım masrafları ile idari hizmet birimlerinin tadil, bakım, onarım, ısıtma, aydınlatma giderleri, her türlü büro malzemesi, kırtasiye, yiyecek, giyecek gibi alımlar ve temizlik hizmetlerinde de istisna uygulanmayacaktır.



İSTİSNALAR

- Araçlar, Kıymetli Maden ve Petrol Aramaları ile Ulusal Güvenlik Harcamaları ve Yatırımlarda İstisna (1)
- KATMA DEĞER VERGİSİ KANUNU Madde No 13 Kapsam (3174 sayılı Kanunun 1'inci maddesiyle değişen madde) Aşağıdaki teslim ve hizmetler vergiden müstesnadır.
- e) (5538 sayılı Kanunun 8 inci maddesiyle değişen bent. Yürürlük; 12.07.2006) Limanlara bağlantı sağlayan demiryolu hatları, limanlar ve hava meydanlarının inşası, yenilenmesi ve genişletilmesi işlerini fiilen kendisi yapan veya yaptıran mükellefler ile genel bütçeli idarelere bu işlere ilişkin olarak yapılan mal teslimleri ve inşaat taahhüt işleri,⁽²¹⁾
- p) (5793 sayılı Kanunun 13 üncü maddesiyle değişen bent. Yürürlük; 06.08.2008) Hazinece yapılan taşınmaz teslimi ve kiralamaları, irtifak hakkı tesisi, kullanma izni ve ön izin verilmesi işlemleri ile Toplu Konut İdaresi Başkanlığınca yapılan arsa ve arazi teslimleri.⁽³⁹⁾
- b) (5615 sayılı Kanunun 13 üncü maddesiyle değişen ibare. Yürürlük: 01.05.2007)....., kanunların gösterdiği gerek üzerine bedelsiz olarak yapılan mal teslimi ve hizmet ifaları, birinci fıkrafta sayılan kurum ve kuruluşlara bedelsiz olarak yapılan her türlü mal teslimi ve hizmet ifaları
- 17/d) İktisadi işletmelere dahil olmayan gayrimenkullerin (6225 sayılı Kanunun 6 ıncı maddesiyle değişen ibare Yürürlük; 26.04.2011)kiralınması işlemleri ile Sağlık Bakanlığına bağlı hastane, klinik, dispanser, sanatoryum gibi kurum ve kuruluşların yapacağı Gelir Vergisi Kanununun 70 inci maddesinde belirtilen mal ve hakların kiralınması işlemleri (41),



KULLANIM BEDELİ VE HASILAT PAYI

- **MADDE 1** – 26/4/2009 tarihli ve 27211 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan Milli Emlak Genel Tebliği (Sıra No: 324)’nin “III. ÖZELLİK ARZ EDEN İŞLEMLER” başlıklı bölümünün “2. Yap-İşlet-devret modeli çerçevesinde yapılacak yatırımlar” başlıklı alt bölümünün ikinci fıkrasından sonra gelmek üzere aşağıdaki fıkra eklenmiştir.
- “(3) 3996 sayılı Kanunun ek 1 inci maddesi gereğince ve bu maddenin yürürlüğe girdiği 25/2/2011 tarihinden sonra; **3996 sayılı Kanun kapsamında gerçekleştirilecek yatırım ve hizmetlerle ilgili olmak üzere** görevli şirketin kullanımına bırakılacak olan mülkiyeti Hazineye ait taşınmazlar ile bedeli idare tarafından ödenmek suretiyle kamulaştırılarak tapuda idare veya Hazine adına tescil ya da tapudan terkin edilen taşınmazlar ve Devletin hüküm ve tasarrufu altında bulunan diğer yerler için **kullanım bedeli ve hasılat payı alınmaz.**”
- **MADDE 2** – Aynı Genel Tebliğin irtifak hakkı ve kullanma izinlerinde alınacak hasılat paylarına ilişkin açıklamaların yer aldığı kısmının 3 üncü maddesinin ilk fıkrası aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir:
- “3) Hazinesin özel mülkiyetinde ve Devletin hüküm ve tasarrufu altındaki taşınmazlar üzerinde münhasıran liman yapmak amacıyla 12/7/2012 tarihinden önce tesis edilen irtifak hakları ile verilen kullanma izinlerine ait sözleşmelerdeki üçüncü kişilere ait yüklerin yüklenme ve boşaltılması ile gemi konaklama bedellerinden elde edilecek hâsılatın Hazineye nispi pay ödeneceğine ilişkin hükümler ile ilgili olarak, en geç 31/12/2012 tarihine kadar başvuruda bulunulması ve bu Genel Tebliğin 1 inci maddesinin (b) ve (c) bentlerinde belirtilen koşulların yerine getirilmesi kaydıyla; **rayiç bedel üzerinden yeni sözleşmenin yapıldığı tarihten geçerli olmak üzere nispi pay oranı, tüm hâsılatı kapsayacak şekilde yüzde bir olarak değiştirilecektir.**”
- **MADDE 3** – Aynı Genel Tebliğin irtifak hakkı ve kullanma izinlerinde alınacak hasılat paylarına ilişkin açıklamaların yer aldığı kısmının 11 inci maddesi aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir:
- “11) İhtiyaçları olan hammaddeleri getirebilmeleri ve ürettikleri ürünleri sevk edebilmeleri için tesislerinin önerilerine dolgu, iskele, platform, boru hattı, dolfen, şamandıra, pompaj istasyonu gibi tesisler yapılması amacıyla lehine irtifak hakkı tesis edilen veya kullanma izni verilen kişilerden; verilmiş amacı da dikkate alınmak suretiyle, bu tesislerin kendi yükleri dışında üçüncü kişilere ait yüklerin yüklenmesi ve boşaltılması ile gemi konaklamasında kullanılması karşılığında elde ettikleri **hâsılatın yüzde onbeş oranında Hazine payı alınmasına**, Hazine Taşınmazlarının İdaresi Hakkında Yönetmeliğin 83 üncü maddesi ile Bakanlığımızın 324 Sıra Sayılı Milli Emlak Genel Tebliğinin “Kıyı Yatırımları” başlıklı IV. Bölümü hükümleri uyarınca devam edilecektir.”



İNİRİMLİ KURUMLAR VERGİSİ (TEŞVİK KARARI)

BAKANLAR KURULU KARARI Karar Sayısı : 2012/3305

Kurumlar Vergisi İndirimi MADDE 15 -

4283 sayılı Yap-İşlet Modeli ile Elektrik Enerjisi Üretim Tesislerinin Kurulması ve İşletilmesi ile Enerji Satışının Düzenlenmesi Hakkında Kanun ve 3996 sayılı Bazı Yatırım ve Hizmetlerin Yap-İşlet-Devret Modeli Çerçevesinde Yapılması Hakkında Kanun kapsamında gerçekleştirilen yatırımlar ve rüdvans sözleşmesine bağlı olarak yapılan yatırımlar vergi indirimi desteğinden yararlanamaz.

- **Model yatırımlar kurumlar vergisi ve muhtasar indiriminden yararlanamaz.**
- YİD modelinde yapılan inşaat için Yatırım Teşvik Belgesi alınmış ise belge sahibi mükellefe belge kapsamındaki makina ve teçhizatın teslimi KVD'den müstesnadır. (KDVK. m. 13/d.)
- Liman ve hava meydanlarının inşaa, yenilenme ve genişletme işlerini 3996 sayılı Kanun kapsamında yap-ışlet-devret modeli çerçevesinde bizzat yapan veya başkalarına yaptıran mükelleflere bu işlere ilişkin olarak yapılan teslim ve hizmetler istisnadan faydalanabileceklerdir.(93 No. KDV Tebliği)



SERMAYENİN İTFASI

- VERGİ USUL KANUNU Madde No 325 Kapsam
- İmtiyazlı işletmelerde, tesisatın imtiyaz süresinden sonra, bedelsiz olarak devlete veya Devletçe tensip olunan bir teşekküle veya belediyeye intikal etmesi imtiyazname gereğinden bulunduğu, imtiyaz mukavelenamesinde de sermayenin itfasi için yıllık belli bir nisbet veya miktar ayrılması gösterilmiş olduğu takdirde, bu nispet veya miktar üzerinden sermaye itfa olunur.
- 313.madde 4369 sayılı Kanunun 8 inci maddesiyle eklenen fıkra Yürürlük:29.7.1998) İlgili mevzuat gereğince sözleşme süresinden sonra bedelsiz olarak devlete veya devletçe tensip olunan bir teşekküle veya belediyeye intikali öngörülen amortismanına tabi iktisadi kıymetlerden (sözleşme süresinde yenilenmesi gerekenler hariç), sermayenin veya özel maliyet bedellerinin itfasi hükümlerine göre amortismanına tabi tutulanlar, genel hükümler uyarınca ayrıca amortismanına tabi tutulamazlar.
- VUK 325.maddede nominal sermaye kasdedilmektedir.
- Nominal sermaye sermaye azaltılması yolu ile işletmeden çekilebilir.
- Süre sonunda amorti edilmemiş sabit kıymet tutarları doğrudan gider yazılır.
- İmtiyaz sözleşmesinde oran belirtilmemişse 1/sözleşme süresi olarak dikkate alınır.



ÖZEL MALİYET BEDELİ

- Gayrimenkullerde veya Elektrik Üretim ve Dağıtım Varlıklarında Maliyet Bedelinin Artması(5398 sayılı Kanunun 24'üncü maddesiyle değişen madde Yürürlük; 21.07.2005)
- VERGİ USUL KANUNU Madde No 272 Kapsam Normal bakım, tamir ve temizleme giderleri dışında, gayrimenkulü veya elektrik üretim ve dağıtım varlıklarını genişletmek veya iktisadi kıymetini devamlı olarak artırmak maksadıyla yapılan giderler, gayrimenkulün veya elektrik üretim ve dağıtım varlıklarının maliyet bedeline eklenir.
(Bir geminin iktisap tarihindeki süratini fazlaştırmak, yolcu ve eşya yükleme ve barındırma tertibatını genişletmek veya değiştirmek suretiyle iktisadi kıymetini devamlı olarak artıran giderlerle bir motorlu kara nakil vasıtasının kasa veya motorunun yenisi ile değiştirilmesi veya alımında mevcut olmayan yeni bir tertibatın eklenmesi için yapılan giderler maliyet bedeline eklenmesi gereken giderlerdendir.)
Gayrimenkuller kira ile tutulmuş ise veya elektrik üretim ve dağıtım varlıklarının işletme hakkı verilmiş ise, kiracı veya işletme hakkına sahip tüzel kişi tarafından yapılan bir ve ikinci fıkralardaki giderler bunların özel maliyet bedeli olarak ayrıca değerlendirir. Kiracının veya işletme hakkına sahip tüzel kişinin faaliyetini icra için vücuda getirdiği tesisi ait giderler de bu hükümdedir.
- Gayrimenkuller veya elektrik üretim ve dağıtım varlıkları için yapılan giderler hem tamir, hem de kıymet artırma giderlerinden terekküp ettiği takdirde, mükellef bu giderlerden maliyet bedeline eklenecek kısmı ayrı göstermek mecburiyetindedir.
- VUK'un "Özel maliyet bedellerinin itfasi" başlıklı 327'nci maddesinde ise kiralanan gayrimenkullerin iktisadi kıymetini artıran ve 272'nci maddede düzenlenen özel maliyet bedellerinin amortismanına ilişkin düzenlemeler yapılmıştır.
- Anılan madde hükmüne göre; özel maliyet bedelleri, kira veya işletme hakkı süresine göre eşit yüzdelerle itfa edilir. Kira veya işletme hakkı süresi dolmadan, kiralanan veya işletme hakkı alınan şeyin boşaltılması veya işletme hakkının herhangi bir sebepten dolayı sona ermesi halinde henüz itfa edilmemiş olan giderler, boşaltma veya hakkın sona erdiği yılda bir defada gider yazılır.



DEVLETEN OLAN ALACAKLAR

- **Karşılıklar**
- **Kanun Ad VERGİ USUL KANUNU Madde No 288 Kapsam** Hasıl olan veya husulü beklenen fakat miktarı katiyetle kestirilmeyen ve teşebbüs için bir borç mahiyetini arz eden belli bazı zararları karşılamak maksadiyle hesaben ayrılan meblağlara karşılık denir. Karşılıklar mukayyet değerleriyle pasifleştirilmek suretiyle değerlenir.
- **Şüpheli Alacaklar**
- **Kanun Ad VERGİ USUL KANUNU Madde No 323 Kapsam (2365 sayılı Kanunun 55'inci maddesiyle değişen madde)** Ticari ve zirai kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi ile ilgili olmak şartıyla; 1. (2455 sayılı Kanunun 3'üncü maddesiyle değişen bent) Dava veya icra safhasında bulunan alacaklar;
- 2. Yapılan protestoya veya yazı ile bir defadan fazla istenilmesine rağmen borçlu tarafından ödenmemiş bulunan dava ve icra takibine değmeyecek derecede küçük alacaklar; şüpheli alacak sayılır.
- Yukarıda yazılı şüpheli alacaklar için değerlendirme gününün tasarruf değerine göre pasifte karşılık ayrılabilir.
- Bu karşılığın hangi alacaklara ait olduğu karşılık hesabında gösterilir. Teminatlı alacaklarda bu karşılık teminattan geri kalan miktara inhisar eder.
- Şüpheli alacakların sonradan tahsil edilen miktarları tahsil edildikleri dönemde kar-zarar hesabına intikal ettirilir.
- Devletten olan alacaklar teminatlı sayılmaz,dönem sonunda tahsil edilmemiş tutarlara karşılık ayrılabilir.Sözleşme özel hukuk hükümlerine tabidir,hazine garantili alacaklarda garanti prosedürünün işlemesi zaman gerektirmekte ve dönem kayması olabilmektedir.



KATKI PAYLARI(BKK)

- **MADDE 45- (1)** YİD modeli projelerinde istisnai olarak katkı payı ödeme usulü uygulanabilir. Katkı payı ile yapılacak projelerde, yıllık katkı payı ve proje ömrü boyunca ödenecek toplam katkı payı miktarı ve buna ilişkin analizler YPK'ya yapılan müracaat aşamasındaki ön yapılabilirlik etüdünde yer alır. Ön yapılabilirlik etüdünde katkı payı öngörülmemeyen projelerin uygulama sözleşmesinde katkı payı ödenmesine ilişkin düzenleme yapılamaz.
- (2) Bir yılda sözleşmeye bağlanacak katkı payı ödemeli yatırımların toplamı, ilgili yıl merkezi yönetim bütçesinin sermaye giderleri toplamının yüzde ellisini geçemez. İlgili yıl bütçelerinden ödenecek katkı paylarının toplamı ise yılı merkezi yönetim bütçesinin sermaye giderleri toplamının yüzde yirmisini geçemez.



TALEP GARANTİSİ VE HASILAT PAYLAŞIMI(BKK)

- MADDE 42- (1) Görevli şirketçe üretilen mal ve hizmetler için idare tarafından talep garantisi verilebilir. Talep garantisi verilmesi öngörülen sözleşmelerde, garanti edilen mal ve hizmet düzeyinin üzerinde talep gerçekleşmesi durumunda **hasılat paylaşımının ne şekilde yapılacağı hususu düzenlenir.**
- (2) Yatırım bedelinin idare veya hizmetten yararlananlarca ödenmesinin mümkün olduğu YİD projelerinde, sözleşme tarafı genel bütçeli idarelerin işletme süresi içinde taahhüt ettikleri garanti kapsamında doğabilecek ödeme yükümlülükleri, bu Kararın(BKK) 45 inci maddesinde belirtilen sınırlamalara tabi olmadan idare bütçelerinden karşılanır.



HAZİNE YATIRIM GARANTİSİ(BKK)

- MADDE 41- (1) Yatırım ve hizmetin özelliklerine göre, idare adına şirketlere, kamu kurum ve kuruluşları ile bağlı ortaklıklarının ve mahalli idarelerin satın alacakları mal ve hizmet bedelleri ile kamu kuruluşlarınca bu şirketlere taahhüt edilmiş **üretim girdilerinin temin edilememesi halinde ilgili sözleşme çerçevesinde ortaya çıkabilecek ödeme yükümlülükleri için garanti vermeye**, sözleşme hükümleri gereği mali yükümlülük altına giren kamu kurum ve kuruluşları ile fonlar lehine garanti vermeye, gerektiğinde, proje ile ilgili anlaşmalardaki koşullar çerçevesinde köprü krediler sağlanmasına veya **sağlanacak bu krediler için geri ödeme garantisi vermeye** ve YİD modeline dayanan tesisin ve/veya şirket hisselerinin söz konusu projelere ilişkin anlaşmalardaki koşullara uygun olarak satın alınması halinde de dış kredi borçlarını yüklenecik kamu kurum ve kuruluşları ile bağlı ortaklıklarının ve mahalli idarelerin lehine finansör kuruluşlara, 4749 sayılı Kamu Finansmanı ve Borç Yönetiminin Düzenlenmesi Hakkında Kanun ve ilgili mevzuat çerçevesinde Hazine yatırım garantisi vermeye ve verilen garantilerin şartlarında değişiklik yapmaya Hazine Müsteşarlığının görüşü ve bağlı olduğu Bakanın teklifi üzerine Bakanlar Kurulu yetkilidir.



KUR FARKLARI

- 334 Sayılı VUK Genel Tebliği "...yatırımların finansmanında kullanılan kredilere ilişkin faiz giderleri ile yurt dışından döviz kredisi ile sabit kıymet ithal edilmesi nedeniyle ortaya çıkan kur farklarının, aktifleştirme tarihine kadar olan kısmının maliyete intikal ettirilmesi,
- Aktifleştirildikten sonraki döneme ilişkin olanların ise seçimlik hak olarak doğrudan gider yazılması veya maliyete intikal ettirmek suretiyle amortismanı tabi tutulması gerekmektedir.



NÜKLEER SANTRALLERDE AMORTİSMAN

- Uluslararası anlaşmadır.
- Yapım ve işletme dönemini kapsamaktadır.
- Türk mevzuatına göre A.Ş. Kurulacaktır.
- Alım garantisi süresinde yatırım itfa edilecektir.(15 yıl)(VUK hükümlerinden ayrı özel bir düzenleme yapılmıştır)
- Vergi artışları fiyatlara yansıtılacaktır.
- Kardan %20 Hazineye pay verilecektir.
- Kısmi alım garantisi vardır.



SERMAYE PİYASASI MEVZUATI

- c) Altyapı şirketi: 8/6/1994 tarihli ve 3996 sayılı "Bazı Yatırım ve Hizmetlerin Yap-İşlet-Devret Modeli Çerçevesinde Yapılması Hakkında Kanun"da tanımlanan sermaye şirketini veya yabancı şirketi, altyapı yatırım hizmetlerini ilgili mevzuatta düzenlenen diğer kamu-özel işbirliği modelleri çerçevesinde yürütecek şirketi veya merkezi yönetim kapsamındaki kamu idareleri, sosyal güvenlik kurumları, mahalli idareler ve kamu iktisadi teşebbüsü tarafından yürütülen altyapı yatırım ve hizmetlerini gerçekleştirmek üzere kurulan şirketi ifade eder. 4.6.1.2 ALT YAPI GAYRİMEKUL YATIRIM ORTAKLIKLARINA İLİŞKİN ESASLAR TEBLİĞİ(Seri: VI, No: 24)



SERMAYE ARTIRIMI SORUNU

- Yeni Türk Ticaret Kanunu'nun 344 ve 459.maddeleri uyarınca yapılması gereken sermaye artışlarında nakden taahhüt edilen payların itibarî değerlerinin **en az yüzde yirmi beşinin tescilden önce, gerisi de şirketin tescilini izleyen yirmi dört ay içinde ödenmesi** hükmü elektrik üretim tesislerinde lisansın uygun bulma koşulu yönünden (özellikle büyük kurulu güçlerde ve birden fazla tesise yatırım yapan gruplarda) uygulanması zor bir durum yaratmıştır.
- Bu açıdan 4628 sayılı Kanuna elektrik üretim tesislerinin ve 3996 sayılı Kanun kapsamında yatırımlar için sermaye artışlarının TTK hükümlerindeki ödeme sürelerinden muaf olduğuna dair hüküm sevk edilmesi gerekmektedir.



BELEDİYE UYGULAMALARI(ÖRNEK)

- Eskişehir Odunpazarı Belediye Başkanlığı'nın mülkiyetinde bulunan; tapunun Büyükdere Mah. 5379 Ada, 2,3,4,5,6,7 Parsel adresinde bulunan, 3566,65 m² yüzölçümlü arsanın üzerinde müteşebbis tarafından inşa edilecek Odunpazarı Büyükdere Sosyal Kültürel Hizmet Tesisi ve Ticaret merkezi inşaatını, ihale şartnamesi ve projelerine göre **aynı hak tesisi kurularak**, 15 (on beş) yıl süre ile müteşebbis tarafından işletilmesi ve bu sürenin sonunda OdunpazarıBelediyesine devredilmesi işleri; 2886 sayılı Devlet İhale Kanununun 35. (a) Maddesi gereğince kapalı teklif usulü ile yıllık tespit edilen muhammen bedel (yıllık kira bedeli) 44.124,00 TL (Kırk Dört Bin, Yüz Yirmi Dört Türk Lirası)üzerinden, artırma yapmak suretiyle ihaleye çıkarılmıştır.
- İNŞAAT TAHMİNİ YAPIM BEDELİ: 4.434.765,00 TL



ÖZEL HUKUKTA UYGULAMALAR(MUKTEZALAR)

- İVDB, Mükellef Hizm. Gelir Vergileri Grup Müdür. 11.08.2006 gün ve 12900/15636 sayılı Özeldes: "Sahibi bulunduğu arsayı, işyeri yapılması için, 10 yıl süre ile bir inşaat şirketine "Yap-İşlet-Devret modeli" ne göre devreden şahsın ve inşaat şirketinin vergisel yükümlülükleri konusunda,
 - İnşaat Şirketi açısından, yapılan inşaat harcamalarının "Özel Maliyet" olarak aktive alındığı tarihte, emsal bedel üzerinden stopaj yapılması,
 - Arsa sahibi açısından da, özel maliyet olarak aktifleştirilen inşaatın emsal bedelinin, aynen peşin tahsil edilmiş gayrimenkul sermaye iradı olarak, sözleşmedeki süre dikkate alınmak suretiyle, her yıl beyan edilmesi gerektiği.
 - Adana VDB 28/11/2006 tarih ve B.07.1.GİB.4.01.16.01/3188 sayılı mukteza; Vakıflar Genel Müdürlüğü'nden Yap-İşlet-Devret modeli ile inşaat ihalesini A Şti.'nin aldığı ve inşaatın yapım işini taşeron firma olarak üstlendiğini, Eylül ayı sonu itibarıyla inşaatın bittiği ve geçici kabulden dolayı iş bitim faturası keserken stopaj kesintisi yapıp yapılmayacağı....
- Buna göre, yaptığınız iş, işin inşaat ve onarım işi olması, yıllara yaygın olması ve taahhüde dayanması nedeniyle Gelir Vergisi Kanunu'nun 42'nci maddesinde düzenlenen birden fazla takvim yılına yaygın inşaat ve onarım işi kapsamında değerlendirilerek; işin bitiminde taşeron firma olarak düzenleyeceğimiz faturaya istinaden tarafınıza yapılacak ödemelerden, Gelir Vergisi Kanunu'nun 94'üncü maddesi gereğince, gelir vergisi tevkifatı yapılması, gerekmektedir



Beşinci Oturum

Başkan

Feyzullah TOPÇU
İzmir SMMM Odası Başkanı

Yeni Teşvik Sisteminin Tanıtımı ve İlk Uygulama Sonuçlarının Değerlendirilmesi

Konuşmacı

Emre KARTALOĞLU
YMM

Yeni Teşvik Sisteminin Vergisel Boyutu ve Sistemin Başarısı İçin Çözüm Önerileri

Konuşmacı

A. Murat YILDIZ
YMM

YENİ TEŞVİK SİSTEMİNİN TANITIMI ve İLK UYGULAMA SONUÇLARININ DEĞERLENDİRİLMESİ

Emre KARTALOĞLU

Yeminli Mali Müşavir

En son 2009/15199 sayılı Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Karar¹ ve bu Karara istinaden çıkarılmış olan 2009/1 sayılı Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Kararın Uygulamasına İlişkin Tebliğ² ile ana hatları belirlenmiş olan Teşvik Sistemi Türkiye'yi iller bazında dört ayrı bölgede toplamış, ayrıca bölge ayrımı yapmaksızın Büyük Ölçekli Yatırımlar için de teşvikler getirmiştir.

2009 yılında uygulanmaya konulan teşvik sisteminde genel ve bölgesel teşvik unsurları; gümrük vergisi muafiyeti, Katma Değer Vergisi istisnası, vergi indirimi, sigorta primi işveren hissesi desteği, yatırım yeri tahsis ve faiz desteği şeklindeydi. Söz konusu teşvik sistemi bölgesel farklılıkların giderilmesini amaçlamaktaydı. Dolayısıyla, teşvik unsurları en geniş şekilde dördüncü bölgede yer alan ve ağırlıklı olarak Doğu ve Güneydoğu Anadolu Bölgesi illerini kapsamakta idi.

Ancak, 2009/15199 sayılı Karar ile uygulamaya konulan teşvik sisteminin beklenen yeterli faydayı sağlamadığı görülmüştür. Mevcut teşvik sistemine yönelik değişiklik talepleri;

- Yatırım döneminde vergi indirimi,
- Yeni bölgesel harita,
- 2011 sonu itibarıyla azalan destek oran ve sürelerinin artırılması,
- Desteklenen yatırım konularının gözden geçirilmesi,
- Stratejik ve teknolojik dönüşümü sağlayacak yatırımların desteklenmesi,
- En az gelişmiş bölgelerde, yatırımlara sağlanan destek miktarının artırılması

şeklinde ortaya çıkmış ve yeni bir teşvik sistemine ihtiyaç duyulmuştur.

1 16.07.2009 tarih ve 27290 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

2 27.07.2009 tarih ve 27302 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

Bu bağlamda, Hükümet tarafından 05.04.2012 tarihinde yeni bir teşvik sisteminin ana hatları açıklanmıştır. Yeni teşvik paketi ile Türkiye'nin en büyük sorununu olan cari açığın önlenmesi, ara malı üretiminin, ileri teknoloji yatırımlarının ve stratejik özellikli yatırımların desteklenmesi amaçlanmaktadır. Getirilmek istenen Yeni Teşvik Sistemi'nin hedefleri;

- cari açığın azaltılması amacıyla ithalat bağımlılığı yüksek olan ara malı ve ürünlerin üretiminin artırılması,
- en az gelişmiş bölgelere sağlanan yatırım desteklerinin artırılması,
- bölgesel gelişmişlik farklılıklarının giderilmesi, -
- destek unsurlarının etkinliğinin artırılması,
- kümelenme faaliyetlerinin desteklenmesi ve teknolojik dönüşümü sağlayacak yüksek ve orta-yüksek teknoloji içeren yatırımların desteklenmesi olarak sıralanmıştır.

Yeni teşvik sisteminde, 2009/15199 sayılı Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Karar'da belirtilmiş olan destek unsurları olan gümrük vergisi muafiyeti, Katma Değer Vergisi istisnası, vergi indirimi, sigorta primi işveren hissesi desteği, yatırım yeri tahsis ve faiz desteğine ilave olarak **Gelir Vergisi Stopajı Desteği ve Sigorta Primi İşçi Hissesi Desteği, İndirimli Kurumlar Vergisi'nin Yatırım Döneminde de Uygulanması ve stratejik yatırımlara KDV iadesi desteği öngörülmüş** ve söz konusu destek unsurlarına ilişkin ilgili kanunlarda değişiklik ya da ilave yapılması gerektiği ortaya çıkmıştır.

Bu bağlamda, destek unsurlarının hayata geçebilmesi için ilk düzenleme 6322 sayılı "Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun İle Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun"³ ile yapılmıştır. Daha sonra öngörülen teşvik sisteminin dayanağını oluşturan 2012/3305 sayılı Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Karar⁴ (2012/3305 sayılı Karar) 19.06.2012 tarihinde ve bu Karar'ın uygulanmasına ilişkin usul ve esasları açıklayan 2012/1 sayılı Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Kararın Uygulanmasına İlişkin Tebliğ⁵ (2012/1 sayılı Tebliğ) 20.06.2012 tarihinde Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir.

Yeni teşvik sistemine baktığımızda;

- genel teşvik uygulamaları,
- bölgesel teşvik uygulamaları,
- büyük ölçekli yatırımların teşviki,
- öncelikli yatırımların teşviki,
- stratejik yatırımların teşviki

şeklinde beş farklı teşvik unsurunu içerdiği görülmektedir.

3 15.06.2012 Tarih ve 28324 Sayılı Resmi Gazete'de Yayınlanmıştır

4 19.06.2012 Tarih ve 28328 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmış ve yayımı tarihinde yürürlüğe girmiştir.

5 20.06.2012 Tarih ve 28329 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmış ve yayımı tarihinde yürürlüğe girmiştir.

Genel teşvik uygulamalarında **bölge ayrımı yapılmaksızın**, teşvik edilme-yecek yatırım konuları ile diğer teşvik uygulamaları kapsamında yer almayan ve belirlenen asgari sabit yatırım tutarı şartını sağlayamayan yatırımlar hariç olmak üzere, bütün yatırımların KDV İstisnası ve Gümrük Muafiyeti destekleri ile desteklenmesine devam edilecektir.

Yeni teşvik sisteminde genel kural il bazlı bölgesel teşvik uygulamasına geçilmekte; belirlenen bölgelerde yer alan Organize Sanayi Bölgeleri'nde yapılacak yatırımlar, sektörel işbirliğine dayalı yatırımlar ve Ar-Ge ve çevre yatırımları ile büyük ölçekli yatırımlar için daha kapsamlı ve avantajlı teşvik unsuru sağlanmaktadır. Yine yeni teşvik sistemiyle ilk defa stratejik ve öncelikli yatırımlar için farklı teşvik sistemi getirilmektedir. Bu bağlamda genel hatlarıyla yeni teşvik sisteminde sağlanacak destek unsurları aşağıdaki gibi olacaktır.

YENİ TEŞVİK SİSTEMİ – SAĞLANAN DESTEKLER			
Genel Teşvik Uygulamaları	Bölgesel Teşvik Uygulamaları	Büyük Ölçekli Yatırımlar Teşvik Uygulamaları	Stratejik Yatırımların Teşviki Uygulamaları
KDV İstisnası	KDV İstisnası	KDV İstisnası	KDV İstisnası
Gümrük Vergisi Muafiyeti	Gümrük Vergisi Muafiyeti	Gümrük Vergisi Muafiyeti	Gümrük Vergisi Muafiyeti
Gelir Vergisi Stopajı Desteği (6. Bölge Yatırımları İçin)	Vergi İndirimi	Vergi İndirimi	Vergi İndirimi
Sigorta Primi İşveren Hissesi Desteği (Tersanelerin Gemi İnşa Yatırımları İçin)	Sigorta Primi İşveren Hissesi Desteği	Sigorta Primi İşveren Hissesi Desteği	Sigorta Primi İşveren Hissesi Desteği
	Yatırım Yeri Tahsisi	Yatırım Yeri Tahsisi	Yatırım Yeri Tahsisi
	Faiz Desteği (3 ncü, 4 üncü, 5 inci ve 6 ncı Bölgelerdeki Yatırımlar İçin)	Faiz Desteği	Faiz Desteği
	Gelir Vergisi Stopajı Desteği (6 ncı Bölgede Gerçekleştirilecek Yatırımlar İçin).	Gelir Vergisi Stopajı Desteği (6 ncı Bölgede Gerçekleştirilecek Yatırımlar İçin).	Gelir Vergisi Stopajı Desteği (6 ncı Bölgede Gerçekleştirilecek Yatırımlar İçin).
	Sigorta Primi Desteği (6 ncı Bölgede Gerçekleştirilecek Yatırımlar İçin).	Sigorta Primi Desteği (6 ncı Bölgede Gerçekleştirilecek Yatırımlar İçin).	Sigorta Primi Desteği (6 ncı Bölge Yatırımlar İçin).
			KDV İadesi (Bina-İnşaat)

Yukarıda belirtilen yeni teşvik sisteminin destek unsurları genel hatlarıyla aşağıdaki gibidir.

1. Bölgesel Ayrım Yapılmaksızın Uygulanacak Genel Teşvikler

a-) Gümrük Vergisi Muafiyeti

b-) Katma Değer Vergisi İstisnası

c-) Gelir Vergisi Stopajı Desteği (6. Bölgede Gerçekleştirilecek Yatırımlar İçin)

d-) Sigorta Primi İşveren Hissesi Desteği (Tersanelerin Gemi İnşa Yatırımları İçin)

2. Bölgesel Destek Unsurları

Bölgesel Teşvik uygulamasında il bazlı bölgesel teşvik sistemi getirilmekte ve Türkiye, önceki teşvik uygulamasına benzer şekilde, 6 bölgeye ayrılmakta olup, 2012/3305 sayılı Karar'da yeni teşvik sisteminde uygulanacak bölgesel teşvikler ana hatlarıyla aşağıdaki tabloda yer aldığı şekilde sıralanmıştır.

BÖLGESEL TEŞVİKLER							
DESTEK UNSURLARI		I	II	III	IV	V	VI
KDV İstisnası							
Gümrük Vergisi Muafiyeti							
Vergi İndirimi	OSB Dışı	15	20	25	30	40	50
Yatırıma Katkı Oranı (%)	OSB İçi	20	25	30	40	50	55
Sigorta Primi İşveren His. Desteği (Destek Süresi)	OSB Dışı	2 YIL	3 YIL	5 YIL	6 YIL	7 YIL	10 YIL
	OSB İçi	3YIL	5 YIL	6 YIL	7 YIL	10 YIL	12 YIL
Yatırım Yeri Tahsisi							
Faiz Desteği		YOK	YOK				
Gelir Vergisi Stopaj Desteği		YOK	YOK	YOK	YOK	YOK	10 YIL
Sigorta Primi İşçi Hissesi Desteği (Destek Süresi)		YOK	YOK	YOK	YOK	YOK	10 YIL

3. Büyük Ölçekli Yatırımlara Sağlanacak Destek Unsurları

2009/15199 sayılı Karar ile uygulamaya konulan büyük ölçekli yatırımlar için teşvik uygulaması yeni sistemde de aynı şekilde devam etmekte olup, bölgesel olarak belirlenmiş olan illerde yapılacak olan büyük ölçekli yatırımlara, ilgili bölgeler için belirlenmiş olan teşvik unsurlarından daha avantajlı teşvik unsurları sunulmaktadır.

2012/3305 sayılı Karar'da, yeni teşvik sisteminde, büyük ölçekli yatırımlara sağlanan destek unsurları belirtilmiş olup, söz konusu destek unsurları genel hatlarıyla aşağıdaki gibidir.

BÜYÜK ÖLÇEKLİ YATIRIMLAR TEŞVİKİ							
DESTEK UNSURLARI		I	II	III	IV	V	VI
KDV İstisnası							
Gümrük Vergisi Muafiyeti							
Vergi İndirimi Yatırıma Katkı Oranı (%)	OSB Dışı	25	30	35	40	50	60
	OSB İçi	30	35	40	50	60	55
Sigorta Primi İşveren His. Desteği (Destek Süresi)	OSB Dışı	2 YIL	3 YIL	5 YIL	6 YIL	7 YIL	10 YIL
	OSB İçi	3YIL	5 YIL	6 YIL	7 YIL	10 YIL	12 YIL
Yatırım Yeri Tahsisi							
Faiz Desteği		YOK	YOK	YOK	YOK	YOK	YOK
Gelir Vergisi Stopaj Desteği		YOK	YOK	YOK	YOK	YOK	10 YIL
Sigorta Primi İşçi Hissesi Desteği (Destek Süresi)		YOK	YOK	YOK	YOK	YOK	10 YIL

Mevcut teşvik sisteminde yer alan büyük ölçekli yatırım konuları için belirlenmiş olan azami yatırım tutarlarının yeni teşvik sisteminde düşürüldüğü görülmektedir.

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun (KVK) 32/A maddesinde belirtilen büyük ölçekli yatırımların neler olduğu 2012/3305 sayılı Karar'ın 3 numaralı ekinde belirtilmiştir.

BÜYÜK ÖLÇEKLİ YATIRIMLAR		
Sıra No	Yatırım Konuları	Asgari Sabit Yatırım Tutarları (Milyon TL)
1	Rafine Edilmiş Petrol Ürünleri İmalatı	1000
2	Kimyasal Madde ve Ürünlerin İmalatı	200
3	Liman ve Liman Hizmetleri Yatırımları	200
4	Motorlu Kara Taşıtlarının İmalatı Yatırımları:	
	a) Motorlu Kara Taşıtları Ana Sanayi Yatırımları	200
	b) Motorlu Kara Taşıtları Yan Sanayi Yatırımları	50

5	Demiryolu ve Tramvay Lokomotifleri ve/veya Vagon İmalatı Yatırımları	50
6	Transit Boru Hattıyla Taşımacılık Hizmetleri Yatırımları	
7	Elektronik Sanayi Yatırımları	
8	Tıbbi Alet, Hassas ve Optik Aletler İmalatı Yatırımları	
9	İlaç Üretimi Yatırımları	
10	Hava ve Uzay Taşıtları ve/veya Parçaları İmalatı Yatırımları	
11	Makine (Elektrikli Makine ve Cihazlar Dahil) İmalatı Yatırımları	
12	Metal Üretimine Yönelik Yatırımlar: [Maden Kanununda belirtilen IV/c grubu metalik madenlerin cevher ve/veya konsantresinden nihai metal üretimine yönelik yatırımlar (bu tesislere entegre madencilik yatırımları dahil)]	

Bu yatırımlar özel önem verilen yatırımlar olarak karşımıza çıkmakta ve indirimli vergi uygulamasında, daha yüksek oranlı katkılardan ve vergi indirimlerinden faydalanmaktadır.

Bu ayırmadan da anlaşılacağı üzere, gümrük vergisi muafiyeti, katma değer vergisi istisnası, vergi indirimi, sigorta primi işveren hissesi desteği, sigorta primi desteği (6. bölgede), gelir vergisi stopajı desteği (6. bölgede) ve yatırım yeri tahsis tüm bölgeler ve büyük ölçekli yatırımlar için sağlanacak desteklerdir. Ancak, bu destek unsurlarından yararlanacak sektörler bölgesel olarak farklılık göstermektedir.

4. Öncelikli Yatırımlar 5. Bölgeye Sağlanan Desteklerden Yararlanacak

2012/3305 sayılı Karar'ın 17. maddesinde bazı yatırım konularına, 5. bölgede olmasalar dahi bu bölgeye sağlanan desteklerden yararlanma olanağı sunulmaktadır.

Öncelikli alanlarda yapılacak yatırımlar, 5. bölge desteklerinden yararlanacaklardır. Ancak 6. bölgede yer alması halinde bulunduğu bölge desteklerinden yararlanacaktır.

5. Stratejik Yatırımlara Sağlanan Destek Unsurları

Yeni teşvik sisteminde cari açığın azaltılması amacıyla ithalat bağımlılığı yüksek ara malları ve ürünlerin üretimine yönelik, uluslararası rekabet gücünü artırma potansiyeline sahip, yüksek teknoloji ve yüksek katma değerli yatırımları teşvik etmek amacıyla stratejik yatırımlar için ayrı bir teşvik düzenlemesi getirilmiştir.

Stratejik yatırımlar, yeni teşvik sistemi ile 6 bölgeye ayrılan Türkiye'de, bölge ayrımı yapılmaksızın, ülkenin neresinde yapılsa yapılsın aşağıda belirtilen destek unsurlarından yararlanacaklardır.

STRATEJİK YATIRIMLAR	
DESTEK UNSURLARI	TÜM BÖLGELER
KDV İstisnası	VAR
Gümrük Vergisi Muafiyeti	VAR
Vergi İndirimi - Yatırıma Katkı Oranı (%)	% 50
Sigorta Primi İşveren His. Desteği - Destek Süresi	7 YIL (6. BÖLGEDE 10 YIL)
KDV İadesi Desteği	500 Milyon TL'nin üzerindeki yatırımların bina-inşaat harcamaları için
Yatırım Yeri Tahsisi	VAR
Faiz Desteği	Yatırım tutarının %5'ini geçmemek kaydıyla azami 50 Milyon TL'ye kadar
Gelir Vergisi Stopaj Desteği	Sadece 6. Bölge yatırımları için 10 Yıl
Sigorta Primi İşçi Hissesi Desteği	Sadece 6. Bölge yatırımları için 10 Yıl

Öte yandan, 2012/3305 sayılı Karar'ın 19. maddesinde Ar-Ge ve çevre yatırımları için gümrük vergisi muafiyeti, KDV istisnası ve faiz desteği sağlanmaktadır. Söz konusu yatırımlar, 6. bölgede gerçekleştirilmesi halinde gelir vergisi stopajı ve sigorta primi desteğinden de yararlanabilecektir.

Kitabımızın bundan sonraki bölümlerinde, öncelikle, tüm destek unsurları için geçerli olan ortak hükümler, daha sonra ise her bir destek unsuru ayrı ayrı açıklanacaktır. Bu açıklamalar sırasında, 2012/3305 sayılı Karar ve 2012/1 sayılı Tebliğ ile destek unsurları ile ilgili diğer düzenlemeler esas alınacaktır.

1. TÜRKİYE'NİN BÖLGESEL AYRIMI

Yukarıda belirtildiği üzere, destek unsurlarından faydalandırma açısından ülkemiz 6 farklı bölgeye ayrılmıştır. Bu ayrım, illerin sosyo – ekonomik gelişmişlik düzeyleri dikkate alınarak yapılmış ve 2012/3305 sayılı Karar'ın 1 numaralı ekinde gösterilmiştir. Anılan ek aynen aşağıdaki gibidir.

YATIRIM TEŞVİK UYGULAMALARINDA BÖLGELER

1. Bölge	2. Bölge	3. Bölge	4. Bölge	5. Bölge	6. Bölge
Ankara	Adana	Balıkesir		Adıyaman	Ağrı
Antalya	Aydın	Bilecik	Amasya	Aksaray	Ardahan
Bursa	Bolu	Burdur	Artvin	Bayburt	Batman

Eskişehir	Çanakkale (Bozcaada ve Gökçeada İlçeleri Hariç)	Gaziantep	Bartın	Çankırı	Bingöl
İstanbul	Denizli	Karabük	Çorum	Erzurum	Bitlis
İzmir	Edirne	Karaman	Düzce	Giresun	Diyarbakır
Kocaeli	Isparta	Manisa	Elazığ	Gümüşhane	Hakkâri
Muğla	Kayseri	Mersin	Erzincan	Kahramanmaraş	Iğdır
	Kırklareli	Samsun	Hatay	Kilis	Kars
	Konya	Trabzon	Kastamonu	Niğde	Mardin
	Sakarya	Uşak	Kırıkkale	Ordu	Muş
	Tekirdağ	Zonguldak	Kırşehir	Osmaniye	Siirt
	Yalova		Kütahya	Sinop	Şanlıurfa
			Malatya	Tokat	Şırnak
			Nevşehir	Tunceli	Van
			Rize	Yozgat	Bozcaada ve Gökçeada İlçeleri
			Sivas		

2. TEŞVİK SİSTEMİ VE SAĞLANACAK DESTEK UNSURLARI

2.1. GENEL TEŞVİK UYGULAMALARI

2012/3305 sayılı Karar'ın 4. maddesinin (2) numaralı fıkrasında, bölgesel, büyük ölçekli ve stratejik yatırımlar ile Karar eki-4'te yer alan teşvik edilmeyecek yatırım konuları ve teşviki için Karar eki-4'te öngörülen şartları sağlayamayan yatırım konuları hariç olmak üzere, Kararın 5 inci maddesinde belirtilen sabit yatırım tutarları ve üzerindeki yatırımların bölge ayrımı yapılmaksızın aşağıdaki destek unsurlarından yararlandırılabilceği belirtilmiştir.

a) Gümrük vergisi muafiyeti.

b) Katma Değer Vergisi (KDV) istisnası.

c) Gelir vergisi stopajı desteği (6 ncı bölgede gerçekleştirilecek yatırımlar için).

ç) Sigorta primi işveren hissesi desteği (tersanelerin gemi inşa yatırımları için).

2.2. Stratejik Yatırımlar

Yeni teşvik sisteminde cari açığın azaltılması amacıyla ithalat bağımlılığı yüksek ara malları ve ürünlerin üretimine yönelik, uluslararası rekabet gücünü artırma potansiyeline sahip, yüksek teknoloji ve yüksek katma değerli yatırımları teşvik etmek amacıyla stratejik yatırımlar için ayrı bir teşvik düzenlemesi getirilmiştir.

2012/3305 sayılı Karar'ın 8. maddesi ve 2012/1 sayılı Tebliğ'in 10. maddesinde belirtilen ve aşağıda yer alan kriterlerin tamamını birlikte sağlayan, ithalat bağımlılığı yüksek ürünlerin üretimine yönelik yatırımlar stratejik yatırım olarak değerlendirilecektir.

a) Asgari sabit yatırım tutarının 50 milyon Türk Lirasının üzerinde olması (münhasıran bu yatırımların enerji ihtiyacını karşılamak üzere gerçekleştirilecek doğalgaza dayalı olmayan enerji yatırımlarının tesis kurulu gücü ile orantılanacak kısmı yatırım tutarına dahil edilir).

b) Teşvik belgesine konu yatırımda üretilcek ürünle ilgili yurtiçi toplam üretim kapasitesinin, aynı ürünün ithalatından az olması.

c) Teşvik belgesi kapsamında gerçekleştirilecek yatırımla asgari **%40 oranında katma değer sağlanması.**

ç) Yatırım konusu tesiste üretilcek ürünle ilgili son bir yıl içerisinde gerçekleşen toplam ithalat tutarının 50 milyon ABD Dolarının üzerinde olması (ithalat miktarının tespitinde, müracaat tarihinden önce yayımlanmış son oniki aylık resmi veriler esas alınır).

Stratejik yatırım kapsamına girdiği halde yurt içinde üretimi olmayan ürünlerin üretimine yönelik yatırımlarda yukarıdaki (ç) bendinde yer alan “ bir yıl içerisinde gerçekleşen toplam ithalat tutarının 50 milyon ABD Dolarının üzerinde olması” şartı aranmayacaktır.

Rafineri ve petrokimya yatırımlarında ise (c) bendinde yer alan “ Bakanlıkça belirlenecek esaslar çerçevesinde, belge konusu yatırımla sağlanacak katma değer asgari yüzde kırk olması.” şartı aranmayacaktır.

Stratejik yatırımlar, yeni teşvik sistemi ile 6 bölgeye ayrılan Türkiye’de, bölge ayrımı yapılmaksızın, ülkenin neresinde yapılırsa yapılsın aşağıda belirtilen destek unsurlarından yararlanacaklardır.

STRATEJİK YATIRIMLAR	
DESTEK UNSURLARI	TÜM BÖLGELER
KDV İstisnası	VAR
Gümrük Vergisi Muafiyeti	VAR
Vergi İndirimi - Yatırıma Katkı Oranı (%)	% 50
Sigorta Primi İşveren His. Desteği - Destek Süresi	7 YIL (6. BÖLGEDE 10 YIL)
KDV İadesi Desteği	500 Milyon TL'nin üzerindeki yatırımların bina-inşaat harcamaları için
Yatırım Yeri Tahsisi	VAR
Faiz Desteği	Yatırım tutarının %5'ini geçmemek kaydıyla azami 50 Milyon TL'ye kadar
Gelir Vergisi Stopaj Desteği	Sadece 6. Bölge yatırımları için 10 Yıl
Sigorta Primi İşçi Hissesi Desteği	Sadece 6. Bölge yatırımları için 10 Yıl

2.3. Öncelikli Yatırımlar

Yeni Teşvik Sistemi ile bazı yatırım konularına, 5. bölgede olmasalar dahi bu bölgeye sağlanan desteklerden yararlanma olanağı sunulmaktadır.

Öncelikli alanlarda yapılacak yatırımlar, 5. bölge desteklerinden yararlanacaklardır. Ancak 6. bölgede yer alması halinde bulunduğu bölge desteklerinden yararlanacaktır.

Öncelikli yatırım konuları;

a) Denizyolu ile yük ve/veya yolcu taşımacılığına yönelik yatırımlar.

b) Özel sektör tarafından yapılacak şehirlerarası yük ve/veya yolcu taşımacılığına yönelik demiryolu yatırımları ile şehir içi yük taşımacılığına yönelik demiryolu yatırımları.

c) Test merkezleri, rüzgar tüneli ve bu mahiyetteki yatırımlar (otomotiv, uzay veya savunma sanayine yönelik olanlar).

ç) Kültür ve Turizm Koruma ve Gelişim Bölgelerinde⁶ yapılacak turizm yatırımlarından bölgesel desteklerden yararlanabilecek nitelikteki turizm konaklama yatırımları.

d) Asgari ellibin metrekare kapalı alana sahip uluslararası fuar yatırımları (konaklama ve alışveriş merkezi üniteleri hariç).

⁶ Hali hazırda Bakanlar Kurulu tarafından kültür ve turizm gelişme bölgeleri olarak ilan edilen yerlerin sayısı 254 olup, Bakanlar Kurulu tarafından kültür ve turizm gelişme bölgeleri olarak ilan edilen yerlerin listesi <http://www.ktyatirimisletmeler.gov.tr/TR,9671/ulkemizdeki-turizm-bolge-alan-ve-merkezleri-ile-kultur-.html> adresinde ayrıntılı olarak yer almaktadır.

e) Sağlık Bakanlığından alınacak proje onayına istinaden gerçekleştirilecek asgari yirmimilyon Türk Lirası tutarındaki biyoteknolojik ilaç, onkoloji ilaçları ve kan ürünleri üretimine yönelik yatırımlar.

f) Savunma Sanayii Müsteşarlığından alınacak proje onayına istinaden gerçekleştirilecek asgari yirmimilyon Türk Lirası tutarındaki savunma, havacılık ve uzay alanındaki yatırımlar.

g) Maden istihraç yatırımları ve/veya maden işleme yatırımları (4/6/1985 tarihli ve 3213 sayılı Maden Kanununda tanımlanan I. grup madenler ve mıcır yatırımları ile İstanbul ilinde gerçekleştirilecek istihraç ve/veya işleme yatırımları hariç).

ğ) Özel sektör tarafından gerçekleştirilecek olan ilk, orta ve lise eğitim yatırımları.

h) Bilim, Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı tarafından desteklenen AR-GE projeleri neticesinde geliştirilen ürünlerin üretimine yönelik yatırımlar

olarak 2012/3305 sayılı Karar'ın 17. maddesinde belirtilmiştir.

2.4. Organize Sanayi Bölgelerinde Yapılan veya Sektörel İşbirliğine Dayalı Yatırımlarda Teşvik Uygulaması

Yeni Teşvik Sisteminde, OSB'lerde yapılacak yatırımlar veya sektörel işbirliğine dayalı yatırımlar yatırımın bulunduğu bölgenin bir alt bölgesine sağlanan destek unsurlarından yararlanacaktır.

2012/3305 sayılı Karar'ın 18. maddesinde, büyük ölçekli yatırımlar veya bölgesel teşvik uygulamaları kapsamında teşvik belgesi düzenlenen yatırımların, aşağıda belirtilen koşullardan en az birini sağlamaları halinde vergi indrimi ve sigorta primi işveren hissesi desteği açısından bulundukları bölgenin bir alt bölgesinde sağlanan oran ve sürelerde bu desteklerden yararlanabileceği belirtilmiştir. Bir alt bölge desteğinden yararlanmak için;

a) Yatırımın organize sanayi bölgesinde (OSB) gerçekleştirilmesi,

ve/veya

b) Yatırımın, aynı sektörde faaliyet gösteren en az beş gerçek veya tüzel kişinin ortağı olduğu yatırımcı tarafından gerçekleştirilmesi ve ortak faaliyet gösterilen alanda entegrasyonu sağlayacak bir yatırım olması

gerekmektedir.

Yukarıda şartlara uygun olarak 6. bölgede gerçekleştirilecek büyük ölçekli ve bölgesel teşvik uygulamaları kapsamındaki yatırımlar için ise sigorta primi işveren hissesi desteği, bölgede geçerli olan süreye iki yıl ilave edilmek, vergi indrimi desteği ise bölgede geçerli olan yatırıma katkı oranına beş puan ilave edilmek suretiyle uygulanacaktır.

Yeni teşvik sistemiyle 1. bölgede yer alan bir ilde bulunan Organize Sanayi

Bölgesi içinde yapılacak bir yatırım 2. bölge için belirlenmiş olan teşvik unsurlarından yararlanacaktır. Aynı şekilde 2. bölge 3. bölgenin, 3. bölge 4. bölgenin, 4. bölge 5. bölgenin, 5. bölge 6. bölgenin teşvik unsurlarından; 6. bölge ise kendi bölgesi için belirlenmiş olan teşvik unsurları için belirlenmiş olan oran ve sürelerden daha yüksek oran ve süreler üzerinden teşvik unsurlarından yararlanacaktır.

Bu bağlamda kitabımızın BİRİNCİ BÖLÜM 2.4 ve 2.5. bölümünde yer alan “BÖLGESEL TEŞVİKLER” ve “BÜYÜK ÖLÇEKLİ YATIRIMLARA SAĞLANAN TEŞVİKLER” başlıklı tablodan görüleceği üzere; yatırıma katkı oranı ve sigorta primi işveren hissesi desteği süresi bir alt bölge için belirlenmiş olan oran ve süreler üzerinden uygulanacaktır.

2.5. Ar-Ge ve Çevre yatırımlarına sağlanan destekler

2012/3305 sayılı Karar’ın tanımlar başlıklı 2. Maddesinde AR-GE ve çevre yatırımlarının tanımı yapılmıştır.

AR-GE yatırımı: Yeni bir ürün geliştirilmesi, ürün kalite ve standardının yükseltilmesi, maliyet düşürücü ve standart yükseltici yeni bir teknolojinin ülke şartlarına uyumunun sağlanması amacıyla bilimsel esaslara uygun olarak yapılan ve her aşaması belirlenmiş araştırma ve geliştirme çalışmaları için gerçekleştirilecek yatırımları,

Çevre yatırımı: Doğrudan ticari mal üretimine yönelik olmayan, mevcut veya gerçekleştirilecek tesislerin katı, sıvı veya gaz gibi atıklarının temizlenmesine veya yok edilmesine yönelik yatırımları,

ifade etmektedir.

Tanımlardan da görüldüğü üzere, Ar-Ge ve çevre yatırımları doğrudan ticari amaçlarla yapılmayan yatırımları ifade etmekte olup, 2012/3305 sayılı Karar’ın 19. Maddesine göre, AR-GE ve çevre yatırımları; KDV istisnası, gümrük vergisi muafiyeti ve faiz desteğinden yararlandırılacaktır.

Söz konusu yatırımlar, 6. bölgede gerçekleştirilmesi halinde gelir vergisi stopajı ve sigorta primi desteğinden de yararlanabileceklerdir. Buna göre, AR-GE ve çevre yatırımlarının yararlanabileceği destek unsurları bölgeler itibarıyla aşağıdaki gibi olacaktır.

BÖLGESEL TEŞVİKLER						
DESTEK UNSURLARI	I	II	III	IV	V	VI
KDV İstisnası						
Gümrük Vergisi Muafiyeti						
Faiz Desteği						
Gelir Vergisi Stopaj Desteği	YOK	YOK	YOK	YOK	YOK	10 YIL
Sigorta Primi İşçi Hissesi Desteği (Destek Süresi	YOK	YOK	YOK	YOK	YOK	10 YIL

AR-GE ve çevre yatırımları için sağlanacak faiz desteği 500.000 Türk lirasını geçemeyecektir.

2.6. BÖLGELER İTİBARIYLA SAĞLANACAK DESTEK UNSURLARI

2012/3305 sayılı Karar'ın 4. maddesinin (3) numaralı fıkrasında, Karar eki-2/A'da yer alan illerdeki yatırımcıların Karar eki-2B'de bölgeler itibarıyla numaraları belirtilen sektörlerde yapacakları yatırımlar için, bulunduğu bölgedeki şartları sağlamaları halinde aşağıdaki desteklerden yararlanabilecekleri belirtilmiştir.

- a) Gümrük vergisi muafiyeti.
- b) KDV istisnası.
- c) Vergi indirimi.
- ç) Sigorta primi işveren hissesi desteği.
- d) Yatırım yeri tahsis.
- e) Faiz desteği (3 üncü, 4 üncü, 5 inci ve 6 ncı bölgelerdeki yatırımlar için).
- f) Gelir vergisi stopajı desteği (6 ncı bölgede gerçekleştirilecek yatırımlar için).
- g) Sigorta primi desteği (6 ncı bölgede gerçekleştirilecek yatırımlar için).

Yeni teşvik sisteminde uygulanacak bölgesel teşvikler ana hatlarıyla aşağıdaki tabloda yer aldığı gibidir.

BÖLGESEL TEŞVİKLER							
DESTEK UNSURLARI		I	II	III	IV	V	VI
KDV İstisnası							
Gümrük Vergisi Muafiyeti							
Vergi İndirimi	OSB Dışı	15	20	25	30	40	50
Yatırıma Katkı Oranı (%)	OSB İçi ¹	20	25	30	40	50	55
Sigorta Primi İşveren His. Desteği (Destek Süresi)	OSB Dışı	2 YIL	3 YIL	5 YIL	6 YIL	7 YIL	10 YIL
	OSB İçi	3YIL	5 YIL	6 YIL	7 YIL	10 YIL	12 YIL
Yatırım Yeri Tahsis							
Faiz Desteği		YOK	YOK				
Gelir Vergisi Stopaj Desteği		YOK	YOK	YOK	YOK	YOK	10 YIL
Sigorta Primi İşçi Hissesi Desteği (Destek Süresi)		YOK	YOK	YOK	YOK	YOK	10 YIL

2.6. BÜYÜK ÖLÇEKLİ YATIRIMLARA SAĞLANACAK DESTEK UNSURLARI

2009/15199 sayılı Karar ile uygulamaya konulan büyük ölçekli yatırımlar için teşvik uygulaması yeni sistemde de aynı şekilde devam etmekte olup, bölgesel olarak belirlenmiş olan illerde yapılacak olan büyük ölçekli yatırımlara, ilgili bölgeler için belirlenmiş olan teşvik unsurlarından daha avantajlı teşvik unsurları sunulmaktadır.

2012/3305 sayılı Karar'ın 4. Maddesinin (4) numaralı fıkrasında büyük ölçekli yatırımların;

- a) Gümrük vergisi muafiyeti
- b) KDV istisnası
- c) Vergi indirimi
- ç) Sigorta primi işveren hissesi desteği
- d) Yatırım yeri tahsisi
- e) Gelir vergisi stopajı desteği (6. bölgede gerçekleştirilecek yatırımlar için)
- f) Sigorta primi desteği (6. bölgede gerçekleştirilecek yatırımlar için)

ile destekleneceği belirtilmiştir. Büyük ölçekli yatırımlara **faiz desteği ise öngörülmemiştir.**

Yukarıda görüldüğü üzere, yatırımın 6. bölgede yapılması halinde ise yeni bir uygulama olarak asgari ücret üzerinden hesaplanan **Gelir Vergisi Stopajı Desteği** ve **Sigorta Primi İşçi Hissesi Desteği** sağlanacak olup, sağlanan destek unsurları genel hatlarıyla aşağıdaki gibidir.

BÜYÜK ÖLÇEKLİ YATIRIMLAR TEŞVİKİ							
DESTEK UNSURLARI		I	II	III	IV	V	VI
KDV istisnası							
Gümrük Vergisi Muafiyeti							
Vergi İndirimi	OSB Dışı	25	30	35	40	50	60
Yatırıma Katkı Oranı (%)	OSB İçİ ²	30	35	40	50	60	55
Sigorta Primi İşveren His. Desteği (Destek Süresi)	OSB Dışı	2 YIL	3 YIL	5 YIL	6 YIL	7 YIL	10 YIL
	OSB İçİ	3YIL	5 YIL	6 YIL	7 YIL	10 YIL	12 YIL
Yatırım Yeri Tahsisi							
Faiz Desteği		YOK	YOK	YOK	YOK	YOK	YOK
Gelir Vergisi Stopaj Desteği		YOK	YOK	YOK	YOK	YOK	10 YIL
Sigorta Primi İşçi Hissesi Desteği (Destek Süresi)		YOK	YOK	YOK	YOK	YOK	10 YIL

Mevcut teşvik sisteminde yer alan büyük ölçekli yatırım konuları için belirlenmiş olan azami yatırım tutarlarının yeni teşvik sisteminde düşürüldüğü görülmektedir.

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun (KVK) 32/A maddesinde belirtilen büyük ölçekli yatırımların neler olduğu 2012/3305 sayılı Karar'ın 3 numaralı ekinde belirtilmiştir.

BÜYÜK ÖLÇEKLİ YATIRIMLAR		
Sıra No	Yatırım Konuları	Asgari Sabit Yatırım Tutarları (Milyon TL)
1	Rafine Edilmiş Petrol Ürünleri İmalatı	1000
2	Kimyasal Madde ve Ürünlerin İmalatı	200
3	Liman ve Liman Hizmetleri Yatırımları	200
4	Motorlu Kara Taşıtlarının İmalatı Yatırımları:	
	a) Motorlu Kara Taşıtları Ana Sanayi Yatırımları	200
	b) Motorlu Kara Taşıtları Yan Sanayi Yatırımları	50
5	Demiryolu ve Tramvay Lokomotifleri ve/veya Vagon İmalatı Yatırımları	50
6	Transit Boru Hattıyla Taşımacılık Hizmetleri Yatırımları	
7	Elektronik Sanayi Yatırımları	
8	Tıbbi Alet, Hassas ve Optik Aletler İmalatı Yatırımları	
9	İlaç Üretimi Yatırımları	
10	Hava ve Uzay Taşıtları ve/veya Parçaları İmalatı Yatırımları	
11	Makine (Elektrikli Makine ve Cihazlar Dahil) İmalatı Yatırımları	
12	Metal Üretimine Yönelik Yatırımlar: [Maden Kanununda belirtilen IV/c grubu metalik madenlerin cevher ve/veya konsantresinden nihai metal üretimine yönelik yatırımlar (bu tesislere entegre madencilik yatırımları dahil)]	

3. TEŞVİK EDİLEMİYECİK YATIRIM KONULARI

2012/3305 sayılı Karar'ın 4. maddesinin (2) numaralı fıkrasında;

1- Karar'a ekli 4 numaralı listede yer alan teşvik edilmeyecek yatırım konularının,

2- Karar'a ekli 4 numaralı listede yer alan ve teşviki öngörülen şartları sağlamayan yatırım konularının ve

3- Asgarî sabit yatırım tutarının altında kalan yatırımların teşvik edilmeyeceği belirtilmiştir.

Öte yandan, 2012/3305 sayılı Karar'ın 2-A ekinde bölgesel destek unsurlarından yararlanacak sektörler sektörün US 97 Ulusal Faaliyet ve Ürün Sınıflaması Kodlarıyla birlikte verilmiş ve bu kodlar 2-A ekinin 2. sütununda gösterilmiştir. Bu sütunun incelenmesinden bazı yatırım konularının destek unsurları haricinde bırakıldığı görülmektedir.

Teşvik edilmeyecek yatırım konularını aşağıdaki başlıklar altında irdeleyelim.

3.1. KARAR'IN 4 NUMARALI EKİNDE YER ALAN VE TEŞVİK EDİLEMEYECEK YATIRIMLAR

2012/3305 sayılı Karar'ın 4 numaralı ekinde "I- TEŞVİK EDİLEMEYECEK YATIRIMLAR" başlığı altında yer alan yatırım konuları hiçbir şekilde getirilmiş olan destek unsurlarından yararlanamayacaktır. Söz konusu yatırımlar aşağıdaki gibidir.

3.1.1. Tarım ve Tarımsal Sanayi

1. Un, irmik (makarna imalatı ile entegre irmik yatırımları ve mısır irmiği yatırımları hariç), yem (balık unu, balık yağı, balık yemi ve entegre hayvancılık üretimi içindeki yem üretimi hariç), nişasta ve nişasta bazlı şeker,

2. Dışarıya yemek hizmeti sunan işletmeler (hazır yemek),

3. Küp şeker,

4. 5 dekarın altındaki seracılık yatırımları,

5. Bitkisel üretim (5 dekar ve üstü seracılık yatırımları, kültür mantarı yetiştiriciliği ve entegre hayvancılık yatırımları içerisindeki yem bitkileri yetiştiriciliği hariç),

6. Bölgesel uygulamalar kapsamında teşvik edilecek entegre hayvancılık yatırımları ve şartlı desteklenecek hayvancılık yatırımları dışındaki hayvancılık yatırımları,

7. 5 ton/gün ve altında üretim kapasitesine sahip süt işleme yatırımları.

3.1.2. İmalat, Enerji Ve Madencilik Yatırımları

1. Tuğla ve kiremit üretimine yönelik modernizasyon cinsi dışındaki yatırımlar,

2. Kütlü pamuk işleme yatırımları,

3. İplik ve dokuma (yün ipliği, 15 Milyon Türk Lirasının üzerindeki iplik ya-

tırımları, 5 Milyon Türk Lirasının üzerindeki dokuma yatırımları, akıllı ve çok fonksiyonlu teknik tekstil, halı, tafting, dokunmamış/örülmemiş kumaş ve çuval üretimine yönelik yatırımlar hariç) konularında modernizasyon yatırımları dışındaki yatırımlar,

4. Doğalgaza dayalı elektrik üretimi yatırımları,

5. Röдовans sözleşmesine istinaden gerçekleştirilecek madencilik yatırımları (Kamu kurum ve kuruluşları veya bunların doğrudan iştirakleri ile yapılan anlaşmalara istinaden kamuya ait maden sahalarında yapılan madencilik yatırımları bu kapsamda değerlendirilmez)⁷

6. Kömür istihracına yönelik yatırımlar (Birleşmiş Milletler Avrupa Ekonomik Komisyonunun uluslararası kodifikasyon sistemine göre “düşük C” kategorisinde yer alan kömürler hariç),

7. 2012/3305 sayılı Karar eki-5’de yer alan (kitabın sonuna eklenmiştir) demir çelik ürünlerinin üretimine yönelik yatırımlar,

(Ancak, bu üretim konularında aşağıdaki kriterleri birlikte sağlayan işletmeler sadece genel teşvik sisteminden desteklenebilir,

a) Ortaklık yapısındaki bir veya birden fazla tüzel kişinin veya kamu kurum ve kuruluşunun hisseleri toplamının %25 veya daha fazla olmaması,

b) Başka bir işletmenin sermayesinin %25 veya daha fazlasına sahip olmaması,

c) Çalışan sayısı yıllık 250 kişiden az olması,

ç) Yıllık net satış hasılatı 50 milyon Avro veya mali bilançosu değeri 43 milyon Avro karşılığı Türk Lirasını aşmaması,

Bu kriterler, 2009/15199 sayılı Bakanlar Kurulu Kararına istinaden düzenlenen belgelere de uygulanabilir)

8. Sentetik elyaf veya sentetik ipliğin ekstrüzyon yöntemiyle üretimine yönelik modernizasyon cinsi dışındaki yatırımlar (Ancak, söz konusu modernizasyon yatırımları ile 7 nci maddede belirtilen kriterleri birlikte sağlayan işletmelerin sentetik elyaf veya sentetik ipliğin ekstrüzyon yöntemiyle üretimine yönelik yatırımları sadece genel teşvik sisteminden desteklenebilir).

7 (Röдовans sözleşmelerine bağlı olarak yapılan yatırımlar: Röдовans, maden ruhsat sahalarının hukuku uhdesinde kalmak kaydıyla hak sahibi tarafından sözleşme ile özel veya tüzel bir kişiye bir süre tahsis edilmesi durumunda maden ocağının işletilmesini üstlenen özel veya tüzel kişinin esas ruhsat sahibine ürettiği beher ton maden için ödemeyi taahhüt ettiği meblağdır. (Bkz. M. Topaloğlu, “Röдовans Sözleşmesi; Hukuksal Durum, Sorunlar ve Çözüm Önerileri”, Türkiye 17. Uluslararası Madencilik Kongresi ve Sergisi- TUMAKS-2001, s.249

Röдовans sözleşmesinde ruhsat sahibi olan madenci işletme iznini devretmekte ve bunun karşılığında röдовans bedeli denen pay almaktadır. Röдовans sözleşmelerine, Borçlar Yasası’ndaki hasılat kirasına ait hükümler uygulamaktadırlar. Röдовans sözleşmesinin Maden İşleri Genel Müdürlüğüne bir ay içinde bildirilerek uygun görüş alınması zorunludur. (http://www.maden.org.tr/resimler/ekler/afd8346a677af9d_ek.pdf)

3.1.3. Hizmetler Sektörü

1. İlkokul, ortaokul, lise, yüksekokul, üniversite, yükseköğretim ve teknik ve mesleki öğretim dışında kalan eğitim yatırımları ile yetişkinlerin eğitime yönelik (kurslar, dershaneler vb) yatırımlar,

2. Hastane yatırımları, tıp merkezleri, diyaliz merkezleri, tahlil laboratuvarları ve manyetik görüntüleme merkezleri dışında kalan sağlık yatırımları,

3. Turizm yatırım/işletme belgeli oteller, butik oteller, tatil köyleri, özel konaklama tesisleri ve dağ/yayla evleri dışında kalan turizm konaklama tesisleri,

4. Ülke genelinde yayım yapan günlük gazete basım hizmetleri, televizyon/radyo yayıncılığı ve baskı, basım, matbaa ve ambalaj yatırımları dışındaki basın ve yayın yatırımları,

5. Sinema salonu yatırımları,

6. Müteahhitlik hizmetleri ve konut üretimine yönelik yatırımlar,

7. Yolcu ve yük taşımacılığına yönelik otobüs ile çekici ve treyler yatırımları (Belediyelerin yapacakları yatırımlar hariç),

8. Hipermarket, ticaret merkezi, alışveriş merkezi ve otopark yatırımları dâhil toptan ve perakende ticarete yönelik yatırımlar,

9. Kara taşıtları bakım, onarım ve servis istasyonu yatırımları,

10. Petrol ürünleri (LPG dâhil) dağıtım yatırımları, akaryakıt istasyonu yatırımları,

11. Karayolları dinlenme tesisi yatırımları, mola noktaları,

12. Lokantalar, kafeteryalar, eğlence yerleri, günübirlik tesisler, termal kür tesisleri, sağlıklı yaşam tesisleri, yüzme havuzları,

13. Yat ithali yatırımları,

14. Taşıt kiralama yatırımları,

15. Halı yıkama yatırımları,

16. Gayrimenkul kiralama ve iş faaliyetleri (Yazılım, AR-GE faaliyetleri, veri tabanı faaliyetleri, veri işleme, teknik test ve analiz faaliyetleri, ambalajlama faaliyetleri ile gösteri, sergi ve kongre faaliyetleri hariç),

17. Finansal kiralama faaliyetleri hariç olmak üzere mali aracı kuruluşların yatırımları,

18. Kapalı alanı 500 m²'nin altında olan soğuk hava deposu yatırımları,

19. Komple yeni ve tevsi niteliğindeki tersane yatırımları.

3.2. 2012/3305 sayılı KARAR'IN 2-A EKİNDE YER ALAN US 97 ULUSAL FAALİYET VE ÜRÜN SINIFLAMASI KODLARI İTİBARIYLA DESTEK UNSURLARINDAN HARİÇ BIRAKILAN SEKTÖRLER

2012/3305 sayılı Karar'ın 2-A ekinde bölgesel teşvik unsurlarından yararlanacak sektörler, Sektörün US 97 Ulusal Faaliyet ve Ürün Sınıflaması Kodlarıyla birlikte verilmiş ve bu kodlar anılan ekin 3. sütununda gösterilmiştir. US 97 Ulusal Faaliyet ve Ürün Sınıflaması Kodları 7046 satırdan oluşan bir listedir. Bu nedenle bu listenin tamamına bu kitapta yer verilmemektedir.⁸

2012/3305 sayılı Karar'ın 2-A ekinin 2. sütunun incelenmesinden bazı sektörlerle yapılan yatırımların, parantez içi hükümlerle, teşvik unsurlarından hariç bırakıldığı görülmektedir. Aynı ekin 3. sütununda ise bölgesel teşvik unsurlarından yararlanacak sektörler belirtilmiş olup, parantez içi hükümlerde US 97 kodu ile belirtilen sektörlerin bazılarının teşviklerden yararlanamayacağı belirtilmiştir.

Örneğin; Karar eki 2-A'nın sektör kodu 18 ile belirtilen satırda US 97 Kodu 26 olarak belirtilen "metalik olmayan mineral ürünlerin imalatı" sektörünün 261, 2693.2, 2694.1, 2695.3 ve 2695.4 alt kodlarında yer alan sektörleri bölgesel teşviklerden yararlanamayacak sektörler olarak belirtilmiştir. US 97 kod numaraları verilen söz konusu sektörlerin hangileri olduğu ise 2012/3305 sayılı Karar'ın 2-A ekinin 3. sütununda parantez içi hükümde belirtilmiş olup, sektör kodu 18 ile belirtilen satırda US 97 Kodu 26 olarak belirtilen sektörün parantez içi hükmünde yer alan 261, 2693.2, 2694.1, 2695.3 ve 2695.4 alt kodları cam ve cam ürünleri imalatı, fırınlanmış kilden kiremit, briket, tuğla ve inşaat malzemeleri imalatı, çimento imalatı, hazır beton imalatı ve harç imalatını ifade etmektedir.

4. TEŞVİK BELGESİ KAPSAMINDA DEĞERLENDİRİLMİYEN YATIRIM HARCAMALARI

2012/3305 sayılı Karar'ın 3. maddesinde tanımlara yer verilmiş ve "sabit yatırım tutarı" kavramı tanımlanmıştır. Buna göre, sabit yatırım tutarı; arazi-arsa, bina-inşaat, makine ve teçhizat ile diğer yatırım harcaması kalemlerinin toplamıdır.

Ayrıca, 2012/1 sayılı Tebliğ'in 8. maddesinde, teşvik belgesi kapsamında değerlendirilmeyen harcamalar belirlenmiştir. Buna göre;

1. Müracaat tarihinden önce gerçekleştirilmiş bulunan yatırım harcamaları teşvik belgesi kapsamında değerlendirilmez.

2. Ayrıca;

a) Kararın 9 uncu maddesinin birinci fıkrasında belirtilenler hariç olmak üzere ham madde, ara malı ve işletme malzemesi,

8 US 97 Ulusal Faaliyet ve Ürün Sınıflaması Koduna http://diweb.die.gov.tr/DIESS/DosyaListeleAction.do?turId=1&tanimlayan_id=118&adi=US-97 kaynağından ulaşılabilir.

b) Kullanılmış yerli makine ve teçhizat,

c) Karayolu nakil vasıtaları ve her türlü binek araçları (sağlık ve belediye hizmetlerinde kullanılan araçlar, trafiğe çıkamayacak nitelikte olup apron veya limanda kullanılan araçlar ve madencilik ve hazır beton yatırımlarında kullanılan araçlar ile Kararın 9 uncu maddesinin yedinci fıkrasında belirtilen araçlar hariç),

ç) Havayolu ile yük ve/veya yolcu taşımacılığına yönelik yatırımlar dışındaki diğer yatırımlar için uçak ve helikopter,

d) Porselenden, seramikten ve camdan mamul sofa ve mutfak eşyası,

teşvik belgeleri kapsamında değerlendirilmeyecektir.

Yukarıda belirtilenler dışında, teşvik belgesi kapsamında değerlendirilmeyecek harcamalar sektörel özellikler dikkate alınarak proje bazında belirlenir.

Teşvik belgelerine ait ithal ve yerli makine ve teçhizat listelerinde inşaat malzemelerine yer verilmez.

5. 2012/3305 sayılı KARAR'IN 4 NUMARALI EKİ GEREĞİNCE DESTEK UNSURLARINDAN BELLİ ŞARTLARLA YARARLANABİLECEK SEKTÖR VE YATIRIMLAR

5.1. Tarım ve Tarımsal Sanayi

1. Süt yönlü büyükbaş entegre yatırımlarında asgari 150 büyükbaş,
2. Et yönlü büyükbaş entegre yatırımlarında asgari 150 büyükbaş,
3. Damızlık büyükbaş entegre hayvan yetiştiriciliğinde (et/süt yönlü) asgari 150 büyükbaş/dönem,
4. Kanatlı entegre yatırımlarında 100.000 adet/dönem,
5. Süt ve et yönlü küçükbaş entegre yatırımlarında (damızlık dâhil) 1.000 küçükbaş/dönem şartı aranır,

5.2. Hizmetler Sektörü

1. Bir veya birkaç yerde gümrükleme ve sigortacılık hizmetlerinin de sunulduğu antrepo, elleçleme-paketleme ve otomasyon hizmetlerini birlikte içeren, asgari toplam kapalı alanı 10.000 m2 olan entegre lojistik yatırımları için, Ulaştırma, Denizcilik ve Haberleşme Bakanlığından alınmış L2 belgesinin yatırım süresi sonuna kadar ibraz edilmesi kaydıyla, teşvik belgesi düzenlenebilir. Söz konusu teşvik belgeleri kapsamına yük taşımacılığına yönelik araçlar dâhil edilmez.

2. Boru hattıyla taşımacılık, petrol ve doğalgaz ürünleri, dolum ve depolama tesisi yatırımlarında dağıtım araçları ve tüpler hariç olmak üzere, sadece sabit tesise yönelik harcamalar için teşvik belgesi düzenlenebilir.

3. Kültür yatırımları için, Kültür ve Turizm Bakanlığından alınacak kültür belgesine istinaden teşvik belgesi düzenlenebilir. Ancak, münhasıran bu amaçla inşa edilenler dışında, yeme-içme, spor, eğence ve satış üniteleri gibi birimler kapsama dâhil edilmez.

4. Kültür ve Turizm Bakanlığından alınacak turizm belgesini haiz eğence merkezi ve temalı tesis gibi konaklama içermeyen turizm yatırımları teşvik belgesine bağlanabilir. Ancak, münhasıran bu amaçla inşa edilenler dışında, yeme-içme, spor, eğence ve satış üniteleri gibi birimler kapsama dâhil edilmez.

5. Kültür ve Turizm Bakanlığından alınacak Kültür veya Turizm Belgesini haiz fuar, kongre, sergi ve gösteri merkezi yatırımları için teşvik belgesi düzenlenebilir. Fuar ve sergi merkezlerinde, otopark hariç asgari kapalı alanın 5000 m² kongre merkezlerinde asgari koltuk sayısının 1000, gösteri merkezlerinde ise asgari koltuk sayısının 2500 olması şartı aranır.

6. Spor tesisi yatırımlarında asgari 10 Milyon TL sabit yatırım şartı aranır.

7. Havaalanı yer hizmeti yatırımlarında teşvik belgesi kapsamına trafiğe çıkmayan ve sadece apronda kullanılan motorlu taşıtlar dâhil edilebilir. Binek otomobilleri proje kapsamına dâhil edilmez.

8. Havayolu işletmeciliği ve kargo taşımacılığı yatırımlarında temin edilecek uçaklarda birim başına asgari kapasitenin 50 koltuk, kargo uçaklarında ise asgari kargo kapasitesinin 30.000 kg olması şartı aranır. Faaliyet konusu bizatihi havayolu işletmeciliği ve/veya kargo taşımacılığı olan yatırımlar dışında genel amaçlı ve hava taksi işletmeciliği amaçlı yatırımlar için teşvik belgesi düzenlenmez.

9. Uydu, telsiz, kablo vb. iletişim ortamlarından gelen haberleşme, radyo, televizyon ve veri sinyallerini birleştirip tek bir paket halinde nihai tüketicide iletimini sağlayan hizmet yatırımlarında nihai hizmeti alanlar tarafından kullanılan yatırım malları destek unsurlarından faydalandırılmaz.

10. Kamu kurum ve kuruluşları, belediyeler, il özel idareleri, birlik, kooperatif vb. kuruluşların görev alanlarına yönelik olarak yapacakları yatırımlar proje bazında değerlendirilerek teşvik belgesi düzenlenebilir.

11. Sadece vinç hizmetlerine yönelik yatırımlarda her bir vinç için asgari 100 ton kaldırma kapasitesi aranır. 500 ton kaldırma kapasitesinin altında kullanılmış vinç ithaline izin verilmez.

12. Çamaşır yıkama ve kurutma yatırımlarında asgari 2 Milyon TL sabit yatırım şartı aranır.

13. Yat inşa yatırımlarında teşvik belgesi düzenlenebilmesi için yat boyunun asgari 24 metre olması şartı aranır.

6. SABİT YATIRIM TUTARLARI VE ASGARÎ KAPASİTELER

2012/3305 sayılı Karar'ın 3. maddesinde sabit yatırım tutarı; arazi-arsa, bina-inşaat, makine ve teçhizat ile diğer yatırım harcaması kalemlerinin toplamı şeklinde tanımlanmıştır.

2012/3305 sayılı Karar'da öncelikle tüm destek unsurları açısından geçerli olacak **sabit yatırım tutarları ve asgarî kapasiteler belirlenmiştir. Bu kapsamda anılan Karar'ın 5. maddesinde, yatırımın, destek unsurlarından yararlanabilmesi için asgarî sabit yatırım tutarları belirlenmiştir. Buna göre; yatırımın, en az;**

- I inci ve II nci bölgelerde 1.000.000 TL.,
- III üncü ,IV üncü, V inci ve VI ncı bölgelerde ise 500.000 TL tutarında olması gerekir.

Ancak, stratejik yatırımlar, büyük ölçekli yatırımlar, bölgesel yatırımlar ile genel teşvik sisteminden yararlanacak yatırımların varsa ekli listelerde her bir konuya yönelik olarak belirlenen yukarıdaki tutarların üzerindeki asgarî sabit yatırım ve/veya asgarî kapasite şartlarını sağlaması gerekir. Dolayısıyla yapılan yatırımın destek unsurlarından yararlanabilmesi için belirlenen **bu asgari yatırım büyüklükleri aşılmalı ve ayrıca her bir bölge ve sektör itibariyle 2012/3305 sayılı Karar'ın 8. maddesi veya Karar eki listelerde belirlenen asgari kapasite, sabit yatırım tutarı ve diğer şartları sağlaması da gerekir.**

Örneğin, 1. bölgede yer alan İstanbul ilinde “ilaç / eczacılıkta ve tıpta kullanılan kimyasal ve bitkisel kaynaklı ürünlerin imalatı” sektörü için asgari yatırım tutarı 4.000.000 TL. olarak belirlenmiştir. Yani bu sektörde yapılacak bir yatırımın destek unsurlarından (gümrük muafiyeti ve KDV desteği dahil) yararlanabilmesi için yatırımın 1.000.000 TL.'nin üzerinde olması yeterli değildir. En az 4.000.000 TL tutarında bir yatırımın yapılması gerekir.

Finansal kiralama şirketleri aracılığıyla yapılacak yatırımlarda finansal kiralamaya konu makine ve teçhizata ait toplam tutarın her bir finansal kiralama şirketi için asgarî 200.000 TL. olması gerekir.

Teşvik belgesi kapsamında yatırım harcaması olarak kabul edilen maddi olmayan duran varlıkların (marka, lisans, know-how vb.) oranı, teşvik belgesinde kayıtlı toplam sabit yatırım tutarının %50'sini aşamayacaktır.

7. BÖLGESEL DESTEKLERDEN YARARLANACAK SEKTÖR, YATIRIM KONULARI VE ASGARÎ YATIRIM TUTARLARI

Bölgesel desteklerden yararlanacak yatırım konuları her bir il grubunun yatırım potansiyeli ve rekabet gücü dikkate alınarak 2012/3305 sayılı Karar'ın 2 numaralı ekinde belirlenmiştir. Karar'ın 2-A ekinde “BÖLGESEL DESTEKLERDEN FAYDALANABİLECEK SEKTÖRLER VE BÖLGELER İTİBARIYLA ASGA-

Rİ YATIRIM TUTARLARI VEYA KAPASİTELERİ” ve 2-B ekinde “İLLERİN BÖLGESEL DESTEKLERDEN YARARLANABİLECEK SEKTÖRLERİNE İLİŞKİN SEKTÖR NUMARALARI” ayrı ayrı belirlenmiştir.

8. DESTEK UNSURLARINDAN YARARLANABİLMEK İÇİN TEŞVİK BELGESİ ALINMASI GEREKMEKTEDİR

2012/3305 sayılı Karar’ın (7) numaralı fıkrasında, yatırımların destek unsurlarından yararlanabilmesi için, makro ekonomik programlar, arz-talep dengesi, sektörel, malî ve teknik değerlendirmeler çerçevesinde projenin uygun görülmesi ve teşvik belgesi düzenlenmesi gerektiği belirtilmiştir.

Teşvik belgesi, yatırımın karakteristik değerlerini ihtiva eden, yatırımın bu değerler ve tespit edilen şartlara uygun olarak gerçekleştirilmesi halinde üzerinde kayıtlı destek unsurlarından istifade imkanı sağlayan, Karar’ın amaçları doğrultusunda gerçekleştirilecek yatırımlar için düzenlenen belgedir.

Teşvik belgesinin düzenlenmiş olması teşvik belgesi kapsamında gerçekleştirilecek yatırımlarla ilgili olarak diğer mevzuat gereği diğer kamu kurum ve kuruluşlarından alınması gerekli izin ve ruhsat gibi belgelerin verilmesi gerekliliğine mesnet teşkil etmeyeceği gibi söz konusu belgelerin temin edilmesi gerekliliğini de ortadan kaldırmaz.

8.1. KİMLER TEŞVİK BELGESİ ALABİLİR ?

2012/1 sayılı Tebliğ’in 4. maddesinde teşvik belgesi için müracaat edebilecek gerçek ve tüzel kişilerin kimler olduğu belirtilmiştir. Buna göre;

Teşvik belgesi düzenlenebilmesi için

- gerçek kişiler,
 - adi ortaklıklar,
 - sermaye şirketleri (anonim, limited ve sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketler),
 - kooperatifler,
 - birlikler,
 - iş ortaklıkları⁹,
 - kamu kurum ve kuruluşları (genel ve özel bütçeli kurum ve kuruluşlar, il özel idareleri, belediyeler ve kamu iktisadi teşebbüsleri ile bunların sermaye bileşimindeki hisse oranları %50’yi geçen kurum ve kuruluşlar),
 - kamu kuruluşu niteliğindeki meslek kuruluşları,
 - dernekler ve vakıflar ile
 - yurt dışındaki yabancı şirketlerin Türkiye’deki şubeleri
- müracaat edebilir.

9 KVK’nın 32/A maddesinin (1) numaralı fıkrası uyarınca iş ortaklıklarının vergi indiriminden faydalanması mümkün değildir.

Öte yandan, kuruluş süreci tamamlanmamış tüzel kişiler adına yapılacak teşvik belgesi müracaatların değerlendirmeye alınmayacağı anılan maddede belirtilmiştir.

Tebliğde, teşvik belgesi için müracaat edecekler arasında şahıs şirketleri (kollektif şirketler ve adi komandit şirketler) ile dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmelerin yer almadığı görülmektedir. Bunların durumuna aşağıdaki başlıklar altında değinilmiştir.

Finansal Kiralama Şirketlerinin Teşvik Belgesi Alması Gerekir Mi?

2012/3305 sayılı Karar'ın 7. maddesinin (3) numaralı fıkrasında, finansal kiralama şirketleri aracılığıyla gerçekleştirilecek yatırımlar için finansal kiralama şirketi adına ayrı bir teşvik belgesi düzenlenmeyeceği belirtilmiştir.

8.2. TEŞVİK BELGESİ MÜRACAATI

8.2.1. Müracaat Mercii

2012/3305 sayılı Karar'ın 6. maddesi ile 2012/1 sayılı Tebliğ'in 5 ve 6. maddelerinde teşvik belgesi başvuruslarına ilişkin düzenlemeler yapılmıştır.

Buna göre, teşvik belgesi düzenlenmesine ilişkin talepler Ekonomi Bakanlığına yapılacaktır.

Genel teşvik uygulamaları kapsamında yer alan, sabit yatırım tutarı onmilyon Türk Lirasını aşmayan ve 2012/1 sayılı Tebliğ eki-4'te belirtilen yatırımlar için ise firmanın tercihinə bağlı olarak yatırımın yapılacağı yerdeki yerel birimlere de müracaat edilebilecektir.

2012/1 sayılı Tebliğ'in 5. maddesinin (2) numaralı fıkrasına göre, teşvik belgelerinin geçerlilik süresi içerisindeki işlemlerle ilgili müracaatlar, teşvik belgesi müracaatını değerlendiren ilgili kuruma yapılır. Müracaatlar, bu Tebliğde belirtilen esaslar çerçevesinde değerlendirilerek ilgili merci tarafından sonuçlandırılır.

Ancak devir, satış, ihraç, kiralama ve yatırımcı talebine istinaden yapılan iptaller dışındaki teşvik belgesi iptali işlemlerine ilişkin müracaatlar ile yatırım konusu değişikliği ve yatırımın nakli konusundaki talepler Ekonomi Bakanlığı Teşvik Uygulama ve Yabancı Sermaye Genel Müdürlüğü'nün görüşü alınarak sonuçlandırılır.

8.2.2. Teşvik Belgesi Müracaatlarını Değerlendirebilecek Yerel Birimler Hangileridir?

2012/3305 sayılı Karar'ın 2. maddesinin (k) numaralı fıkrasında yerel birimler;

- Kalkınma Ajansları,
 - sanayi odaları ve
 - Bakanlıkça görevlendirilecek diğer odalar
- olarak belirtilmiştir.

Teşvik belgesi müracaatını değerlendirebilecek yerel birimlerin kimler olduğu 2012/1 sayılı Tebliğ eki 3'te belirlenmiş olup, aşağıdaki gibidir.

A) Sanayi Odaları

- 1) Adana Sanayi Odası
- 2) Ankara Sanayi Odası
- 3) Aydın Sanayi Odası
- 4) Balıkesir Sanayi Odası
- 5) Denizli Sanayi Odası
- 6) Ege Bölgesi Sanayi Odası¹⁰
- 7) Eskişehir Sanayi Odası
- 8) Gaziantep Sanayi Odası
- 9) İstanbul Sanayi Odası
- 10) Kayseri Sanayi Odası
- 11) Kocaeli Sanayi Odası
- 12) Konya Sanayi Odası

B) Kalkınma Ajansları

- 1) Ahiler Kalkınma Ajansı (Kırşehir, Kırıkkale, Nevşehir, Niğde, Aksaray)
- 2) Ankara Kalkınma Ajansı
- 3) Batı Akdeniz Kalkınma Ajansı (Antalya, Isparta, Burdur)
- 4) Batı Karadeniz Kalkınma Ajansı (Zonguldak, Karabük, Bartın)
- 5) Bursa-Eskişehir-Bilecik Kalkınma Ajansı
- 6) Çukurova Kalkınma Ajansı (Adana – Mersin)
- 7) Dicle Kalkınma Ajansı (Mardin, Şırnak, Siirt, Batman)
- 8) Doğu Akdeniz Kalkınma Ajansı (Kahramanmaraş, Osmaniye, Hatay)
- 9) Doğu Anadolu Kalkınma Ajansı (Van, Hakkari, Muş, Bitlis)
- 10) Doğu Karadeniz Kalkınma Ajansı (Ordu, Trabzon, Giresun, Rize, Gümüşhane, Artvin)
- 11) Doğu Marmara Kalkınma Ajansı (Kocaeli, Sakarya, Yalova, Bolu, Düzce)
- 12) Fırat Kalkınma Ajansı (Malatya, Elazığ, Bingöl, Tunceli)
- 13) Güney Ege Kalkınma Ajansı (Aydın, Muğla, Denizli)
- 14) Güney Marmara Kalkınma Ajansı (Çanakkale, Balıkesir)
- 15) İpek Yolu Kalkınma Ajansı (Gaziantep, Adıyaman, Kilis)
- 16) İstanbul Kalkınma Ajansı
- 17) İzmir Kalkınma Ajansı

10 Ege Bölgesi Sanayi Odası kapsamında İzmir ve Muğla illeri yer almaktadır.

- 18) Karacadağ Kalkınma Ajansı (Şanlıurfa, Diyarbakır)
- 19) Kuzey Anadolu Kalkınma Ajansı (Sinop, Kastamonu, Çankırı)
- 20) Kuzeydoğu Anadolu Kalkınma Ajansı (Erzurum, Erzincan, Bayburt)
- 21) Mevlana Kalkınma Ajansı (Konya, Karaman)
- 22) Orta Anadolu Kalkınma Ajansı (Kayseri, Sivas, Yozgat)
- 23) Orta Karadeniz Kalkınma Ajansı (Samsun, Çorum, Tokat, Amasya)
- 24) Serhat Kalkınma Ajansı (Kars, Ardahan, Iğdır, Ağrı)
- 25) Trakya Kalkınma Ajansı (Edirne, Tekirdağ, Kırklareli)
- 26) Zafer Kalkınma Ajansı (Kütahya, Manisa, Uşak, Afyonkarahisar)

8.2.3. Yerel Birimlerce Teşvik Belgesi Düzenlenebilecek Sektör Ve Konular

Genel teşvik uygulamaları kapsamında yer alan, sabit yatırım tutarı onmilyon Türk Lirasını aşmayan ve 2012/1 sayılı Tebliğ eki-4'e göre aşağıda belirtilen yatırım konuları için yerel birimlerce teşvik belgesi düzenlenebilecektir.

YEREL BİRİMLERCE TEŞVİK BELGESİ DÜZENLENEBİLECEK SEKTÖR VE KONULAR

Sektörün US 97 KODU	YATIRIM KONULARI
15	Gıda ürünleri ve içecek imalatı
17	Tekstil ürünleri imalatı (Yün ipliği hariç olmak üzere, tekstil elyafının hazırlanması ve eğirilmesi konusunda sadece modernizasyon yatırımları ve halı, tafting, dokunmamış ve örülmemiş kumaş ile çuval hariç olmak üzere tekstil dokumacılığı konusunda sadece modernizasyon yatırımları)
18	Giyim eşyası imalatı
19	Derinin tabaklanması ve işlenmesi
20	Ağaç ve mantar ürünleri imalatı (mobilya hariç) ; hasır ve buna benzer, örülerek yapılan maddelerin imalatı
21	Kağıt ve kağıt ürünleri imalatı
23	Rafine edilmiş petrol ürünleri ve nükleer yakıt imalatı (Madencilik yatırımları hariç)
24	Kimyasal madde ve ürünlerin imalatı
25	Plastik ve kauçuk ürünleri imalatı
26	Metalik olmayan diğer mineral ürünlerin imalatı
27	Ana metal sanayi (2710 demir çelik ana sanayi hariç)
28	Metal eşya sanayi
29	B.y.s. makine ve teçhizat imalatı
30	Büro, muhasebe ve bilgi işlem makineleri imalatı
31	B.y.s. elektrikli makine ve cihazların imalatı
32	Radyo, televizyon, haberleşme teçhizatı ve cihazları imalatı
33	Tıbbi aletler, hassas ve optik aletler ile saat imalatı
34	Motorlu kara taşıtı, römork ve yarı römork imalatı

35	Diğer ulaşım araçlarının imalatı (Gemi ve yat inşa yatırımları hariç)
36	Mobilya imalatı; b.y.s. diğer imalat
	Ürün paketleme hizmeti yatırımları
	Belediye ve il özel idarelerinin hizmet ve altyapı yatırımları

8.2.4. Yerel Birimlerce Yapılacak İşlemler

2012/3305 sayılı Karar'ın 9 uncu maddenin üçüncü fıkrasının (b) bendinde yer alan "kullanılmış komple tesisin proje bazında yapılacak değerlendirme sonucunda ithali" işlemleri ile 22 nci ve 23 üncü maddelerinde yer alan "teşvik belgesi kapsamındaki makine ve teçhizatın devir, satış, ihraç veya kiralanması ve yatırımların nakli" dışındaki işlemler, teşvik belgesini düzenleyen ilgili yerel birimlerce sonuçlandırılır.

Tamamlama vizesi yapılacak yatırımlarla ilgili olarak yerel birimler, söz konusu yatırımların gerçekleştirmelerini tespit ederek tebliğle belirlenecek formatta Ekonomi Bakanlığı'na bildirir. Bakanlığın uygun görüşü alınmadan tamamlama vizesi işlemleri tekemmül etmiş sayılmaz.

Yerel birimler, teşvik belgeleri ile ilgili yapılacak işlemleri kadrolarında tam süreli olarak çalışan teknik/uzman personel aracılığıyla yürütmek zorundadırlar.

Bu Karar hükümlerine aykırı davrandığı tespit edilen yerel birimlerin yetkilerine Bakanlıkça son verilir ve gerekli tedbirleri alıncaya kadar yeni görev verilmez.

Kalkınma Ajansları, Bakanlıkça düzenlenen teşvik belgeleri kapsamındaki yatırımların gerçekleştirmelerini izleyerek gerçekleşme durumlarını altışar aylık dönemler halinde Bakanlığa bildirirler.

8.2.5. Teşvik Belgesi Müracaat Bedeli

2012/3305 sayılı Karar'ın 6. maddesinin (2) numaralı fıkrasında, müracaat sahibi tarafından;

- teşvik belgesine ilişkin müracaatın Bakanlığa yapılması halinde 400 Türk Lirası Bakanlık Döner Sermaye İşletmesi hesabına,

- yerel birimlere yapılması halinde 300 Türk Lirası Bakanlık Döner Sermaye İşletmesi hesabına, 100 Türk Lirası ise ilgili yerel birim hesabına

yatırılacağı ve bu meblağların hiçbir surette iade edilmeyeceği belirtilmiştir.

Ayrıca, ilgili yerel birimlerce, teşvik belgesi ile ilgili olarak yapılacak işlemler için tebliğle belirlenen ücretlerin dışında ilave hiçbir ücret talep edilemeyeceği de aynı maddenin (2) numaralı fıkrasında belirtilmiştir.

8.2.6. Teşvik Belgesi Müracaatında Aranacak Belgeler

2012/1 sayılı Tebliğ'in 6. maddesine göre, teşvik belgesi düzenlenebilmesi için yapılacak müracaatlarda aşağıda belirtilen belgeler aranacaktır.

1. Yatırımcıyı temsil ve ilzama yetkili kişi veya kişilerce imzalı müracaat dilekçesi.

2. Yatırımcıyı temsil ve ilzama yetkili kişilere ait noter tasdikli imza sirküleri, kamu kurumları ve şahıs şirketleri ile gerçek kişiler için imza beyannamesi.

3. 2012/1 sayılı Tebliğ eki-1'deki (kitaba ekli) örneğe uygun olarak hazırlanmış, her sayfası yatırımcıyı temsil ve ilzama yetkili kişi veya kişilerce imzalı ve kaşeli yatırım bilgi formu ve taahhütname ile makine ve teçhizat listeleri.

4. Ekonomi Bakanlığı'na yapılacak müracaatlarda, dört yüz Türk Lirası tutarındaki meblağın Bakanlık Döner Sermaye İşletmesine ait Tebliğ eki-9'da (kitaba ekli) belirtilen hesaba yatırıldığına dair belge, müracaatın yerel birimlere yapılması durumunda, yukarıda belirtilen meblağın yüz Türk Lirası tutarındaki kısmının ilgili yerel birim hesabına yatırıldığına, bakiye kısmının ise Bakanlık Döner Sermaye İşletmesi hesabına yatırıldığına dair belge.

5. Firmanın ortaklık yapısı, sermaye miktarı ve faaliyet konuları açısından nihai durumunu gösterir Türkiye Ticaret Sicili Gazetesi veya Türkiye Esnaf ve Sanatkarlar Sicil Gazetesi aslı veya noterden veya sicil merciinden tasdikli örneği.

6. Kamu kurum ve kuruluşları tarafından yapılacak müracaatlar hariç olmak üzere, 31/5/2006 tarihli ve 5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu uyarınca Türkiye genelinde Sosyal Güvenlik Kurumuna muaccel olmuş prim ve idari para cezası borçlarının bulunmadığına veya tecil ve/veya taksitlendirildiğine ya da yapılandırıldığına ve yapılandırmanın bozulmadığına dair Sosyal Güvenlik Kurumunun ilgili birimlerinden alınacak yazı veya Kurumun elektronik bilgi iletişim ortamından alınacak barkodlu çıktı.

7. 9/8/1983 tarihli ve 2872 sayılı Çevre Kanununa istinaden, sadece 17/7/2008 tarihli ve 26939 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan Çevresel Etki Değerlendirmesi Yönetmeliği eki listelerde yer alan "Çevresel Etki Değerlendirmesi Olumlu Kararı" veya "Çevresel Etki Değerlendirmesi Gerekli Değildir Kararı" şartı aranması gereken yatırım konuları için Çevre ve Şehircilik Bakanlığı'ndan alınan Karar ve/veya Karara ilişkin yazı.

8. Teşvik belgesi talebinde bulunulmadan önce yatırımın karakteristiğine bağlı olarak ilgili mevzuatı gereği diğer kamu kurum ve kuruluşlarından alınması gereken ve tebliğ eki 2'de (kitaba ekli) belirtilen bilgi ve belgeler.

9. Stratejik yatırımlar için ayrıca, yatırım konusu ile ilgili olarak sektörel, mali ve teknik analizlerin yanında 10 uncu maddede belirtilen kriterlerin her birinin yerine getirildiğini tevsik eden bilgi, belge, hesap ve tabloları içeren fizibilite raporu.

10. Yatırımın sektörüne, büyüklüğüne veya teşvik uygulamalarına bağlı olarak Teşvik Uygulama ve Yabancı Sermaye Genel Müdürlüğü'nce talep edilebilecek diğer bilgi ve belgeler.

8.3. TEŞVİK BELGESİ ALINMADAN ÖNCE YAPILAN YATIRIMLAR

2012/3305 sayılı Karar'ın 7. maddesinin (2) numaralı fıkrasında, teşvik belgesi düzenlenmesine yönelik müracaat tarihinden önce gerçekleştirilmiş bulunan yatırım harcamalarının teşvik belgesi kapsamına alınmayacağı belirtilmiştir. Bu durumda, teşvik belgesi için müracaat yapılmadan önce yapılmış yatırımlar destek unsurlarından faydalandırılmayacaktır. Bu ise uygulamanın eksik yönlerinden biri olarak karşımıza çıkmaktadır.

8.4. DESTEK UNSURLARININ UYGULANMASI BAKIMINDAN YATIRIMA BAŞLAMA TARİHİNİN BELİRLENMESİ

Yatırıma başlama tarihine göre uygulanacak destek unsurları farklılık arz edebilecektir. Örneğin, I. ve II. bölgelerde sigorta primi işveren hissesi desteğinden yararlanılabilmesi için 31.12.2013 tarihinden önce yatırıma başlanması gerekir. Ya da 31.12.2013 tarihine kadar başlanılan yatırımlardan elde edilen kazançlara daha fazla katkı tutarı daha yüksek oranda vergi indirimi yapılmak suretiyle gerçekleştirilmektedir. Bu açıdan yatırıma başlama tarihinin belirlenmesi önem arz etmektedir.

2012/3305 sayılı Karar'ın 24. Maddesinin birinci fıkrasında yatırıma başlama tarihinin ne şekilde belirleneceği açıklanmıştır. Maddeye göre, **yatırımın başlangıç tarihi, teşvik belgesi için Ekonomi Bakanlığı'na veya ilgili yerel birime müracaat tarihidir.**

Ancak, yatırıma başlanıldığının kabul edilebilmesi için, yatırımın başlangıç tarihinden sonra arazi-arsa, altyapı, bina-inşaat, makine ve teçhizat (avans ve ön ödemeler dahil) ile diğer yatırım harcamalarına yönelik olarak teşvik belgesinin ilk düzenlendiği tarihteki sabit yatırım tutarı esas alınmak üzere, sabit yatırım tutarının en az yüzde onu oranında (sabit yatırım tutarı ellimilyon Türk Lirasının üzerindeki yatırımlar için en az beşmilyon Türk Lirası) harcama yapılması gerekir.

Ekonomi Bakanlığı gerekli görülen hallerde yatırıma başlamaya ilişkin faaliyetlerin fiziki gerçekleştirmelerini tespit amacıyla bizzat veya 2012/3305 sayılı Karar'ın 24. maddesinde belirtilen kurum ve kuruluşlar (Kalkınma Ajansları, ticaret ve sanayi odaları, sanayi odaları, bankalar veya yatırımın bulunduğu il valiliği) aracılığı ile yatırım mahallinde incelemeler de yapabilir.

Yatırım projesine ilişkin fizibilite yapmak ve şirket kurmak yatırıma başlama sayılmaz.

8.5. DESTEK UNSURLARININ UYGULANMASI BAKIMINDAN İŞLETMEYE GEÇİŞ TARİHİNİN BELİRLENMESİ

2012/1 sayılı Tebliğ'in 2. Maddesinin 1. Fıkrasının (c) bendinde işletmeye geçiş tarihinin ne şekilde belirleneceği açıklanmıştır. Buna göre;

İşletmeye geçiş tarihi;

- Yatırım süresinin (ek süre dahil) bitiş tarihini

veya

- bu tarihten önce tamamlama vizesi için müracaat edilmiş ise müracaat tarihini

ifade ettiği belirtilmiştir.

8.6. yatırım süresi ve Süre Uzatımı

Teşvik belgesi kapsamı yatırımların proje bazında yapılacak değerlendirme sonucunda öngörülecek sürede gerçekleştirilmesi esastır. Yatırımın öngörülen sürede gerçekleştirilememesi halinde, yatırıma başlanılmış olması kaydıyla 2012/1 sayılı Tebliğ'in 6 numaralı ekinde yer alan Yatırım Takip Formu ile birlikte teşvik belgesinin düzenlendiği mercie süre uzatımı talebinde bulunulması durumunda, **teşvik belgesinde kayıtlı ilk sürenin yarısı kadar ek süre verilebilir.** **Bu şekilde hesaplanan sürenin bir yıldan az olması halinde ek süre bir yıl olarak uygulanabilecektir.**

İlgili mevzuatı gereği kamu kurum ve kuruluşlarından alınması gerekli izin ve ruhsat gibi diğer belgelerin temin edilememesi veya kamu kurum ve kuruluşlarının uygulamaları sonucu yatırımcıların faaliyetlerini durdurmaları veya yürütememeleri, yatırım süresi içerisinde gerçekleşecek, 2012/1 sayılı Tebliğ'in 22. Maddesinde belirtilen, mücbir sebep veya fevkalade hâl durumu nedeniyle yatırımın belgede kayıtlı süre içerisinde gerçekleştirilemediğinin yatırımcılar tarafından tevsik edilmesi hâlinde Ekonomi Bakanlığı tarafından bu durum göz önünde bulundurularak ilave süre verilebilir.

Yatırımcı, öngörülen süre veya ek süre bitimini müteakip altı ay içinde yatırımın tamamlama vizesinin yapılması için teşvik belgesini düzenleyen yerel birime veya Ekonomi Bakanlığı'na müracaat eder. Bu süre içerisinde müracaat edilmemesi ve daha sonra teşvik belgesinin herhangi bir nedenle iptal edilmesi veya kısmi müeyyide uygulanması durumunda geçen süreden kaynaklanan cezanın sorumluluğu yatırımcıya aittir.

9. TEŞVİK BELGESİ KAPSAMINDA YAPILACAK YATIRIM TÜRLERİ

Teşvik belgesi kapsamında yapılacak yatırım türleri 2012/1 sayılı Tebliğ'in 9. Maddesinde komple yeni, tevsî, modernizasyon, ürün çeşitlendirme ve entegrasyondan olarak belirtilmiştir.

Komple yeni, tevsî, modernizasyon ve ürün çeşitlendirme cinslerindeki yatırımların, aynı işletmede veya aynı organize sanayi bölgesinde olması gerekir. Bu hüküm, ilgili olduğu kararlardaki lehe gelen hükümler saklı kalmak kaydı ile daha önceki kararlara göre düzenlenen teşvik belgeleri kapsamı yatırımlara da uygulanacaktır.

Teşvik belgesi kapsamında yapılacak 5 çeşit yatırım türünün tanımı anılan tebliğin 2. Maddesinde yapılmıştır. Bunlar aşağıdaki gibidir.

9.1. KOMPLE YENİ YATIRIM

Mal ve hizmet üretimine yönelik olarak ana makine ve teçhizat ile yardımcı tesisleri içeren, gerektiğinde arazi-arsa, bina-inşaat harcamalarını da ihtiva eden, yatırımın yapılacağı yerde aynı üretim konusunda mevcut tesisi veya altyapı bütünlüğü bulunmayan yatırımlardır. Ayrıca, Hazır giyim yatırımlarında, mevcut tesislerde makine ve teçhizat ilavesi nedeniyle kapasite artışının yüzde yüzü geçmesi halinde bu yatırımlar komple yeni yatırım olarak değerlendirilir.

9.2. TEVSI

Mevcut bir yatırıma ilave üretim hattı veya makine ve teçhizat ilave yapılması suretiyle üretim miktarının artırılması veya yeni bir yatırım hüviyeti taşımayan, mevcut üretim hattında yer alan makine ve teçhizatların bir bölümünün kapasite açısından ve işlevsel olarak üretim akışındaki diğer makine ve teçhizatlarla uyum içinde olmadığı durumlarda makine ve teçhizatların değiştirilmesi veya yenilerinin ilave edilmesi ve genişleme yapıldıktan sonra mevcut tesis ile alt yapı müşterekliği oluşturarak bir bütün teşkil eden, aynı işletmede aynı mal ve hizmetin kapasitesini en fazla %100'e kadar artırmaya yönelik yatırımlardır.

9.3. MODERNİZASYON

Mevcut tesislerin üretim hatlarında teknik ve/veya ekonomik ömrünü tamamlamış makine ve teçhizata uygun parçaların eklenmesini veya mevcut makine ve teçhizatın yenileri ile değiştirilmesini, tesiste eksik kalmış bölümlerin tamamlanmasını, nihai ürünün doğrudan kalitesinin yükseltilmesini veya modelinin değiştirilmesini içeren yatırımlardır.

9.4. ÜRÜN ÇEŞİTLENDİRMESİ

Mevcut tesisler ile altyapı müşterekliği olan, aynı işletmede mevcut makine ve teçhizata yapılacak ilave yatırımla farklı bir nihai ürün elde edilmesine yönelik yatırımlardır.

9.5. ENTEGRASYON

Mal ve hizmet üreten tesislerin mevcut üretim hatlarında elde edilen nihai ürüne bütünlüğü nitelikte ara malı verecek ve/veya üretilmekte olan nihai ürünü ara malı olarak kullanabilecek şekilde, mevcut tesise ileri ve/veya geriye doğru entegre olan, yatırımın konusu ve projenin özelliği dikkate alınarak kaideten aynı il sınırları içinde veya aynı yerde ve aynı tesis bünyesinde olan yatırımlardır.

Hayvancılık yatırımları;

a) Süt yönlü büyükbaş/küçükbaş hayvan yetiştiriciliği yatırımlarında, yetiştiricilik ve süt mamulleri üretimi başlangıç olmak kaydıyla, proje bazında yem ünitesi (yem bitkileri yetiştiriciliği ve/veya yem üretimi) ve/veya soğuk hava deposu,

b) Et yönlü büyükbaş/küçükbaş besicilik yatırımlarında, yetiştiricilik ve kesimhane başlangıç olmak kaydıyla, soğuk hava deposu ve/veya proje bazında yem ünitesi (yem bitkileri yetiştiriciliği ve/veya yem üretimi) ve/veya et mamulleri üretimi,

c) Damızlık büyükbaş/küçükbaş hayvan yetiştiriciliği yatırımlarında, yetiştiricilik ve proje bazında yem ünitesi (yem bitkileri yetiştiriciliği ve/veya yem üretimi),

ç) Damızlık kanatlı yetiştiriciliği yatırımlarında, damızlık tavuk veya hindi yetiştiriciliği ve kuluçkahane ile proje bazında yem üretimi,

d) Et yönlü kanatlı yetiştiriciliği yatırımlarında, hindi veya et yönlü tavuk yetiştiriciliği ve kesimhane başlangıç olmak kaydıyla, ileri işleme ve/veya soğuk hava deposu ve/veya yem tesisi,

e) Yumurta yönlü kanatlı yetiştiriciliği yatırımlarında, yumurta tavuğu yetiştiriciliği başlangıç olmak kaydıyla, yem tesisi ve/veya soğuk hava deposu ve/veya yumurta tasnif ve paketlenme ünitesi,

olması halinde **ente gre hayvancılık** yatırımı olarak değerlendirilir.

10. FİNANSAL KİRALAMA ŞİRKETLERİ ARACILIĞIYLA YAPILACAK YATIRIMLARDA DESTEK UNSURLARININ UYGULANMASI

Finansal kiralama yoluyla yapılan yatırımlarda da DESTEK UNSURLARININ uygulanması mümkündür. 2012/3305 sayılı Karar'ın "Teşvik belgesi düzenlenmesi" başlıklı 7. maddesinin (3) numaralı fıkrasında, finansal kiralama şirketleri aracılığıyla gerçekleştirilecek yatırımlar için finansal kiralama şirketi adına ayrı bir teşvik belgesi düzenlenmeyeceği belirtilmiştir.

Karar'ın **gümrük vergisi muafiyetinin düzenlendiği 9. Maddesinin (5) numaralı fıkrasında, finansal kiralama yöntemiyle gerçekleştirilecek yatırımlar için finansal kiralama şirketi adına ayrı bir teşvik belgesi düzenlenmeksizin yatırımcının teşvik belgesi dikkate alınarak ithalat işlemlerinin yapılacağı ve ithalat işlemleri ile ilgili olarak yatırımcı ile finansal kiralama şirketlerinin müteselsilen sorumlu oldukları belirtilmiştir.**

Yine **faiz desteğinin düzenlendiği aynı Karar'ın 11. Maddesinde ise;**

- Faiz desteği içeren teşvik belgelerine konu yatırımlardan finansal kiralama yöntemiyle gerçekleştirilecek olanlar için de faiz veya kâr payı ödemelerini içeren itfa planı yapılması kaydıyla aynı şartlarla faiz desteği öngörülebileceği,

- Kredinin amacı dışında kullanıldığının tespiti halinde, finansal kiralama şirketlerince ise ödenen faiz desteği miktarına itfa planının düzenlenmesinde uygulanan faiz veya kâr payı üzerinden tespit edilen tutarın beş iş günü içerisinde bütçeye gelir yazılmak üzere muhasebe birimi hesabına yatırılması gerektiği,

- Aksi takdirde söz konusu meblağların Ekonomi Bakanlığı tarafından 21/7/1953 tarihli ve 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun hükümleri uygulanarak finansal kiralama şirketlerinden geri alınacağı, belirtilmiştir.

Öte yandan, 2012/3305 sayılı Karar'ın sabit yatırım tutarları ve asgari kapasitelerin belirlendiği 5. maddesinin (2) numaralı fıkrasında, finansal kiralama şirketleri aracılığıyla yapılacak yatırımlarda finansal kiralamaya konu makine ve teçhizata ait toplam tutarın her bir finansal kiralama şirketi için asgarî 200.000 TL. olması gerektiği belirtilmiştir.

Finansal kiralama yoluyla yapılan yatırımların destek unsurlarından yararlanma şekline ilişkin ayrıntılı açıklamalar ise 2012/1 sayılı Tebliğ'in 20. maddesinde yapılmıştır. Anılan maddede yapılan açıklamalar aşağıdaki gibidir.

1-) Teşvik belgesi kapsamı makine ve teçhizatın tamamının veya bir kısmının finansal kiralama yolu ile temini mümkündür.

2-) Finansal kiralama şirketinin **gümrük vergisi muafiyeti ve KDV istisnası** desteklerinden yararlanabilmesi için, **teşvik belgesi sahibi yatırımcı ile sözleşme yapılmış olması ve teşvik belgesini düzenleyen ilgili merci tarafından finansal kiralamaya konu makine ve teçhizat listesinin onaylanmış olması gerekir.**

3-) Yatırımcının teşvik belgesi dikkate alınarak finansal kiralama şirketi adına düzenlenen makine ve teçhizat listesi ile yerli temin ve/veya ithalat işlemleri yapılır. Bu işlemlerde yatırımcı, finansal kiralama şirketleri ile müteselsilen sorumludur.

4-) Finansal kiralama işlemine konu makine ve teçhizatın devir, satış ve ihraç işlemleri, finansal kiralama şirketi ve yatırımcının birlikte müracaat etmeleri halinde, 2012/1 sayılı Tebliğ'in 21 inci madde hükümleri çerçevesinde 31/12/1960 tarihli ve 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu ile 10/6/1985 tarihli ve 3226 sayılı Finansal Kiralama Kanunu'nun ilgili hükümleri saklı kalmak kaydıyla değerlendirilir.

5-) Finansal kiralamaya konu makine ve teçhizatın, yatırımcının mülkiyetine geçiş tarihine kadar Ekonomi Bakanlığı Teşvik Uygulama ve Yabancı Sermaye Genel Müdürlüğü'nün izni olmaksızın üçüncü kişilere satışı veya kiralınması durumunda her türlü sorumluluk finansal kiralama şirketine aittir. İflas veya sözleşmenin feshi veya yatırımın gerçekleşmemesi durumunda, yatırımcının mülkiyetine geçmemiş makine ve teçhizat için faydalanan destekler ilgili mevzuat çerçevesinde finansal kiralama şirketinden geri alınır. Ancak, makine ve teçhizatın yatırımcının mülkiyetine geçmiş olması durumunda ilgili yasal düzenlemeler saklı kalmak kaydıyla yatırımcı sorumlu olacaktır.

6-) Finansal kiralama işlemine konu makine ve teçhizatın başka bir yatırım-

ciya devrinin talep edilmesi halinde; finansal kiralama şirketi, devredecek yatırımcı ve devralacak yatırımcının birlikte müracaatı üzerine yeni sözleşmeye istinaden devir işlemi yapılabilir. Bu durumda yatırım bütünlüğünün bozulması halinde söz konusu makine ve teçhizatın yeniden temin edilmesi gerekir. Ayrıca, yeni yatırımcının teşvik belgesinde kayıtlı destek unsurlarının, ilk yatırımcının yararlandığı destek unsurlarından daha düşük olması veya destek unsurunun hiç bulunmaması durumunda fazladan yararlanılan destekler ilgili mevzuat çerçevesinde geri alınacaktır.

7-) Finansal kiralamaya konu makine ve teçhizatın başka bir finansal kiralama şirketine devri, ancak yatırımcının uygun görüşü ve Ekonomi Bakanlığı Teşvik Uygulama ve Yabancı Sermaye Genel Müdürlüğünün onayına istinaden yapılabilir.

8-) Teşvik belgesi kapsamındaki kullanılmış ithal makine ve teçhizatın finansal kiralama yoluyla teminine Ekonomi Bakanlığı'na izin verilebilir.

9-) 3226 sayılı Kanunun 23 üncü maddesinde belirtilen ihbar süresinin bitimini müteakip en geç üç ay içerisinde kiralayan veya kiracı tarafından ilgili mercie bildirimde bulunulması kaydıyla, sözleşmenin feshedilmesi ve finansal kiralamaya konu makine ve teçhizatın bildirim takip eden bir yıl içerisinde (2012/1 sayılı Tebliğ'in 22 nci madde hükümleri hariç) devrinin talep edilmesi durumunda, finansal kiralama şirketi ile devralacak teşvik belgeli yatırımcının birlikte müracaatına istinaden yeni sözleşme çerçevesinde devir işlemi uygun görülebilir. Aksi takdirde, yararlanılan destekler finansal kiralama şirketinden geri alınır.

10-) Bu maddede belirtilmeyen hususlarda 3226 sayılı Kanun hükümleri dikkate alınarak Genel Müdürlüğün görüşü doğrultusunda işlem tesis edilir.

11-) Finansal kiralamaya konu işlemin tamamlanmasını müteakip, finansal kiralama şirketi tarafından Ekonomi Bakanlığı Teşvik Uygulama ve Yabancı Sermaye Genel Müdürlüğüne veya ilgili mercie gerçekleştirmelerle ilgili bilgi verilecektir.

11. YATIRIMIN DEVİR, SATIŞ, İHRAÇ VE KİRALAMA İŞLEMLERİ

2012/3305 sayılı Karar'ın 22. Maddesi ve 2012/1 sayılı Tebliğ'in 21. maddesinde, devir, satış, ihraç ve kiralama işlemlerinde uygulanacak usul ve esaslar belirlenmiştir. Teşvik belgesi kapsamındaki makine ve teçhizatın, devir, satış, ihraç veya kiralama sırasında uygulanacak kurallar özetle aşağıdaki gibidir¹¹

11 20.06.2012 – 2012/60 sayılı pwc teşvik bülteni, Kaynak: <http://www.vergiportali.com/Content.aspx?Type=BulletinD&Id=3590>

İşlem	Düzenleme
Yatırım tamamlama vizesi yapılmış teşvik belgesi kapsamındaki makine ve teçhizatın, devir, satış, ihraç veya kiralınması	Yatırım mallarının teminini izleyen beş yılı doldurmuş olması hâlinde serbest
Yatırım tamamlamış ancak tamamlama vizesi yapılmamış yatırımlarla ilgili makine ve teçhizatın satışı	Temininden sonra beş yıl geçtikten sonra satışın yapılması hâlinde, işletmenin asgarî beş yıl süreyle faaliyette bulunmuş olması şartıyla, herhangi bir müeyyide uygulanmaksızın tamamlama vizesi yapılabilir Tamamlama vizesi yapılmamış olan teşvik belgesi kapsamındaki makine ve teçhizatın satışının talep edilmesi durumunda Genel Müdürlükçe, yatırımcıdan teşvik belgesinin iptali halinde satışı yapılan makine ve teçhizata ait desteklerin kendileri tarafından ödeneceğine dair taahhütname alınır.
Tamamlama vizesi yapıp yapılmadığına bakılmaksızın beş yılını doldurmamış makine ve teçhizatın yatırımın bütünlüğünün bozulmaması kaydıyla veya bütünü ile birlikte; - Teşvik belgeli bir başka yatırım için devri - Teşvik belgesi olmayan bir başka yatırımcıya satışı - İhracı - Kiralanması	Bakanlığın (Ekonomi Bakanlığı Teşvik Uygulama ve Yabancı Sermaye Genel Müdürlüğünün) iznine tabidir.
Tamamlama vizesi yapılmamış veya tamamlama vizesi yapılmış olmakla birlikte beş yılını doldurmamış makine ve teçhizatın satışı	Satış izni verilebilmesi için yatırımın bütünlüğünün bozulmaması gerekir. Satış izni verilen makine ve teçhizata uygulanan destekler tahsil edilmez. Yatırımcının teşvik belgesinin satış iznini müteakip diğer nedenlerle iptali hâlinde izin verilen makine ve teçhizata uygulanan destekler de ilgili mevzuatı çerçevesinde kısmen veya tamamen geri alınır.
Beş yıllık süreyi doldurmamış makine ve teçhizatın tamamlama vizesinin yapıp yapılmadığına bakılmaksızın izinsiz satışı	Satışı yapılan makine ve teçhizat ile ilgili yararlanılan destekler ilgili mevzuatı çerçevesinde tahsil edilir.
Teşvik belgesi kapsamında temin edilen makine ve teçhizatın, üretilecek mal veya hizmetlerin teşvik belgesi sahibi yatırımcı tarafından satın alınması koşuluyla diğer bir yatırımcıya herhangi bir ücret alınmaksızın geçici olarak verilmesi veya kiralınması	Bakanlığın (Ekonomi Bakanlığı Teşvik Uygulama ve Yabancı Sermaye Genel Müdürlüğünün) iznine tabidir.
Teşvik belgesi kapsamı yatırımların bütün olarak satışı,	Tamamlama vizesinin yapılmış olması ve işletmeye geçiş tarihinden itibaren beş yıl faaliyette bulunulmuş olması halinde serbesttir. Bu tür durumlarda devir işlemi yapılmaz.
Sadece modernizasyon cinsinde teşvik belgesi düzenlenebilen konularda düzenlenecek teşvik belgelerinde modernizasyona yönelik olarak aktiflerden düşülecek makine ve teçhizatın	Asgari üç yıl firma aktifinde bulunmuş olması ve aktiflerden düşmeye yönelik satışlarda satışı yapan firmanın ortakları ve birinci derece yakınlarının satın alan firma ortaklık yapısında yüzde ellinin üzerinde pay sahibi olmamaları şartı aranır.
Tamamlama vizesi yapıp yapılmadığına bakılmaksızın işletmeye geçiş tarihinden itibaren beş yıllık süreyi doldurmamış yatırımların bütün olarak devri,	Teşvik belgesi üzerinde unvan değişikliği yapılmak suretiyle uygun görülebilir.

Teşvik belgesi kapsamında yer alan yatırımlardan tamamlama vizesi ve belgede kayıtlı özel şartların vizesi yapılabilecek durumda olan firmaların cebri icra takiplerine konu olması veya iflas masasına girmesi	İcra ile satışın veya iflasın kesinleşme tarihinden önce talep edilmesi hâlinde, teşvik belgesinin tamamlama vizesi yapılabilir. Satışın kesinleşmesi hâlinde kesinleşme tarihi itibarıyla varsa satış için gerekli süreleri doldurmamış olan makine ve teçhizata yönelik olarak yararlanılan destekler ilgili mevzuatı çerçevesinde geri alınır.
Yatırımcının tasfiyeye girmesi	Yatırımcının, ilgili tasfiye kurulunun veya organının talebi üzerine bir önceki satırda açıklanan şekilde işlem yapılır.

12. YATIRIMLARIN NAKLİ

2012/3305 sayılı Karar'ın 23. Maddesine göre, Büyük ölçekli yatırımlar ile bölgesel uygulama kapsamında gerçekleştirilen yatırımların, işletmeye geçiş tarihinden itibaren asgarî **beş yıl** süre ile bulunduğu bölgede faaliyette bulunması gerekir. Örneğin, 15.06.2013 tarihi itibarıyla işletmeye geçen bir yatırımın 15.06.2018 tarihine kadar bulunduğu bölgede faaliyetine devam etmesi gerekir.

Ancak, Ekonomi Bakanlığı'ndan izin alınması ve yatırım konusunun taşınacak bölgede desteklenecek konular arasında yer alması kaydıyla diğer bölgelere taşınması mümkündür. Bulunduğu bölgeden daha az destek alan üst bölgelere, aynı bölgede bulunan OSB'den OSB dışına veya ilgili yatırım konusunun desteklenmediği bölgelere taşınmalarda, taşındığı bölgenin yararlandığı desteği aşan kısım ile taşındığı bölgede bulunmayan destekler ilgili mevzuat çerçevesinde geri alınır.

İşletmeye geçiş tarihinden itibaren beş yıllık süre ile bulunduğu bölgede faaliyette bulunan yatırımların diğer bölgelere taşınması serbesttir. Ancak, bu durumda, varsa taşınma tarihinden itibaren bakiye yatırıma katkı tutarı için indirimli kurumlar vergisi veya gelir vergisi uygulaması yapılmaz.

Tamamlanmış yatırımlardan beş yıllık süreyi doldurmuş ancak tamamlama vizesi yaptırılmamış yatırımlar için, taşınma öncesinde Bakanlığa müracaat edilerek tamamlama vizelerinin yaptırılması gerekir. Bu tür yatırımlara taşınma sonrasında da yer değişikliği izni verilebilir.

Ayrıca, genel teşvik sisteminden yararlanan yatırımların yer değişikliği talepleri, yatırım dönemi de dâhil olmak üzere Bakanlıkça değerlendirilerek proje bazında sonuçlandırılır.

13. YENİ TEŞVİK SİSTEMİ İLK UYGULAMA SONUÇLARI

➤ 19 Haziran 2012'den bugüne kadar teşvik belgesi düzenlenmesine yönelik olarak Ekonomi Bakanlığına toplam 5,5 milyar TL sabit yatırım tutarında 480 adet müracaat yapıldı. Aynı dönemde toplam yatırım tutarı 3,93 milyar TL ve öngörülen istihdamı 16.247 kişi olan 340 projenin incelemeleri tamamlanmış ve teşvik belgeleri düzenlendi.

➤ **Düzenlenen teşvik belgelerinin sabit yatırım tutarları itibarıyla 2,26**

milyar TL'si (%57,3) bölgesel, 1,06 milyar TL'si (%27) genel ve 616 milyon TL'si (%15,7) büyük ölçekli yatırım uygulamaları kapsamında.

➤ Bu belgelerden 60 adedi (%18) Organize Sanayi Bölgelerinde gerçekleştirilecek yatırımlar için düzenlendi ve bu yatırımlar bir alt bölge desteklerinden yararlanabilecekler. 33 adet yatırım ise (%1) öncelikli yatırımlar kapsamında beşinci bölge desteklerinden yararlanma imkanı bulacak.

➤ **Düzenlenmiş olan teşvik belgelerinin adet itibarıyla %3,8'i tarım, %9,1'i madencilik, %56,8'i imalat, %2,9'u enerji ve %27,4'ü hizmetler sektöründe** gerçekleştirilecek yatırımlara aittir. Daha önce olduğu gibi imalat ve hizmetler sektörleri bu süreçte de ilk sıralarda yer almaktadırlar.

➤ **Bölgeler itibarıyla teşvik belgelerinin dağılımına bakıldığında** birinci bölgeden altıncı bölgeye doğru sırasıyla 99, 53, 67, 43, 29 ve 49 adet belge düzenlendiği görülmektedir. Birinci bölge %29 ile ilk sırada yer alırken %14,4 ile altıncı bölge 4. sırada yer almaktadır.

➤ Altıncı bölgede öngörülen istihdamın toplam istihdam içerisindeki payı %17'dir. Alt sektörler dikkate alındığında tekstil ve konfeksiyon yatırımları ilk sırada yer almaktadır.

(Footnotes)

1 2012/3305 sayılı Karar'ın 18. maddesine göre, sektörel işbirliğine dayalı bölgesel yatırımlarda bir alt bölgeye ait vergi indirimi ve sigorta primi işveren hissesi desteğinden yararlanabilecektir.

2 2012/3305 sayılı Karar'ın 18. maddesine göre, sektörel işbirliğine dayalı büyük ölçekli yatırımlarda bir alt bölgenin vergi indirimi ve sigorta primi işveren hissesi desteğinden yararlanabilecektir.

“YENİ TEŞVİK SİSTEMİNİN VERGİSEL BOYUTU VE SİSTEMİN BAŞARISI İÇİN ÇÖZÜM ÖNERİLERİ”

A. Murat YILDIZ

Yeminli Mali Müşavir

1. İNDİRİMLİ GELİR VE KURUMLAR VERGİSİ UYGULAMASI

Uzun süredir uygulanan yatırım indirimi müessesesinin yürürlükten kalkması ile yatırımları vergisel açıdan teşvik eden bir müessesenin eksikliğinin sıkıntıları hissedilmeye başlanmıştı. Özellikle 2008 yılında ortaya çıkan ve 2009 yılının başında da etkisini yoğun bir şekilde hissettiren küresel ekonomik krizle birlikte işsizlik oranındaki hızlı yükseliş, gelişmekte olan pek çok ülkeyi yatırım teşviklerine yeniden önem vermeye zorladı.

Bu kapsamda, ülkemizde de çeşitli adımlar atılmaya başlanmış ve bu adımların ilki olarak 5838 sayılı Kanun¹ ile çeşitli düzenlemeler yapılmıştır. Yatırım teşvikleri açısından anılan Kanun ile yapılan en önemli düzenleme KVK'ya eklenen 32/A maddesinde karşımıza çıkmaktadır. Yapılan yasal düzenleme ile teşvik belgesi kapsamında yapılan yatırımlar üzerinden elde edilen kazançların vergilendirilmesinde indirimli gelir ve kurumlar vergisi uygulanmak suretiyle yatırım maliyetlerinin bir kısmının Devlet tarafından karşılanması amaçlanmıştır.

Ancak, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 32/A maddesinde yapılan düzenleme kapsamında, indirimli kurumlar vergisi oranı uygulamasına yatırımın kısmen veya tamamen işletilmesine başlanılan hesap döneminden itibaren **sadece bu yatırımdan elde edilen kazançta** uygulanabileceğine dair hüküm yatırımcılar açısından, yatırımın finansmanında katkı sağlaması açısından çok yeterli görülmemiş ve eleştiri konusu edilmiştir.

Bu bağlamda, kanun maddesine yukarıdaki şekilde getirilen eleştiriler kapsamında, KVK 32/A maddesinde 6322 sayılı Kanun² ile değişiklik yapılmıştır. Yapılan değişiklik ile Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Karar ile belirle-

1 28.02.2009 tarih ve 27155 mükerrer sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

2 15.06.2012 tarih ve 28324 sayılı resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

necek illerde, yatırıma başlama tarihinden itibaren maddeye göre hesaplanacak yatırıma katkı tutarına mahsuben, toplam yatırıma katkı tutarının % 50'sini ve gerçekleştirilen yatırım harcaması tutarını geçmemek üzere; yatırım döneminde kurumun diğer faaliyetlerinden elde edilen kazançlarına indirimli kurumlar vergisi oranı uygulamak suretiyle yatırıma katkı tutarını kısmen kullandırmaya, bu oranı her bir il grubu için % 80'e kadar artırma veya % 0'a kadar indirme hususunda Bakanlar Kuruluna yetki verilmiştir.

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 32/A maddesi 6322 Sayılı Kanunla yapılan değişiklikler sonrasında aşağıdaki şekli almıştır.

“MADDE 32/A- (Ek: 18/2/2009-5838/9 md.)

1) *Finans ve sigortacılık sektörlerinde faaliyet gösteren kurumlar, iş ortaklıkları, taahhüt işleri, 16/7/1997 tarihli ve 4283 sayılı Kanun ile 8/6/1994 tarihli ve 3996 sayılı Kanun kapsamında yapılan yatırımlar ile rödovans sözleşmelerine bağlı olarak yapılan yatırımlar hariç olmak üzere, bu maddenin ikinci fıkrasında belirtilen ve (6322 sayılı kanunun 39. maddesiyle değişen ibare; Yürürlük 15.06.2012)Ekonomi Bakanlığı tarafından teşvik belgesine bağlanan yatırımlardan elde edilen kazançlar, yatırımın kısmen veya tamamen işletilmesine başlanılan hesap döneminden itibaren yatırıma katkı tutarına ulaşincaya kadar indirimli oranlar üzerinden kurumlar vergisine tabi tutulur.*

(2) *Bu maddenin uygulamasında yatırıma katkı tutarı, indirimli kurumlar vergisi uygulanmak suretiyle tahsilinden vazgeçilen vergi yoluyla yatırımların Devletçe karşılanacak tutarını, bu tutarın yapılan toplam yatırıma bölünmesi suretiyle bulunacak oran ise yatırıma katkı oranını ifade eder. Bakanlar Kurulu;*

(6322 sayılı kanunun 39. maddesiyle değişen bent; Yürürlük 15.06.2012)

a) *İstatistikî bölge birimleri sınıflandırması ile kişi başına düşen milli gelir veya sosyoekonomik gelişmişlik düzeylerini dikkate almak suretiyle illeri gruplandırmaya ve gruplar itibarıyla teşvik edilecek sektörleri ve bu sektörler ile organize sanayi bölgeleri, Gökçeada ve Bozcaada'da yapılan yatırımlara ve Bakanlar Kurulunca belirlenen kültür ve turizm koruma ve gelişim bölgelerinde yapılan turizm yatırımlarına ilişkin yatırım ve istihdam büyüklüklerini belirlemeye,*

b) **(6322 sayılı kanunun 39. maddesiyle değişen ibare; Yürürlük 15.06.2012)***Her bir il grubu, stratejik yatırımlar veya (a) bendinde belirtilen yerler için yatırıma katkı oranını (6111 Sayılı Kanunla değiştirilen ibare Yürürlük; 25.02.2011) % 55'i, yatırım tutarı 50 milyon Türk Lirasını aşan büyük ölçekli yatırımlarda ise (6111 Sayılı Kanunla değiştirilen ibare Yürürlük; 25.02.2011) % 65'i geçmemek üzere belirlemeye, kurumlar vergisi oranını % 90'a kadar indirimli uygulamaya,*

(6322 sayılı kanunun 39. maddesiyle eklenen bent; Yürürlük 15.06.2012)

c) *Yatırıma başlanan tarihten itibaren bu maddeye göre hesaplanacak yatırıma*

katkı tutarına mahsuben, toplam yatırıma katkı tutarının %50'sini ve gerçekleştirilen yatırım harcaması tutarını geçmemek üzere; yatırım döneminde kurumun diğer faaliyetlerinden elde edilen kazançlarına indirimli kurumlar vergisi oranı uygulamak suretiyle yatırıma katkı tutarını kısmen kullandırmaya, bu oranı her bir il grubu için sifıra kadar indirmeye veya %80'e kadar artırmaya,

ç) Yatırım harcamaları içindeki arsa, bina, kullanılmış makine, yedek parça, yazılım, patent, lisans ve know-how bedeli gibi harcamaların oranlarını ayrı ayrı veya topluca sınırlandırmaya,

yetkilidir.

(3) İkinci fıkraya göre yatırıma katkı ve vergi oranı farklı illerde aynı mükellef tarafından yapılan yatırımlarda, toplam yatırımın her bir ile isabet eden oranına göre ilgili ilin yatırıma katkı oranı ve indirimli vergi oranı uygulanır.

(4) Tevsi yatırımlarda, elde edilen kazancın işletme bütünlüğü çerçevesinde ayrı hesaplarda izlenmek suretiyle tespit edilebilmesi halinde, indirimli oran bu kazançta uygulanır. Kazancın ayrı bir şekilde tespit edilememesi halinde ise indirimli oran uygulanacak kazanç, yapılan tevsi yatırım tutarının, dönem sonunda kurumun aktifine kayıtlı bulunan toplam sabit kıymet tutarına (devam eden yatırımlara ait tutarlar da dahil) oranlanması suretiyle belirlenir. Bu hesaplama sırasında işletme aktifinde yer alan sabit kıymetlerin kayıtlı değeri, yeniden değerlendirilmiş tutarları ile dikkate alınır. İndirimli oran uygulamasına yatırımın kısmen veya tamamen faaliyete geçtiği geçici vergi döneminde başlanır.

(5) Hesap dönemi itibarıyla ikinci fıkrada belirtilen şartların sağlanamadığının tespit edilmesi halinde, söz konusu vergilendirme döneminde indirimli vergi oranı uygulanması nedeniyle zamanında tahakkuk ettirilmemiş vergiler, vergi ziyayı cezası uygulanmaksızın gecikme faiziyle birlikte tahsil olunur.

(6) Yatırımın faaliyete geçmesinden önce devri halinde, devralan kurum, aynı koşulları yerine getirmek kaydıyla indirimli vergi oranından yararlanır.(6322 sayılı kanunun 39. maddesiyle eklenen cümle; Yürürlük 15.06.2012)Yatırımın kısmen veya tamamen işletilmesine başlanmadan önce indirimli kurumlar vergisi uygulanan hallerde, yatırımın tamamlanıp işletilmeye geçilmemesi durumunda ikinci fıkranın (c) bendi uyarınca indirimli vergi oranı uygulanması nedeniyle zamanında tahakkuk ettirilmemiş vergiler, vergi ziyayı cezası uygulanmaksızın gecikme faiziyle birlikte tahsil edilir.

(7) Yatırımın kısmen veya tamamen faaliyete geçmesinden sonra devri halinde indirimli vergi oranından devir tarihine kadar devreden, devir tarihinden sonra ise devralan, aynı koşulları yerine getirmek kaydıyla yatırıma katkı tutarının kalan kısmı için yararlanır.

(8) Bu madde gelir vergisi mükellefleri hakkında da uygulanır.

(9) *Bu maddenin uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkilidir.*

Bu çerçevede 6322 sayılı kanunun 39. maddesi ile indirimli kurumlar vergisi uygulamasında yapılan değişiklikler aşağıdaki gibi özetlenebilir.

➤ 5520 sayılı Kanunun 32/A maddesinin birinci fıkrasında yer alan “Hazine Müsteşarlığı” ibaresi “Ekonomi Bakanlığı” şeklinde değiştirilmiştir.

➤ İkinci fıkrasının (a) bendi aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

a) İstatistikî bölge birimleri sınıflandırması ile kişi başına düşen milli gelir veya sosyoekonomik gelişmişlik düzeylerini dikkate alınmak suretiyle illeri gruplandırmaya ve gruplar itibarıyla teşvik edilecek sektörleri ve bu sektörler ile organize sanayi bölgeleri, Gökçeada ve Bozcaada’da yapılan yatırımlara ve Bakanlar Kurulunca belirlenen kültür ve turizm koruma ve gelişim bölgelerinde yapılan turizm yatırımlarına ilişkin yatırım ve istihdam büyüklüklerini belirlemeye,

➤ (b) bendinde yer alan “Her bir il grubu” ibaresi “Her bir il grubu, stratejik yatırımlar veya (a) bendinde belirtilen yerler” şeklinde değiştirilmiş, ikinci fıkrasının (b) bendinden sonra gelmek üzere aşağıdaki (c) bendi eklenmiş, mevcut (c) bendi (ç) bendi olarak teselsül ettirilmiş,

c) Yatırıma başlanan tarihten itibaren bu maddeye göre hesaplanacak yatırıma katkı tutarına mahsuben, toplam yatırıma katkı tutarının %50’ sini ve gerçekleştirilen yatırım harcaması tutarını geçmemek üzere; yatırım döneminde kurumun diğer faaliyetlerinden elde edilen kazançlarına indirimli kurumlar vergisi oranı uygulamak suretiyle yatırıma katkı tutarını kısmen kullandırmaya, bu oranı her bir il grubu için sifıra kadar indirmeye veya %80’e kadar artırmaya,”

➤ Yatırım döneminde katkı tutarı kullandırılmasına ilişkin düzenleme 1/1/2013 tarihinden itibaren elde edilen kazançlara uygulanmak üzere yayımı tarihinde (15 Haziran 2012) yürürlüğe girmiştir.

➤ 5520 sayılı Kanunun 32/A maddesinin altıncı fıkrasına aşağıdaki cümle eklenmiştir.

“Yatırımın kısmen veya tamamen işletilmesine başlanmadan önce indirimli kurumlar vergisi uygulanan hallerde, yatırımın tamamlanıp işletilmeye geçilmesi durumunda ikinci fıkranın (c) bendi uyarınca indirimli vergi oranı uygulanması nedeniyle zamanında tahakkuk ettirilmemiş vergiler, vergi ziyai cezası uygulanmaksızın gecikme faiziyle birlikte tahsil edilir.”

➤ Bakanlar Kurulu bu yetkilerini 19.06.2012 tarih ve 2012/3305 sayılı kararı ile kullanarak yeni teşvik mevzuatına ilişkin uygulama esaslarını belirlemiş, Ekonomi Bakanlığı’nca hazırlanan Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Kararın Uygulanmasına İlişkin 2012/1 No’lu Tebliğ ve Maliye Bakanlığı’nca hazırlanan 27.07.2012 tarih ve 283 Seri No’lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde konuya ilişkin açıklamalarda bulunulmuştur.

Konunun önemini dikkate alarak ve gerekirse bazı tekrarlarla yer vererek ayrıntılı açıklamalar aşağıda yapılmıştır.

1.1. İNDİRİMLİ VERGİ UYGULAMASINDAN YARARLANAMAYACAK SEKTÖR VE YATIRIMLAR

1.1.1. KVK'nın 32/A Maddesi Gereğince İndirimli Vergi Uygulamasından Yararlanamayacak Sektör ve Yatırımlar

İndirimli vergi uygulamasından yararlanamayacak sektör ve yatırımlar KVK'nın 32/A maddesinde şu şekilde belirtilmiştir.

- Finans ve sigortacılık sektörlerinde faaliyet gösteren kurumlar,
- İş ortaklıkları,
- Taahhüt işleri,

- 16/7/1997 tarihli ve 4283 sayılı Yap-İşlet Modeli İle Elektrik Enerjisi Üretim Tesislerinin Kurulması Ve İşletilmesi İle Enerji Satışının Düzenlenmesi Hakkında Kanun kapsamındaki yatırımlar: Bu kanun; hidroelektrik, jeotermal, nükleer santraller ve diğer yenilenebilir enerji kaynakları ile çalıştırılacak santrallerin **dışında** kalan “Yap-İşlet Modeli” ile üretim şirketlerine ülke enerji plan ve politikalarına uygun biçimde elektrik enerjisi üretmek için mülkiyetleri kendilerine ait olmak üzere termik santral kurma ve işletme izni verilmesi ile enerji satışına dair esas ve usulleri belirlemektir.

- 8/6/1994 tarihli ve 3996 sayılı Bazı Yatırım Ve Hizmetlerin Yap-İşlet-Devret Modeli Çerçevesinde Yaptırılması Hakkında Kanun kapsamında yapılan yatırımlar: Bu Kanun, köprü, tünel, baraj, sulama, içme ve kullanma suyu, arıtma tesisi, kanalizasyon, haberleşme, elektrik üretim, iletim, dağıtım ve ticareti, maden ve işletmeleri, fabrika ve benzeri tesisler, çevre kirliliğini önleyici yatırımlar, otoyol, trafiği yoğun karayolu, demiryolu, gar kompleksi, lojistik merkezi, yeraltı ve yerüstü otoparkı ve sivil kullanıma yönelik deniz ve hava alanları ve limanları, yük ve/veya yolcu ve yat limanları ile kompleksleri, sınır kapıları, milli park (özel kanunu olan hariç), tabiat parkı, tabiatı koruma alanı ve yaban hayatı koruma ve geliştirme sahalarında planlarda öngörülen yapı ve tesisleri, toptancı halleri ve benzeri yatırım ve hizmetlerin yaptırılması, işletilmesi ve devredilmesi konularında, yap-işlet-devret modeli çerçevesinde sermaye şirketlerinin veya yabancı şirketlerin görevlendirilmesine ilişkin usul ve esasları düzenlemektedir.

- Rödovans sözleşmelerine bağlı olarak yapılan yatırımlar: Rödovans, maden ruhsat sahalarının hukuku uhdesinde kalmak kaydıyla hak sahibi tarafından sözleşme ile özel veya tüzel bir kişiye bir süre tahsis edilmesi durumunda maden ocağının işletilmesini üstlenen özel veya tüzel kişinin esas ruhsat sahibine ürettiği beher ton maden için ödemeyi taahhüt ettiği meblağdır.³ Rödovans

3 Bkz. <http://www.taskomuru.gov.tr/index.php?entityType=HTML&id=175>

sözleşmesinde ruhsat sahibi olan madenci işletme iznini devretmekte ve bunun karşılığında rödovans bedeli denilen pay almaktadır. Rödovans sözleşmelerine, Borçlar Yasası'ndaki hasılat kirasına ait hükümler uygulamaktadırlar. Rödovans sözleşmesinin Maden İşleri Genel Müdürlüğüne bir ay içinde bildirilerek uygun görüş alınması zorunludur.⁴

1.1.2. KVK 32/A Maddesine Göre İndirimli Vergi Uygulamasından Yararlanamayacak Harcamalar

KVK'nın 32/A maddesinin (2) numaralı fıkrasının (c) bendi ile yatırım harcamaları içindeki arsa, bina, kullanılmış makine, yedek parça, yazılım, patent, lisans ve know-how bedeli gibi harcamaların oranlarını ayrı ayrı veya topluca sınırlandırma konusunda Bakanlar Kuruluna yetki verilmiştir.

Bakanlar Kurulu bu yetkisini 2012/3305 sayılı Karar ile kullanmış ve Karar'ın 15. Maddesinin (6) numaralı fıkrasında arazi, arsa, royalti, yedek parça ve amortismanla tâbi olmayan diğer harcamaların indirimli vergi uygulamasından yararlanamayacağını belirtmiştir. Bina, kullanılmış makine, yedek parça, yazılım harcamaları konusunda Bakanlar Kurulu herhangi bir kısıtlamaya gitmemiştir. Dolayısıyla bu tür yatırımlardan elde edilecek kazançlara indirimli vergi uygulaması mümkün olabilecektir.

1.1.3. 2012/1 Sayılı Tebliğ'e Göre İndirimli Vergi Uygulamasından Yararlanamayacak Harcamalar

2012/1 sayılı Tebliğ'in 8. maddesinde, teşvik belgesi kapsamında değerlendirilmeyen harcamalar belirlenmiştir. Buna göre;

1. Müracaat tarihinden önce gerçekleştirilmiş bulunan yatırım harcamaları teşvik belgesi kapsamında değerlendirilmez.

2. Ayrıca;

a) Kararın 9 uncu maddesinin birinci fıkrasında belirtilenler hariç olmak üzere ham madde, ara malı ve işletme malzemesi,

b) Kullanılmış yerli makine ve teçhizat,

c) Karayolu nakil vasıtaları ve her türlü binek araçları (sağlık ve belediye hizmetlerinde kullanılan araçlar, trafiğe çıkamayacak nitelikte olup apron veya limanda kullanılan araçlar ve madencilik ve hazır beton yatırımlarında kullanılan araçlar ile Kararın 9 uncu maddesinin yedinci fıkrasında belirtilen araçlar hariç),

ç) Havayolu ile yük ve/veya yolcu taşımacılığına yönelik yatırımlar dışındaki diğer yatırımlar için uçak ve helikopter,

d) Porselenden, seramikten ve camdan mamul sofras ve mutfak eşyası,

Teşvik belgeleri kapsamında değerlendirilmeyecektir.

4 Bkz. M. Topaloğlu, "Rödovans Sözleşmesi; Hukuksal Durum, Sorunlar ve Çözüm Önerileri", Türkiye 17. Uluslararası Madencilik Kongresi ve Sergisi- TUMAKS-2001, s.249. http://www.maden.org.tr/resimler/ekler/afd8346a677af9d_ek.pdf

Yukarıda belirtilenler dışında, teşvik belgesi kapsamında değerlendirilmeyecek harcamalar sektörel özellikler dikkate alınarak proje bazında belirlenir.

Teşvik belgelerine ait ithal ve yerli makine ve teçhizat listelerinde inşaat malzemelerine yer verilmez.

1.2. İNDİRİMLİ VERGİ UYGULAMASININ USUL VE ESASLARI

Yukarıda belirtildiği üzere, KVK 32/A maddesinde yapılan değişiklik ile, Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Karar ile belirlenecek illerde, yatırıma başlama tarihinden itibaren maddeye göre hesaplanacak yatırıma katkı tutarına mahsuben, toplam yatırıma katkı tutarının % 50'sini ve gerçekleştirilen yatırım harcaması tutarını geçmemek üzere; yatırım döneminde kurumun diğer faaliyetlerinden elde edilen kazançlarına indirimli kurumlar vergisi oranı uygulamak suretiyle yatırıma katkı tutarını kısmen kullandırmaya, bu oranı her bir il grubu için % 80'e kadar artırma veya % 0'a kadar indirme hususunda Bakanlar Kuruluna yetki verilmiştir. Söz konusu yetki kapsamında Bakanlar Kurulu 2012/3305 Sayılı Kararıyla, bölgeler ve sektörler itibarıyla, yatırıma katkı tutarı, yatırım döneminde ve işletme döneminde yararlanılacak yatırıma katkı oranı ve indirimli kurumlar vergisi oranlarını belirlemiştir. Böylece yatırımcı yatırımlarını tamamen bitirmeden teşvik unsurlarından yararlanmaya başlamaktadır.

İndirimli vergi uygulaması ile yatırım harcamalarına doğrudan destek sağlanmamakta, yatırıma katkı tutarı kadar kazancın yatırım döneminde diğer kazançlara ve işletme döneminde yatırımdan elde edilecek kazançlara indirimli vergi uygulanmak suretiyle yatırıma katkı sağlanmaktadır. Bu noktada yatırıma katkı tutarı ve yatırıma katkı oranı kavramları önem kazanmaktadır. Bu kavramlar, KVK'nın 32/A maddesinin (2) numaralı fıkrasında açıklanmıştır. Buna göre;

- Yatırıma Katkı Tutarı: İndirimli kurumlar vergisi uygulanmak suretiyle tahsilinden vazgeçilen vergi yoluyla yatırımların Devletçe karşılanacak tutarıdır.

- Yatırıma Katkı Oranı: Yatırıma katkı tutarının yapılan toplam yatırıma bölünmesi suretiyle bulunacak orandır.

KVK'nın 32/A maddesinde Ekonomi Bakanlığı tarafından **teşvik belgesine bağlanan** yatırımlardan elde edilen kazançlar, yatırımın kısmen veya tamamen işletilmesine başlanılan hesap döneminden itibaren yatırıma katkı tutarına ulaşınca kadar indirimli oranlar üzerinden gelir veya kurumlar vergisi uygulanmasını öngörmektedir.

1.2.1. Yatırım Döneminde İndirimli Kurumlar Vergisi Uygulaması

Hatırlanacağı üzere eski teşvik sisteminde indirimli kurumlar vergisi uygulamasından yatırımın kısmen veya tamamen işletilmesine başlanılan hesap döneminden itibaren ve **sadece bu yatırımdan elde edilen kazanç** uygulanabilmekteydi.

Bu durum yatırımcılar açısından, yatırımın finansmanında katkı sağlaması açısından çok yeterli görülmemiş ve eleştiri konusu edilmiştir. Destekten sadece işletme döneminde ve yatırım teşvik belgesi konusu yatırımdan elde edilen kazanç üzerinden yararlanılması halinde, destekten yararlanma süresi uzayabilmekte, ayrıca yatırımcıların diğer ekonomik faaliyetlerinden elde ettikleri kazançların yatırıma yönlendirilmesi zorlaşmaktadır. Yeni teşvikle, yatırımcının diğer faaliyetlerinden elde ettiği kazançlarına indirimli kurumlar vergisi uygulanması imkanı getirilmek suretiyle, yatırımların finansmanına daha yatırım aşamasında destek sağlanmakta, böylece yatırımlar daha fazla özendirilmektedir.

KVK 32/A maddesinde yapılan değişiklik ile Bakanlar Kurulu'na Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Karar kapsamında belirlenene il ve sektörler itibarıyla, söz konusu yatırımlar üzerinden hesaplanacak olan yatırıma katkı tutarlarının belli bir kısmının yatırım devam ederken yatırımcıların diğer faaliyetlerinden elde etmiş olduğu kazançlara indirimli kurumlar vergisi uygulanmak suretiyle kullandırılması sağlanmaktadır. Bu kapsamda, 2012/3305 sayılı Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında BKK ile iller ve sektörler bazında yatırım dönemi ve işletme döneminde uygulanacak yatırıma katkı oranları ve indirimli kurumlar / vergisi oranları belirlenmiş ve yürürlüğe girmiştir.

Buna göre kurumlar, yatırıma başlama tarihinden itibaren, hesaplanacak yatırıma katkı tutarına mahsuben ;

- 2, 3, 4, 5, ve 6. bölgelerde yapılacak yatırımlar için,
- BKK ile belirlenen yatırıma katkı oranına göre hesaplanan yatırıma katkı tutarı kadar
- ve yatırım döneminde gerçekleşen yatırım harcaması tutarını geçmemek üzere,
- yatırım döneminde kurumun diğer faaliyetlerinden elde edilen kazançlarına indirimli kurumlar vergisi oranı uygulamak suretiyle yatırıma katkı tutarını kısmen kullanabileceklerdir.

Ancak, yatırım döneminde diğer kazançlar üzerinden katkı tutarı kullandırılmasına ilişkin düzenlemenin **1.1.2013 tarihinden itibaren elde edilen kazançlara uygulanacağı hususu** unutulmamalıdır. Bu bağlamda yapılacak olan yatırımlar üzerinden hak kazanılan yatırıma katkı tutarı, yatırım yapanların, ancak 01.01.2013 tarihinden itibaren elde edecekleri diğer kazançları üzerinden uygulanabilecektir.

1. bölgede yapılan yatırımlar için yatırım döneminde indirimli kurumlar vergisi uygulanamayacak olup, söz konusu yatırımın işletmeye geçmesinden sonra o yatırım üzerinden elde edilen kazançta uygulanabilecektir.

Yatırıma katkı oranları, indirimli kurumlar vergisi oranları ve yatırıma katkı

oranlarının yatırım ve işletme döneminde uygulanmasına ilişkin hususlar örneklerle aşağıdaki gibidir.

1.2.2. Yatırıma Katkı ve Vergi İndirim Oranları

1.2.2.1. Bölgesel Yatırımlarda Yatırıma Katkı ve Vergi İndirim Oranı

KVK'nın 32/A maddesinin 2/b bendinin **6322 sayılı kanunun 39. maddesiyle değişen** hükmünde Bakanlar Kurulu'nun, her bir il grubu, stratejik yatırımlar veya KVK 32/A maddesinin (a) bendinde belirtilen yerler için yatırıma katkı oranını 55'i, yatırım tutarı 50 milyon Türk Lirasını aşan büyük ölçekli yatırımlarda ise % 65'i geçmemek üzere belirlemeye, kurumlar vergisi oranını % 90'a kadar indirimli uygulamaya yetkili olduğu belirtilmiştir.

Bakanlar Kurulu bu yetkisini 2012/3305 sayılı Karar'ın 15. maddesinde kullanmış ve büyük ölçekli yatırımlar ile bölgesel uygulama kapsamında gerçekleştirilen yatırımlarda, kurumlar vergisi veya gelir vergisine uygulanacak indirim oranları ile yatırıma katkı oranlarını belirlemiştir.

Yeni teşvik sisteminde 2, 3, 4, 5 ve 6. bölgelerde yatırım yapan firmalar için yapılan yatırım üzerinden hesaplanan yatırıma katkı tutarının belirli bir kısmının, yatırım işletmeye geçmeden önce, yatırım yapanların tüm faaliyetlerinden elde ettiği kazançları üzerinden indirimli kurumlar vergisi yoluyla karşılanmasının önü açılmıştır.

Bu bağlamda, Bakanlar Kurulu'nun 2012/3305 sayılı Kararı ile teşvik belgesi kapsamında, 31.12.2013 tarihine kadar başlanacak yatırımlar ve 31.12.2013 tarihinden sonra başlanacak bölgesel ve büyük ölçekli yatırımlar için ayrı ayrı olmak üzere, öngörülen yatırıma katkı tutarı, vergi indirim oranı ile yatırım ve işletme döneminde uygulanacak yatırıma katkı oranları aşağıdaki gibi belirlenmiştir.

31.12.2013 Tarihine Kadar (Bu Tarih Dahil) Başlanacak Yatırımlar

BÖLGESEL TEŞVİK UYGULAMALARINDA VERGİ İNDİRİMİ				
Bölgeler	Yatırıma Katkı Oranı (%)	Vergi İndirim Oranı (%)	İşletme / Yatırım Döneminde Uygulanacak Azami Yatırıma Katkı Oranı (Yatırıma Katkı Tutarının % si)	
			Yatırım Dönemi	İşletme Dönemi
I. Bölge	15	50	0	100
II. Bölge	20	55	10	90
III. Bölge	25	60	20	80
IV. Bölge	30	70	30	70
V. Bölge	40	80	50	50
VI. Bölge	50	90	80	20

31.12.2013 Tarihinden Sonra Başlanılan Yatırımlar

BÖLGESEL TEŞVİK UYGULAMALARINDA VERGİ İNDİRİMİ				
Bölgeler	Yatırıma Katkı Oranı (%)	Vergi İndirim Oranı (%)	İşletme / Yatırım Döneminde Uygulanacak Azami Yatırıma Katkı Oranı (Yatırıma Katkı Tutarının % si)	
			Yatırım Dönemi	İşletme Dönemi
I. Bölge	10	30	0	100
II. Bölge	15	40	10	90
III. Bölge	20	50	20	80
IV. Bölge	25	60	30	70
V. Bölge	30	70	50	50
VI. Bölge	35	90	80	20

Tablodan görüldüğü üzere, 2, 3, 4, 5 ve 6. bölgelerde yapılacak yatırımlar üzerinden hesaplanacak yatırıma katkı tutarlarının tabloda belirtilen oranlarının yatırım işletmeye geçmeden önce, **yatırım sahibinin diğer faaliyetlerinden elde ettiği kazançları üzerinden indirimli kurumlar vergisi yoluyla karşılanması** sağlanmaktadır. Bu hak sadece 1. bölge illeri haricindeki diğer tüm iller için verilmiş olup, 1. bölge illerinde yapılacak yatırımlar için indirimli kurumlar vergisinin yatırım döneminde diğer faaliyetlerden elde edilecek kazançlara uygulanmasına izin verilmemektedir.

Örnek: 31.12.2013 tarihine kadar OSB dışında bir yerde yatırıma başlanılan 10.000.000 TL tutarında bir yatırım için, bölgeler itibariyle, yatırım ve işletme dönemlerinde yararlanılabilecek azami yatırıma katkı tutarları aşağıdaki gibi olacaktır. Söz konusu yatırım OSB içinde yapıldığı takdirde, bir alt bölgenin desteğinden yararlanacaktır.

Bölgeler	Yatırıma Katkı Oranı (%)	Toplam Yatırıma Katkı Tutarı (10.000.000 X A)	İşletme / Yatırım Döneminde İndirimli Kurumlar Vergisi Uygulanacak Azami Yatırıma Katkı Oranı ve Yatırıma Katkı Tutarı			
			Yatırım Döneminde Uygulanacak Yatırıma Katkı Oranı (C)	Yatırım Döneminde Uygulanacak Azami Yatırıma Katkı Tutarı (BXC)	İşletme Döneminde Uygulanacak Yatırıma Katkı Oranı (D)	İşletme Döneminde Uygulanacak Azami Yatırıma Katkı Tutarı (BXD)
I. Bölge	15	1.500.000,00	0	0,00	100	1.500.000,00
II. Bölge	20	2.000.000,00	10	200.000,00	90	1.800.000,00
III. Bölge	25	2.500.000,00	20	500.000,00	80	2.000.000,00
IV. Bölge	30	3.000.000,00	30	900.000,00	70	2.100.000,00
V. Bölge	40	4.000.000,00	50	2.000.000,00	50	2.000.000,00
VI. Bölge	50	5.000.000,00	80	4.000.000,00	20	1.000.000,00

Görüldüğü üzere, yatırıma katkı tutarı, yatırımın yapıldığı ilin bulunduğu bölgeye göre, yukarıdaki tabloda yer alan oranlarla sınırlı olmak üzere, yatırım döneminde yatırım sahibinin diğer kazançlarına indirimli kurumlar vergisi uygulanması suretiyle yatırımcıya yatırım harcamalarının yatırıma katkı tutarı kadar kısmının devlet tarafından karşılanması sağlanacaktır.

1.2.2.2. Avantajlı Yatırıma Katkı ve Vergi İndirim Oranları

Bakanlar Kurulunca 2012/3305 sayılı Karar'ın 15. maddesinde büyük ölçekli yatırımlar ile bölgesel uygulama kapsamında gerçekleştirilen yatırımlarda, kurumlar vergisi veya gelir vergisine uygulanacak indirim oranları ile yatırıma katkı oranlarını yukarıda açıklandığı üzere belirlenmiş olmakla birlikte, OSB'lerde yapılacak olan yatırımlar, sektörel işbirliğine dayalı yatırımlar, öncelikli alanlarda yapılacak **olan yatırımlar ile stratejik yatırımlar** için aşağıda özetlendiği biçimde daha avantajlı oranlar belirlenmiş bulunmaktadır.

- Yeni Teşvik Sisteminde, OSB'lerde yapılacak yatırımlar veya sektörel işbirliğine dayalı yatırımlar daha avantajlı hale getirilmiştir. 2012/3305 sayılı Karar'ın 18. maddesinde, büyük ölçekli yatırımlar veya bölgesel teşvik uygulamaları kapsamında teşvik belgesi düzenlenen yatırımların **OSB'lerde yapılması veya sektörel işbirliğine dayalı yatırımlar** olması halinde vergi indirimi desteği açısından bulundukları bölgenin bir **alt bölgesinde sağlanan oranlarda** desteklerden yararlanacakları belirtilmiştir. **6 ncı bölgede gerçekleştirilecek büyük ölçekli ve bölgesel teşvik uygulamaları kapsamındaki yatırımlar** için vergi indirimi desteği bölgede geçerli olan **yatırıma katkı oranına beş puan ilave** edilmek suretiyle uygulanacaktır.

- Yeni Teşvik Sistemi ile öncelikli alanlarda yapılacak yatırımlarda, 5. bölgede olmasalar dahi bu bölgeye sağlanan desteklerden yararlanma olanağı sunulmaktadır. Öncelikli alanlarda yapılacak yatırımlar, 2., 3., 4., 5. bölgelerde yer alması durumunda 5. bölge desteklerinden yararlanacaklardır. Ancak 1. ve 6. bölgede yer alması halinde bulunduğu bölge desteklerinden yararlanacaktır.

- Yeni teşvik uygulamasında en kapsamlı destek unsurları **stratejik yatırımlara** verilmekte olup, stratejik yatırımlar, yeni teşvik sistemi ile 6 bölgeye ayrılan Türkiye'de, ülkenin neresinde yapılırsa yapılsın bölge ayrımı yapılmaksızın, **tüm bölgelerde uygulanacak vergi indirimi oranı** 2012/3305 sayılı Karar'ın 15. maddesinin (3) numaralı fıkrasına göre, **%90 ve yatırıma katkı oranı %50** olarak uygulanacaktır. Yatırıma katkı oranına göre hesaplanacak yatırıma katkı tutarına mahsuben, gerçekleştirilen yatırım harcaması tutarını aşmamak şartıyla, toplam yatırıma katkı tutarının **stratejik yatırımlarda; 6 ncı bölgede %80'ini, diğer bölgelerde (1. Bölge de Dahil) %50'sini geçmemek üzere yatırım döneminde** yatırımcının diğer faaliyetlerinden elde edilen kazançlarına indirimli gelir veya kurumlar vergisi uygulanabilecektir.

1.2.2.3. Büyük Ölçekli Yatırımlar İçin Yatırıma Katkı Oranı ve Vergi İndirim Oranları

KVK'nın 32/A maddesinde belirtilen 50.000.000 TL'yi aşan büyük ölçekli yatırımların neler olduğu 2012/3305 sayılı Karar'ın 3 numaralı ekinde belirtilmiştir.

Bu yatırımlar özel önem verilen yatırımlar olarak karşımıza çıkmakta ve indirimli vergi uygulamasında, daha yüksek oranlı katkılardan ve vergi indirimlerinden faydalanmaktadır.

2012/3305 sayılı Karara göre bölgeler itibarıyla büyük ölçekli yatırımlar için uygulanacak yatırıma katkı oranı, vergi indirim oranı ve işletme/yatırım döneminde uygulanacak yatırıma katkı oranları ayrı ayrı belirlenmiş olup, aşağıdaki gibidir.

31.12.2013 Tarihine Kadar (Bu Tarih Dahil) Başlanacak Yatırımlar

BÜYÜK ÖLÇEKLİ YATIRIMLARIN TEŞVİKİ UYGULAMALARINDA VERGİ İNDİRİMİ				
Bölgeler	Yatırıma Katkı Oranı (%)	Vergi İndirim Oranı (%)	İşletme / Yatırım Döneminde Uygulanacak Azami Yatırıma Katkı Oranı (Yatırıma Katkı Tutarının % si)	
			Yatırım Dönemi	İşletme Dönemi
I. Bölge	25	50	0	100
II. Bölge	30	55	10	90
III. Bölge	35	60	20	80
IV. Bölge	40	70	30	70
V. Bölge	50	80	50	50
VI. Bölge	60	90	80	20

31.12.2013 Tarihinden Sonra Başlanılan Yatırımlar

BÜYÜK ÖLÇEKLİ YATIRIMLARIN TEŞVİKİ UYGULAMALARINDA VERGİ İNDİRİMİ				
Bölgeler	Yatırıma Katkı Oranı (%)	Vergi İndirim Oranı (%)	İşletme / Yatırım Döneminde Uygulanacak Azami Yatırıma Katkı Oranı (Yatırıma Katkı Tutarının % si)	
			Yatırım Dönemi	İşletme Dönemi
I. Bölge	20	30	0	100
II. Bölge	25	40	10	90
III. Bölge	30	50	20	80
IV. Bölge	35	60	30	70
V. Bölge	40	70	50	50
VI. Bölge	45	90	80	20

1.2.2.4. İndirimli Kurumlar Vergisinin Yatırım Döneminde Diğer Kazançlar Üzerinden Uygulanmasına İlişkin Örnek

KVK 32/A maddesinde yapılan değişiklik ile Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Karar ile belirlenecek illerde, yatırıma başlama tarihinden itibaren

maddeye göre hesaplanacak yatırıma katkı tutarına mahsuben, toplam yatırıma katkı tutarının % 50'sini ve gerçekleştirilen yatırım harcaması tutarını geçmemek üzere; yatırım döneminde kurumun diğer faaliyetlerinden elde edilen kazançlarına indirimli kurumlar vergisi oranı uygulamak suretiyle yatırıma katkı tutarını kısmen kullanılabileceği yukarıda ayrıntılı olarak belirtilmiş olup, uygulamaya ilişkin örnek aşağıda yer almaktadır.

Örnek; II. bölgede yer alan Çanakkale ilinde 12.000.000 TL tutarındaki yatırıma, 31.12.2013 tarihinden önce teşvik belgesi alarak başlayan ve 2014 yılı sonu itibariyle yatırımı tamamlayan (BC) A.Ş. söz konusu yatırım için 2012 yılı sonu itibariyle 100.000 TL, 2013 yılı sonu itibariyle 500.000 TL ve 2014 yılında 1.200.000 TL harcama yapmıştır. (BC) A.Ş.'nin diğer faaliyetlerinden elde ettiği kazancı; 2012 yılında 1.400.000 TL, 2013 yılında 3.000.000 TL ve 2014 yılında 1.800.000 TL dir. (BC) A.Ş. tamamlamış olduğu söz konusu yatırım üzerinden 2014 yılında 3.000.000 TL kazanç elde etmiştir. Bu bilgilere göre, kurumun yatırım dönemi ve işletme döneminde yararlanacağı yatırıma katkı tutarları ve indirimli kurumlar vergisi uygulaması aşağıdaki gibi olacaktır.

		2012	2013	2014
A1	Diğer Kazançlardan Elde Edilen Kazanç (Kurum Kazancı- Matrah)	1.400.000 TL	3.000.000 TL	1.800.000 TL
A2	Yatırımdan Elde Edilen Kazanç			3.000.000 TL
B	Yapılacak Yatırım Tutarı	12.000.000 TL	12.000.000 TL	12.000.000 TL
C	1Yatırıma Katkı Tutarı (B * %20) ²	2.400.000 TL	2.400.000 TL	2.400.000 TL
D	Yatırım Döneminde Uygulanacak Yatırıma Katkı Oranı ³	10%	10%	10%
E	İşletme Döneminde Uygulanacak Yatırıma Katkı Oranı	90%	90%	90%
F	Vergi İndirim Oranı(VİO)	55%	55%	55%
G	Yatırıma Katkı Tutarının Hesaplanacağı Kurumlar Vergisi Oranı (%20 KV*%55VİO)	11%	11%	11%
H	İndirimli Kurumlar Vergisi Yoluyla Yararlanılabilecek Yatırıma Katkı Tutarı (A1*G) (A2*G)	154.000 TL	330.000 TL	330.000 TL ⁴
I	Yatırım Dön. Yararlanılabilecek Azami Yatırıma Katkı Tutarı (C*D)	240.000 TL ⁵	240.000 TL	-
J	Önceki Dönem Yararlanılan Yatırıma Katkı Tutarı		100.000 TL	240.000 TL
K	Gerçekleştirilen Yatırım Harcaması	100.000 TL	500.000 TL	11.400.000 TL
L	Yatırım Döneminde Yararlanılacak Yatırıma Katkı Tutarı	100.000 TL ⁶	140.000 TL ⁷	
M	İşletme Döneminde Yararlanılacak Yatırıma Katkı Tutarı (H)			330.000 TL ⁸
N	Kalan Yatırıma Katkı Tutarı (C-L) (C-M)	2.300.000 TL	2.160.000 TL	1.830.000 TL
O	Hesaplanan Kurumlar Vergisi ((A1+A2)*% 20)	280.000 TL	600.000 TL	960.000 TL
P	İnd. Kur.Vergisi Yoluyla Yararlanılan Yatırıma Katkı Tutarı (L veya H' dan küçük olanı)	100.000 TL	140.000 TL	330.000 TL
R	Ödenecek Kurumlar Vergisi (O-P)	180.000 TL	460.000 TL	630.000 TL

KVK 32/A maddesine göre, yatırım döneminde diğer kazançlar üzerinden yatırıma katkı tutarının uygulanmasında; yatırım döneminde yararlanılabilecek azami yatırıma katkı tutarı, gerçekleşen yatırım harcaması ve vergi indirim oranı

üzerinden hesaplanan tutarın en düşük olanı ilgili dönemde yatırıma katkı tutarı olarak dikkate alınması gerektiğinden, yukarıdaki örnekteki yatırıma katkı tutarları bu hükümler dikkate alınarak belirlenmiştir.

1.2.2.5. Farklı Bölgelerde Yatırım Yapılması Halinde İndirimli Vergi Uygulamasına İlişkin Uygulama Örneği

KVK'nın 32/A maddesinin (3) numaralı fıkrasında, yatırıma katkı ve vergi oranı farklı illerde aynı mükellef tarafından yapılan yatırımlarda, toplam yatırımın her bir ile isabet eden oranına göre ilgili ilin yatırıma katkı oranı ve indirimli vergi oranı uygulanacağı belirtilmiştir.

Örneğin; (X) A.Ş. tarafından II. bölgede bulunan Adana ilinde 6.000.000 TL. tutarında VI. bölgede bulunan Şanlıurfa ilinde ise 4.000.000 TL. tutarında yatırım yapıldığını ve bu yatırımların 2012 yılı içerisinde başlayıp 2014 yılında tamamlandığını kabul edelim.

Bu durumda II. bölgede yapılan yatırımın toplam yatırıma oranı % 60, IV. bölgede yapılan yatırımın toplam yatırıma oranı ise % 40'dır. Yatırımın % 60'ına tekabül eden 6.000.000 TL.'lik harcama, II. bölge için öngörülen katkı oranı olan % 20 oranında, % 40'ına tekabül eden 4.000.000 TL.'lik harcama ise VI. bölge için öngörülen katkı oranı olan % 50 oranında desteklenecektir. Bu durumda yatırıma sağlanacak katkı tutarları aşağıdaki şekilde hesaplanacaktır.

Yatırım Yapılan Bölge	Yatırım Tutarı (TL)	Bölge İçin Belirlenen Katkı Oranı (%)	Katkı Tutarı (TL)
II. Bölge	6.000.000	20	1.200.000
VI. Bölge	4.000.000	50	2.000.000
TOPLAM	10.000.000		3.200.000

Aynı şekilde yatırım tamamlandıktan sonra elde edilecek kazancın % 60'ına II. bölge için belirlenen vergi indirim oranı olan % 55'in, elde edilecek kazancın % 40'ına ise VI. bölge için belirlenen vergi indirim oranı olan % 90'ın uygulanması gerekmektedir. Bu hesaplama aşağıdaki tabloda gösterilmiştir.

A	B	C	D	E	F	G
Hesap Dönemi	Yatırımdan Elde Edilen Kazanç	Kazancın II. Bölgeye İsalet Eden Kısmı (B x %60)	Kazancın IV. Bölgeye İsalet Eden Kısmı (B x %40)	II. Bölgeden Elde Edilen Kazanca İndirimli Oran Uygulanması Yoluyla Sağlanan Katkı Tutarı (C x %11) ⁹	IV. Bölgeden Elde Edilen Kazanca İndirimli Oran Uygulanması Yoluyla Sağlanan Katkı Tutarı (D x %18) ¹⁰	Toplam Katkı Tutarı (E + F)
2014	2.000.000	1.200.000	800.000	132.000	144.000	276.000
2015	10.000.000	6.000.000	4.000.000	660.000	792.000	1.452.000
2016	7.000.000	4.200.000	2.800.000	408.000	1.064.000	1.472.000
			TOPLAM	1.200.000	2.000.000	3.200.000

Yukarıdaki tablodan anlaşılacağı üzere, II. bölgeye sağlanacak katkı tutarının en fazla 1.800.000 TL. olması nedeniyle 2015 yılında kazancın bu bölgede

yapılan kısmına sağlanacak katkı tutarı 462.000 TL olmasına rağmen yararlanılacak yatırma katkı tutarı 408.000 TL olmaktadır. Aynı şekilde VI. bölgeye sağlanacak katkı tutarının en fazla 2.000.000 TL. olması nedeniyle 2015 yılında kazancın bu bölgede yapılan kısmına sağlanacak katkı tutarı 1.224.000 TL olmasına rağmen yararlanılacak yatırma katkı tutarı 1.064.000 TL olmaktadır.

1.2.3. Yatırıma Başlama ve İşletmeye Geçiş Tarihlerinin Belirlenmesi

2012/3305 sayılı Karar'ın 24. maddesinde yatırıma başlama, 2012/1 sayılı Tebliğ'in 2. maddesinde ise işletmeye geçiş tarihlerinin ne şekilde belirleneceği açıklanmıştır.

1.2.3.1. Yatırıma Başlama Tarihinin Belirlenmesi

2012/3305 sayılı Karar'ın 24. Maddesinin birinci fıkrasında yatırıma başlama tarihinin ne şekilde belirleneceği açıklanmıştır. Maddeye göre, **yatırımın başlangıç tarihi, teşvik belgesi için Ekonomi Bakanlığı'na veya ilgili yerel birime müracaat tarihidir.**

Ancak, yatırıma başlanıldığının kabul edilebilmesi için, yatırımın başlangıç tarihinden sonra arazi-arsa, altyapı, bina-inşaat, makine ve teçhizat (avans ve ön ödemeler dahil) ile diğer yatırım harcamalarına yönelik olarak teşvik belgesinin ilk düzenlendiği tarihteki sabit yatırım tutarı esas alınmak üzere, sabit yatırım tutarının en az yüzde onu oranında (sabit yatırım tutarı ellimilyon Türk Lirasının üzerindeki yatırımlar için en az beşmilyon Türk Lirası) harcama yapılması gerekir.

Ekonomi Bakanlığı gerekli görülen hallerde yatırıma başlamaya ilişkin faaliyetlerin fiziki gerçekleştirmelerini tespit amacıyla bizzat veya 2012/3305 sayılı Karar'ın 24. maddesinde belirtilen kurum ve kuruluşlar (Kalkınma Ajansları, ticaret ve sanayi odaları, sanayi odaları, bankalar veya yatırımın bulunduğu il valiliği) aracılığı ile yatırım mahallinde incelemeler de yapabilir.

Yatırım projesine ilişkin fizibilite yapmak ve şirket kurmak yatırıma başlama sayılmaz.

1.2.3.2. İşletmeye Geçiş Tarihinin Belirlenmesi

2012/1 sayılı Tebliğ'in 2. Maddesinin 1. Fıkrasının (c) bendinde işletmeye geçiş tarihinin ne şekilde belirleneceği açıklanmıştır. Buna göre; İşletmeye geçiş tarihi;

- Yatırım süresinin (ek süre dahil) bitiş tarihini veya
- bu tarihten önce tamamlama vizesi için müracaat edilmiş ise müracaat tarihini

ifade ettiği belirtilmiştir.

1.2.3.3. Yatırımların Kısmen İşletime Başlanması Halinde İndirimli Kurumlar Vergisi Uygulaması

İndirimli kurumlar vergisi uygulamasından yararlanmak için; 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 32/A maddesine göre yatırımın kısmen veya tamamen işletilmesine başlanılmasına bağlanmış olması ve 2012/1 sayılı tebliğde işletmeye geçiş tarihinin yatırım süresinin bitiş tarihinin veya bu tarihten önce tamamlama vizesi için müracaat edilmiş ise müracaat tarihine tarihe bağlanmış olması hususu teşvikten yararlanacak mükellefler açısından uygulamada tereddüt yaratabilecektir.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 32/A maddesine göre, indirimli kurumlar vergisi oranı uygulamasına **yatırımın kısmen veya tamamen işletilmesine başlanılan hesap döneminden itibaren** başlanacaktır. Kanun maddesi indirimli kurumlar vergisi uygulamasını yatırımın kısmen veya tamamen işletilmesine başlanılmasına ve bu yatırımdan kazanç elde edilmesine bağlamıştır.

Kanun maddesinin lafzına baktığımızda indirimli kurumlar vergisi uygulamasından yararlanılması için teşvik belgesi alınması yeterli görülmüş ve indirimli kurumlar vergisinden yararlanmak için teşvik belgesi kapsamındaki yatırımın süresinin bitirilmesi yada tamamlama vizesi için başvurulmasını şart koşmamıştır. Buna keza, Ekonomi Bakanlığı tarafından yayımlanmış olan 2012/01 sayılı Tebliğin tanımlar başlıklı 2. Maddesinde işletmeye geçiş tarihi; yatırım süresinin (ek süre dahil) bitiş tarihini veya bu tarihten önce tamamlama vizesi için müracaat edilmiş ise müracaat tarihi olarak belirtilmiştir.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunun 32/A maddesinde yer alan hükümler gayet açık ve nettir. İndirimli kurumlar vergisinden yararlanmak için teşvik belgesinin alınması, yatırıma başlanması ve o yatırımdan kazanç elde edilmesi yeterlidir. 2012/1 sayılı Tebliğinin 2. Maddesinde belirtilen işletmeye geçiş tarihi hususu indirimli kurumlar vergisinin uygulanması açısından bir ön koşul değildir.

Nitekim konuya ilişkin Manisa Vergi Dairesi Başkanlığı'nca verilen 13.06.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.45.15.01-KVK-49-2-45 özelge de özetle aşağıdaki görüşe yer verilmiştir.

“İlgide kayıtlı özelge talep formu ile Hazine Müsteşarlığı tarafından teşvik belgesine bağlanan TEVSi yatırımlarda, Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Kararın Uygulanmasına İlişkin 2012/1 sayılı Tebliğe göre indirimli kurumlar vergisinden faydalanabilmek için teşvik belgesi kapatma işleminin yapılmış olma zorunluluğunun olup olmadığı, toplam yatırım tutarı için işletmenize almış olduğunuz makine teçhizatın işletmede kullanılmaya başlandığı dönemde mi yoksa teşvik belgesi kapatma vizesinin yapıldığı tarihten itibaren mi indirimli kurumlar vergisinden yararlanabileceği hususunda Başkanlığımız görüşü talep edilmektedir.

.....

*Bu hüküm ve açıklamalara göre, Kurumlar Vergisi Kanununun 32/A maddesinde yer alan indirimli kurumlar vergisinden Hazine Müsteşarlığı tarafından teşvik belgesine bağlanan yatırımlardan elde edilen kazançlar, yatırımın kısmen veya tamamen işletilmesine başlanılan hesap döneminden itibaren yararlanılabileceğinden, şirketinizin planladığı tevsi yatırım kapsamında **kısmen işletilmeye başlanılan ünitelerden elde edilen kazançlar nedeniyle, yatırıma katkı tutarına ulaşıncaya kadar indirimli kurumlar vergisi uygulamasından yararlanabilmeniz mümkün bulunmaktadır.***

Ancak, anılan Kararın “Yatırımın süresi ve tamamlama vizesi” başlıklı 17 nci maddesinin dördüncü fıkrasında belirtildiği üzere, yatırımların öngörülen süre içinde tamamlanamaması veya 4 üncü maddede belirtilen asgarî yatırım tutarlarına uyulmaması hâlinde, teşvik belgelerinin iptal edilerek veya kısmî olarak müeyyide uygulanarak, sağlanmış olan destek unsurlarının ilgili mevzuat çerçevesinde yatırımcılardan geri alınacağı tabiidir.

Bilgi edinilmesini rica ederim.”

Görüldüğü üzere, vergi idaresinin görüşüne göre de kısmen faaliyete geçen teşvik belgeli yatırımdan kazanç elde edildiği takdirde, teşvik belgesinin tamamlama vizesinin yapılması beklenilmeksizin, kazancın elde edildiği yılda indirimli kurumlar vergisi uygulanacaktır

1.2.4. Genişletme (Tevsi) Yatırımlarından Elde Edilecek Kazançlara İndirimli Vergi Uygulaması

Mevcut bir yatırıma ilave üretim hattı veya makine ve teçhizat ilave yapılması suretiyle üretim miktarının artırılması veya yeni bir yatırım hüviyeti taşımayan, mevcut üretim hattında yer alan makine ve teçhizatların bir bölümünün kapasite açısından ve işlevsel olarak üretim akışındaki diğer makine ve teçhizatlarla uyum içinde olmadığı durumlarda makine ve teçhizatların değiştirilmesi veya yenilerinin ilave edilmesi ve genişleme yapıldıktan sonra mevcut tesis ile alt yapı müşterekliği oluşturarak bir bütün teşkil eden, aynı işletmede aynı mal ve hizmetin kapasitesini en fazla %100’e kadar artırmaya yönelik yatırımlar genişletme (tevsi) yatırımlardır.

2012/1 sayılı Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Kararın Uygulamasına İlişkin Tebliğ’in 9. Maddesinde yatırım cinsleri; komple yeni yatırım, tevsi, modernizasyon, ürün çeşitlendirmesi ve entegrasyon şeklinde beş ayrı yatırım cinsi olarak sayılmasına rağmen, Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 32/A maddesinde indirimler kurumlar vergisi uygulamasından yararlanacak yatırım çeşitleri, yeni yatırımlar ve tevsi yatırımları şeklinde belirtilmiştir. Kanun maddesine bire bir bağlı kalındığı takdirde tebliğ ekinde tanımlanan modernizasyon, ürün çeşitlendirmesi ve entegrasyon yatırımlarının indirimli kurumlar vergisinden

yararlanmamaları gerekir. Ancak tebliğ ekinde belirtilen bu yatırım cinslerinin tanımlarına bakıldığında, söz konusu yatırımlarında üretimi artırmaya, genişletmeye ve çeşitlendirmeye yönelik bir nevi tevsi yatırımlar oldukları görülmektedir. Dolayısıyla kanun maddesindeki “tevsî” hükmünü geniş tanımıyla ele almak ve teşvik uygulamasına ilişkin düzenlemelerin yer aldığı 2012/1 sayılı tebliğde belirtilen modernizasyon, ürün çeşitlendirmesi ve entegrasyon yatırımlarının da tevsi yatırımları kapsamında değerlendirilmesi gerektiği sonucu çıkmaktadır.

KVK’nın 32/A maddesini (4) numaralı fıkrasında, tevsi yatırımlarda, elde edilen kazancın işletme bütünlüğü çerçevesinde ayrı hesaplarda izlenmek suretiyle tespit edilebilmesi halinde, indirimli oranın bu kazanca uygulanacağı belirtilmiştir.

Kazancın ayrı bir şekilde tespit edilememesi halinde ise indirimli oran uygulanacak kazanç tutarının, yapılan tevsi yatırım tutarının, dönem sonunda kurumun aktifine kayıtlı bulunan toplam sabit kıymet tutarına (devam eden yatırımlara ait tutarlar da dahil) oranlanması suretiyle belirleneceği belirtilmiştir. Bu hesaplama sırasında işletme aktifinde yer alan sabit kıymetlerin kayıtlı değeri, yeniden değerlendirilmiş tutarları ile dikkate alınacaktır.

Sabit kıymet ifadesinden;

- Vergi Usul Kanunu’nun 313. maddesi uyarınca amortisman konusunu oluşturan iktisadi kıymetlerin anlaşılması,
- Oranlamada toplam sabit kıymet tutarı olarak, üretimde kullanılsın kullanılsın tüm amortismanla tabi kıymetlerin birikmiş amortismanlar düşülmeden önceki brüt tutarlarının dikkate alınması,
- Söz konusu sabit kıymetlerin gerekli şartların oluşması halinde yapılan enflasyon düzeltilmesi sonucu oluşan yeniden değerlendirilmiş değerinin dikkate alınması, enflasyon düzeltilmesi dışında başkaca bir değerlendirme yapılmaması, gerekir.

Nitekim, Gelir İdaresi Başkanlığı İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından konuya ilişkin olarak verilmiş olan 29.04.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-KVK-32/A-395 sayılı özalgede özetle; “..... Bu itibarla, yatırımın kısmen işletilmesinden elde edilen kazancın ayrı tespitinin söz konusu olmadığı durumda, kısmen tamamlanan ve üretimde kullanılmakta olan yatırımlara ilişkin yatırımın kısmen veya tamamen faaliyete geçtiği geçici vergi döneminde başlanmak üzere, Devletçe karşılanacak tutarın tespitinde; amortisman uygulaması ile ilişkilendirilmeksizin, yapılan tevsi yatırıma ait tutarların, dönem sonunda kurumun aktifine kayıtlı bulunan amortisman düşülmemiş toplam sabit kıymet tutarına (devam eden yatırımlara ait tutarlar da dahil) oranlanması suretiyle indirimli oran uygulanacak kazancın belirlenmesi gerekmektedir. Sabit kıymet ifadesinden ise Vergi Usul Kanununun 313. maddesi uyarınca amortisman mevzuunu oluşturan

iktisadi kıymetlerin anlaşılması gerektiği tabiidir.” görüşüne yer verilmiş bulunmaktadır.

Örneğin; V. bölgede yer alan Adıyaman ilinde OSB dışında makine imalatı konusunda faaliyet gösteren (A) A.Ş., 2012 yılında başlayıp 2014 yılında tamamladığı 4.000.000 TL. tutarındaki genişletme yatırımından elde ettiği kazançları ile (A) A.Ş.’nin dönem sonları itibariyle aktifine kayıtlı sabit kıymet tutarları aşağıdaki gibidir.

Hesap Dönemi	(A) A.Ş.’nin Toplam Kazanç Tutarı	Aktifte Kayıtlı Sabit Kıymet Tutarı	Yapılan Tevsi Yatırım Harcaması Tutarı	Tevsi Yatırımın Aktif Büyüklüğüne Oranı (%)	İndirimli Oran Uygulanacak Kazanç Tutarı
2014	20.000.000	90.000.000	4.000.000	4,44	888.888
2015	35.000.000	97.000.000	4.000.000	4,12	1.443.299
2016	30.000.000	105.000.000	4.000.000	3,81	1.142.857

Bulunan bu tutarlara da yıllar itibariyle toplam katkı tutarı olan (4.000.000 * % 40 =) 1.600.000 TL’ye ulaşıncaya kadar indirimli vergi uygulaması yapılacaktır. Yıllar itibariyle indirimli kurumlar vergisi uygulaması aşağıdaki gibi olacaktır.

Hesap Dönemi	Kazanç Tutarı	Elde Edilen Kazanca İndirimli Oran Uygulanması Yoluyla Sağlanan Katkı Tutarı (B x %16) ¹¹	Sağlanacak Azami Katkı Tutarı	Kalan Katkı Tutarı
2014	888.888	142.222	1.600.000	1.457.778
2015	1.443.299	230.928	1.457.778	1.226.850
2016	1.142.857	182.857	1.226.850	1.043.993
TOPLAM		556,007		

1.2.5. Zarar Olması Halinde İndirimli Vergi Uygulaması

Kurumlar vergisi beyannamesi düzenlenirken kurum kazancı kurumun tüm faaliyetlerinden elde ettiği kazançlarının toplamından oluşur. Beyanname üzerinden toplam kazanca varsa ilaveler yapılır, daha sonra indirim istisna ve zarar mahsup edilerek kurum matrahı oluşturulur. Ancak Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 32/A maddesinde indirimli kurumlar vergisinin yatırımdan elde edilecek kazanca uygulanacağı belirtilmiştir.

Teşvik belgesi kapsamında yapılacak yatırımlar, sadece o yatırımla sınırlı olarak faaliyetle bulunacak, tamamen yeni bir işletme tarafından yapılabileceği gibi mevcut ticari ve sınai faaliyetleri devam eden bir işletmenin yeni bir yatırım yapması şeklinde de olabilir. Mükelleflerin teşvik belgesi kapsamında yapacakları söz konusu yatırımların faaliyete geçtiği tarih itibariyle, işletmelerin geçmişten gelen veya cari dönemde teşvik belgeli yatırım ve/veya diğer faaliyetlerden

zarar doğması söz konusu olabilir. Zararın mahsubunda; teşvik belgeli yatırımdan elde edilecek kazancın dikkate alınıp alınmayacağı, dikkate alınacak ise toplam kazanca göre oranlama yapılıp yapılmayacağı konusunda farklı görüşler ileri sürülebilir.

Bu çerçevede indirimli kurumlar vergisi uygulamasında, teşvik belgesine bağlı yatırımdan hak kazanılan yatırıma katkı tutarını mükelleflerin yatırımdan doğacak olan kazançtan, indirimli kurumlar vergisi yoluyla geri almalarında süre sınırı olmadığından, buna karşın zarar mahsubunda en fazla beş yıllık mahsup süresi bulunduğundan, kurum kazancından önce zararın mahsup edilmesi, bakiye kaldığı takdirde indirimli kurumlar vergisinin uygulanması daha doğru ve mükellef lehine bir uygulama olacaktır. Aynı çerçevede kurumun yararlanmaya hak kazandığı indirim ve istisnalarının bulunduğu durumda (Örneğin; İştirak kazancı, Ar-ge İndirimi, Bağış ve Yardımlar vb.) indirimli kurumlar vergisi uygulamasından önce bahse konu indirim ve istisnaların kurum kazancından düşülmesi gerekir.

Nitekim konuya ilişkin olarak Gelir İdaresi Başkanlığı İstanbul VDB'nca verilen 09/09/2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-KVK 32/A-1561 sayılı mukteza da özetle;

“Yatırım teşvik belgesi kapsamında yapılan okul için kısmen veya tamamen işletilmesine başlanılan hesap döneminden itibaren indirimli kurumlar vergisinden yararlanması mümkün olup okulun faaliyete geçtiği eğitim-öğretim döneminde eğitim-öğretim kazancı istisnasından faydalanması halinde kurumlar vergisi matrahı doğmayacağından, söz konusu istisnanın uygulanacağı beş vergilendirme dönemini izleyen dönemlerde indirimli kurumlar vergisi teşvikinden faydalanabileceği tabiidir.” görüşüne yer verilmiştir.

Örneğin; I. bölgede yer alan Antalya ilinde 12.000.000 TL tutarındaki yatırıma, 31.12.2013 tarihinden önce teşvik belgesi alarak, başlayan ve 2013 yılı içinde yatırımı faaliyete geçiren (ABC) A.Ş.'nin, yatırımın faaliyete geçtiği 2013 hesap dönemi itibarıyla geçmiş 2012 hesap döneminden devreden 2.900.000 TL mali zararı ve işletmenin yatırım haricindeki diğer faaliyetlerinden 3.100.000 TL cari yıl zararı olmasına rağmen 2012 hesap dönemi itibarıyla yatırımdan elde edilen kazanç 9.000.000 TL olduğu takdirde indirimli kurumlar vergisi uygulaması aşağıdaki gibi olacaktır.

Dönem 2012		Tutar
A	Yatırımdan Elde Edilen Kazanç	9.000.000 TL
B	Yapılan Yatırım Tutarı	12.000.000 TL
C	Yatırıma Katkı Tutarı (B X % 15) ¹²	1.800.000 TL
D	Geçmiş Yıl Zararı	2.900.000 TL
E	Cari Dönem Diğer Faaliyetlerden Zarar	3.100.000 TL
F	Bakiye Kazanç (A-(D+E))	3.000.000 TL
G	İndirimli Kurumlar Vergisi Yoluyla Yararlanılacak Yatırıma Katkı Tutarı (F X % 20 X % 50)	300.000 TL
H	Ödenecek Kurumlar Vergisi (F X % 20 X % 50)	300.000 TL
I	Kalan Yatırıma Katkı Tutarı (C-G)	1.500.000 TL

1.2.6. Geçici Vergi Dönemlerinde İndirimli Vergi Uygulaması

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 32/A maddesinin dördüncü fıkrasında; indirimli oran uygulamasına yatırımın kısmen veya tamamen faaliyete geçtiği geçici vergi döneminden itibaren başlanacağı belirtilmiştir.

Örneğin; I. Bölge ili İstanbul'da 02.08.2012 tarihinde 4.000.000 TL tutarındaki yatırıma başlayan (X) Ltd. Şti., yatırımı 12.04.2013 tarihinde kısmen faaliyete geçirmesi halinde, bu tarihin içinde bulunduğu 2. geçici vergilendirme döneminden itibaren bu yatırımdan elde edeceği kazançlar için indirimli kurumlar vergisi uygulamasından yararlanacaktır. Yani 4.000.000 TL yatırım tutarı üzerinden hesaplanan (4.000.000 TL X % 15=) 600.000 TL yatırıma katkı tutarına ulaşıncaya kadar, geçici vergi dönemlerinde, bu yatırımdan elde edilecek kazançta uygulanacak geçici vergi oranı (% 20 X % 50 =) % 10 olacaktır⁵.

1.2.7. İndirimli Vergi Uygulamasına İlişkin Şartların Sağlanamaması Halinde Yapılacak İşlemler

KVK'nın 32/A maddesinin (5) numaralı fıkrasında, hesap dönemi itibarıyla aynı maddenin ikinci fıkrasında belirtilen ve yukarıda açıklanan şartların sağlanamadığının tespit edilmesi halinde, söz konusu vergilendirme döneminde indirimli vergi oranı uygulanması nedeniyle zamanında tahakkuk ettirilmemiş vergilerin, **vergi ziyaı cezası uygulanmaksızın** gecikme faiziyle birlikte tahsil olunacağı belirtilmiştir.

1.2.8. Yatırımın Devri Halinde İndirimli Vergi Uygulaması

KVK'nın 32/A maddesinin (6) numaralı fıkrasında, yatırımın faaliyete geçmesinden önce devri halinde, devralan kurumun, aynı koşulları yerine getirmek kaydıyla indirimli vergi oranından yararlanacağı belirtilmiştir.

5 I. bölge ili İstanbul'da 31.12.2013 tarihinden önce başlanan yatırımlar için uygulanacak yatırıma katkı oranı % 15, indirimli kurumlar vergisi oranı % 50 ve uygulanacak kurumlar vergisi normal kurumlar vergisinin % 50'i olan % 10 dur.

Anılan maddenin (7) numaralı fıkrasında ise, yatırımın kısmen veya tamamen faaliyete geçmesinden sonra devri halinde indirimli vergi oranından devir tarihine kadar devreden, devir tarihinden sonra ise devralanın, aynı koşulları yerine getirmek kaydıyla yatırıma katkı tutarının kalan kısmı için yararlanacağı belirtilmiştir.

Yatırımların devrine ilişkin olarak 2012/3305 sayılı Karar'ın 22. Maddesinde düzenlemeler yapılmıştır. Söz konusu maddeye göre yatırımların devrine ilişkin şartları belirleme yetkisi Ekonomi Bakanlığı Teşvik Uygulama ve Yabancı Sermaye Genel Müdürlüğü'ne verilmiştir. Maddede; tamamlama vizesi yapılmış yatırım mallarının teminine müteakip beş yılı doldurmuş olmaları halinde devirlerinin serbest olduğu belirtilmiştir. Beş yılını doldurmamış yatırım mallarının devrinin ise Ekonomi Bakanlığı Teşvik Uygulama ve Yabancı Sermaye Genel Müdürlüğü'nün iznine bağlı olduğu belirtilmiştir.

Beş yıllık süreyi doldurmamış makine ve teçhizatın tamamlama vizesinin yapıp yapılmadığına bakılmaksızın izinsiz satıldığına tespit edilmesi hâlinde satışı yapılan makine ve teçhizat ile ilgili varsa tahsil edilmeyen indirimli kurumlar vergisi veya gelir vergisi ilgili mevzuatı çerçevesinde tahsil edilir⁶.

1.2.9. Yatırımların Taşınması Halinde İndirimli Vergi Uygulaması

2012/3305 sayılı Karar'ın 23. Maddesine göre, Büyük ölçekli yatırımlar ile bölgesel uygulama kapsamında gerçekleştirilen yatırımların, işletmeye geçiş tarihinden itibaren asgarî beş yıl süre ile bulunduğu bölgede faaliyette bulunması gerekir. Ancak, Ekonomi Bakanlığı'ndan izin alınması ve yatırım konusunun taşınılacak bölgede desteklenecek konular arasında yer alması kaydıyla diğer bölgelere taşınması mümkündür. Bulunduğu bölgeden daha az destek alan üst bölgelere, aynı bölgede bulunan OSB'den OSB dışına veya ilgili yatırım konusunun desteklenmediği bölgelere taşınmalarda, taşındığı bölgenin yararlandığı desteği aşan kısım ile taşındığı bölgede bulunmayan destekler ilgili mevzuat çerçevesinde geri alınır.

İşletmeye geçiş tarihinden itibaren beş yıllık süre ile bulunduğu bölgede faaliyette bulunan yatırımların diğer bölgelere taşınması serbesttir. Ancak, bu durumda, varsa taşınma tarihinden itibaren bakiye yatırıma katkı tutarı için indirimli kurumlar vergisi veya gelir vergisi uygulaması yapılmaz.

2. KATMA DEĞER VERGİSİ İSTİSNASI

2012/3305 sayılı Karar'ın 10. maddesinde, 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu (KDVK) gereğince, teşvik belgesi kapsamında uygun görülen makine ve teçhizatın ithali ve yerli teslimlerinin katma değer vergisinden istisna edileceği, aynı hükmün teşvik belgesinin veya teşvik belgesi kapsamı makine ve teçhizatın devir işlemlerinde ve makine ve teçhizat listelerinde set, ünite, takım

⁶ 2012/3305 sayılı Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkındaki Bakanlar Kurulu Kararının 22. maddesi gereğince.

vb. olarak belirtilen malların kısmi teslimlerinde de uygulanacağı belirtilmiştir.

Ayrıca, 2012/3305 sayılı Karar'ın 19. Maddesine göre Ar-Ge ve çevre yatırımları da katma değer vergisi istisnasından yararlanacaktır.

Gerek 2012/3305 sayılı Karar'da gerekse 2012/1 sayılı Tebliğ'de uygulamanın ayrıntılarına ilişkin açıklama yapılmamış, KDVK'ya göre istisna uygulamasının devam edeceği belirtilmiştir.

Bilindiği üzere, KDVK'nın 13/d maddesine göre, yatırım teşvik belgesi sahibi mükelleflere belge kapsamındaki makine ve teçhizat teslimleri KDV'den istisnadır. Ancak, yatırımın teşvik belgesinde öngörüldüğü şekilde gerçekleşmemesi halinde, zamanında alınmayan vergi alıcıdan, vergi ziyai cezası uygulanarak gecikme faizi ile birlikte tahsil edilir. Zamanında alınmayan vergiler ile vergi cezalarında zamanaşımı, verginin tarhını veya cezanın kesilmesini gerektiren durumun meydana geldiği tarihi takip eden takvim yılının başından itibaren başlar.

İstisna uygulamasının usul ve esasları ise 69, 87, 93 ve 99 seri numaralı KDVK Genel Tebliği ile açıklanmıştır.

2.1. KDV İSTİSNASININ UYGULANACAĞI BÖLGELER

01.08.1998 tarihinden itibaren KDVK'nın 13/d maddesi kapsamında uygulanmakta olan istisna bundan böyle de herhangi bir bölge ayrımı olmaksızın ülkemiz sınırları içerisinde yapılacak bütün teşvik belgeli yatırımlara (aşağıda belirtilenler dışında kalan) uygulanacaktır.

2.2. KDV İSTİSNASINDAN YARARLANAMAYACAK YATIRIMLAR

2012/3305 sayılı Karara ekli 4 numaralı listede yer alan; teşvik edilmeyecek yatırım konuları ile aranan şartları sağlayamayan yatırım konuları KDV istisnasından da yararlanamayacaktır. Bunun dışındaki tüm yatırımlar KDV istisnasından yararlanabilecektir. 2012/3305 sayılı Karara ekli 4 numaralı listede yer alan ve dolayısıyla KDV istisnasından yararlanamayacak yatırımlar kitabımızın I. Bölüm, "3.1. KARAR'IN 4 NUMARALI EKİNDE YER ALAN VE TEŞVİK EDİLEMEYECEK YATIRIMLAR" başlığı altında gösterilmiştir.

2.3. KDV İSTİSNASI UYGULAMASINDA ASGARÎ YATIRIM TUTARLARI VE SABİT KAPASİTELER

Yapılan yatırımın katma değer vergisi istisnasından yararlanabilmesi için 2012/3305 sayılı Karar'ın 5. maddesinde belirtilen asgarî yatırım tutarları ile sabit kapasiteleri sağlaması gerekmektedir. Anılan maddeye göre, Yatırımın, destek unsurlarından yararlanabilmesi için asgarî sabit yatırım tutarının aşağıdaki tabloda belirtilen tutarlar kadar olması gerekir.

Yatırımın Yapılacağı Bölge/Sektör	Asgari Sabit Yatırım Tutarı
1. Bölge	1.000.000 TL
2. Bölge	1.000.000 TL
3. Bölge	500.000 TL
4. Bölge	500.000 TL
5. Bölge	500.000 TL
6. Bölge	500.000 TL

Desteklerden yararlanacak yatırımların stratejik yatırımlar olması halinde asgari sabit yatırım tutarının 50.000.000 TL olması gerekir. Ayrıca yapılacak yatırımın 2012/3305 sayılı Karara ekli listelerde belirlenen asgari kapasite, sabit yatırım tutarı ve diğer şartları sağlaması da gerekir.

2.4. TEŞVİK BELGESİ ŞARTI

Diğer bütün destek unsurlarında olduğu gibi katma değer vergisi istisnasından faydalanabilmek için yatırımın teşvik belgesine bağlanması gerekmektedir. Teşvik belgesi başvurusundan, kapanmasına kadar yapılacak işlemler kitabımızın I. Bölüm, “8. DESTEK UNSURLARINDAN YARARLANABİLMEK İÇİN TEŞVİK BELGESİ ALINMASI GEREKMEKTEDİR” başlığı altında ayrıntılı olarak anlatılmıştır.

2.5. İSTİSNA KAPSAMINA GİRMEYEN KIYMETLER

Sektörlerin yapısı itibarıyla üretim faaliyetinin yanı sıra idari ve pazarlama gibi üretim dışı alanlarda kullanılan aynı cins sabit kıymetler istisna kapsamına girmeyecektir. Sarf malzemeleri ve yedek parçalar ile hizmet üretiminde doğrudan ve zorunlu olarak kullanılanlar dışındaki masa, sandalye, koltuk, dolap, mefruşat gibi demirbaşlar makine ve teçhizat kapsamına girmediğinden istisnadan yararlanamayacaktır.

Taşıt araçları da makine ve teçhizat kapsamına girmemektedir. Bu nedenle otomobil, panel, arazi taşıtı, otobüs, minibüs, kamyonet, kamyon, treyler ve çekici (Euro I ve Euro II normlarına uygun yeşil motoru haiz olanlar hariç) gibi taşıt araçları istisnadan faydalanamayacaktır. Ancak; yüklü ağırlığı 45 tonu geçen off road truck tipi kamyonlar ile karayoluna çıkması mümkün olmayan kaya tipi damperli kamyonlar, madencilikte kullanılan damperli kamyonlar, frigorifik kamyonlar, forkliftler, iş makineleri, vinçler, tarım makineleri ve benzerlerinin teslim ve ithalinde istisna kapsamında işlem yapılacaktır.

3. Stratejik Yatırımlara Katma Değer Vergisi İadesi Desteği

Yeni teşvik sisteminde cari açığın azaltılması amacıyla ithalat bağımlılığı yüksek ara malları ve ürünlerin üretimine yönelik, uluslararası rekabet gücünü artırma potansiyeline sahip, yüksek teknoloji ve yüksek katma değerli yatırımları teşvik etmek amacıyla stratejik yatırımlar için ayrı bir teşvik düzenlemesi getirilmiştir.

2012/3305 sayılı Karar'ın 8. maddesi ve 2012/1 sayılı Tebliğ'in 10. maddesinde belirtilen ve aşağıda yer alan kriterlerin tamamını birlikte sağlayan, ithalat bağımlılığı yüksek ürünlerin üretimine yönelik yatırımlar stratejik yatırım olarak değerlendirilecektir.

a) Asgari sabit yatırım tutarının ellimilyon Türk Lirasının üzerinde olması (münhasıran bu yatırımların enerji ihtiyacını karşılamak üzere gerçekleştirilecek doğalgaza dayalı olmayan enerji yatırımlarının tesis kurulu gücü ile orantılanacak kısmı yatırım tutarına dahil edilir).

b) Teşvik belgesine konu yatırımda üretilecek ürünle ilgili yurtiçi toplam üretim kapasitesinin, aynı ürünün ithalatından az olması.

c) Teşvik belgesi kapsamında gerçekleştirilecek yatırımla asgari yüzde kırk oranında katma değer sağlanması.

ç) Yatırım konusu tesiste üretilecek ürünle ilgili son bir yıl içerisinde gerçekleşen toplam ithalat tutarının ellimilyon ABD Dolarının üzerinde olması (ithalat miktarının tespitinde, müracaat tarihinden önce yayımlanmış son oniki aylık resmi veriler esas alınır).

Stratejik yatırım kapsamına girdiği halde yurt içinde üretimi olmayan ürünlerin üretimine yönelik yatırımlarda yukarıdaki (ç) bendinde yer alan " bir yıl içerisinde gerçekleşen toplam ithalat tutarının ellimilyon ABD Dolarının üzerinde olması" şartı aranmayacaktır.

Rafineri ve petrokimya yatırımlarında ise (c) bendinde yer alan " Bakanlıkça belirlenecek esaslar çerçevesinde, belge konusu yatırımla sağlanacak katma değerlerin asgari yüzde kırk olması." şartı aranmayacaktır.

Stratejik yatırımların, yeni teşvik sistemi ile 6 bölgeye ayrılan Türkiye'de, bölge ayrımı yapılmaksızın, ülkenin neresinde yapılırsa yapılsın, tüm teşvik unsurlarından yararlanmaları öngörülmektedir.

Bu bağlamda, stratejik yatırımlarda, diğer yatırımlara verilen teşvik unsurlarına ilave olarak yeni bir teşvik unsuru olan inşaat işlerine ilişkin Katma Değer Vergisi İadesi Teşvik'i getirilmekte olup, buna ilişkin Katma Değer Vergisi Kanunu'na 6322 sayılı Kanunun 25 inci maddesi ile geçici 30 uncu madde eklenmiştir. Söz konusu kanun maddesi 15.06.2012 tarihi itibarıyla yürürlüğe girmiş olup, madde metni aşağıdaki gibidir.

"Büyük ve stratejik yatırımlarda iade:

GEÇİCİ MADDE 30- 31/12/2023 tarihine kadar uygulanmak üzere, yatırım teşvik belgeleri kapsamında asgari 500 milyon Türk Lirası tutarında sabit yatırım öngörülen stratejik yatırımlara ilişkin inşaat işleri nedeniyle yüklenilen ve takvim yılı sonuna kadar indirim yoluyla telafi edilemeyen katma değer vergisi, izleyen yıl talep edilmesi halinde belge sahibi mükellefe iade olunur. Teşvik belgesine

konu yatırımın tamamlanmaması halinde, iade edilen vergiler, vergi ziyai cezası uygulanarak iade tarihinden itibaren gecikme faizi ile birlikte tahsil edilir. Bu vergiler ve cezalarında zamanaşımı, verginin tarhını veya cezanın kesilmesini gerektiren durumun meydana geldiği tarihi takip eden takvim yılı başında başlar.

Bu maddenin uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkilidir.”

KDV Geçici 30 uncu maddede yer alan düzenleme ile, **31/12/2023 tarihine kadar uygulanmak üzere**, yatırım teşvik belgeleri kapsamında asgari 500 milyon Türk Lirası tutarında sabit yatırım öngörülen stratejik yatırımlar kapsamında, **inşaat işleri nedeniyle yüklenilen** ve takvim yılı sonuna kadar indirim yoluyla telafi edilemeyen katma değer vergisinin, izleyen yıl içerisinde bu kapsamda işlemleri bulunan mükelleflere iade edilmesinin yolu açılmaktadır. kanun maddesinde belirtildiği üzere, söz konusu düzenleme geçici bir düzenleme olup, 31.12.2023 tarihine kadar uygulanacaktır. Bu tarihe kadar teşvik belgesi kapsamında yapılan inşaat işleri nedeniyle yüklenilip yıl içinde indirilemeyen KDV'nin iadesi mümkün hale gelmektedir.

Ancak, teşvik belgesine konu yatırımın tamamlanmaması halinde, iade edilen vergiler, vergi ziyai cezası uygulanarak iade tarihinden itibaren gecikme faizi ile birlikte tahsil edileceği unutulmamalıdır. Bu vergiler ve cezalarında zamanaşımı, verginin tarhını veya cezanın kesilmesini gerektiren durumun meydana geldiği tarihi takip eden takvim yılı başında başlayacaktır.

Stratejik yatırımlar olarak belirtilen büyük ölçekteki bu yatırımlar için bina-inşaat giderlerinin önemli bir harcama kalemi oluşturması sebebiyle, yatırımın başlangıç aşamasında ortaya çıkan bu yüksek maliyetin yatırımcılar için caydırıcı etkisini ortadan kaldırmak amacıyla bu düzenleme yapılmıştır.

Stratejik yatırımlar kapsamında, inşaat işleri nedeniyle yüklenilen ve takvim yılı sonuna kadar indirim yoluyla telafi edilemeyen katma değer vergisinin, izleyen yıl içerisinde mükelleflere iade edilmesine ilişkin usul ve esaslar Maliye Bakanlığı tarafından belirlenecektir.

Bu bağlamda, Kanun maddesinin yürürlüğe girdiği 15.06.2012 tarihinden sonra alınmış teşvik belgesi kapsamında stratejik yatırım yapan yatırımcıların inşaat işleri nedeniyle yüklendiği, ancak takvim yılı sonuna kadar indirim yoluyla gideremediği KDV'nin nakden yada mahsuben iadesinin önünde bir engel bulunmamaktadır.

4. Gelir Vergisi Stopaj Desteği

4.1. Yasal düzenleme

6322 sayılı Kanunun 12 nci maddesi ile Gelir Vergisi Kanununa eklenen Geçici 80 inci madde ile Bakanlar Kurulunca istatistiki bölge birimleri sınıflandırma-

sı, kişi başına düşen milli gelir veya sosyo-ekonomik gelişmişlik düzeyleri dikkate alınmak suretiyle belirlenecek illerde yapılacak yatırımlar için, Ekonomi Bakanlığı tarafından düzenlenen yatırım teşvik belgeleri kapsamında 31/12/2023 tarihine kadar gerçekleşen yatırımlarda teşvik belgelerinde öngörülen ve fiilen istihdam edilen işçilerin asgari ücretin brüt tutarına tekabül eden ücretleri üzerinden hesaplanan gelir vergisinin, yatırımın kısmen veya tamamen işletilmesine başlanılan tarihten itibaren 10 yıl süreyle verilecek muhtasar beyanname üzerinden tahakkuk edecek vergiden terkin edilmesi imkânı sağlanmaktadır.

Gelir Vergisi Kanununa yayımını izleyen aybaşından itibaren (01.07.2012) yürürlüğe girmek üzere aşağıdaki Geçici 80 inci madde eklenmiştir.

“Gelir vergisi stopajı teşviki

GEÇİCİ MADDE 80- Bakanlar Kurulunca istatistiki bölge birimleri sınıflandırması, kişi başına düşen milli gelir veya sosyoekonomik gelişmişlik düzeyleri dikkate alınmak suretiyle belirlenen illerde yapılacak yatırımlar için Ekonomi Bakanlığı tarafından düzenlenen yatırım teşvik belgeleri kapsamında; bu maddenin yürürlüğe girdiği tarihten itibaren 31/12/2023 tarihine kadar gerçekleşen yatırımlarda teşvik belgelerinde öngörülen ve fiilen istihdam edilen işçilerin ücretlerinin sanayi kesiminde çalışan 16 yaşından büyük işçiler için uygulanan asgari ücretin brüt tutarına tekabül eden kısmı üzerinden hesaplanan gelir vergisi, yatırımın kısmen veya tamamen işletilmesine başlanılan tarihten itibaren 10 yıl süreyle verilecek muhtasar beyanname üzerinden tahakkuk eden vergiden terkin edilir.

Birinci fıkraya istinaden terkin edilecek verginin hesabında, öncelikle 32 nci maddede yer alan asgari geçim indirimi dikkate alınır.

Yatırımın tamamlanamaması veya teşvik belgesinin iptal edilmesi halinde, gelir vergisi stopajı teşviki uygulaması nedeniyle terkin edilen vergiler, vergi ziyaı cezası uygulanmaksızın gecikme faiziyle birlikte tahsil olunur.

Yatırımın faaliyete geçmesinden önce devri halinde devralan, aynı koşulları yerine getirmek kaydıyla gelir vergisi stopajı teşviki uygulamasından yararlanır.

Yatırımın kısmen veya tamamen faaliyete geçmesinden sonra devri halinde, gelir vergisi stopajı teşviki uygulamasından devir tarihine kadar devreden, devir tarihinden sonra ise kalan süre kadar devralan yararlanır.

Bu madde kapsamındaki gelir vergisi stopajı teşvikinden yararlananlar, diğer kanunlarda yer alan aynı mahiyetteki hükümlerden ayrıca yararlanamazlar.

Bu maddenin uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkilidir.”

4.2. Gelir vergisi stopajı teşvikinin uygulanacağı iller

Gelir vergisi stopajı teşvikinden, anılan Bakanlar Kurulu Kararı uyarınca 6

ncı bölge için düzenlenen teşvik belgeleri kapsamında gerçekleştirilecek yatırımlarla sağlanan ilave istihdam için yararlanılacaktır. Buna göre, anılan Bakanlar Kurulu Kararına ekli listede 6 ncı bölge olarak yer verilen; Ağrı, Ardahan, Batman, Bingöl, Bitlis, Diyarbakır, Hakkari, Iğdır, Kars, Mardin, Muş, Siirt, Şanlıurfa, Şırnak, Van illeri ile Bozcaada ve Gökçeada ilçelerinde gerçekleştirilen yatırımlar dolayısıyla bu teşvikten yararlanılacaktır.

4.3. Uygulamadan yararlanacak mükellefler

Gelir Vergisi Kanunun Geçici 80 inci madde kapsamında gelir vergisi stopajı teşvikinden,

- Ekonomi Bakanlığı tarafından düzenlenen yatırım teşvik belgesine sahip olan,
- Bu Tebliğin 4.3. numaralı bölümünde yer verilen iller ve ilçelerde gerçekleştirilen yatırımın kısmen veya tamamen işletilmesine başlayan,
- Ücret ödemeleri üzerinden gelir vergisi stopajı yaparak muhtasar beyanname vermek zorunda olan,
- 2012/3305 sayılı Bakanlar Kurulu Kararıyla yürürlüğe konulan Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Kararda aranılan şartları topluca taşıyan

mükellefler yararlanabilecektir.

Yatırımın faaliyete geçmesinden önce devri halinde, devralan kurum, aynı koşulları yerine getirmek kaydıyla gelir vergisi stopajı teşviki uygulamasından yararlanabilecektir.

Yatırımın kısmen veya tamamen faaliyete geçmesinden sonra devri halinde, gelir vergisi stopajı teşviki uygulamasından devir tarihine kadar devreden, devir tarihinden sonra ise kalan süre kadar devralanın yararlanması mümkündür.

Teşvikin uygulanmasında faaliyet konusu ile tam veya dar mükellefiyet esasında vergilendirilmenin bir önemi bulunmamaktadır.

4.5. Fiilen çalışma zorunluluğu

Gelir vergisi stopajı teşviki, sadece kapsama dahil iller ve ilçelerde bulunan işyerlerinde fiilen çalıştırılan işçilerin ücretleri üzerinden hesaplanacak gelir vergisi stopajı açısından geçerlidir. Bu işyerlerine ilişkin bordrolarda gösterilmiş olsalar dahi fiilen bu işyerlerinde çalışmayan işçiler açısından teşvikten yararlanmak mümkün değildir.

İzin, hastalık ve benzeri nedenlerle işyerinde bulunulmaması halleri fiilen çalışmama olarak kabul edilmez.

4.6. Uygulamanın esasları

Gelir Vergisi Kanunun Geçici 80 inci madde kapsamında gelir vergisi stopajı

teşviki uygulanan ücretlerin vergilendirilmesinde, öncelikle asgari geçim indirimi dikkate alınır.

Terkin edilecek tutar, Gelir Vergisi Kanunun Geçici 80 inci madde uyarınca 16 yaşından büyük işçiler için uygulanan asgari ücretin brüt tutarına tekabül eden kısmı üzerinden hesaplanan gelir vergisi tutarından fazla olamayacağından, asgari ücret üzerinden hesaplanan tutardan asgari geçim indiriminin mahsup edilmesi sonucu kalan tutar terkine konu edilecektir.

Öte yandan, Gelir Vergisi Kanunun Geçici 80 inci maddede yer alan gelir vergisi stopajı teşvikinden yararlanmak isteyen mükelleflerin 283 Seri No'lu GVK Genel Tebliğinin ekinde yer alan "GVK Geçici 80 inci Madde Kapsamında Gelir Vergisi Stopajı Teşvikine İlişkin Bildirim" (EK: 3) ve "GVK Geçici 80 inci Maddeye İlişkin Gelir Vergisi Stopajı Teşviki Kapsamında İstihdam Edilen Ücretlilere İlişkin Bilgiler" (EK: 4) tablolarını doldurmaları zorunludur. Bildirim, muhtasar beyannamenin verildiği vergi dairesine beyanname ekinde verilir. Bildirimin verildiği vergi dairesinin sınırları içerisinde yer almayan işyerlerindeki istihdam dolayısıyla teşviktan yararlanılmış ise bildirimin bir örneği vergi dairesi tarafından gerekli kontrollerin yapılması açısından işyerinin bulunduğu ilgili vergi dairesine ayrıca gönderilir.

Yatırım kapsamında işyerlerinin kaç işçi çalıştırdığının belirlenmesinde, teşvik belgesinde kayıtlı istihdam sayısını aşmamak kaydıyla her bir işyeri itibarıyla Sosyal Güvenlik Kurumuna verilen aylık prim ve hizmet belgesinde gösterilen işçi sayısı dikkate alınacaktır. Gelir vergisi stopajı teşvikinden faydalanmaya başlanılan ilk ay için verilecek muhtasar beyanname ile birlikte bir defaya mahsus olmak üzere teşvik belgesinin tasdikli örneğinin de verilmesi gerekmektedir. Ayrıca, teşvik belgesinin Ekonomi Bakanlığınca revize edilmesi halinde teşvik belgesinin tasdikli örneğinin revize tarihini takip eden ilk muhtasar beyanname ile birlikte ilgili vergi dairesine verilmesi gerekmektedir.

Örnek : (A) Ltd. Şti. tarafından Ekonomi Bakanlığınca onaylanmış teşvik belgesine istinaden Muş ilinde gerçekleştirilen ve 200 kişi istihdam edilen yatırımın işletilmesine Ağustos 2012 döneminden itibaren başlanılmıştır. Fiilen istihdam edilen 200 işçinin ücretleri üzerinden hesaplanan gelir vergisi stopajı tutarı 35.000 TL olup asgari geçim indirimi bordrosunda bu işçiler için hesaplanan asgari geçim indirimi tutarı ise 15.000 TL'dir.

Bu verilere göre, (A) Ltd. Şti.'nin 200 işçi için yararlanacağı terkin tutarı şöyle hesaplanacaktır:

- Ücretler üzerinden hesaplanan gelir vergisi	35.000 TL
- Asgari ücret üzerinden hesaplanan gelir vergisi (200 x 119,91 ¹)	23.982 TL
- Hesaplanan asgari geçim indirimi ²	15.000 TL

- Geçici 80 inci madde kapsamında terkin edilebilecek tutar (23.982-15.000) 8.982 TL
- Vergi dairesine ödenecek tutar $[35.000-(15.000+8.982)]$ 11.018 TL

Örnekten de anlaşılacağı üzere, asgari ücret üzerinden hesaplanan vergi tutarından, asgari geçim indirimi tutarının mahsubu sonucu kalan tutar, Gelir Vergisi Kanunun Geçici 80 inci maddesi uyarınca terkin edilecek tutar olacaktır.

Ücretler üzerinden tevkif edilen vergi tutarından, asgari geçim indirimi ile Gelir Vergisi Kanunun Geçici 80 inci madde uyarınca terkin edilecek tutarın toplamının düşülmesinden sonra kalan tutar vergi dairesine ödenecektir.

4.7. Uygulamanın başlama ve sona erme tarihleri

Gelir vergisi stopajı teşvikinden, Bakanlar Kurulunca belirlenen iller ve ilçelerde yapılacak yatırımlar için Ekonomi Bakanlığı tarafından düzenlenen yatırım teşvik belgeleri kapsamında; Gelir Vergisi Kanunun Geçici 80 inci maddenin yürürlüğe girdiği 1/7/2012 tarihinden itibaren 31/12/2023 tarihine kadar gerçekleşen yatırımlarda, yatırımın kısmen veya tamamen işletilmesine başlanılan tarihten itibaren 10 yıl süreyle yararlanılması mümkündür. Dolayısıyla, 31/12/2023 tarihinde kısmen veya tamamen işletilmesine başlanılan bir yatırım için gelir vergisi stopajı teşviki en son, 31/12/2033 tarihine kadar uygulanacaktır.

Yatırımın kısmen veya tamamen işletilmesine başlanılan dönemden itibaren herhangi bir nedenle gelir vergisi stopajı teşvikinden yararlanılmaması durumunda 10 yıllık sürenin uzaması mümkün bulunmamaktadır.

Örnek 9: (B) Ltd. Şti. 1/1/2013 tarihinde tamamlanan bir yatırımın kısmen işletilmesine 1/1/2013 tarihinde, tamamen işletilmesine ise 6/6/2013 tarihinde başlamıştır. Ancak (B) Ltd. Şti. gelir vergisi stopajı teşvikinden 1/1/2015 tarihinden itibaren yararlanmaya başlamıştır. (B) Ltd. Şti.'nin 1/1/2015 tarihinden itibaren teşvikten yararlanmış olması teşvikten yararlanılacak en son tarih olan 1/1/2023 tarihinin uzamasına, diğer bir ifadeyle (B) Ltd. Şti.'nin 1/1/2023 tarihinden 1/1/2025 tarihine kadar anılan teşvikten yararlanmasına imkan vermemektedir.

4.8. Diğer hususlar

2012/3305 sayılı Bakanlar Kurulu Kararıyla yürürlüğe konulan Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Kararın yayım tarihine kadar düzenlenen yatırım teşvik belgeleri kapsamında yapılan yatırımlar için anılan Kararın Geçici 2 nci maddesinin birinci fıkrası uyarınca talepte bulunanların gelir vergisi stopajı teşvikinden yararlanması mümkündür.

Yatırımın tamamlanamaması veya teşvik belgesinin iptal edilmesi halinde, gelir vergisi stopajı teşviki uygulaması nedeniyle terkin edilen vergiler, vergi ziyaı cezası uygulanmaksızın gecikme faiziyle birlikte tahsil olunacaktır.

Gelir vergisi stopajı teşvikinden yararlananların; diğer kanunlarda yer alan aynı mahiyetteki hükümlerden ayrıca yararlanmaları mümkün bulunmamaktadır.

5. YENİ TEŞVİK SİSTEMİNDE TEREDDÜT YARATAN HUSUSLAR VE ÇÖZÜM ÖNERİLERİ

1- Eski sistemde 31.12.2010 veya 31.12.2011 öncesi başlanan yatırımlar için sağlanan katkı oranı farkları ile kıyaslandığında, yeni sistemde 31.12.2013 öncesi başlayan yatırımlar için sağlanan katkı oranı farkları düşük kalmıştır. 6. bölgeye geçen illerde dahi eski sistemin 4. bölgesinde sağlanan avantaj farkı yaratılmamış, teşvik oranı düşük kalmıştır. Bölgesel Teşvik Uygulamaları ve Büyük Ölçekli Yatırımlar açısından eski sistemle karşılaştırma yapıldığında; Eski teşvik sistemine gelen eleştiriler göz önüne alınarak bölge sayısının 6'ya çıkarıldığı, 6 ilin (Antalya, Muğla, Kayseri, Konya, Trabzon ile önceki sınıflandırmada ayrıca değerlendirilen Bozcaada ve Gökçeada) ise önceki sınıflamaya göre daha az avantajlı bölgelere kaydırıldığı gözlenmiştir.

Bununla birlikte daha avantajlı bölgelere kaydırılan il sayısı toplamda 52'dir. Bölge değişikliğinin ise özellikle 3. ve 4. bölgelerden 5. ve 6. bölgelere doğru yapıldığı görülmektedir. Üst bölgelerde yapılan değişiklikler genellikle bir alt bölgeye doğru olmakla birlikte dikkat çeken iki değişiklik Bilecik (1. bölgeden 3. bölgeye) ve Düzce'de (1. bölgeden 4. bölgeye) gerçekleşmiştir.

2- Eski teşvik sisteminde en çok eleştirilen konulardan biri olan, vergi indirimlerinin yatırımın kısmen veya tamamen işletilmeye başlanmasından sonra gerçekleştirilmesi ve indirimin de bu yatırım sonucu elde edilecek kazançta uygulanmasıdır. Yatırım döneminin uzun olması, yatırımdan bir kazanç elde etmenin ilk dönemlerde pek mümkün olmaması gibi konular, bu teşvikin uygulanmasının yetersiz düzeyde kalmasına yol açmaktaydı.

Yapılan bu düzenlemeyle bundan böyle indirimli kurumlar vergisinden yararlanmak için işletme döneminin beklenmesine gerek bulunmamaktadır. Bununla birlikte yatırım dönemi için özel bir belirleme yapılmış fakat işletme dönemi için var olan durum değiştirilmemiştir. Yani yatırım dönemi tamamlandıktan sonra işletme döneminde vergi indiriminin tüm kazançlar üzerinden yapılması mümkün bulunmamaktadır. İşletme döneminde indirim yalnızca yatırımdan elde edilen kazançlara uygulanacaktır.

Bu durum kısmen işletilmeye başlanan yatırımlarda, kısmen işletilen dönemde yatırım da devam edebileceği için yatırım dönemi teşviklerinden yararlanılıp yararlanılamayacağı hususunda karışıklık yaratabilecektir.

3- Stratejik yatırımlara getirilmiş olan; yatırım döneminde yapılan inşaat harcamaları nedeniyle yüklenilen ancak indirim konusu edilemeyen yatırımlar için getirilmiş olan KDV İADESİ desteğinin sadece stratejik yatırımlar için öngörül-

mesi teşvik sisteminin genel amaç ve hedefleri açısından teşvik sisteminden beklenen faydayı sağlama konusunda haksız rekabete sebep olacaktır. Söz konusu teşvikin tüm yatırımlar için uygulanması, yatırım aşamasında yatırımcıların karşılaştıkları finansman ihtiyacını biraz olsun giderme açısından, daha iyi bir teşvik unsuru olacaktır.

4- Yeni teşvik sistemi ile en fazla desteğin sağlandığı stratejik yatırımlar için belirlenmiş olan şartlardan bir kısmının yatırım yapacak işletmeler açısından gerçekleştirilmesi oldukça güç şartlardır. Örneğin, yerli otomobil yapımını teşvik etmek amacıyla getirildiği söylenen Stratejik Yatırımlara Sağlanan Teşvik'in "teşvik belgesi ne konu yatırımda üretilecek ürünle ilgili yurtiçi toplam üretim kapasitesinin aynı ürünün ithalatından az olması" şeklindeki şartı otomobil üretimine yönelik yatırımların stratejik yatırım kapsamında değerlendirilmesini baştan engellemektedir. Yıllık otomobil üretiminin oldukça yüksek olduğu ve yurt içi üretimin ithalattan fazla olduğu otomotiv sektörüne stratejik yatırım kapsamında yatırım yapmak için teşvik belgesi alınması, stratejik yatırım için belirlenmiş bu şart yüzünden, daha başta imkansız hale gelmektedir. Yine diğer bir şart olan "gerçekleştirilecek olan yatırımın asgari % 40 oranında katma değer sağlaması" şeklindeki şartında uygulamada neredeyse hiçbir yatırımın sağlayamayacağı düşünülmektedir.

5- 2012/3305 sayılı Karar'ın 18. maddesinde belirtilen OSB'lerde yapılan yatırım veya sektörel işbirliğine dayalı yatırımların bir alt bölge desteklerinden yararlanacağı belirtilmiştir. Ancak, anılan maddede; 6 ncı bölgede gerçekleştirilecek yatırımlar için vergi indirimi desteği bölgede geçerli olan yatırıma katkı oranına beş puan ilave edilmek suretiyle uygulanacağı belirtildiğinden ve vergi oranı konusunda bir düzenleme bulunmadığından, 6. bölge yatırımlarında sadece yatırıma katkı oranı % 5 fazla olacaktır. Dolayısıyla 6. bölgedeki vergi indirim oranı ile 5. bölgedeki vergi indirim oranlarının aynı olması gibi bir durum ortaya çıkmaktadır. Yani 6. Bölgede yapılacak OSB yatırımları için vergi indirimi oranı açısından değişen bir şey yoktur. 6. Bölgede yatırım OSB içinde de yapılırsa OSB dışında da yapılırsa vergi indirim oranı % 90 olarak uygulanacaktır.

6- Eski teşvik belgeleri kapsamında yapılan yatırımların durumunun belirtildiği 2012/3305 sayılı BKK'nın geçici 2. Maddesinde yer alan

"Bu Kararın yürürlüğe girdiği tarihten önceki kararlara istinaden düzenlenen teşvik belgeleri ile ilgili uygulamalara, teşvik belgesinin dayandığı karar ve ilgili diğer kararlar çerçevesinde devam olunur. Ancak, 2009/15199 sayılı Bakanlar Kurulu Kararına istinaden 1/1/2012 tarihinden bu Kararın yayımı tarihine kadar geçen dönemde yapılan müracaatlara istinaden düzenlenen teşvik belgeleri, talep edilmesi halinde bu Kararın lehte olan hükümlerinden yararlanır.

Daha önceki kararlara istinaden düzenlenen teşvik belgeleri kapsamında temin edilen makine ve teçhizatın bu Karara istinaden düzenlenen teşvik belge-

sine devri halinde, söz konusu makine ve teçhizat için devralan yatırımcı, genel teşvik uygulamaları dışındaki diğer desteklerden yararlanamaz.”

şeklindeki düzenleme teşvik sistemini sınırlayıcı bir düzenleme olarak dikkat çekmektedir.

7- Önceki teşvik düzenlemesinde; İndirimli kurumlar vergisi uygulamasından yararlanmak için 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 32/A maddesine göre yatırımın kısmen veya tamamen işletilmesine başlanılmasına bağlanmış olması ve 2009/1 sayılı tebliğde işletmeye geçiş tarihinin yatırım süresinin bitiş tarihinin veya bu tarihten önce tamamlama vizesi için müracaat edilmiş ise müracaat tarihine tarihe bağlanmış olması hususu teşvikten yararlanacak mükellefler açısından uygulamada tereddüt konusu olmuş ve bu konuda Gelir İdaresi’nden özelge alınmasına bile neden olunmuştur. Ancak söz konusu düzenleme yeni teşvik tebliğinde ve KVK 32/A da aynı şekilde devam ettirilmiştir. KVK 32/A yeni teşvik sistemi kapsamında değiştirilirken, Gelir İdaresinin özelge ile açıklama yapmış olduğu bu konuyu ya yasada düzenleme yapılarak yada 2012/1 sayılı teşvik tebliğindeki tanımlar KVK 32/A ya paralel hale getirilebilirdi.

8- Yine önceki teşvik sisteminde tereddüt yaratan diğer bir düzenleme yeni teşvik sisteminde de aynı şekilde devam ettirilmiştir. 2012/1 sayılı Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Kararın Uygulamasına İlişkin Tebliğ’in 9. Maddesinde yatırım cinsleri; komple yeni yatırım, tevsi, modernizasyon, ürün çeşitlendirmesi ve entegrasyon şeklinde beş ayrı yatırım cinsi olarak sayılmasına rağmen, Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 32/A maddesinde indirimler kurumlar vergisi uygulamasından yararlanacak yatırım çeşitleri, yeni yatırımlar ve tevsi yatırımları şeklinde belirtilmiştir. KVK 32/A da sadece tevsi yatırım dendiğinden, 2012/1 sayılı tebliğde belirtilen modernizasyon, ürün çeşitlendirmesi ve entegrasyon yatırımlarının da tevsi yatırımları kapsamında değerlendirilip değerlendirilmeyeceği yönünde tereddüt doğmuştur.

9- Gelir Vergisi Kanunun Geçici 80 inci madde kapsamında gelir vergisi stopajı teşviki uygulanan ücretlerin vergilendirilmesinde, asgari ücret üzerinden hesaplanan tutardan asgari geçim indiriminin mahsup edilmesi sonucu kalan tutar terkine konu edileceğinden, bu teşvik özendirici olmaktan fazlaca uzaktır.

10- 6. Bölge illerinde yapılacak yatırımlarda çalışacak işçiler için getirilmiş olan sigorta primi işçi hissesi desteği 5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanununun ek 2 nci maddesinde yapılan değişiklik ile getirilmiştir. Kanun maddesinde; Ekonomi Bakanlığı tarafından karşılanacak sigorta primi desteğinin gelir ve kurumlar vergisinin tespitinde gider olarak dikkate alınamayacağı belirtilmiştir. Yine, 6. Bölge illerinde yapılacak yatırımlarda çalışacak işçiler, Gelir Vergisi Kanununa eklenen geçici 80. Maddeye göre gelir vergisi stopaj desteği getirilmiştir. Sigorta primi desteğinin gider yazılamayacağına dair 5510 sayılı Kanunun geçici 2. Maddesinde düzenleme var iken gelir vergisi sto-

pağı desteğine ilişkin GVK geçici 80. Maddede herhangi bir düzenleme yapılmamıştır. Terkin edilen dolayısıyla devletin tahsil etmeyerek doğrudan destek sağladığı tutarın işletme açısından gider olarak dikkate alınmaması gerekir. Ancak Kanunda ve kanun maddesinin açıklamasının yapıldığı 283 seri nolu GVK genel tebliğinde herhangi bir düzenleme yada açıklama yapılmamıştır.

11- Sigorta primi işveren hissesi desteği bütün bölgelerde uygulanabilecektir. Ancak, I. ve II. bölgelerde sigorta primi işveren hissesi desteğinden yararlanılabilemesi için 01.01.2014 tarihinden önce yatırıma başlanması gerekir. 01.01.2014 tarihinden sonra başlayan yatırımlara söz konusu destek 1 ve 2. bölgelere uygulanmayacaktır. Ancak, bu durum öncelikli yatırımlar ve stratejik yatırımlar için söz konusu olmayacaktır. 2012/3305 sayılı Karara göre 2,3,4. bölgede yer alan öncelikli yatırımlar 5. bölgenin destek unsurlarından yararlanacağından bahisle, 01.01.2014 tarihinden sonra 2. Bölgede yapılacak bölgesel yada büyük yatırımlar sigorta primi işveren hissesi desteğinden yararlanamayacak iken söz konusu yatırım stratejik yatırım olduğu takdirde sigorta primi işveren hissesi desteğinden yararlanabilecektir. Aynı şekilde stratejik yatırımlar içinde 1,2,3,4 ve 5. Bölgede yedi yıl, 6. Bölgede 10 yıl süre uygulanacağı 2012/3305 sayılı Kararda belirtilmiştir. Görüldüğü üzere 1 ve 2 bölgede 01.01.2014 tarihinden sonra yapılacak yatırımlarda bölgesel ve büyük yatırımlar için haksız bir sonuç doğmaktadır.

12- 22.08.2012 tarih ve 2012/30 sayılı SGK Genelge'sinde; yatırımcıların sigorta primi işveren ve işçi hissesi desteğinin yararlanabilmeleri için, Ekonomi Bakanlığınca düzenlenmiş teşvik belgelerinin 1/1/2012 tarihinden sonra almış olmaları, teşvik belgesi üzerinde "*sigorta primi işveren hissesi desteği*" veya "*sigorta primi desteği*"nin destek unsurları arasında yer alması ve aynı zamanda bu belgelerin yine Ekonomi Bakanlığınca tamamlama vizesinin de yapılmış olması gerektiği, teşvik belgesinin 1/1/2012 tarihinden önce alınmış olması durumunda ise tamamlama vizesi 1/1/2012 tarihinden sonra yapılmış olsa dahi, sigorta prim desteğinden 2012/1 sayılı Tebliğ hükümleri doğrultusunda değil, 2009/1 sayılı Tebliğ hükümleri doğrultusunda yararlanılabilecekleri belirtilmek suretiyle 01/01/2012 tarihinden önceki teşvik belgeleri için 2012/3305 sayılı Karar'da yer alan sigorta primi işçi ve işveren desteğinden yararlanamayacakları sonucu ortaya çıkmaktadır.

13- Yeni teşvik sisteminde faiz desteği bölgesel bazda 3,4,5 ve 6 bölgeler için öngörülmüştür. 1 ve 2 bölgeler için öngörülmemiştir.

Bununla birlikte, 2012/3305 Sayılı Karar'a ve 2012/1 sayılı Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Kararın Uygulamasına İlişkin Tebliğ'e göre; bölge ayırımı olmaksızın bütün illerde yapılacak olan stratejik yatırımlar için faiz desteği sağlanacaktır. Aynı şekilde, 2012/3305 Sayılı Karar'a ve 2012/1 sayılı Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Kararın Uygulamasına İlişkin Tebliğ'e göre; II,

III, IV üncü bölgede yapılacak olan öncelikli yatırımlar da V inci bölgenin destek unsurlarından yararlanacağı belirtildiğinden, bölge ayırımı olmaksızın bütün illerde yapılacak olan öncelikli yatırımlar için faiz desteği sağlanacaktır. Bu durum I ve II. Bölgede yapılacak olan bölgesel ve büyük ölçekli yatırımlar açısından haksız rekabete neden olacaktır.

14- Aynı şekilde, stratejik yatırımlarla ilgili olarak 2012/3305 sayılı Karar'ın 11. maddesinin (5) numaralı fıkrasıyla sadece 31/12/2013 tarihine kadar (bu tarih dahil) yapılacak müracaatlara istinaden düzenlenecek teşvik belgeleri kapsamında faiz desteği sağlanacağı yönünde faiz desteğine getirilen sınırlama da yatırımlar arasında eşitsizliğe sebep olacaktır.

(Footnotes)

1

2 II. Bölgede OSB dışında yapılan yatırımlarda yatırıma katkı oranı % 20, vergi indirim oranı % 55 dir.

3 II. Bölgede yatırım döneminde uygulanacak azami yatırıma katkı oranı % 10, işletme döneminde ise % 90 dır

4 Söz konusu yatırım için 2012ve 2013 yılları yatırım dönemi olduğundan ilgili yıllarda indirimli kurumlar vergisi diğer kazançlar üzerinden uygulanmıştır. Yatırım 2014 yılı içinde tamamlandığından indirimli kurumlar vergisi sadece 2014 yılında söz konusu yatırımdan elde edilen kazanç üzerinden uygulanmıştır.

5 II. Bölgede yatırım döneminde uygulanacak azami yatırıma katkı oranı % 10 olduğundan yararlanılacak yatırıma katkı tutarı olan 2.400.000 TL nin % 10 dikkate alınmıştır.

6 Yatırım döneminde yararlanılabilecek azami yatırıma katkı tutarı 240.000 TL olmasına rağmen, yararlanılacak azami yatırıma katkı tutarı aynı zamanda ilgili dönemde yapılan yatırım harcamasını geçemeyecektir. İlgili dönemde yapılan yatırım harcaması 100.000 TL olduğundan yararlanılabilecek azami tutar 100.000 TL olacaktır.

7 yatırım döneminde azami yatırıma katkı oranı % 10 olduğundan yararlanılacak azami yatırıma katkı tutarı 240.000 TL olup, bunun 100.000 TL si 2012 yılında yararlanıldığından 2013 yılında yararlanılabilecek azami yatırıma katkı tutarı 140.000 TL olacaktır.

8 Yatırım 2014 yılı içinde tamamlandığından indirimli kurumlar vergisi sadece 2014 yılında söz konusu yatırımdan elde edilen 3.000.000 TL kazanç üzerinden uygulanacak olup, indirimli kurumlar vergisi yoluyla geri alınacak olan yatırıma katkı tutarı bu kazanç üzerinden hesaplanan kurumlar vergisinin % 55'i

olan (3.000.000 TL *% 20* %55) 330.000 TL olacaktır.

9 Bu kazanç % 55 oranında vergi indirimi uygulanması gerekecektir. Dolayısıyla, kurumlar vergisi oranı % 20 yerine %9 olarak uygulanacak ve yapılan yatırıma, elde edilen kazanç tutarının % 11'i kadar destek sağlanacaktır.

10 Bu kazanç % 90 oranında vergi indirimi uygulanması gerekecektir. Dolayısıyla, kurumlar vergisi oranı % 20 yerine % 2 olarak uygulanacak ve yapılan yatırıma, elde edilen kazanç tutarının % 18'i kadar destek sağlanacaktır.

11 V. Bölge için yatırıma katkı oranı %40, vergi indirim oranı %80 olduğundan, bu kazanç % 80 oranında vergi indirimi uygulanması gerekecektir. Dolayısıyla, kurumlar vergisi oranı % 20 yerine % 4 olarak uygulanacak ve yapılan yatırıma, elde edilen kazanç tutarının % 16'sı kadar destek sağlanacaktır.

12 I.. Bölge ili Antalya'da 31.12.2013 tarihinden önce başlanan yatırımlar için uygulanacak yatırıma katkı oranı % 15, kurumlar vergisi indirim oranı ise % 50 dir.



Panel

Başkan

Ülkü SÖNMEZ

TÜRMOB Genel Başkan Yardımcısı

Vergi ve TFRS Uygulamalarında Farklılıkların Giderilmesine Yönelik Çözüm Önerileri

Panelistler

Doç. Dr. Korkut ÖZKORKUT

Ankara Üniversitesi

Bora TOPALOĞLU

Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu Daire Başkanı

Kürşad Sait BABUÇCU

Sermaye Piyasası Kurulu Muhasebe Standartları Daire Başkanı

Özgür DALGIÇ

Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu Daire Başkanı

Doç. Dr. A.R. Zafer SAYAR

TÜRMOB Denetim Dairesi Başkanı

“VERGİ VE TFRS UYGULAMALARINDA FARKLILIKLARIN GİDERİLMESİNE YÖNELİK ÇÖZÜM ÖNERİLERİ”

SUNUCU- Sayın katılımcılar, “Vergi ve Türkiye Finansal Raporlama Standartları Uygulamalarında Farklılıkların Giderilmesine Yönelik Çözüm Önerileri” konulu paneli yönetmek üzere Oturum Başkanı TÜRMOB Genel Başkan Yardımcısı ve Yeminli Mali Müşavir Sayın Ülkü Sönmez’i, panelistler Ankara Üniversitesi Öğretim Üyesi Doç. Dr. Sayın Korkut Özkorkut’u, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu Daire Başkanı Sayın Bora Topaloğlu’nu, Sermaye Piyasası Kurulu Muhasebe Standartları Daire Başkanı Sayın Kürsad Sait Babuçcu’yu, Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu Daire Başkanı Sayın Özgür Dalgıç’ı, TÜRMOB Denetim Dairesi Başkanı Sayın Doç. Dr. Ali Rıza Zafer Sayar’ı yerlerine davet ediyorum. (Alkışlar)

OTURUM BAŞKANI ÜLKÜ SÖNMEZ (TÜRMOB Genel Başkan Yardımcısı) – Herkese merhaba. Gözleri çakmak çakmak, mavi mavi bakan, ülkemizin geleceğini bundan 89 yıl önce cumhuriyetin ilanında görüp, Atatürk’ün yazdığı gençliğe hitabesinde açıkça belirtilen Ulu Önder önünde bizler de saygıyla ve sevgiyle eğiliyoruz.

İnanıyorum bu idealleri bugün de geçerliliğini koruduğu gibi gelecekte de koruyacak, ülkemizin önemli bir yaklaşımı olacaktır.

Değerli arkadaşlar, Ankara Odamızın 8’incisini düzenlediği panel bugünkü programla birlikte kapanıyor. Güzel olanı salon başka sempozyumlara göre dolu. Genelde paneller talihsiz oturumlar diye adlandırılır, son gün olduğu için pek fazla kimse kalmaz. Ama konu çok sıcaktır çünkü muhasebenin uygulanması, finansal raporların çıkması aşamasında, Türk Ticaret Kanunu uygulamasında ve muhasebe uygulamalarında TFRS uygulamaları ile mali mevduat uygulamaları arasındaki denge bugün burada tartışılacaktır. Aramızda konunun uzmanları var. Ben çok vaktinizi almadan sözü onlara vereceğim.

TÜRMOB olarak bu konuya ayrı bir önem veriyoruz. Bu konuları ayrı bir çalışma ekibiyle yürütüyoruz. Hepimizin de malumu olduğu üzere bu konuda en iyi kitaplardan birisi sayılan TFRS’den geçişle ilgili bir kitap var, değerli bir hesap uzmanı arkadaşımız yazmış. Bu kitapta çok güzel bilgiler var. Konuyu takip edi-

yoruz, hocalarımızla işbirliği içerisindeyiz, uygulamacılarla iş birliği içerisindeyiz. LUCA muhasebe programına ilave LUCA ticari programını hayata geçirdik. Yılbaşı itibarıyla yani Aralık ayı içerisinde meslek mensuplarının kullanımına açacağız. Bu muhasebe programında da vergi mevzuatından, TFRS'a geçişle ilgili işlemler otomatik olarak hayata geçecek, eğer girdiğiniz bilgiler doğru ise.

Ben ısrarla gerek vergi konseyinde gerek diğer çalışma gruplarında, katıldığım bütün süreçlerde ısrarla şunu vurguluyorum. Diyorum ki: TFRS standartlarına göre hazırlanmış bilanço ve bu bilançodan oluşacak kâr ile vergi mevzuatına göre belirlenecek kâr arasında fark büyük olursa bunu dünyaya anlatamayız. Onun için her ikisindeki değerlendirme hükümlerinde asgari müştereklerde birleşmede fayda var diye altını çiziyorum.

Uluslararası Finansman Standartlarını değiştirme şansımız çok az çünkü bunları değiştirmek için bir iki yıl öncesinden Uluslararası Finansal Kurumu Standartları değiştirme komitesine başvuruyorsunuz. Bir yıl üye ülkelerde tartışılıyor. Tartıştıktan sonra bu değişikliğin olup olmayacağı konseyce karar altına alınıyor, oylanıyor. Bu oylama neticesinde uygun görülürse o değişiklik kabul ediliyor, uygun görülmezse değişiklik kabul edilmiyor. O nedenle, bizim yapacağımız hâlihazırda mevzuatlardaki sistemde, eninde sonunda Türkiye gelişen ekonomisinde ve gelişen muhasebe ve mali mevzuatında bu sisteme uymak zorunda. Onun için yapacağımız tek şey, bu vergi mevzuatının değerlendirme hükümlerini asgari olarak finansal raporu standartlarındaki hükümlere yaklaştırılması sağlamaktır. Sıfıra sıfır eşleşme diye bir şey söz konusu değil ama bunu başarmak zorundayız ve yapmak zorundayız.

Çok değerli konuşmacılar var dedim. Ben konuşmacıları konuşmalarına başlamadan önce tanıtacağım. İlk sözü Doç. Dr. Sayın Korkut Özkorkut'a vereceğim. Sayın Özkorkut ile yollarımız Türk Ticaret Kanununun değişikliği gündeme geldiği gibi kesişte. Kendisi geçmiş on yıllık ömrünü bu işe vakfetti. İlk STK oluşumunda Ünal hocayla birlikte Ticaret Bakanlığı ekibinde yer aldı. Sonra biz tanıştık. Bizle, Ticaret Bakanlığı ile hâlihazırda mevduatla ilgili çalışmaları devam ettiriyor. Konunun vâkısı, Türkiye'de en iyi bilenlerden bir tanesi. Hâlâ da özverili olarak çalışıyor, en büyük savunuculardan biri. Konuşmacıların süresi on beş dakikadır. Sizlere çok yoğun olarak fazla yormak istemiyoruz. Hem de biraz önce konuyu tanıyalım.

Sempozyumumuzun muhasebe mesleğine iyilikler ve güzellikler getireceğini umut ediyorum. Kapanış konuşmasında da bu konuyu değerlendiririz. Ben sözü Korkut Özkorkut hocama veriyorum.

Buyurun.

DOÇ. DR. KORKUT ÖZKORKUT – Teşekkür ederim. Sayın Başkan çok güzel şeyler söyledi, teşekkür ederim. Tabii bu konuda çalışmaya gayret ediyoruz. Ben az sözle çok şey söylemeye gayret edeceğim. Aslında bir ufuk turu,

üç günün muhasebesinin de burada yaparak, bu turu da gerçekleştirme çabası içerisinde olacağım. Aslında salt bu üç günün değil belki 2005’de kamuoyu ile buluşan tasarıdan bugüne kanunlaşan sürece çok kısa da olsa ışık tutmaya gayret edeceğim.

Baktığımızda tabii asıl konumuz TFRS ve vergi uygulamalarının giderilmesine yönelik çözüm yolları. Çözümü bulsak da aslında hepimiz çözümü bekliyoruz da, bu çözümü kim uygulayacak sorusunu maalesef henüz cevaplayabilmiş değiliz.

Neler yapılacak diye şöyle bir hatırlayalım. Yeni bir Ticaret Kanunu çıkarılacaktı. Baktık, Ticaret Kanunu çıkarıldı ama kanun hedefler koymuştu. Türk işletmelerine çağ atlatacağım diyordu. Hatta burada çağ atlatırken ne ileri sürüyordu? Tüm ticari işletmelerde hatta tüm sermaye şirketlerinin finansal raporlara özellikleri olacak diye vurgulanıyordu. Ayrıca sermaye şirketlerinin tamamında istisnasız bağımsız denetim gelecek diyordu. Hatta Türkiye muhasebe standartlarına atıf yapıyor, tam uyumluluk esasına vurgu yapıyor. Hatta 64’üncü maddenin gerekçesinde hepimizin çok iyi bildiği TFRS’den emredici nitelikli diyordu. İşte aslında bazılarımızı irrite eden bir cümle de geçiyordu. “Muhasebe vergi için tutulmaz, muhasebe vergi kanunlarına göre tutulamaz.” deniyordu. Bu vergi vermeyeceğimiz anlamına gelmiyor. Esas itibarıyla muhasebe Sayın Başkanın da dediği gibi buradan hareketle sonuçlarını bu muhasebeye dayandırmalı diyoruz.

TTK dürüstlük ilkesi dedi. Dediler ki “TTK’nın demeç yeri değil Vergi Usul Kanununda da var. 3’üncü maddeye baktığımızda biz de gerçeği ararız.” dediler. Sonra baktık ve hatta dediler ki: “Vergi Usul Kanununda muhasebe usulünü seçme ve serbestlik bile var.” Ne istiyorsan seç. Öyle mi? Hayır, bakıyoruz 175’inci madde Maliye Bakanlığına çok yetkiler veriyor. Neler veriyor: Muhasebe standartlarını belirlemek, tek düzen hesap planını çıkarmak, mali tabloların çıkarılmasına ilişkin usul ve esasları belirlemek diye... Sonra baktık Ticaret Kanunu açısından çözüm ne? Çözüm: Özellikle yeni Ticaret Kanunuyla uyumlu vergi kanunlarında gerekli düzenlemeleri yapmak. Hatta vergi konseyi bu konuda da benim de takip edebildiğim kadarıyla çalıştı ve Vergi Usul Kanunu açısından da bir değişiklik taslağı hazırladı. Bu taslağa baktığımızda dedi ki muhasebe usulünde serbestlik. İfadeler aynı idi ama Maliye Bakanlığı yetkileri buradan çıkarılmıştı.

Sonra ne oldu: Şöyle kısa kısa bakalım. Hepimizin bildiği kamu gözetimi muhasebe ve denetim kurulu standartları kurumu kuruldu. Hepimiz sevindik. Neden? Çünkü finansal raporlama ve bağımsız denetimde tek yetkili otorite olacaktı çünkü kapsam genişliyordu. Bu konudaki uzman kuruluşlar ki değerli yetkilileri de buradalar, tabii onlar ki yıllardır bu konuları uyguluyorlardı, yetkileri vardı ama Ticaret Kanunu ile konu gelişmiştir, genişlemiştir, kapsam oldukça yoğun bir hale gelmiştir. Artı bu kurul bağımsız olacaktı. Hem kurul hem kurum bağımsız olacaktı. Bu ne sonuç verecekti? Uluslar arası muhasebe diliyle uyum

sağlanacaktı, şirketler yerinden Avrupa müktesebatı ile sürecimiz hızlanacaktı ve tabii ki bunun sonucunda uluslar arası yatırımcıların Türkiye'ye olan güvenini daha da artıracaktır.

Ama neler oldu? Bu kurum kurulduktan sonra bu derecelerle tam uyumlulukta uyumlu olmaya geçtik. Kamu gözetimiyle ilgili bakanlık Maliye Bakanlığı oldu. Sonra Ticaret Kanunu değişti. Meşhur 6235 sayılı Kanun değişti. Baktığımızda 64'üncü maddede Türkiye muhasebe standartlarına dayalı finansal raporlama esasını çıkardı, ticari defterlerle bunun bağına kesti. Adeta Ticaret Kanununun tam kalbine hançeri de sapladık. 64'üncü maddenin beşinci fıkrasına öyle bir yetki koyduk ki Vergi Usul Kanununda mevcut yetkiler bire bir Ticaret Kanununda da uygulanır hale geldi.

Şimdi bu beşinci fıkra o kadar ilginç bir fıkra ki dikkatle okumak gerekiyor. İlk cümleyi okuduğunuzda, Vergi Usul Kanunu 175 ve mükerrer 257'nci maddelerinde yer alan yetkilere ilişkin düzenlemelere uymak zorunludur. Fakat burada ikinci cümle var. İkinci cümleye baktığımızda adeta burada demiryolu ikiye ayrılıyor. Bu ikisi paralel gitmek durumunda. Birisi Ticaret Kanununa göre bir sistem, birisi Vergi Usul Kanununa göre sistem. Ama ikisi birlikte birbirine baka baka gidecekler. Ama tren burada ne yapacak? İkiye mi bölünecek, yarısını orada yarısını burada mı bırakacak? Bu belli değil. Bir paralellik gerektiği de burada vurgulanıyor.

Sonra ne oldu? Yine Ticaret Kanununun değişikliğiyle KAMUDESİK'in belirleneceği şirketlerde finansal tabloların Türkiye muhasebe standartlarına göre hazırlanacak hükmü konuldu, geçici 6'ncı maddeye. 397'nci maddenin dördüncü fıkrasında, denetime tabi şirketlerin Bakanlar Kurulunca belirleneceği söylendi. Bağımsız denetime tabi olacak şirketlerin belirlenmesine ilişkin bu taslağa bakıyoruz. Bu taslak da niye erkenden kamuoyuna duyuruldu? O da ayrı bir soru işareti ama baktığımızda işte iki gündür tartıştığımız, işte aktif büyüklüğü 150 milyon yıllık net satışı 200 milyon ve bunların herhangi birisini aşmak, sizi büyük ölçekli mi; hayır, bizi bağımsız denetime tabi bir şirket haline getiriyor.

Ticaret Kanunu değiştirilirken başka neler yapıldı? Çok direnç gösterildi. Burada Gümrük ve Ticaret Bakanlığını takdirle kutluyorum. Çok direnç gösterdiler, bürokratik olarak, siyasetin önüne geçmeye çalıştılar. Tabii ki bir yere kadar ama bazı kişiler biliyorsunuz sadece biz deneticiyiz lobisi oluşturmaya çalıştılar. Sadece biz denetçiyiz lobisi başlayınca, denetçinin kim olacağı konusunda geldik kamu gözetim kurumunun ben ona KAMUDESİK diyorum, bu kurumun iki dudağa arasına bıraktık. Böyle bir yetki olarak düzenledik. Hatta kim denetçidir sorusunu daha da belirsiz hale getirdik. Bunu nereden anlıyoruz? 3568 sayılı kanuna göre yetkiler belirlenir diyoruz; hayır. Bir geçici altıya dört fıkra koyduk. Dedik ki: Bakanlık teftiş heyeti artı YMM'ler deyince demek ki meslekten olmayan kişilerin bir anda denetçi olma ihtimali ortaya çıktı. Böyle bir görüşün

varlığını da hepimiz öğrenmiş olduk. Gerçi madde 11 yürürlükte kaldı ama bunu da gördük, buda beyinlerimize nakşedildi, işlendi yani ayağınızı denk alın YMM ya da SMMM olmakta denetçi olmaya yetmeyebilir dendi. Bu girişimde böylece bulunulmuş oldu.

Düzenleme yok. Yani kim denetçidir? Halen düzenlememiz yok. Bir yönetmelik taslağı geziniyor ortalarda. Ancak şu anda bakıyoruz özellikle sermaye piyasasının yaptığı sınav var. Bir hukukçu olarak benim şahsi kanaatim, bu sınavlar da hukuken sakat, özellikle son sınavlar. Özellikle neden sakat? Çünkü düzenleme yok. Niye göre bu sınavı yapıyorsun? Bütün yetki kamu gözetim otoritesinde. Kamu gözetim otoritesi yap dediyse yapabilirsen dedi, öyle oldu. İlandan anladım onu. Kurul kararı var mı? Kurul kararını da görmüş değilim. Kurul kararı yok, düzenleme yok. Kurumlar sınav yapıyor. Yarın hak kayıpları olduğunda hep birlikte göreceğiz bakalım, kim ne olacak.

Bakıyoruz, başka neler değişti. Bakanın kulağına fısıltı ile işlem denetçisi kalktı. Gerçi sağ olsun bakanlığımız mücadele veriyor, mücadele devam ediyor halen ve şimdi getireceğiz diyorlar. Onları da şimdiden tebrik ediyorum, mücadele devam etmeli.

Bakıyoruz, borçlanma yasağı maddesi getirilmiş. Borçlanma yasağı maddesini öyle bir değiştirdik ki yazımla yasal hortumcululuk haline geldi. Kâr payı falan almaya gerek yok. Bakıyorsunuz çok açık, hatta gerekçesinde yazmışlar. Acil ihtiyacın varsa, isteyelim. Aynen banka reklamı gibi. Başka yere gitme borçlan şirketine. Miktar sınırı yok, süre yok, faiz yok, artış da yok dolayısıyla serbest.

Bakıyoruz, belki bu dikkatlerden kaçmıştır. Şu ana kadar söylenmedi. Ama 403'üncü maddenin beşinci fıkrasında bir değişiklik yapıldı. Biliyorsunuz olumsuz görüş verdi mi denetçi, genel kurul orada kilitleniyordu. Yönetim kurulu istifa edecek, yenisi seçilecek, altı aylık finansal tablolar. Sistem böyle görünüyordu ama oradaki cümle çıktı. Bu çıkınca genel kurulun önündeki bariyer kalktı. Genel kurul olumsuz görüş almış tablolara göre rahatça bunları karara bağlayabilir hatta gözü dönmüş ise kâr bile dağıtabilir. Diyeceksiniz bu şirketin kredibilitesi var mı? Yok. Bunun önemi yok çünkü kanunu bu hale getirdim.

Önümüzdeki sorunlar neler: Geçen günkü tartışmalarımızda söylemiştim. Ticaret şirketleri için değil ama ticari işletmeler için hangi defterlerin tutulacağı şu anda belirsiz. Neden? İşte 64'e 5'e saplanan hançerle Vergi Usul Kanununun 177-178'e göre, birinci sınıf tacir, ikinci sınıf tacir... Kim buna girecek, kim girmeyecek? Orada ayrı kriterler var. Ticaret Kanununda henüz bu belli değil. Oysa Ticaret Kanunu bunu belirlemiş. Artık hangi sayıda herkes ister ticari işletme, ister ticari şirketi neydi? Bildiğiniz üst klasik defteri tutacaktı. Bilanço hesabı ve finansal raporlama.

Finansal raporlama bağımsız denetimde, tabii artık hepimiz karından konu-

şuyoruz ama artık açıkça konuşmak lazım. Denetimsiz şirketler dönemi geliyor. Şimdi hele bu kriterler böyle Bakanlar Kurulunca belirlenirse, o takdirde bir bakıyoruz: Denetim yani geçici altıya bakıyoruz, 31 Mart tarihine kadar bugünkü denetçilerimiz yani eski kanuna göre seçilmiş organ denetçileri devam ediyor. Denetime dahil olmayan şirketler de buna dahil. 31 Marttan sonra organ denetimi yok. Limitin altındakilerde bağımsız denetçi de yok. Dolayısıyla Gümrük ve Ticaret Bakanlığının denetimi ya da Maliye Bakanlığı denetimi, birisi Ticaret Kanununa uygunluk denetimi diyelim, vergi denetimi. Bunların bağımsız denetimle uzaktan yakından alakası yok. Artık denetim oranları -hepimizin uzmanlık alanları- çok düşüktür. Dolayısıyla denetimsiz dönem her boyutuyla giriyor Türkiye.

Baktığımızda, kurumlar arası yetki çekişmeleri var. Kurumlar arası yetki çekişmelerinde kurumlar arası uyum sorunları yaşandığı artık herkesin malumu. Burada herkes bunu konuşuyor. Ölçek ve ölçüt belirlemelerde önemli sınırlamalar var. Baktığımızda, önümüzü gördüğümüzde veya görmeye çalıştığımızda, on yıllık süreçte önemli seçimler var hatta bir Anayasa değişikliği var. Eğer bu süreçte biz işi birazcık olsun düzeltemezsek, öyle 2023 nedir, nasıl bir tarih bilmiyorum ama 2013'ten önce yani en basit tarifi on yıllık süreden önce siyaset kurumunun bu kanunlardan, bu düzenlemelerden ilgisini çekmemiz pek mümkün değil. Siyaset bunlarla bir daha uğraşmasın. Yani şu ana kadar yaptık yaptık ya da düzelttik yani düzeltemezsek emekli olanlar unutsun şimdiden, gençlerde en azından on, on beş yıl sonra böyle şeyleri hatırlarlar ya böyle bir şey yapmaya çalışmıştık, hala kurumlarla uğraşıyoruz diye.

Kurumlar arasındaki yetki çekişmeleri açısından baktığımızda: Ölçeklendirmelerde ciddi uyumsuzluklar ortaya çıktı. Oysa Ticaret Kanunu meseleyi basitleştirdi. KOBİ ölçeği, standartlar, bağımsız denetim. Hepsi birbiriyle paraleldi, çok kolay bir şekilde uygulamaya geçilecek. Eğitim de zaten başlatılmış. Yani çok zor bir işi, yani şeker gibi belki ufak tefek üç, dört yıllık hatalarla, sorunlarla aşp beşinci yılda uygulanır hale getirme ihtimalimiz var.

Şimdi bakıyoruz: KOBİ ölçeği ve yönetmelik değişikliği çıktı biliyorsunuz. Kırk milyon TL... Bakıyoruz birinci sınıf tacir ölçeği Vergi Usul Kanununun 177'nci maddesinde duruyor. Bakıyoruz standartlara tabi şirketler bağımsız denetime tabi tutuluyor. Oradaki ölçekleri de Bakanlar Kurulu belirleyecek yani hiç biri neredeyse birbiriyle uyumlu değil. Uyumsuzluk örnekleri dediğimizde, yeni yönetmelikte KOBİ ölçeğinde hep 25'li 40'lar Nalan hocamızın söylediği gibi çıktı. Bağımsız denetim ölçeği 150-200 milyon TL'den, 500 çalışanla oldukça yüksek. O zaman sormak lazım. Biz kamu denetim otoritesini niye kurduk? 40 milyon TL'nin üzerindeki şirketler Ticaret Kanununa göre artık bu yönetmelikten itibaren nedir statüsü? Büyük ölçekli şirket, büyük ölçekli sermaye. Neden dersiniz 123'üncü maddeye atfen. Büyük ölçekli şirket vergi denetimine tabi değil, finansal raporlamaya tabi değil. KAMUDESK o zaman kimlerin denetçilerini gözetim altında tutmak için kuruldu sorusunu sormak lazım. Tek sıkıntı diğer kurumların

finansal raporları ve denetim yetkilerini tutup bu kuruma mı almaktı? Buysa o zaman adama sorarlar, gözetim uzmanı olarak gözetime denetim şirketlerine nasıl çıkacaksınız? SPK'nın var, kendi boyutunda yapıyor, BDK'nın var, kendi boyutunda yapıyor. Genişlemenin yansımaları nasıl olacak? Bu kurum nasıl olacak? Cevabını ben bulamadım.

Vergi Usul Kanunundaki ölçekler, birinci sınıf tacir, o da ayrı telden çalışıyor, 140 bin, 190 bin 77 bin TL. Biz de bundan yaptık. Şurada biraz rahatız: Tüm ticari şirketler birinci sınıf tacirdir. En azından burada bir cevabımız var ama ölçeklerle örtüşmüyor o da.

Geldiğimiz noktada konuyla ilgili her grup bugüne kadar yetki açısından bir mücadeleye girdi, bu mücadele için çaba gösterdi ama benim gördüğüm sonuçta hiçbir kurum istediği başarıya ulaşamadı yani bu mücadeleye girmiş kurum. O zaman ne yapmak lazım sorusunu biraz sonra cevaplayacağım ama peki kayıt dışılık ne olacak? Meşhur kayıt dışılık diye bir şey var. Ticaret hayatını aslında Ticaret Kanunu ürküttü. Neden; kayıt dışılığı hazırlıyor diye. Kurumlar da ürkütü. Niye? Müktesebat ve yetkilerimiz elimizden alınacaktır diye. İlginç bir ittifak doğdu. Ticaret erbabı ile kamu kurumları hatta abartırsak TOBB ile Maliye paralel hale geldi. İki zıt kutup bu işte müthiş bir uyumlu eylem gösterdiler Rekabet Kanunu örnek alırsak ve bu uyumlu eylemle Ticaret Kanununu bu hale getirdiler.

Baktığımızda gerçekten, benim kanaatim, Türkiye en az on yıl bu işten kaybettir. Biraz önce söyledim. Sistem şimdi geriye gitmiş oldu. İyi ve yaygın bir raporlama sisteminin gelişmesi, tüm Türkiye'ye tüm işletmelere yayılacak olması kayıt dışılığı uzun vadede belki de orta vadede önleyecekti. Kayıt dışılık ne demek? Muhasebe karşıtı bir kavram. İsminde kayıt geçiyor, kayıt yoksa, muhasebe yoksa kayıt dışıdır. Muhasebe gelsin, yayılsın, genişlesin diye istemiyor muyduk; evet istiyorduk. Şimdi aksine hareket edenler bunu nasıl izah edecekler? Çünkü bakın kayıt dışılıkla mücadele eylem planını okuduğumda Ticaret Kanunu dahil hiçbir şey yok. Gümrük ve Ticaret Bakanlığına verilen görevler var ama gümrükten malı nerede yakalayacaksınız, nerede el koyacaksınız, nereye ne yapacaksınız, adamları nasıl izleyeceksin, hep buna takılmışlar. Asıl çözümü kimse görmek çabası içerisine girmemiş. O zaman bu kurumları, kayıt dışılığı önüyoruz diye ortaya çıkan kurumların da samimiyetlerini artık sorgulamak gerekir. Gerçekten istiyorlar mı?!

AB İlerleme Raporuna bakıyoruz. İlerleme raporunda genel hava olumlu bir intiba olarak okuyoruz ama Sayın Başkan da dile getirmişti, asıl mesele arada çok açık. Ne var? AB müktesebatıyla uyumsuzluklara işaret ediyor. Biz yine orayı da beceremedik yani AB ile halen gidiş gelişlerimiz var.

Peki, çözüm önerilerimiz ve zorluk derecelerimiz neler? Baktığımızda, ilgili tüm kurumlar kısa sürede samimi süreç istişare içerisinde sıkı bir iş birliği içine girmelidirler diyoruz. Zorluk derecesi bana göre çok zor değil ama şeklen. Bu-

raya baktığımızda zor bir konu geliyor. Tek tip konularda siyaset asgariye indirilmeli, finansal raporlama özellikle denetim siyasi otorite ve menfaat gruplarından tamamen bağımsız hale getirilmelidir. Oldukça zor, belki mümkün bile değil ama dilim varmadı, ama çözüm olarak düşünüyorsak.

Finansal raporlama ve denetimde Türk Ticaret Kanunu prensiplerinden sapılmadığı tüm sermaye şirketlerinin finansal raporlama bağımsız denetime tabi olacakları ancak aşamalı geçiş süreçlerinde görüldü yine zamanlamada belirtilerek kamuoyuna kısa sürede açıklanmalı. Aslında Gümrük ve Ticaret Bakanlığının önerisi de bu yönde karşımıza çıktı. İsmail Bey de bunu dile getirdi. Bana göre de çok zor değil ama kalan kısa süre oldukça az bunun için. Yaptık yaptık, yapamazsak asgari on yıl diyorum. Benim öngörüm bu.

Somut olarak ölçeklere ilişkin biraz önce dediğim gibi vergi, SSK, finansal raporlama, denetim düzenlemeleri biraz önce kanunla uyumlu olarak çıkarılmalı. Gerçeği şimdiden gördük, bu uyumu kaybetmek üzereyiz. Burada artık zorluk derecesinin önemi yok çünkü sistemi baştan yanlış kurarsak, her gün bu sorunla uğraşmaktan iflahımız kesilecek, biz hukukçuların, uygulamacılarımızın iflahı kesilecektir. Bunu da göz önünde bulundurmak lazım.

Aslında baktığımızda söylemekten çekindiğim belki başta söylediğim Ticaret Kanunu prensiplerine en azından dönebilecek bir değişiklik yapabilmek. Ama bunu söylemekten gerçekten çekiniyorum çünkü kanuna her dokunulduğunda eskisinden daha beter hale geliyor. Bu yüzden bunu artık siz takdir edin.

Son olarak şunu söyleyeyim: TÜRMOB, odalar, tüm meslek mensupları, bireysel olarak TTK'yı bu hale getirenleri tek tek her yerde, bugün olduğu gibi, bu tip platformlarda olduğu gibi ifşa etmek zorunda. İsmen artık kim bunlar diye bunları ifşa etmek zorundayız diye düşünüyorum. Hatta ilgili kurum ve kuruluşlar bu anlamda görüş, şikâyet ve eleştiri bombardımanına tabi tutulmalı. Niye bunu yapacağız? Çünkü kanunu bu hale getirenlerin çok ciddi sorumlulukları olduğu ve sorumlulukları yerine getirmezlerse manevi ama maddi ve hatta cezai sorumluluklarının olduğunun hatırlatılması gerekir. Slâyтта daha önce küçük adamlar demiştim ama sonra alınırlar diye çıkardım. Bunların ürkmelerinin sağlanması lazım hatta tedirgin olmaları, bana göre korkmaları lazım çünkü bu adamları korkutamazsanız, bunlar aldıkları yetkinin rüyasıyla bir anda kendilerini böyle yarı peygamber falan zannediyorlar. Ama bu adamlar bir önce bu tahtlarından ruhen indirilmelidir. Bu gerekiyor. Zor değil ama bunun için gerçekten akıllı hareket etmek ve cesur olmak gerektiğini düşünüyorum.

Beni dinlediğiniz için hepinizi sevgi ve saygılarımla selamlıyorum. Teşekkür ederim. (Alkışlar)

OTURUM BAŞKANI – Sayın Hocama teşekkür ediyoruz. Konunun uzmanlarıyla birlikte olmak çok güzel çünkü bu kadar kısa bir sürede bu kadar verimli ve kısa ve öz bir şekilde anlatabilmek için büyük bir bilgi dağarcığı gerekiyor.

Bundan 1,5 yıl önce Brüksel’de İFAK toplantısında Ticaret Kanununu anladık Cemal hocamızla ve standartların ve Ticaret Kanununun 2013’te yürürlüğe gireceğini söyledik. Arka sıralarda konuşma ve görüşmeler oldu “inanmıyoruz Türkiye’de bu hayata geçer mi?” dediler. Olur mu dedik kesin, herkes bize sarılıyor, yapacağız dedik. Şimdi onlara ne yüzle bakacağız diyemiyoruz. “Biz size söylemiştik” diyecekler. Türkiye’de 29 kısım var AB müktesebatında görüşülmesi istenen. Bu 29 faslın -bilginiz olması açısından söylüyorum- 18 tanesi bazı ülkelerin kaprisleriyle açık kalıyor, sekiz tanesi Kıbrıs problemi nedeniyle açık kalıyor. Açık olan üç tane fasıl var, o üç fasıl da kesin olarak bizim işimize gelmediği için kesin olarak açtıklarını hissediyoruz, konuşmak istemiyoruz. Sadece uyumla ilgili birtakım maddeler görüşülüyor. Orada da bu yöndeyiz. En büyük olaylarından birisi de yeni SPK idi. Yeni SPK’ya herkes sahipti. Orada da tartışılan yalnızca hapis cezaları idi. Bir sabah kalktık, baktık ki yalnız hapis cezaları değil neredeyse kanunun tamamına karşı gelinmiş. Acı olan gerçeği: Bu ticaret hukukunu düzenleyecek, ticareti düzenleyecek çoğu maddelerin ki Mustafa Bey burada, kendisiyle Ticaret Kanununun değişimiyle olaya vakıf olan bir arkadaşımızdır. Bütün toplantılarımızda, TOBB, Gümrük ve Ticaret Bakanlığı ile yaptığımız tüm toplantılarda hiç kimse hiçbir şekilde hapis cezaları hariç kanunun hiçbir maddesine karşı çıkmamasına rağmen ne yazık ki sonuçta böyle oldu. Adı tavşan gidiyor olmuştı adı. Tavşan gidiyormuş, bir bakmış bir hayvana rastlamış. “sen nesen” demiş, o da “ben katırım” demiş. “nasıl oldun sen” diye sorunca “benim annem at babam eşek. Ben ikisinin de özelliklerini taşıyım. Daha iyi yük taşıyım, daha kuvvetliyim” diye cevaplamış. Tavşan “Allah Allah, Tanrım neler yaratıyorsun” demiş ve yürümeye devam etmiş. Bakmış bir hayvana daha rastlamış, ne kurda benziyor ne de köpeğe. “sen kimsin” demiş, “ben kurt köpeğiyim” demiş. “Allah Allah sen nasıl oldun” demiş, o da “benim annem köpek, babam kurt. Ben ikisinin de özelliklerini taşıyım. İnsanlara çok yakınım, ama iyi bir hissiyatım vardır, gerektiğinde vahşi olurum” demiş. Tavşan Allahın neler yaratıyorsun düşünmüş ve devam etmiş. Biraz sonra bir hayvana rastlamış, o da acayip bir şey bir şeye de benzemiyor. “sen kimsin” demiş. O da “ben devekuşuyum” deyince tavşan da “Hadi canım bu kadarda olmaz” demiş. Biz de sabahleyin bir uyandık SPK ile hakikaten bu kadar da olamaz dedik.

Değerli dostlarım, Sermaye Piyasası Kurulu 2005’ten beri Türkiye finansal ve koruma standartlarını uyguluyor. Bu türde bilançolar ülkemizde hazırlanıyor. Hem Türkiye’de finansal rapor kullanıcılara ve hem de uluslar arası finansal standart kullanıcılarına sunuluyor.

Şimdi sözü Sayın Bora Topaloğlu’na gereceğim. Kendileri bir hesap uzmanı, maliye müfettişi idi ama şimdi Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunda daire başkanı. Kendileriyle yollarımız önce Maliye Bakanlığında hesap uzmanı iken kesişti daha sonra kendisi Türkiye finansal raporlama standartlarının kullanıldığı, görüşüldüğü, tartışıldığı, hayata geçirilmesinde Türkiye

Muhasebe Standartları Kurumunda görev aldı, Maliye Bakanlığının görevlendirmesiyle uzun süre orada görev yaptı. Daha sonra tekrar Maliye Bakanlığının 3568 sayılı Yasamızla ilgili masaya geri döndü. Bu konudaki uzman sayısı Türkiye’de hakikaten çok fazla değil, finansal raporlamada. Bu konulardan bir tanesi tekrar Kamu Gözetimi Kurumuna, Türkiye finansal raporlama ve korunma standartlarındaki birikimlerini, bu alandaki bilgi ve görüşlerini bizlere ulaştırmak ve kamuoyuyla paylaşmak ve kuruma aktarmak için orada göreve başladı. Kendisine biz yeni görevinde de başarılı olacağına olan inancımız tam.

Şimdi söz kendisinde. Buyurun Sayın Bora Topaloğlu.

BORA TOPALOĞLU (Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu Daire Başkanı) – Teşekkür ederim.

Değerli katılımcılar, az önce Sayın Korkut Hocam Türk Ticaret Kanunuyla ilgili birçok tespiti paylaştı. Birçoğuna da katılmamak elden değil tabii. Türk Ticaret Kanununda haziran ayının sonunda yapılan iki değişiklik var ki bana göre kanunun en önemli ayaklarını ortadan kaldıran iki tane önemli değişikliktir.

Bu değişikliklerden bir tanesi: Bağımsız denetimin kapsamı ile ilgilidir. Bağımsız denetimin kapsamı artık geçmişte yani bir önceki değişiklik öncesi durumda bütün sermaye şirketleri bağımsız denetime tabi iken artık bu Bakanlar Kuruluna bırakılmış, ancak bunun dışındaki işletmeler için bağımsız denetim ortadan kaldırılmıştır. Peki, yerine ikame edecek herhangi bir şey gelmiş midir? O da gelmemiştir. Eskiden şu anlamda murakıplık diye bir müessese vardı. İşletmesi işlemese de öyle ya da böyle sermaye şirketlerinin denetimi söz konusu idi. Yeni uygulama dedi ki zaten işlemiyordu, onu da kaldırdık. Ancak o kurumun yani murakıplık kurumunun işlemiyor olması veya istenildiği gibi işlemiyor olması yapılan düzenlemenin de doğruluğunu bana göre gerektirir.

İkinci değişiklik ise: 64’de 5’te yazılı. Burada yapılan değişikliğin arkasında yatan sebepler tartışılabilir. Burada sayın hocamın bir tespiti var. Maliye Bakanlığı ve TOBB’un işbirliği şeklide bir tespiti oldu. TOBB dediğiniz vakit, TOBB da bir sivil toplum örgütü, aslında bu ülkenin en büyük sivil toplum örgütü. Dolayısıyla aslında toplumun bir nevi isteklerini yansıtan bir kuruluş. Dolayısıyla aslında yapılan değişikliğin sebeplerini burada aramak gerekir. Yapılan değişiklik doğrudur yanlıştır. Orası sizlerin takdirindedir. Ancak ben bir noktaya, 64’e 5’te yapılan değişiklikte mevcut resmi tekrar sizlerin gözünün önüne getirmek istiyorum.

64’e 5’te yapılan değişiklikle temelde ticari defterlerin tutulması ve finansal raporlama arasında keskin bir kılıçla bir çizgi çizildi. Bu çizgi ticaret defterlerin nasıl tutulacağı ve finansal raporlama arasındaki bağ koparıldı. Önceki durumda sistem şunun üzerine bina yapılmıştı. İşletmeler ticari hayatlarında istedikleri gibi ticari faaliyette bulunacaklar, bu ticari faaliyetlerde bulunurken öngörülen şekilde ticari defterlerini tutacaklar, dönem sonuna geldiklerinde, Ticaret Kanununun öngördüğü şekilde bir uygulamaya girecekler. Daha sonra Maliyenin is-

tediği formatta mali sahada koşacaklardır. Eski sistem bunu öngörüyor idi. Peki yeni sistemde ne oldu? Yeni sistem, 64'e 5'te yani sistemde kanunun bir kimyasına bakalım. 64'e 5'te der ki: Bu kanuna tabi gerçek ve tüzel kişiler Vergi Usul Kanununun defter tutma ile ilgili yapılan düzenlemelere uymak zorundadır. Peki, 64'e 5'te Türk Ticaret Kanunu diyor ki: Vergi Usul Kanununun defter tutmayla ilgili hükümlerine direkt atıfta bulunuyor. O zaman Vergi Usul Kanununun defter tutmayla ilgili kısmını anlatmamız gerekiyor. Burada da diyor ki, Vergi Usul Kanununun ikinci kısmı defter tutmaya ilişkindir, birinci bölüm genel hesaplardır ve 171'inci maddenin madde başlığı maksattır. Yani şunu söyler: Defterlerin hangi amaçla tutulacağını.

Hemen kısaca söylüyorum, 175'inci maddeyi. Beş tane tamimle diyor ki, mükellefin verdiği ile ilgili serbest hesap dökümünü tespit etmek, vergiyle ilgili faaliyet hesap neticelerini tespit etmek. Vergi ile ilgili muameleleri belli etmek, mükellefin vergi karşısındaki sorumluluğunu hesap üzerinden kontrol etmek, mükellefin hesap ve kayıtlarının yardımıyla üçüncü şahısların vergi tahsilindeki durumlarını tespit etmek. Yani aslında Türk Ticaret Kanununda yapılan değişiklik şu manaya geliyor: Artık ticari defterler tutulurken ben sizin vergi karşısındaki durumunuzu ve sizin ilişkide bulunduğunuz diğer mükelleflerin vergi karşısındaki durumunu defterler üzerinden tespit edebilmeliyim. Bunun yansıması ki aslında ticari defterler bu şekilde tutulacak yani açık olarak Türk Ticaret Kanunu, Vergi Usul Kanunun 175'i maddesine atıfta bulunuyor. 175'inci maddede bir hüküm vardır. Ticaret Kanunun hükümleri saklıdır. Eski durumda böyle bir şey söz konusu olmadığı için yani Türk Ticaret Kanununun içerisinde Vergi Usul Kanununa atıfta bulunulmadığı için eski durumda iki tane paralel tren gidiyordu sayın hocamın söylediği gibi. Ancak yeni durumda bütün defterler vergiye dönüştürülecek. Bu vergiye göre defter tutma, hepinizin yadırgayacağı bir husus olacağını ben tahmin edebiliyorum. Ancak yapılan düzenleme ile metin şu anda bu şekilde.

Peki, bunun yansıması nedir? Yansıması şudur: Şimdi hepiniz de biliyorsunuz ki muhasebe standartları içerisinde değerlendirmeler vardır. Maddelere baktığımızda, ilk ölçümlere ya da ilk muhasebeleştirmeye ne dersek diyelim, sonraki paragrafa da bakın, sonraki dönemlerdeki ölçümlere veya muhasebeleştirme. Aslında muhasebe standartları da değerleme hükümlerini öngörüyor. Peki, burada neyi görüyoruz? Türk Ticaret Kanunu Vergi Usul Kanununa atıfta bulunduğu göre Ticaret Kanunu ile Vergi Usul Kanununun değerlendirme yönleri birbiriyle çatışıyor. TCK artık içerisine Vergi Usul Kanunu da absorbe ederek bu da ortadan kalkmış oldu.

Peki, yeni durumda ne olacak? Eski durumda ilk önce ticaret kâr ortaya çıkarılacaktır, ticari kâr'dan mali kâr oluşturulacaktır. Şimdi ne olacak? Mevcut düzen aynen halka açık şirketlerde olduğu gibi, nasıl halka açık şirketler şu anda defterlerini nasıl tutuyor ve dönem sonunda sermaye piyasasına uyum

defteri düzenliyorsa, aynı şekilde finansal raporlama yapacak olanlar ve TFRS ile yapacak olanlar artık dönem sonuna geldiklerinde bu nizamı aldıktan sonra, eskiden ilk önce ticari nizam olacaktı, şimdi hukuk nizamını alacak. Bu mizahtan hedeflenen TFRS nizama ulaşmaya çalışılacaktır. Mevcut resim bu şekilde.

Peki, az önce de ifade ettiğim üzere ticari defterlerin nasıl tutulacağı ile finansal raporlara arasında kesin bir çizgi çizildi ve bu çizgi kapsamında, aslında ben bugünkü haberin konusunun başlığını biraz açmak istiyorum. Vergi ve TFRS uygulamalarındaki farklılıkların giderilmesi yani buradaki vergiye göre çıkarılan finansal tablolar ile TFRS'ye göre çıkarılan finansal tablolar arasındaki farklılıkların giderilmesi. Buna aslında nasıl yaklaşmamız gerekir? Ülkenin ve meslek mensuplarının çıkarlarının örtüşeceği noktada bakılması gerekir. Bu nasıl olacak? Dünyanın hiçbir yerinde vergi uygulamaları ile uluslar arası muhasebe standartlarına göre belirlenen değerlendirme uygulamaları birbiriyle örtüşmemektedir. Sebeplerine şimdi geleceğim.

Finansal raporlamada en önemli yani buradaki kastım TFRS'ye göre finansal raporlamada amaç şu: Mevcut durumu daha doğrusu işletmenin finansal durumu ve finansal performansının gerçeği uygun bir şekilde kullanıcılara, gerek işletme içi gerek işletme dışı kullanıcılara gösterebilmektir.

Peki, vergisel raporlamanın amacı nedir? Amacı belli. Vergisel raporlamada devletin vergi matrahını korumaktır. Bunu koruyabilmek için devletin istediği formatta finansal tabloların hazırlanmasıdır amaç.

Peki, ikisi arasındaki bir başka farkta şudur: Birisi ilke bazlıdır. İlke bazlı olunca uygulayıcıları işlemler esnasında kendi yargılarını kullanma yetki ve sorumluluğu vardır, TFRS'ler açısından vardır. Ancak bu devletin istediği yani mali finansal tablolar açısından burada kural esastır. Neden dersiniz çünkü vergi matrahının bir kuruş dahi değiştirirseniz matrah farklılığı ortaya çıkar. Ancak, burada açık olarak deriz ki, iki bazda değerlendirme yapılır.

Tabii TFRS'lerin mevcut durumda TFRS uygulamalarının özellikle KMK döneminde kabul edildiği şekilde, tam uyumlu şekilde çevrilmesindeki amaç şuydu: Türkiye'deki finansal tabloların uluslar arası düzeyde karşılaştırılabilirliğini sağlamak. Aynı husus şu anda kamu gözetiminde de benimsendi. Uluslar arası muhasebe standartlarının bire bir kabul ediyoruz. Bu kapsamda TFRS'lerde de uluslar arası karşılaştırılabilirlik sağlayacağız. Ancak vergi otoritesinin istediği düzenleme, bu sadece yerel bir düzenleme, sadece Türkiye'yi ilgilendiren bir düzenleme. Dolayısıyla devletin vergi politikalarıyla paralel bir düzenleme.

Bir başka husus var ki TFRS'lerle vergiye göre çıkarılan finansal tablolar arasında farkı ortaya koyacaktır. O da şudur: TFRS'ler olabildiğince işletmelerin gerçek durumunu gerçeği en iyi şekilde göstermeye çalışırlar. Bunu yaparken de olabildiğince işletmenin yöneticilerinin kendilerini kârlı gösterme çabalarının önüne geçmek ister. Ancak maliye otoritesi ise işletmelerin kendilerini kârlı

göstermemesinin önüne geçmek ister. Göreceğiniz gibi iki tablo arasında amaç farklıdır ve burada birbiriyle çatışmaktadır. Bu sebeplerden dolayı TFRS'ye göre ve maliyenin istediği standartlara göre hazırlanan finansal tablolar arasında farklılıklar olması da doğaldır. Bu farklılıklarının en temeli tabii değerlemeler yapılacaktır. TFRS'de geçen ana ölçüm hesapları, maliyet değeri, gerçi o değer ise, diğerlerinde maliyet bedeli, borsa rayici, irtifai değer, mukayyet değer, emsal değerdir. Peki, yakın temas sağlanabilecek alanlar var mıdır? Elbette vardır. Az önce ifade ettiğim üzere her ülkenin mevcut işletmelerin işlerini kolaylaştıracak hem de meslek mensuplarının işlerini kolaylaştıracak olanlar vardır. Mesela borçlanma maliyetleri. Şayet burada, Vergi Usul Kanununda uluslar arası muhasebe standartlarında veya Türkiye finansal koruma standartlarına paralel bir düzenleme yapılacak olursa, burada hem mali idare, burada beş yıllık dönemi ele aldığınız zaman yani toplamda bir vergi kaybına uğramayacak ama bunun yanında bu mesleği uygulayıcılar açısından da büyük bir iş yükünden kurtulmuş olunacaktır. Bu hangi alanlarda olunabilir? Maddi duran varlıkların değerlendirilmesinde, yazım amaçlı faaliyetlerin değerlendirilmesinde, borçlanma ile kendisine vade farkları yani finansman giderleri olarak kur farkı ve faiz giderleri ve bu konularla ve finansal kiralama ve hâsılâtın ölçümüyle ilgili konularda Vergi Usul Kanununda uluslar arası finansman ve korumu standartlarına paralel düzenlemeler yapılabilmiştir. Bu düzenlemelerin yapılması durumunda Maliye Bakanlığı beş yıllık zaman aşımı süresinin toplamından aslında bir kayba uğramayacaktır. Maliye Bakanlığı sadece bu düzenlemelerin yapılmasından uğrayacağı kayıp paranın zaman değeri ile sınırlı olacak.

Peki, yakınsama sağlanamayacak alanlar var mıdır? Vardır. Bunların öyleleri var ki, çok bariz olanlarından mesela değer düşüklükleriyle ilgili, faydalı ömürle ilgili olanlar. Burada değerle ilgili, yeniden değerlemeyle ilgili, amortismanla ilgilidir. Bu saymış olduklarımızın arasında ortak bir nokta var. Bunların hepsinde ortak bir nokta; sübjektif değerlendirme içermesidir. Uygulayıcılar veya akademisyenler şunu diyebilirler: Asıl değerler burada değerlendirilmeyebilir. Sübjektif değerleri içermiyor uluslar arası muhasebe standartları. Doğrudur. Ancak işletme yöneticilerinin oradaki yargısını gerektiriyor. Dolayısıyla Maliye otoritesi şunu biliyorum ki hiçbir zaman bu konularda takdir yetkisini mükelleflere bırakmak istemeyecektir. Dolayısıyla bu kapsamda olacaktır.

Sonuç olarak değerlendirmek gerekirse. Mutlak istenirse paralel düzenlemeler yapılabilir. Burada maliyet fayda analizleri yapıldığında bir kayıp paranın zaman değeriyle ilgilidir devlet açısından.

Diğer bir husus ise: Bu değişikliklerin yapılması acaba tam uyumu getirecek midir? Kamuoyu hiçbir zaman olmayacaktır biraz önce ifade ettiğim üzere.

Teşekkür ederim. (Alkışlar)

OTURUM BAŞKANI – Bora Bey’e teşekkür ediyoruz.

Konuşmacılarımız konuları çok güzel anlatıyorlar ve zamana da çok güzel uyuyorlar. Üçüncü olarak ise panelistlerin yorum ve düşünceleriyle ilgili ben bir toparlama yapmayacağım çünkü hep kendimizi methediyoruz. Karşımızda mesleğin birincileri varmış, değerlendirmeleri güzel yapabilecek, kaliteli ve iyi bir topluluk var. Onlar kendi bilgi ve dağarcıklarından bunu en güzel bir süzgeçten geçirecekler ve kendilerine yararlı olan ve tartışmalı olan kısımlarını hayata geçirecekler. Zaten Ankara Odamız da bu sempozyumun sonuç bildirisini ve diğer sonraki değerlendirmelerini de tutanakla kamuoyuna güzel ışık tutacaktır.

Aslında sempozyum amacına ulaşıyor. Mesela dün olan bir olay yıllarca yapılabilecek bir şeyi gündeme getirdi, olmayan bir iş birliğini gündeme getirdi. Sonra burada Bora Bey sunumunu yaparken Nalan hocam oradan “Bununla ilgili bizlerin fikirlerini almak zorundasınız.” dedi. Hemen hocam birlikte çalışalım denildi. İşte bu sempozyumda hiçbir şey olmasa dahi sempozyumu amacına ulaştırdı.

Şimdi ben sözü Kürşad Bey’e vereceğim. Kürşad Bey’i Sermaye Piyasası Kurumunun dışı dönük yüzü olarak tanımlıyorum ben. Çünkü toplantılarımıza ve SPK’nın diğer kurumlarının toplantılarında genelde SPK’yı o anlatıyor. Bizimle ilgili konuda bizimle birlikte olmasının sebebi de yıllardan beri benim birlikte olduğum süre içerisinde ve daha önceki süreçlerden bildiğim standartlarla ilgili konumuzda uzmandırlar. O kurumun o bölümün daire başkanlarıdır ve bütün çalışmalarını o konuya yönlendirmek durumunda. Çok değerli açıklamalar dinleyeceğiz kendilerinden.

Buyurun efendim.

KÜRŞAD SAİT BABUÇCU (Sermaye Piyasası Kurulu Muhasebe Standartları Daire Başkanı) – Sayın Başkan, değerli katılımcılar; sözlerime başlarken cumhuriyetimizin kurucusu Mustafa Kemal Atatürk’ü tekrar rahmetle ve saygıyla anıyor, hepinize saygı ve selamlarımı sunmak istiyorum.

Sayın Başkanın bahsettiği gibi sizlerin düzenlediği toplantılar sayesinde çok sık bir araya geliyoruz. Bu toplantılar benim için çok faydalı hatta ilk katıldığım toplantı, yine Ankara Odasının Antalya’da düzenlediği “Vergi ve TFRS” konulu bir toplantı idi. Bu toplantılarda edindiğim tecrübe, hocalarımdan, piyasa katılımcılardan aldığım bilgiler, kurulda yaptığımız çalışmalarda bana ve benim aktarmam nedeniyle kurula önemli katkılar yaptı. Hepinize teşekkür ediyorum.

Vergi olayı, SPK olarak, kurum olarak ve şahsım olarak zor bir olay çünkü doğrudan bizim ilgili olduğumuz bir alan değil ve dolayısıyla bu konularda çok fazla öneri ortaya koymak veya bu budur demekten biraz çekiniyorum çünkü bu konuda sizler daha uzmansınız, aranızda çok daha iyi bilen hocalarımız, uzmanlarımız var. Biz SPK olarak hepinizin malumu işte kanunun 1’inci mad-

desinde de yazar; sermaye piyasalarının gelişmesi, yatırımların artırılması, halkın tasarruflarını etkin bir şekilde yatırımlara aktarmasını sağlamak için köprü vazifesini gören mekanizmayı kontrol etmek ve geliştirmekle sorumlu. Bunun en temel aracı da bilgi. Sermaye Piyasası için bilgi her şeydir. Bilginin kaynağı nedir? Bilginin kaynağı finansal tablolarıdır. Finansal tablolar sadece ülkemizde değil tüm dünyada çok önemli. Dünyadaki ekonomik gelişmeler, küreselleşme, şirketlerin uluslar arası olması, dünyadaki sınırların kalkması 2000'li yıllarda ortak bir muhasebe dile arayışını ortaya getirdi ve bunun sonucunda da hepinizin bildiği UFRS yaygınlaştı ve günümüzde dünyanın hemen her ülkesinde UFRS artık kullanılıyor. Kullanmayanlarla da yakın saha çalışmaları devam ediyor.

Ekonomik ve ticari faaliyetlerin raporlanmasında ortak bir dil, UFRS'nin tanımlanmasında kullandığımız değişik sıfatlar var. En önemlilerinden biri de kalitenin karşılaştırılabilir açık, şeffaf finansal tablolara ulaşmak için kaliteli muhasebe finansal raporlamasından sağlanır. Finansal raporlama standartları temeli muhasebe ve vergidir. Muhasebe ve vergi birbiriyle çok ilintili fakat birbiriyle de çok zıt özellikleri olan iki husustur.

Uluslar arası finansal raporlama standartlarının temel amacı yüksek kalitede, şeffaf, karşılaştırılabilir birikim sağlamak, bu amaçla anlaşılabilir, uygulanabilir, kaliteli standartlar ortaya koymak. Neden finansal raporlama yapıyoruz? Kimler için uğraşıyoruz? Başta da söylediğim gibi son dönemlerde kullanılan tabirle paydaşlar, finansal raporlamanın paydaşları, kullanıcıları kimler: SPK olarak bizim ilgi alanımızda olan yatırımcılar, çalışanlar, borç verenler, satıcılar, diğer ticari tedarikçiler, müşteriler, hükümetler, kamu işletmeleri ve kamu, halkoyu dediğimiz tüm toplum. Finansal raporlamadan faydalaniyor. Buna göre birtakım kararlar veriyor. Ama çok eskiden beri ülkemizde ve dünyada finansal raporlama -Türkiye'de ona dayanmış- kamunun vergilendirme aracında en temel araç olarak kullanılmış.

Peki, vergi nedir? Vergi en kaba tabiriyle devlet olmanın gereğidir. Devletseniz vergi alırsınız, vergi alamazsanız devlet değilsinizdir. Verginin iki amacı vardır. Birincisi, kamu giderlerinin finanse edilmesi, devlet gerekli yerlerde ve görevlerde devlet olma gereğini yerine getirebilmesi için harcama yapması lazım, bunun için birtakım paralar alması lazım. Mali olmayan amaçlar da vardır. Bunlar nedir? Geliri yeniden dağıtmakta kullanılabilir. Konjonktür politikasına ilişkin değişik amaçları yerine getirmek için kullanılabilir. Büyüme politikasında kullanılabilen bir araçtır. Belli alanları teşvik etmek istersiniz, belli alanlarda geri adım atmak istersiniz özel sektörün, burada yine vergiyi kullanabilirsiniz.

Muhasebe vergi için gereklidir. Ama vergi almak için illa muhasebe veya finansal raporlama gerekli midir? Yani, 1981'de İngiltere'de Margaret Thatcher kelle vergisi dedikleri uygulamayı veya 1994'te ülkemizde kriz sonrası getirilen vergiler. Burada çok fazla böyle muhasebe veya finansal raporlama standartları

gerekir mi? Devlet ben erkeklerden yüz lira bayanlardan seksen lira çocuklardan elli lira arıyorum dese kanunla, bunun muhasebesi yoktur, sayıca parayı toplayacaktır. Vergi öyle olabilir mi olabilir. Eğer millet iradesi, Parlamento böyle bir karar çıkartıyorsa vergi toplanır, orada çok fazla uluslar arası finansman raporlama standartlarına veya başka standartlara gerek yok.

Mevcut durum iki gündür çok detaylı anlatılıyor. TFRS’de çok büyük değişiklikler bekliyoruz. Kanun çıkmıştır, uygulamaya girmeden önce 6335 sürpriz yaptı. Bunlar iyi idi, kötü idi diye yorum yapmıyorum. Korkut hocam da hızlı bir şekilde ne değişti ne değişmedi anlat, kafamız bir daha karıştı. 6335’teki değişikliklere iki gündür dinlediğim kadarıyla çok olumlu yaklaşılmıyor. Tartışılabilir yani olumlu yönü de vardır, olumsuz yönü de vardır, önceki halinle de olumludur olumsuzdur ama vergi muhasebe açısından baktığımızda 64’üncü madde daha önceki uygulamaya benzer yine vergi usul kayıtları esas alınacak, dönem sonu raporlama da Türkiye muhasebe standartlarına göre raporlama yapılacak. Eski sistemde çok farklı bir olay olmadı. Bora Bey’in açıkladığı gibi birtakım değişiklikler vardı ama hani özü itibarıyla yine eski durumdan çok farklı olmayacak ve bu meslek mensupları için çok önemli bir değişiklik önceki duruma göre yaratmayacak gibi.

Şimdi panel başlığımız “Vergi ve TFRS Uygulamalarında Farklılıkların Giderilmesine Yönelik Çözüm Önerileri” Bu konuda dediğim gibi kişisel olarak da kurumsal olarak da şahsi önerimi ortaya koymaktan çekindiğim için bir araştırma yaptım. Avrupa Muhasebeciler Federasyonunun bir araştırması var Avrupa ülkelerinde muhasebe ve vergi ilişkisi ne şekilde gerçekleşiyor diye. Üçlü bir ilişki tespit edilmiş. Bağımsızlık veya düşük düzeyde bağımlılık deniliyor. İkincisi verginin muhasebeye bağımlılığı, buna ters bağımlılık denilmiş ve muhasebenin vergiye bağımlılığı şeklinde üç tür ilişki olduğu ortaya konulmuş bu araştırmada. Bağımsızlık veya düşük düzeyde bağımlılık ticari muhasebe ile vergi muhasebesi tamamen birbirinden ayrı düşünülüyor, kurallar ayrı. Vergi matrahı mali sonuçları bağlantısız olarak hesaplanıyor. Vergi matrahının hesaplanmasına yönelik bir husus ise kural gerekli. Sonuçta iki sonucun uzlaştırılması ihtiyacı var. Buna dünyada örnek olarak gösterebileceğimiz ülke Amerika Birleşik Devletleridir. Birazdan onunla da ilgili bir iki şey söyleyeceğim. Diğer bağımsızlık ve bunun sıkıntıları. İkincisi, verginin muhasebeye bağımlılığı, ters bağımlılık dedikleri. Mali sonuç, vergi matrahının hesaplanması için başlangıç noktası. Mali sonuç da vergi düzenlemelerine göre pozitif veya negatif birtakım ayarlamalar, düzeltmeler gerekiyor. Ayarlamalar için ilave vergi tasarımcıları tarafından birtakım kurallar konulması gerekti. Bu şekildeki bir hesaplama yöntemi, vergi kirliliği renkleri çok fazla gereksiz hesaplar, muhasebe işlemleri ortaya çıkartabiliyor. Diğer üçüncü tür ilişki, muhasebenin tamamen vergiye bağımlılığı. Bu biraz eski düzen diyebileceğimiz bir yöntem. Muhasebe doğrudan vergi hesaplama yönelik tutuluyor. Ayarlamalara, kurallara ihtiyaç duyulmamakla birlikte

raporlama vergi iadesi otoritesinde olduğu için birçok kimse ihmal ediliyor. Ama son dönemde başta da söylediğim gibi TFRS'nin ortaya çıkış nedenlerine baktığınız zaman artık finansal tabloların sadece vergi kalitesine sunulması çok yeterli değil, paydaşlar çok genişledi ve bilgi talebi genişlediği için bu üçüncü tur bağımlılığın pek bir örneği yok.

Şimdi TFRS'lerle vergi düzenlemelerini birbirinden ayıran en önemli husus: TFRS ilke bazlı. Finansal tabloların doğru ve dürüst yansıtma esasına dayanıyor. Tarafsız değerlendirmelere çok fazla önem verilmiş. Bu hususların vergi otoritesi tarafından değerlendirdiğimiz zaman kabul edilmesi çok zor. Vergi otoritesi tarafından konulan kuralların kesin yoruma açık olmaması ve mutlak uygulanması gerekiyor. Dolayısıyla TFRS'lerdeki ilkeler ve vergi otoritelerinin ilkelerinin tek bir potada yoğurup, ortaya iki tarafı da memnun edecek bir finansal tablo veya beyanname sonucuna ulaşmak uygulamada çok zor bir olay olduğunu düşünüyoruz.

Şimdi bu farklılıkların giderilebilmesi için ne yapabiliriz? İşte Avrupa Muhasebeciler Federasyonunun çalışmasından esinlenerek iki tane alternatif geliştirebiliriz. TFRS'lere uygun olarak hazırlanan finansal tablolar üzerinden prosedürler belirlenerek vergi matrahına ulaşabiliriz. Bu uygulama aslında 6335 öncesi TSK aynen kalsaydı, ülke olarak kullanacağımız alternatif belki bu idi. İkinci alternatif de, vergi matrahı hesaplamasının TMSF ve TMS'lerden tümüyle bağımsız olmasıdır.

Birinci alternatifin olumlu yönleri: Kurumlar Vergisi gerçek ticari kâr üzerinden alınabilir, en ideal şekilde, en yakın şekilde. Dolayısıyla bu adaletli bir kurum olur. Vergide adalet ilkesine uygun davranmış oluruz. Finansal tablolar ve ayrıca başkaca bir işlem gerekmediği için meslek mensubu olarak sizlere ve şirket yöneticilerine ilave bir masraf, ek bir maliyetten kaçınılması sağlanmalıdır. Bu da önemli bir olaydır. Tek finansal tablolarla biz daha kolay vergi matrahına ulaşabiliyorsak, bu hem şirketler hem de genel ekonomi için faydalı bir olay olabilecektir. Fakat burada uygulamada zorluklar ortaya çıkacaktır. Nedir? Bunun en temel zorluk noktası amaçlar arasındaki uyumsuzluktur. Çünkü UFRS'nin kullanılmasında amaçlanan hedefler, finansal tabloların gerçeği tam ve doğru ve gerçek şekilde yansıtmasıyla, vergi amacıyla hazırladığımız finansal raporlamadaki veya beyannamedeki tutarlar hani basiretli bir tüccar için ikisi aynı şekilde olamaz. Yani hiçbir kanunda tüccar olarak geçen konuda bir şirket kendi hisse senedini satarken veya bankadan kredi çekerken durumunu yapabileceği değerlendirmede en iyi şekilde göstermeye çalışır ama bunun sonucunda vergi verecekse vergiden sakınmak için de mevzuatın izin verdiği her tür işlemi yapar. Dolayısıyla bu iki amaç arasındaki uyumsuzluk burada önemli bir engeldir. Yine başta da bahsettiğim gibi TFRS'lerin işletme ile yükümlülerine tanıdığı geniş takdir hakları burada önemli bir sorun olarak karşımıza çıkar. Uluslararası finansal raporlama standartlarındaki hızlı değişimler vergi hesaplamalarını

biraz karıştırabilir çünkü uluslar arası finansal standartlarının değişimi bayağı hızlıdır. Çok fazla prosedür tanımlama gereksinimi ortaya çıkabilir. Bu da işlerimizi ve maliyetleri artıracak bir husustur. İkinci alternatif olarak vergi matrahının hesaplanmasında TMSF ve TMS'lerden tümüyle bağımsız bir hesaplama yöntemi seçilebilir bir alternatif olarak. Bu durumda yasal kayıtlar uygun olarak hazırlanır. Vergi kayıpları ayrı tutulabilir. Bu biraz yıllardır SSK'ya tabi şirketlerin bizim önerdiğimiz yöntem ve öyle uyguladıkları. Gerçi orada hesap insan kayıtları vergisine göre tutulur. Vergi kayıpları öyle tutuluyordu. Vergi matrahının hesaplanmasına yönelik kurallar belirlenir. Vergi matrahını hesaplamak için bütün kalemler vergi beyanlarında gösterilir. Bu yöntemin olumsuz yanı ticari kâr ile mali kâr arasında farklılıklar oluşur. Olumlu yöne diye nitelendirebileceğimiz hususlarda çıkar çatışması bulunmamakta, vergi uygulamaları hızlı değişimlerden etkilenmeyecek ve detaylı ayarlama gereksinimleri olmayacaktır.

Şimdi bu yöntemlerde gerek sermaye piyasası kanununda gerek diğer düzenlemelerimizde hani bir şeyi yeniden ortaya koymaktansa dünyada bu konuda ne tür örnekler var, onları araştırıp, ülkemize uygun hale getirmek daha doğru ve pratik bir yöntem gibi geliyor. Bahsettiğim vergi finansal raporlama ilişkisinin düşük düzeyde hatta bağımsız olarak uygulandığı dünyadaki en iyi örnek Amerika örneğidir. Finansal raporlama kendi iç şartlarına göre hazırlanır ve bunların uygulama çalışmaları devam etmektedir. Ancak vergiye tabi gelir ve düzenlemelerde yerel vergi otoritesinin özel düzenlemelerine yani bizdeki örneği ile yani beyanname ve beyanname kuralları ayrıca belirlenerek vergiye ulaşılmaktadır. Buna ilişkin kurumumuzun internet sitesinde çok detaylı form ve bilgiler bulunmaktadır.

Bir diğer uygulama ise, yine Avrupa birliği uyum çalışmalarında öncelik aldığımız konu var. Avrupa'da 1962'de aldığımız raporla kurumsal vergiyle ilgili uyumlaştırılması için çalışmalar başlatılmış. 2000 yılı sonrası Avrupa Birliği Komisyonu UPRS'ye defalarca vergilendirmede kullanmak için UPRS'nin düzenlemelerinin buna uyarlanması ve vergi hesaplamalarında UPRS'ye göre yapılacak finansal tabloların kullanılması için defalarca talepte bulunmuştur. Fakat bu talepler tam olarak AB komisyonunu takdir edici şekilde çözülmemiştir. 2008 yılında kurulan ortak konsolide kurumlar vergisi matrahı çalışma grubu AB komisyonu tarafından görevlendirilmiştir. Bu komisyon bir çalışma yapmış. UPRS'ye göre hazırlanan finansal raporlar kurumlar vergisinde kullanılabilir mi diye. Sonuçta bu kurumun AB dışında organize olmuş bir sivil toplum örgütü olması, bunun ülkelerin vergi egemenliğine zarar verebilecek nitelikte görülmesi ve bu kurumların yatırımcı odaklı standart olmaları nedeniyle vergi amaçlı kullanmalarının hatalı olacağı ve bunların üye devletlerle girdiğin kontrolün dışında sürekli değişmesi ve tüm AB şirketleri tarafından uygulanmamasıdır. Bildiğimiz üzere sadece borsalar, kamu yararını ilgilendiren finansal kuruluşlarda bu yöntemin kullanılması zorunlu. Diğerlerinde aynı şekilde zorunluluk

yok. Bu nedenlerden dolayı IAS standartlarına göre hazırlanan finansal tablonun vergilendirilmede kullanılamayacağı sonucuna varılmış. Ancak çalışma grubu IAS'den ortak dil ve terim birliği sağlanması açısından yararlanabileceğini kabul etmiş, bundan faydalanılması gerektiğini söylemiş fakat hiçbir resmî atıf yapılmamıştır. Bu çalışmanın sonucunda yine 2011 yılında Avusturya, Almanya ve Hollanda'daki şirketleri kapsayan yerel vergi düzenlemeleri UPRS'ye göre hazırlanan finansal tablolardaki hesaplar, sonuçlar dikkate alınarak bir rapor hazırlanmış. Bu raporun sonucunda UPRS'ye göre hazırlanan finansal tablolarda en önemli farklılıkların maddi olmayan varlıklarla karşılıklarda ortaya çıktığı görülmüş fakat finansal vergi yüklerindeki değişikliklere bakıldığı zaman mesela Avusturya'da yüzde 5,6, Almanya'da yüzde 4,6, Hollanda'da ise yüzde 9'luk bir UPRS'ye geçildiğinde vergi yükünün artacağı ortaya çıkmış. Bu aslında beklentilerin çok altında bir rakam. Ama bunun en önemli nedenlerinden biri bu üç ülkenin Avrupa'da UPRS'leri en iyi uygulayan ve vergi düzenlemeleri en iyi ülkelerden biri olması. Ülkemizde böyle bir çalışma yapıldığı takdirde bu farkın daha büyük olacağına inanıyorum.

Bu çerçevede UPRS ile vergi düzenlemeleri arasındaki farklılıkları gidermek için bizim dünya uygulamalarını takip ederek, ülkemiz için faydalı bir yöntem belirleyeceğimize ve bu konuda meslek örgütü olarak sizlerin de büyük katkı sağlayacağına inanıyorum. Beni dinlediğiniz için teşekkür eder, saygılar sunarım. (Alkışlar)

OTURUM BAŞKANI – Kürşad Bey'e çok teşekkür ediyoruz. Gördüğünüz gibi panelistlerimiz hem iyi şeyleri söylüyorlar hem kötü şeyleri söylüyorlar. Bildiğiniz gibi Dursan ile Temel çok iyi arkadaşmışlar. Dursan hasta ve Temel de futbol hastası. Bir türlü Dursun'a söyleyemediği bir şey var fakat bir gün yanına yanaşiyor. "Dursun sen hastasın ama ben de futbol hastasıyız. Hangimiz önce ölürsek öbür dünyada futbol var mı yok mu merak ediyorum, bana bir şekilde bana iletirsen çok memnun olurum." diyor. Dursun "Tabii öyle bir imkanım olursa söylerim." diye cevap veriyor. Bir müddet sonra hakikaten Dursun Hak'ın rahmetine kavuşuyor. Temel merakla Dursun'dan gelecek haberi bekliyor. Aradan bir yıl geçiyor ve bir gece Dursun rüyasına giriyor. Birbirinin hatırlarını soruyorlar. Temel futbol olayını merak ediyor. Dursun "Temel sana iki tane haberim olacak, biri iyi biri kötü. Hangisini önce söyleyeyim." diyor. Temel de "İyisini önce söyle." diyor. Dursun "Tamam, öbür dünyada futbol var hiç merak etme hem de muhteşem futbol oynanıyor." Diyor. Temel kötü haberi soruyor. Dursun da "Gelecek hafta pazar günü takım kadrosu açıklandı, kalede sen varsın." diyor. Burada ifadelerde artılar eksiler dinliyoruz, inşallah iyiler kısmı fazla çıkar.

Şimdi sözü Özgür Bey'e vereceğim. Özgür Bey BDDK'dan aramıza geldi. Konunun bir tarafı BDDK çünkü bankalarla ilgili finansal tabloların düzenlenmesi, denetlenmesi, bankalarda bu uygulamaların hayata geçirilmesi anlamında çok önemli işler yapıyor. Özgür ile birkaç panelde birlikte olduk. Bu konuyla ilgili

Özgür'ün bilgi ve deneyimleri var. Çok önemli şeyler söyleyeceğine inanıyorum ve öncelikle kendisine bizlerle birlikte olduğu için hoş geldin diyor ve söz bırakıyorum.

ÖZGÜR DALGIÇ (Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu Daire Başkanı) – Teşekkür ederim Sayın Başkan.

Değerli meslek odalarının başkan ve yöneticileri ve muhasebe mesleğinin çok değerli ve saygın emekçileri; hepinizi saygıyla selamlıyorum. Bu güzel sempozyumda da kurumum adına bana konuşma imkânı verilmesinden dolayı son derece mutlu olduğumu belirtmek istiyorum.

Hepimizin bildiği gibi ve bu zamana kadar söylediği gibi Türk Ticaret Kanunu ticari işletmeler ve şirketler açısından devrim niteliğinde son derece yeni hükümler getirmekte olup, bunların uygulamasıyla Türkiye’de adeta bir çağ atlama, yeni bir çağa girme fırsatı yakalanmıştır. Benzer bir girişimi Türkiye’de aslında bankacılık sisteminde de yaşandığı, daha önce bu tür bir değişim ve dönüşümün bankacılık sisteminde de yaşandığına şahit olduk. Dolayısıyla öncelikle bu gelişmelerden, bu değişmelerden biraz bahsetmek istiyorum.

Hepimizin bildiği gibi önce Amerika’da başlayan sonradan Avrupa’ya sıçrayan bir akım oluştu, adeta bir aşır etkisi yaparak, krizlere olan bağışıklığımızı artırmıştır. Belki de bizim bu krizden etkilenmemizin sebeplerinden en önemlisi de budur. Bununla ilgili olarak bir anekdot aktarmak hoşuma gidiyor bu tür toplantılarda. Bunu sizle de paylaşacağım. BDDK’nın kurulduğu ilk yıllarda ben o zaman yedi sekiz yıllık bir uzmanım. Bu kadar kısa bir süre içerisinde irili ufaklı iki üç bankacılık krizine şahit olmuşum, böyle bir tecrübe ile diğer ülkelerdeki banka otoriteleri ne yapıyor diye Amerika’ya bir mesleki geziye gitmiştir. Orada bir Amerikalı meslektaşın söylediği işte yaklaşık otuz yılını doldurmuştu ve uzatma dakikalarını oynuyordu, o zaman bana söylediği bir şeyi hiç unutamıyorum. Demişti ki “Ne kadar şanslısın, ne kadar güzel bir ülkede bu mesleği yapıyorsun. Ne kadar hareketli bir mesleğin var, her beş altı yılda bir krizle karşılaşıyorsun. Ne kadar heyecanlı. Ben ise otuz yıldır aynı işleri yapıyorum, hiçbir heyecanım yok.” Şimdi Amerika’da yaşanan krizi düşündükçe o meslektaşın söyledikleri aklıma geliyor. O meslektaşım eğer emekli olmadıysa son birkaç yıl içerisinde hayatında aradığı heyecanı bulmuştur diye düşünüyorum. Gerçekten gerek bankalarda gerekse banka ve denetleyici otoritelerde bu kriz tecrübesi hakikaten bugünkü krizin yaşanmamasına yönelik olarak tedbirlerin alınmasında çok büyük rol oynamıştır. Bunlardan birkaç tanesini hemen kısaca anlatmak istiyorum. Örneğin bütün dünyada sermaye rasyosu yüzde 8 olarak uygulanırken biz 2006’ yılında bu rasyoyu yüzde 12 olarak uygulamaya başladık ve o zaman hakikaten bu tepki ile karşılanmıştı bankacılar açısından yani neden bütün dünyada yüzde 8 iken neden biz yüzde 12 oranında bunu daha fazla şey yapıyoruz diye tepkilere sebep olmuştu. Ama bugün bu rasyoyu bu kadar yüksek tutmakta ne

kadar haklı olduğumuz ortaya çıkmış oldu.

Yine bugün krizdeki ülkelerde bankacılık sistemine getirilmeye çalışan düzenlemelerin birkaç yıl önce bizim tarafımızdan uygulanmaya başladığını görüyoruz. Örneğin BDDK tarafından risklere ilişkin düzenlemeye benzer düzenlemeler Basell III adı altında uluslararası standartlarla getirilmeye çalışılıyor.

Yine özellikle tepki çeken konulardan bir tanesi de bizim denetim otoritesi olarak bankaların kâr dağıtımlarına doğrudan müdahale etmemiz ve kârların büyük ölçüde bırakılmalarını sağlayarak bankaların mali yapılarının bugünkü durumunda daha sağlıklı bir şekilde oluşmasına çok önemli katkıda bulunmuştur. Bu da takdir edersiniz ki son derece tepki almış bir düzenlemedir.

Yine karşılıklı risk üzerinde yapılan değişikliklerin riskin, özellikle reel sektördeki şirketlerin riske daha az maruz kaldıkları yönünde bir esneklik sağlanmıştır.

Banka dışı mali kurumlar olarak adlandırdığımız finansal kiralama, tüketici finansman şirketleri leasing şirketleri de bizim denetim şemsiyemiz altına alınarak bankacılık sistemindeki verimliliğin artmasına katkıda bulunmuştur. Basell III kapsamında yapılması düşünülen bir yaptırım biz daha önceden de yaptık ve bundan da örtüşüğünü görüyoruz.

Yine bunlara ek olarak kurumumuzca uygulanan denetim mekanizmalarında önemli ölçüde değişiklikler yapılarak risk odaklı denetim uygulanmaya başlanmıştır. Bu da bugünkü bankacılık sisteminin sağlamlığında önemli rol oynamıştır.

2007 yılından itibaren bankaların raporlamaları, muhasebelerini tutmaları tamamen TFRS'ye uyumlu bir şekilde olmak zorunda olduğu hükme bağlanmıştır. Yani, 2007 yılından itibaren bankalar muhasebelerini tamamen Türkiye muhasebe standartlarına uygun olarak tutmak zorundaydılar.

Yine banka dışı mali kurumlar içinde benzer bir hüküm getirilmiş olup, 2008 yılından itibaren de Factoring leasing tüketici finansman şirketleri defterle ilgili mali tablolarını muhasebe sistemine uygun olarak tutmak ve raporlamalarında yine Türkiye finansal raporlama standartlarına göre raporlamak zorunda olmaktadır.

Bu değişimle bankacılık sistemi beş altı yıl öncesinde tamamlamıştır. Bugün gelinen seviyeye baktığımızda bu değişimler, bu alınan tedbirler, bütün tepkilere rağmen bu alınan tedbirler sayesinde bankacılık sistemimiz iyi bir konuma gelmiştir. Yurt dışındaki bankalarla karşılaştırıldığında temel rasyolar itibarıyla da son derece iyi bir durumdadır. Nitekim uluslararası derecelenme kuruluşunun birkaç gün önce ülkemizin notunun yatırım yapılabilir seviyeye çekmesindeki en önemli faktörlerden bir tanesi de Türk bankacılık sisteminin geldiği nokta, Türk bankacılık sisteminin sağlamlığı olarak vurgulanmıştır. Burada en önemli söylecek söz: Bütün bu alınan tedbirlerin, yapılan değişikliklerin o zamanda direnç-

le karşılaştığını görüyoruz. Fakat bu dirence rağmen bu değişiklikler yapıldığı için bugün bankacılık sistemi bu düzeye gelmiştir. Bunu konuşmamın sonunda tekrar bunu buraya bağlayacağım.

Bankacılık sektörünün güçlü yanları olduğu gibi zayıf yanları da vardır. Zayıf yönleri olarak adlandırabileceğimiz özel bazı mali yapıların henüz daha çok kısa süreli olması, ortalama üç ayı geçmemesi. Bunun uzaması gerekiyor. Türkiye’de tasarruf oranının da yıllar itibarıyla düştüğünü görüyoruz. Tasarruf oranının da artması gerekiyor. Bunlar bankacılığın önündeki en önemli riskler olarak algılayabiliriz.

Bankacılığımızın hala çok önemli bir gelişme potansiyeli var. Yabancı ülkelere baktığımızda gayri safi yurt dışı hasılanın yüzde 200’ü, yüzde 500’ü oranında bankacılık sistemi yükü var. Biz de henüz gayri safi yurt içi hasılaya eşitlenmiş durumda. Dolayısıyla bankacılığın aslında geleceği önünde çok yol var.

Böylece kısa bir şekilde bankacılık sistemine baktıktan sonra asıl konumuzla ilgili birkaç şey daha söylemek istiyorum. Bence yeni TTK’da devrim niteliğinde iki temel değişiklik yapılmıştır 6102 sayılı Yasa ile. Bunlardan bir tanesi ticari defterlerin Türkiye muhasebe standartlarına uygun olarak tutulması ve yine mali tabloların Türkiye muhasebe standartlarına uygun bir şekilde hazırlanması idi, madde 64 ve 88’inci maddede yapılan değişikliklerle. İkinci değişiklik bence en önemli değişikliklerden bir tanesidir. Anonim şirketlerin finansal tablolarının bağımsız denetime tabi tutulmasının zorunlu hale gelmesi idi. 64 ve 88’inci maddelerin gerekçelerine baktığımızda son derece tutarlı ve geçerli gerekçeler olduğunu görüyoruz. Burada slâyтта gördüğünüz ifadeler aynen gerekçeden alınmış ifadelerdir. Muhasebenin tutulmasına TFRS’nin uluslar arası raporlama standartlarına emredici nitelikte. Muhasebe vergi mevzuatına göre tutulamaz. Muhasebe vergi için tutulmaz. Vergi ve denetim sonuçlarının bu şekilde tutulan muhasebeye dayandırır. Muhasebe açısından uluslar arası piyasalarda bütünleşme amaçlanmıştır. KOBİ’lerin de aynı standartlara tabi tutulması amaçlanmıştır. Çeşitli bakanlıkların ve kurumların muhasebe standartları yayınlayarak yaratmış oldukları karmaşaya son verilmek istenmiştir.

Fakat 6335 sayılı Kanunla tekrar değişiklik yapıldı. Bu değişiklikle muhasebe kayıtlarının TMS’ye uygun şekilde tutma zorunluluğu kaldırıldı, ancak mali tabloların TMS’ye ve uluslar arası standartlara uygun şekilde düzenlenmesi öngörüldü. Yani buraya ikili bir yapı getiriliyor. Muhasebe Vergi Usul Kanununa göre tutulacak, defterler, muhasebe kayıtları, ama şirketler raporlama yaparken muhasebe standartlarına uygun şekilde finansman tablolarını hazırlayacaklar.

Baktığımızda bir önceki kanunda gerekçelerin çok sağlam ve tutarlı olduğunu görüyoruz ama 6335 sayılı Kanunda neden Vergi Usul Kanuna dönüldüğüne ilişkin olarak neden böyle bir değişiklik yapılmışlığına ilişkin çok net anlaşılır bir gerekçeyi göremiyoruz. O zaman bu geri U dönüşün sebepleri nelerdir?

Onlardan biraz bahsetmek istiyorum. Bunun temel sebeplerinden bir tanesi söylendi. Vergi usul uygulamalarıyla önemli farklılıklar içermesi TMS'nin. Ancak bu Türkiye muhasebe standartlarının henüz tam olarak anlaşılamamış ve de uygulamada yerleşmemiş olmasıdır. İkinci sebep: Muhasebe sistemiyle kayıt sistemlerinin değişmesi ve TMS'ye uygunlaştırılmasının şirketlere getireceği maliyet. Özellikle bu konu da önemli. Yine diğer bir konu, bu U dönüşünün sebeplerinden bir tanesi. TMS'ye göre hazırlanan mali tabloların bu dönüşümünde vergi kaybı yaşanabileceğine ilişkin endişelerdir yani defterler eğer TMS'ye uygun olarak tutulursa acaba bir vergi kaybı yaşanır mı endişesi dile getirilmiştir. Burada bir parantez açarak bir iki görüşümü söylemek istiyorum. Gerçekten bu konuda şimdiye kadar yapılmış akademik ciddi bir çalışma yoktur yani TMS'ler uygulandığında gerçekten bir vergi kaybı ortaya çıkacak mıdır? Bunu değerlendirmek son derece güç olduğunu da biliyorum. Çünkü işletmenin özelliklerine göre, şirketlerin özelliklerine göre değişen bir konu. TMS'ye göre değerlendirmeyi bir şekilde uyguladığınızda kârı artıracak bir etkisi olabilir. Başka bir özellikteki farklı bir şirkete uyguladığınızda kârlılığı azaltıcı etkisi olabilir. Dolayısıyla bu tip çalışma yapılmasının çok zor olduğunu bilmekle birlikte, bu çalışmaların yapılmasının son derece gerekli olduğunu düşünüyorum. Yine, bu U dönüşünün en temel sebeplerinden bir tanesi de kamu kurumları ve meslek örgütleri arasında çıkan etkinlik ve yetki çekişmeleri de bu U dönüşünü hızlandıran bir konu olmuştur.

Burada 6102 sayılı Kanunla bağımsız denetime ve bir tutarsızlığa parmak basmak istiyorum. Kanunla bağımsız denetim istisnası tüm A.Ş'ler için uygulanması ön görülmüşken daha sonraki değişikliklerle denetimi zorunlu tutulacak şirketlerin Bakanlar Kurulu kararıyla belirlenmesi ön görülmüştür. Kanaatimce aslında bu doğru bir yaklaşım olmuştur. Ancak kanun koyucu daha sonra TTK ile muhasebe kayıtlarının tutulması ve raporlama standartları arasında farklılaşmaya gitmiş. Bu şöyle bir tutarsızlık yaratmaktadır: Bütün şirketler mali tablolarını TMS'ye göre hazırlamak ve sunmak zorunda olacak ama bunlardan sadece bazıları yani Bakanlar Kurulu kararıyla belirlenecek olanları bağımsız denetime tabi tutulacak. Böyle bir sonuç ortaya çıkmaktadır. Bu tutarsızlık olarak görülmektedir.

Önemine gelince: Burada bir paralellik sağlanması kaçınılmaz bir durum. Bağımsız denetim şirketlere zorunlu olarak getirilecekte mutlaka bu şirketlerin muhasebe raporlarını, muhasebe defterlerinin de TMS'ye uygun olarak tutulması yönünde bu şekilde bir zorunlu tutulmasının paralellik açısından uygun olacağını düşünüyorum. Yine muhasebe kayıtlarının tutulmasında hukuk uygulaması kısa vadeli işletmeleri daha az yük getirecek bir yaklaşım olmakla birlikte ki en önemli sebeplerden birisi buydu. Bu zaman içinde TMS'ye yakınlaştırılması yönündeki bu çalışmaların mutlaka yapılması gerekir diye düşünüyorum.

Ben de TTK'da bu aşamada değişiklik yapılması konusunda umutsuzum ama Vergi Usul Kanununa uygun uygulanmasının bence geçici olması lazım.

Nihai amacın mutlaka TMS'nin standartlarının, TMS muhasebe standartlarına uygun defter tutmak ve raporlama yapmak olduğunu düşünüyorum. Bunun içinde bir geçiş süreci olmalı. Vergi Usul Kanunu hükümleri TMS'ye yakınlaştırmalı ve bu arada da TMS uygulamalarının yerleştirilmesine, bilinmesine, tanınmasına yönelik azami çaba sarf edilmesi gerektiğini düşünüyorum.

Önemli değişiklikler, devrim niteliğindeki değişiklikler mutlaka bir şey yaratır, bir direnç yaratır. Ama o direnci kırmak, biraz sabırlı olmak, o direnci aşmak için uğraşmak lazım. Bugün bankacılık sistemi bu dirençleri kırarak bugünkü durumuna gelmiştir. Ben bu Türk Ticaret Kanunundaki bu direnç noktalarının da kırılması gerektiğini, kırıldığında Türkiye'nin başka bir çağa, başka bir döneme geçeceği düşüncesindeyim.

Hepinize çok teşekkür ederim. (Alkışlar)

OTURUM BAŞKANI – Özgür Bey'e bilgi ve deneyimlerini bizimle paylaştığı için çok teşekkür ediyoruz.

Şimdi sözü TÜRMOB'a vereceğiz. Doç. Dr. Sayın Zafer Sayar TÜRMOB Denetim Dairesi Başkanlarıdır. Uluslar arası ve TÜRMOB'un organizasyon işlerinde görevlidirler.

Buyurun Sayın Zafer Sayar.

DOÇ. DR. A. R. ZAFER SAYAR (TÜRMOB Denetim Dairesi Başkanı) – Çok teşekkür ediyorum Sayın Başkanım.

Öncelikle ben de Aziz Atatürk'ü saygı, sevgi, rahmet duygularıyla bugün anmak istiyorum ve bu güzel sempozyumu düzenlediği için de Ankara Odamıza, başta Sayın Başkanı Mehmet Koç olmak üzere tüm emeği geçenlere teşekkürlerimi iletmek istiyorum.

Bizim aslında sempozyum konumuza başlık olarak baktığımızda yeni TTK ve muhasebe düzeninde karşılaşılabilecek sorunlar ve bunlara yönelik çözüm önerileri. İzninizle bu sempozyumun ve panelin son konuşmacısı olarak bizim panel konumuzu biraz daha genişleterek bu sempozyum ana temasıyla ilgili temel görüşlerimi aktarmak istiyorum. Zira eğer sadece bu panelle sınırlı kalırsam çok fazla söyleyecek bir şeyim kalmaz çünkü panelistler gerçekten panelin temel konusuna ilişkin söylenecek her şeyi söylediler. Ama gördüğümüz kadarıyla birinci günden itibaren yeni Türk Ticaret Kanununun ve bu kanunda yapılan değişiklik konusu en fazla gündemimizi almış olan konu oldu. Şu ana kadar yaklaşık yirmi beş otuz konuşmacı kürsüye çıktı ve bunların büyük bir çoğunluğu yeni bu Türk Ticaret Kanununun 6102 sonrası 6335 ile yapılan değişiklikleri genelde, çoğunlukla olumsuz etkilerinden bahsettiler. Tabii ben de buraya gelirken bunları anlatmak amacıyla geldim. Çok kısaca tekrar edeceğim çünkü sürekli bu konular gündeme geldi. İlk açılış oturumunda Sayın Nalan Hocamız çok güzel anlattı, Korkut Hocamız da çok güzel anlattı, onun için tekrar etmek

istemiyorum. İzinizle çok kısa kısa geçeceğim ve bu sayede belki bizden sonra da sanıyorum sempozyum sonuç bildirisi açıklanacak, ona da bir baz olması açısından bu bilgileri sizlerle paylaşmak istiyorum.

Tabii 6012 yasalastiğında 14 Şubat 2011 günü çok büyük heyecan duyduk meslek camiası olarak, akademisyenler olarak çok heyecan duyduk. Aslında tüm kesimler ciddi anlamda bundan memnuniyet duydu. Çok olumlu gelişmeler vardı mesleğimiz açısından hem muhasebe hem bağımsız denetim açısından devrim niteliğinde düzenlemeler vardı. Ama 6335 bu dinamizmi ortadan kaldırdı, heyecanı azalttı çünkü yıllardır savunduğumuz bu bilgi amaçlı muhasebe finansal raporlama anlayışı 6102 ile artık tam anlamıyla gelmişti ama 6335 ile tekrar bir ölçüde biz vergiye dayalı muhasebe anlayışına geçtik. Zira uzun uzun anlaşıldı, TTK'nın 64'üncü maddesinde yapılan değişiklikle artık Vergi Usul Kanunu kapsamında defterlerin tutulması konusunda bir geri adım atıldı. Buna mukabil de finansal tabloları yine Türkiye muhasebe standartlarına göre düzenleme durumu söz konusu. Tabii bunu en güzel Nalan hocamız özetledi. En son dedi ki: "Dağ fare doğurmuştur." Burada söylenecek başkaca bir şey galiba yok. Ama bundan sonra ne yapılabilir diye baktığımızda, yine Nalan hocamızın önerilerine ben de aynen katılıyorum. Hatırlayalım, Nalan hocamız dedi ki "Esas olan kanunun değişikliğidir." Ama kanunu değiştirmek kısa vadede mümkün değildir. Peki, ara çözüm olarak tek düzen hesap planında muhasebe sistemi uygulama genel tebliğinde birtakım değişiklikler yapılarak, bu tek düzen hesap planını bizim Türkiye muhasebe standartlarına uyumlu hale getirmemiz mümkündür." Buna ben de aynen katılıyorum. Bu tez ara bir çözüm olarak sorunun çözümü açısından rahatlatılabilecektir. Tabii Türk Ticaret Kanununun çalışmaları içinde bulunmuş birisi olarak, bu çalışma komisyonunda yer almış birisi olarak ben de bu değişikliklerden oldukça rahatsız olduğumu şahsen ifade etmek isterim. Zira bir on on iki yıllık çalışma ürünüdür hatta Sayın Tekinalp hocamızdan aldığım telefonu bugün hala unutmuyorum. Yıl 2003 idi. Ünal hoca bizi arada ve dedi ki: "Ben Ticaret Kanunu muhasebe finansal raporlama denetimle ilgili bölümlerine ilişkin ciddi bir çalışma yaptım. Alman ekolünü o dönemde kendileri benimsemişlerdi. Fakat sizlerden öğrendim, Türkiye'de yeni bir muhasebe anlayışı var, Türk muhasebe standartları söz konusu. Bu konuda bizi bilgilendirir misiniz dediler ve o dönemde Türkiye muhasebe standartları komisyonunun Başkanı Sayın Bülent Üstüner, Sayın Nalan hocamız ve ben o komisyona gittik, anlattık, dünyadaki gelişmeleri anlattık, Türkiye'deki gelişmeleri anlattık. Yanımızda gerçekten bu tarih veya tanımlama değildi. Bu çalışma belki beş yüz sayfalık bir çalışma idi. Gerçekten yanımızda bu çalışmayı çöp tenekesine attı ve "Bizim yolumuz bu olmalıdır" dedi. Gerçekten dünya buraya gidiyorsa, biz de bu noktaya gitmeliyiz. Dolayısıyla bu çalışmaların gerçekten değerlendirilmesi gerektiğini ve bu yolda devam edilmesi gerektiğine olan inancımı sizlerle paylaşmak istiyorum. İşin muhasebe boyutu budur.

Bir diğ er boyutu ise, uzun uzun tartıştığımız konu da -biraz önce de bahsedildi- işin bağımsız denetim boyutudur. Bazı denetim boyutuna baktığımızda, beni aslında en fazla rahatsız eden konu şu: Bağımsız denetime kimlerin tabi olacağı konusundan ziyade belki tartışma yaratan husus Türkiye muhasebe standartlarına göre hazırlanmış olan finansal tabloların bağımsız denetimden geçirilmeksizin kamuya açıklanması veya kabul edilebilirliği. Bu beni çok rahatsız ediyordu ama bu sempozyumda yine açılış oturumunda sevgili Orhan hocamızın bu konuda bizi bilgilendirmesi ve bunun böyle olmayacağını söylemesi, Türkiye muhasebe standartlarına göre hazırlanmış finansal tabloların aynı zamanda mutlaka bağımsız denetime de tabi olacağı yönündeki o uyumu bize açıklaması beni bu endişelerimden arındırmış oldu. Onun için bu aşamaya geldiğimiz için bu anlamda memnunum. Ancak tabi bağımsız denetime tabi olacak şirketler Bakanlar Kurulunca belirlenecek ve bir taslak da söz konusu. Kamu kurum ve kuruluşları ile bizim bilgilerimize de görüş olarak geldi.

şimdi bu taslağa baktığımızda üzerinde iki temel liste var. Aslında bir sayılı liste zaten yıllardır bağımsız denetime tabi halka açık şirketler, sermaye piyasası kurumları, bankalar, sigorta şirketleri gibi bu alanda yeterli deneyime sahip kesimleri tekrardan bağımsız denetime tabi olduğunun yeniden ilanı gibi bir şey bu. Aslında bizim açımızdan çok da önemli değil. Zaten bunlar bağımsız denetime tabiler.

Meslek camiası olarak, TÜRMOB olarak bizi ilgilendiren bölüm iki sayılı listedir. İki sayılı listenin belirli bir büyüklüğe ve belirli bir alana sahip olması lazım. Bu zaman içinde spesifik olabilir. Tüm işletmeleri bir anda bağımsız denetime tabi tutturmanın da çok nakil olduğunu söylemek de mümkün değil. Ama şu anki belirlenmiş kriterler de, bu da sürekli işte aktif büyüklüğü 150 milyon ve üzeri, satış hasılatı 200 milyon ve üzeri ve de çalışan sayısı 500 gibi olan kriter. Bu kriterler ülkemiz şartlarında çok yüksek kriterler ve bu kriterleri belirlediğimizde yaklaşık 1 500 civarında bir işletmenin sadece bağımsız denetime tabi olacağı şeklinde bir sonuç ortaya çıkıyor.

Aslında bu konuda belirlenmiş bir KOB  tanımından hareket etmek daha doğru bir yaklaşım olur diye düşünüyorum. Zira  lkemizde 2005 yılında KO-B 'lerin tanımlanması, sınıflandırılmasına ilişkin bir yönetmelik yayınlandı ve yönetmelik de geçen pazar günü bir değişiklik yapıldı. Bu değişiklik sonunda şu anda  lkemizde KOB  tanımı dediğimiz zaman KOB 'ler 250 çalışandan az olan, yıllık olarak ve de satış hasılatı ve aktif büyüklüğü de 40 milyonun altında olan işletmeler olarak tanımlanıyor. O halde bu işletmeler KOB  ise bu şartların üzerinde olan işletmeler de bizim büyük işletme dediğimiz işletmelerdir. O halde bizim bu iki sayılı  nerimiz KOB  tanımının üzerinde kalan işletmeler o halde bağımsız denetime tabii olsun. KOB  değilse en azından KOB 'den üstün şirketler bağımsız denetime tabi olsun. KOB 'ler için ise zamanla peyderpey bir geçiş yapalım. Çünkü KOB 'ler de, aksi takdirde ki sürekli fark edildi, tamamen

bağımsız denetimden hatta tamamen denetimsiz kaldılar çünkü önceki sistem ortadan kalktığı için bir denetim boşluğu KOBİ'ler için ortaya çıkmaktadır. Üstelik KOBİ'lerin bağımsız denetimi de bir gerekliliktir. Yani şüphesiz dünya uygulamalarına ve ülkemiz uygulamalarına baktığımız zaman uygulama hem sermaye piyasaları lokomotif olmak üzere başlamıştır. Çünkü bilgiye en fazla ihtiyaç duyan sektör sermaye piyasalarıdır. Dolayısıyla bağımsız denetim finansal raporlama hep sermaye piyasalarından başlamıştır. Bu çok normaldir, doğaldır, olağandır, ancak bunun diğer firmalara da artık yaygınlaştırılması gerekiyor.

KOBİ'ler için niye gereklidir? Basell kriterleri için bir kere gereklidir. Biraz önce BDDK temsilcisi bahsettiler. Basell II kriteri çok önemli. KOBİ'lerin finansman temini için bankalardan kredi alabilmeleri için mutlaka finansal raporlarını uluslararası standartlara uygun yapmaları gerekiyor. Ayrıca, yine bahsedildi, yine Avrupa Birliği'nin son ilerleme raporunda bu açıdan olumsuz birtakım tenkitler de var. Bu açıdan da konunun değerlendirilmesi gerekiyor.

Bir diğer benim bahsetmek istediğim husus şu: Aslında belki şu aşamada pek fazla konuşulmamış bir konu ama biz eğer meslek camiası olarak bu finansal raporlama standartlarına geçişi, bu bağımsız denetimi teşvik etmek istiyorsak ki amacımız o. O halde müşterilerimize, şirketler kesimine bunun gerekliliğini anlatmamız gerekiyor. Yani, Türkiye'de şöyle bir anlayış var, şöyle bir anlayış var: Finansal raporlama ve bağımsız denetim bir yasak savma işidir KOBİ'ler açısından baktığımızda veya diğer işletmeler açısından baktığımızda. Oysa ki bu işletmelere ne sağlar? Finansal raporlama ve bağımsız denetim işletmelere ne tür faydalar sağlar. Bunları iş alemine çok iyi bir şekilde anlatmamız gerektiğini düşünüyorum. Daha kolay finansman temini sağlayacaktır. Şirketlere, iş alemine finansman sağlayacaktır. Onların halka açılma imkânlarını artıracaktır, yorumlarını artıracaktır, finansal itibarlarını artıracaktır ve hepsinden önemlisi şirketlerin sermaye maliyetlerinin azaltılmasını sağlayacaktır. Dolayısıyla şirketler bir fayda mali analizi yapıldığında finansal raporlama uygulamalarının ve bağımsız denetimden geçmelerinin faydasının maliyetinden daha fazla olduğunu şirketler kesimine anlatmamız gerekir.

TÜRMOB finansal raporlama ve bağımsız denetim alanında meslek camiasını yeterli derecede eğitim açısından desteklemiştir, desteklemektedir. Biliyorsunuz bir eğitim seferberliği başlamıştır. Bu açıdan da yeterli alt yapıya sahip bir şekilde bu bağımsız denetimi talep eder konuma gelmiştir.

İzninizle bu panel konusunda bir iki hususta görüşlerimi ifade etmek istiyorum. Şimdi beni bu anlamda da rahatsız eden husus şu: Ticari kârla mali kârı eşitleme çabasına ben çok fazla katılmıyorum. Çünkü benim düşünceme göre benim anlayışıma göre bir işletmenin bir finansal tablosu var ve bu finansal tablo sonucunda çıkan bir muhasebe kârı veya bir ticari kâr var. Bu ticari kârdan da bizim mali kâra ulaşmamız lazım. Bu mali kâra ulaşırken de yapacağımız işlemler

vergi beyannamesinde gerekli düzeltmeden ibarettir. Dünyanın hiçbir yerinde de zaten ticari kârla mali kârı eşitlemek mümkün olamaz. Bunlar hep anlatıldı çünkü ticari kârı belirleyen değerlerin esaslarıyla mali kâra ulaştıracak değerlerin esasları veya uygulamalar birbirinden farklıdır. Ama şunu hiçbir zaman unutmamamız lazım; muhasebenin temel ilkelerinden objektiflik, tarafsızlık ilkesi gereği her işletmenin bir finansal tablosu vardır ve bu finansal tabloya ilgili tüm kesimler istedikleri şekilde bakar. Bunun içinde mali idare de vardır, yatırımcılar da vardır. Tüm kesimlerin bu açıdan mali tablolara bakması gerekmektedir.

Son olarak kamu gözetimi konusundaki görüşlerimizi de sizlere paylaşarak ben daha fazla vaktinizi almadan konuşmamı bitirmek istiyorum. Şimdi 660 sayılı Kanunla kamu gözetimi muhasebe denetim standartları kurumu kurulmuş oldu ve bu kurulla birlikte ülkemizde finansal raporlama bağımsız denetim alanındaki tüm yetkiler bu kuruma verildi. Dünya uygulamalarına baktığımız zaman bu kurul gerçekten bir süper kurul diyebileceğimiz bir yapıda dizayn edildi çünkü hem muhasebe standartlarını belirleyecek bu kurul hem denetim standartlarını belirleyecek hem de eğitim uygulamalarını yürütecek hem de belirlemeler yapacak hem de bu denetimin kalitesinin kontrolünü belirleyecek.

Kamu denetleme kavramına baktığımız zaman kamu gözetimi konusunda aslında tam oturmuş bir yapının ülkemizde olmadığını görüyoruz. Uluslar arası uygulamalara baktığımız zaman bağımsız denetim kamu gözetimini aslında iki temel unsuru var. Birisi, kalite güvence sistemi dediğimiz bir sistem. Aslında bu sistem uluslar arası uygulamalarda muhasebe meslek örgütlerinin denetim şirketleri üzerinde yapmış oldukları takip çalışmaları. İkincisi ise kalite kontrol sistemi. Bu da denetim şirketlerinin kendi içinde yapmış oldukları uygulama ve faaliyetlerinin gözetimi faaliyetidir. Bu bir anlamda iç kontrol sistemidir, bağımsız denetim şirketlerinin. Kamu gözetimi bu iki sistemin üzerinde var olan hem kalite güvence sisteminin hem de kalite kontrol sisteminin denetleyen gözetleyen bir kamu gücü. Dolayısıyla yapının, bulgunun buna benzer şekilde ülkemizde de yapılması gerektiğini düşünüyoruz.

Uluslar arası iyi örnekleri benimsememiş gerektiğini düşünüyoruz. Yıllardır Amerika'da, Avrupa Birliğinde dizayn edilmiş sistemlerin bizde de uygulanmasını bekliyoruz. Tabii bu tarz bir yapı meslek örgütleriyle kamu gözetim kurumları arasında sürekli bir işişareyi, sürekli bir diyalogu, sürekli bir bilgi alış veriş gerektiren bir yapı söz konusu. Geçen hafta Birleşmiş Milletlerde finansal raporlama ile ilgili bir toplantı vardı. O toplantıda bu alanda Hollanda örneği bize anlatıldı ki çok güzel bir örnektir. Hollanda örneğinde aslında bizim geçtiğimiz süreçlerden geçmiş. Bize bu anlatılırken Hollanda'da ilk dönemlerde kamu gözetimi kurumu ile meslek örgütü arasında arzu edilen düzeyde henüz bir diyalog kurulmadığı ama zaman içinde kamu gözetim kurulunun belirli yetkilerinin, belirli görevlerini meslek örgütüne devrederek bu konuda belirli bir noktaya gelindiği bilgisini biz edinmiş olduk. Zira oradaki toplantıda Hollanda örneğinde gördü-

ğümüz kadarıyla meslek örgütü yıllardır uygulamakta olduğu eğitimler, sınav, dil işlemleri, sicil işlemleri gibi uygulamalar hem kamu gözetimi otoritesinden meslek örgütüne zaman içinde devredilmiş durumda.

Dolayısıyla ülkemizde de benzer bir yapının, benzer işlevin, benzer bir diyalogun sağlanarak belirli alandaki uluslar arası uygulamalarda meslek örgütlerinin alanına giren konuların zaman içinde yetkisiyle devredilmesini bekliyoruz ve arzu ediyoruz.

Son söz olarak Uluslar arası Muhasebeciler Federasyonunun Genel Müdürünün bir sözü ile konuşmamı bitirmek istiyorum izninizle. Federasyonun Sayın Başkanı diyor ki: “Yüksek kaliteli raporlama tek başına ekonomik büyümeyi getiremez. Ancak ekonomik büyüme, finansal raporlama ve muhasebeciler olmaksızın da asla ve asla gerçekleştirilemez.” Ekonomik büyümedeki bu önemli katkımızı dikkate alarak saygılarımı sunuyorum. İyi günler diliyorum. (Alkışlar)

OTURUM BAŞKANI – Sayın Zafer Sayar Bey’e teşekkür ediyoruz.

Paneller tartışmalı oturumlar olmadığı için soru-cevap bölümü yok çünkü panellerde konunun uzmanları görüş ve düşüncelerini sizlerle paylaşırlar.

Kapanış töreni ve plaket töreni olacak. Ben sizler adına değerli bilgilerini bizimle paylaşan panelist arkadaşlarıma çok teşekkür ediyorum. Mesleğimize katkı veren, mesleğimize ivme kazandıran tüm arkadaşlarıma teşekkür ediyorum. Aramızdan ayrılanları saygıyla anıyorum.

Sempozyuma katkı veren düzenleme kurulu ve bilim kuruluna, bu sempozyumu gerçekleştiren başta Ankara Oda Başkanımız Sayın Mehmet Koç olmak üzere kurul üyelerine ve Ankaralı meslektaşlarımıza mesleğe yaptıkları katkı için ve bu güzel sempozyum için teşekkür ediyorum.

Sevgili arkadaşlar, köylüler yağmur duasına çıkmışlar. İçlerinde yalnızca bir tanesinde şemsiye varmış. Bu inançtır. Babalar çocuklarını havaya atarlar, çocuklar kahkahalarla gülerler. Hiçbiri babasının onları düşürmeyeceğini aklına bile getirmez. Bunun adı güvendir. Hepimiz akşam yatarız, yarına ilişkin planlar kurarız, sabah kalkmaya hiçbirimizin ne senedi ne teminatı vardır. Bunun adı da umuttur. İnancınızı, güveninizi, umudunuzu yitirmemeniz dileğiyle kapanış konuşmasını yapmak üzere Ankara Siyasal Bilgiler Fakültesi Öğretim Üyesi, sempozyum bilim kurulu üyesi ve TESMER merkez müdürümüz Prof. Dr. Sayın Ercan Bayazıt’ı kürsüye davet ediyorum. (Alkışlar)

Buyurun hocam.

PROF. DR. ERCAN BAYAZIT (Siyasal Bilgiler Fakültesi Öğretim Üyesi) – Sayın Oturum Başkanım, Ankara Odamızın Sayın Başkanı, değerli meslektaşlarımız, sayın katılımcılar; sözlerime başlarken hepinizi saygılarımla selamlarım.

Sempozyum sürecince gerek sempozyuma katkı verenlere gerek sempo-

yumu düzenleyen çalışanlarımıza ve sorumlularımıza teşekkür ederiz. Değerli katılımcılarımıza, emeği geçen tüm arkadaşlarımıza ve özellikle Sayın Başkanın şahsında hepinize teşekkür etmek istiyorum. Yine bir başka teşekkürüm de ilkini 1997 yılında gerçekleştirdiğimiz ve sekizincisini tamamlamak üzere olduğumuz bu sempozyumun tamamında bulunan ve özverili çalışmalarıyla büyük görevler üslenen Sayın Tülay arkadaşımıza da teşekkür ederim, gerçekten fedakarlığını burada anmadan geçmek istemedim. (Alkışlar)

Değerli katılımcılar, bu sempozyuma ilişkin olarak öncelikle şunu ifade etmek istiyorum. Burada sunulan tüm tebliğler, şifahi konuşmalar veya oturumlar sırasında verilen katkılar yeni bir kitap halinde basılıp, hem kitap ortamında hem de cd ortamında tekrar sizlere sunulacaktır. Bunu da buradan sizlere duyurmuş olmak isterim.

Bugünün değerlendirmesine gelmeden önce hafızamızın canlanması açısından eskiye dönük bir ufuk turu yapmak istiyorum. Ankara Mali Müşavirler Odasının muhasebe uygulamaları ve vergi mevduatı sempozyumlarının ilk dördü, ilki 1997 yılında olmak üzere Kızılcahamam'da gerçekleştirilmiştir ve eminim ki bugüne kadarki sempozyumlarda içimizde tamamına katılan arkadaşlarımız da bulunmaktadır ama şu çok sevdiğimiz olay için 1997'deki heyecan hala 2012'de de daha artarak devam etmektedir. Katılımcıların sayısındaki artış, kapsam konularının geçerliliği ve güncelliği, bu savımı da destekleyen niteliktedir.

Biz ilk sempozyumda doğal olarak yasalardaki değişikliklerin muhasebe ilkelere gibi genel yükümlülüğünü incelemiştik. Sonra yine Kızılcahamam'da 1998'de ikinci sempozyumda özelleştirmede mali piyasalar konusunu gündeme almıştık. Yine üçüncü sempozyumda gelirin tanımı, yatırım indirimi, bankaların muhasebe uygulamaları konusundaki gelişmeler görüşülmüştü. Dördüncü sempozyumda, 2004 yılında dönem kârı, borçlanma maliyetleri gibi konular incelenmişti. Ve Ankara dışındaki ilk sempozyumda 2006 yılında Aksu-Antalya'da gerçekleşti. Bu sempozyumun tarihi açısından ilk defa Türk Ticaret Kanunundaki değişiklikler konusu bu 2006 yılındaki Ankara Odamızın sempozyumunda ana konularından bir tanesi olarak tartışılmaya açılmıştı. 2012 yılında da yeni yasalaştı. Yeni TTK'yı tartışıyorduk. Hatta yeni TTK'nın tartışılmasından öte yeni TTK'daki değişiklikleri tartışıyorduk. Yasa yapma konusunda bu kadar ağır davranan bir ülkenin değişiklik reflekslerinin bu kadar çok süratli olması gerçekten sosyolojik olarak mı düşünürsünüz, adını siz koyun, incelenmesi gereken bir konu olarak değerlendirilmesi gerektiğine inanıyorum. Yaparken yasayı çok nazlıyız ama değiştirirken gerçekten hiç danışmadan, çeşitli grupların etkisinde kolayca kalarak çok maharetli bir şekilde istediklerimizi konuşamıyoruz. Bu özelliklerimiz başka ülkelerde var mı, bilmiyorum ama olmadığına ihtimal veriyorum. Altıncısı tekrar Antalya'da Lara'da, yedincisi Belek'te oldu. Sekizincisi hepimizin katılımıyla son üç gündür burada yaklaşık olarak 12 bildiri gerçekleştirdik. Biraz önce tamamladığımız panneler de tüm arkadaşlarımızın konuşmaları değerli ve pane-

lin kapanış konuşması niteliğinde idi ve kendilerine ilişkin konularda hem teknik hem de temsil ettikleri kurumların ve de kişisel görüş ve önerilerini burada gayet güzel bizlere yansıtmış oldular.

Tekrar üç gün önceye gelirsek, kısaca neler konuştuk, onu da paylaşmak istiyorum sizlerle. Özellikle açılış oturumu diye uygulamaya koyduğumuz ve sempozyumun ana temasının verildiği kısımda Sayın hocamız Prof. Dr. Nalan Akdoğan ve yakın çalışma arkadaşları ve Kamu Gözetimi Kurumu KGK'nın kurul üyesi Doç. Dr. Sayın Orhan Çelik'in bildirimleri vardı. Her bildiride olduğu gibi bu iki bildiride de ulaşılan temel sonuç işbirliği üzerinde idi. İlgili kurum ve kuruluşların görüşleri alınmadan, karar vericilerin karar almamalarının doğru olduğu yönünde bir temennileri vardı. Özellikle Nalan hocam Maliye Bakanının, gündeminde olduğunu bildiğimiz yeni hesap planı konusunda veya kamu disiplin kurulunun denetçilerin görevleri konusunda kesinlikle TÜRMOB ile işbirliği içerisinde olması gerektiğini ısrarla vurguladılar. Sayın Çelik'te bu yeni yapımızın potansiyel sorunları beraberinde getirmesinin çok doğal olduğunu ama bu sorunların tüm toplumun ortak amaçlarına dönük olarak çözülebilmesi için de bir işbirliğiyle bu işlerin geliştirilmesi gerektiğine değinmiştir. Prof. Dr. Sayın Rüstem Hacırüstemoğlu gerçekten mükemmel denilebilecek teknik boyutlu hazırlanmış tebliği için kendilerine huzurlarınızda teşekkür etmek istiyorum. Ama Sayın Hacırüstemoğlu'nun tebliğinin teknik boyutunun ötesinde tebliğinde yer almayan ama sunuşu esnasında bizlerle görüşünü paylaştığı kısmı not düşmek açısından sizlerle paylaşmak istiyorum. Haklı olarak biz düne kadar Türk Ticaret Kanunun işletmelerin denetimine ilişkin işlemlerinin dışında hukukun temel esaslarına ters düşen kararların bulunup bulunmaması açısı bizi çok fazla ilgilendirmiyor. Türk Ticaret Kanununun bizi en çok ilgilendiren bölümü işletmelerin muhasebe uygulamaları ile denetim dışı uygulamalarıdır. Eski TTK'nın buna ilişkin bir uygulama getirmemiştir, buna biz murakıp denetçi diyorduk. Denetimleri doğru dürüst yapamıyorduk, hepsini onlar yapıyordu. Ama bu yeni yasa bir fırsat vermiş oldu. Şunu dikkat ettim ki, bu konuların dışında yeni TTK ile birlikte tüm işletme fonksiyonlarıyla değerlendirildiğinde işletme kararlarında, tüm işletme komisyonları ve komisyonlar sürekli yer almaktadır, özellikle faaliyet raporlarında veya diğer işlerinde de bu böyledir. Böyle olunca bizim meslek mensuplarımızın temel işletmecilik konularında gerçekten kendilerini daha da ileri götürmeleri, daha da geliştirmeleri, daha da yetiştirmeleri kaçınılmaz bir gerçek olarak karşımıza çıkmaktadır. TTK, gerçekten bizim meslek mensuplarımıza yönetici sıfatı kazandıracak kadar da bu yeni kanun sorumluluk yüklemektedir. O yüzden bizim buradaki meslek mensuplarını vizyonlarını daha da geliştirerek, tüm işletme fonksiyonları konusunda, kendilerini yetiştirmeleri konusunda yoğunlaşmaları gerektiği sonucunu çıkarmamız gerekiyor. Bu konuda dikkatli ve duyarlı olmamız doğru olacaktır. Sayın İbrahim Değirmenci her zamanki gibi ezber bozan bir yaklaşımıyla kanun metinlerinin çok düz ve yanlı bir biçimde okunmaması gerektiğini ve zamanla detaylarına kadar inilerek daha farklı unvanların çıkarılabil-

leceği konusunda bir gerçeği de ortaya koymuştur. Bundan şu anlaşılıyor ki her şeyi düz ve yalın manada anlamamak gerekecektir. Cümlelerin arasında nelerin ifade edildiğine de ciddi biçimde kafa yormanız gerekir. İkinci oturumda Sayın Hasan Kaval, Sayın Volkan Demir, Sayın Salih Torun konuşmalarında gerçekten muhasebe standartların oluşturulmasına ilişkin ve finansal raporlamaların TFRS'ye göre hazırlanması konusunda bizlere bilgi sundular. Teknik boyutuyla gerçekten çok mükemmeldi. Bir hoca olarak şu kanaatim var ki bu iki tebliği de çok dikkatle dinlediğiniz anda bu işin çok kolay olmayacağı da bir gerçek olarak karşımızda duruyor. Kapsamı ne kadar dar olursa olsun, uygulamalar ne kadar dar olursa olsun ki biz uygulamaların çok genişletilmesini istiyoruz doğal olarak. Akademik çevrelerde iki tane görüşün olduğunu da biliyoruz. Muhasebe standartlarının kayıtlara yansıtılıp sonra mali tabloya geçmesinin doğru olduğunu savunan bir görüş var. Bu görüş ilk kanunda yer alıyordu. İkinci görüş ise, TFRS uygulamalarının sadece kamu alanlarında uygulamalarına ilişkin uygulanması gerektiğinin, muhasebe kayıtlarının muhasebe standartlarına göre yapılıp yapılmamasının uygun olmadığı konusunda bir görüş vardı. Yasa değişikliğiyle bu ikinci görüş geldi. Hangisi olursa olsun sunulan iki tebliğe baktığımız zaman standartların çok hafife alınmaması gerektiğini bildiğimiz gibi tekrar unutmamamız gerektiğini de bize bu tebliğler hatırlatmış oldu sanıyorum.

Yine devamında tamamıyla teknik sunumların çok büyük bir ilgiyle izlendiğine şahit olduk. Böylesi bir ortamda çeşitli faaliyetlerin yapılabileceği bir yerde, özellikle çok geç saatlerde yapılmasına karşın, gündeme getirilen konuların herkes tarafından ilgiyle izlenmesinin iki tane sonucu var diye düşündük. Birincisi, konuların seçimindeki isabet diye düşündük. İkincisi de hangi konu olursa olsun arkadaşlarımızın bilgiye susamışlığını ve bilginin kıymetini bildiğine ilişkin bir işaret diye algılamak gerekir diye düşündük. Hangisi olursa olsun bizim açımızdan sevindirici bir şeydi. Burada yine teknik olarak çok şey ifade edildi. Borca batık işletmelerin çözüm önerileri sunuldu. Sakıp Bey'in sunduğu konu çok isabetli idi, sık sık hayatımızda karşılaştığımız ama temelde yanlışlıkla ceza kanununda yargılanabileceği bir mekanizmanın olduğu konusundaki bilgilerin çok daha genişletilmesine işaret edildi. Bu konulardaki katkılarından dolayı teşekkür etmek istiyorum.

Burada yine Gelir ve Kurumlar Vergisi üzerindeki görüşler ifade edildi. Özellikle Sayın Ozansoy arkadaşımız yap-işlet modeline ilişkin anlattıkları ile ve en son olarak da yine tüm meslek mensuplarımızın çoğunlukla muhatap oldukları teşvik sistemine ilişkin gelişmelere ilişkin öneriler sundu Sayın Kartaloğlu. Doğayısıyla bize yeni ufuklar açmış oldu. Hepsine tekrar tekrar teşekkür ediyorum.

Sözü çok uzatmadan arkadaşlar bütün bu konuşulanlar ve yapılan katkılardan sonra ulaşılan sonuçların belli başlıcalarını kısaca özetlemek istiyorum. Ortak bulduğumuz nokta kurumlar arası işbirliğinin sağlanmasına ilişkin bir istek burada ortaya çıktı. Burada TÜRMOB temsilcisi olarak konuşmuyorum.

Bu sempozyumda çıkan görüşü açıklamak istiyorum. TÜRMOB'un, her konuda, ilgili kuruluşlara, bizim açımızdan ilgili kuruluş denildiği anda da -IFAC, Maliye Bakanlığı, Sermaye Piyasası Kurumu ve en son da tabii en büyük kurumumuz Kamu Gözetimi Kurumu olmak üzere kuruluşları kast ediyoruz- hepsine işbirliği konusunda el uzattığıdır. Bu işbirliğinin test edilmesi gerektiğini ve bu konuda üzerine düşen görevleri memnuniyetle yerine getireceği her zaman açıklamasına rağmen bu işbirliğinin maalesef tesis edilemediğini ve istenilen düzeyde gerçekleşmediğini saptamış durumdayız. Özellikle yasalara bağlı ikincil mevzuatlarında yapıma aşamasında ve düzenlenme aşamasında gerçekten kurumlar arası işbirliğine daha fazla ihtiyaç duyulduğu da bir gerçektir. Eğer çalışmalarda yapılacak düzenlemelerde her tarafı memnun edebilecek veya rasyonel düzenlemeler getirecek bir noktaya gelmek istiyorsak bu işbirliğinin kaçınılmaz olduğu bir gerçektir. Sorarsanız ki işbirliği nasıl tesis edilecektir? TÜRMOB açısından bunu saf halde ve iyi niyetle yapabileceğinden başka bir şey yoktur. Gerektiği biçimde bunun yapıldığına da hepimiz şahidiz. Israrla meslek örgütünün ve onun temel unsurlarına odaların yapmış olduğu çalışmaların görmezlikten gelindiğini müşahade ediyoruz. Son altı yılda Türkiye genelinde yapılan eğitim çalışmaları veya tüm iyi niyetle uzatılan elin göze görünmeyişi karşısında artık yapacak hiçbir şeyin kalmadığına inanıyoruz. Yapılacak tek şey, acı bir tebessümle olayı izlemektir. Ama acı tebessümden ilgili arkadaşlarımızın ne mana çıkaracağını bilemiyoruz. Ama kurumlar arası işbirliğiyle ilişkili sunumu olan arkadaşlarımız bu noktaya gelmelerinde kendi kişisel görüşlerinin dışında başka görüşün etkisi altında olabiliyorlarsa buna bir şey diyemem. Eminim ki ülkemizi yöneten tüm siyasi otoritenin de böyle bir işbirliği talebi karşısında uzatılan elin geri itilmesinin hoş karşılanmayacağı konusunda son derece eminim. Özellikle bu konuda arkadaşlarımızın ve odalarımızın çok daha pozitif düşüncelerine ihtiyacı olduğuna inanıyoruz.

Yine sempozyumda ulaşılan sonuçlardan bir tanesi de panel esnasında çok konuşulmuştur. Denetimin kapsamının genişletilmesi veya azaltılması konusunda olmuştur. Evet, Kamu Gözetimi Kurumu Türkiye'deki denetim faaliyetlerinin kontrol amacıyla kurulmuştur. Yapılan denetimin kalitesinin nasıl olacağı konusunda, kalitesinin yükseltileceği konusunda kurulmuştur. Eğer Korkut Bey'in söylediği gibi eğer denetim alanını biz bu kadar daraltacaksak Kamu Gözetimi Kurumu kamu kurumudur. Yıllık bütçesi bu sene için altmış milyon lira, belki seneye yüz milyon lira olacak. Devletin kaynaklarının hangi amacı tahsis edildiğinin hesabının verilmesi gerekiyor. Eğer Kamu Gözetimi Kurumunun kontrol edeceği ülkemizde kontrol edeceği yer 2610 mükellefle sınırlanacaksa Kamu Gözetimi Kurumu yüz milyon lira kamu kaynağını sadece ihdas edeceği müsteşarlık makamını, genel müdürlük makamını doldurmak için mi kullanacak. Toplumda herkesin bir liranın hesabını vermek konusunda inim inim inletilirken, böyle bir devlet kaynağının hiçbir amaca hizmet etmeden boşa gitmesini kimin gönlü razı olabilir? (Alkışlar) Ancak ben hiçbir siyasi görüşe hizmet veren kişi değilim. On

sekiz yıldır da bu meslek örgütünde görev yapmaktayım. Ben yaptığım her işte akıl danışan, defalarca randevu isteyen, kurullara davet eden, daveti icabet gör-meyen kuruluş olarak anılmak beni son derece rahatsız ediyor. Gerekiyorsa Korkut'un dediği gibi bu problemin ilgili sorumlularına aktarılmasından yanayım. Bu problemin siyasi ise siyasi kanada, medya ise medyaya, neyse bunu şika-yet edelim. Bu konuda da ne yapmamız gerekiyorsa yapalım. Gerçekten hem devletimiz için örgütleneceksiniz, iddialı bir kurum kuracaksınız ve bunu sınır-layacaksınız ve bu çelişkinin hesabını da vereceksiniz! Veyahut da kamunun vicdanını rahatlatır bir açıklama yapacaksınız. Yoksa ben yaptım yanıma kâr kaldı diyenlerden olmaması gerekir veya böyle olmamalı diye düşünüyorum.

Yine ortak bir kanaat bu sempozyum sonucunda şu: Kanunlarda belli baskı gruplarının etkisinde kalarak tekniği bilmeyen bir görüş oluşmuştur ki bu da ta-mamen doğru bir şeydir. Gerçekten de bizim ülkemizde kanunun ne kadar çok zor çıktığını bildiğimiz halde çeşitli baskı gruplarına teslim oluyoruz. İşte orada benim bürokrat arkadaşlarıma veya bunun bir şekilde karar verme sürecinde bulunan arkadaşlarımız nasıl bu konuda direnç gösteriyorlarsa, o baskı grup-larına da o direnci gösterebilirler. Biz de o samimiyeti görelim. O zaman belki o zaman sözümüz olmayacaktır diye düşünüyorum.

Yine çok iyi niyetli bir beklentimiz var. Bu da bir an önce Maliye Bakanlığının Vergi Usul Kanunundan aldığı yetkiye dayanarak muhasebe uygulamalarına yer verme konusundaki, muhasebe sistemimizin genel tebliğinin ne olacağı konu-sunda bir an önce görüşünü bildirmesi gerekiyor. Biz görüşlere saygılıyız. Nasıl olsa öyle de yapılacaktır çünkü zaten sizin yetkinizin yerini almak diye bir şey söz konusu değil. Ben yaptım sen yaptım değil ama ne yapacağımızı lütfen söy-leyin ki biz de önümüzü görelim. Yıl sonu geliyor artık neye göre hesaplarımızı geliştireceğiz, hangi hesap planı tahakkuk olacak veya başka birisi mi olacak? Neye karar verilerse versinler, ikincil mevzuat yapıcılarımız bunun bir an önce sonuçlanması meslek örgütünün önemli beklentilerinden bir tanesi haline gel-miştir.

Bir diğer konu: Samsun'daki toplantıda da söylemiştim. Bizler serbest mali müşavirler topluluğuyuz ve bu mesleğin sahipleriyiz. Denetim mesleği diye bir mesleğin aynı şekilde sertifikalanmasına ilişkin, ufak tefek istisnaların dışında ciddi anlamda ciddi ülkelerde bir örnek bulurlarsa söylesinler. Yoksa lütfen söy-lemesinler. Gerçekten bu rekabet getiriyor. Arkasında hangi düşüncenin yattı-ğını bilmiyorum ama denetçi mesleği gibi bir meslek yaratma gayreti içerisinde olanlara sesleniyorum. Burada amacınız nedir? Asıl meslek serbest muhasebe-ci mali müşavirdir. Denetçilik çok mühimdir. Denetçilik adı üzerinde ne sınavla ne başka bir şeyle hemen alınabilecek bir özellik değildir. Denetçilik ciddi an-lamda meslek içinde kazanılabilecek bir uzmanlıktır. Her şey mali müşavirlik üzerine inşa edilmiştir ve Mali müşavirlik bir uzmanlık alanıdır. Gerek akademis-yen arkadaşlarımdan gerekse bu meslekteki arkadaşlarımdan rica ediyorum,

ne olursunuz denetim mesleğini ifade ederken önemini bilelim. (Alkışlar) Bütün mali müşavir arkadaşlarımız da denetim yapacaktır. Bu konuda uzmanlaşacaklardır. Yönetim muhasebesi konusunda da uzmanlaşacaktır. Buna bir itirazımız olmaması gerekiyor.

Bir diğer konu: Sempozyumda sunumda bulunan arkadaşlarımıza hepsinin şahsında teşekkürü bir borç biliyorum. Kurumlarını temsil eden arkadaşlarımız gerçekten en büyük fedakârlıklarda bulunmuşlardır. Arkadaşlarımız aynı zamanda eleştirilere de katlanmak zorunda kalıyorlar. Bu olgunluklarından dolayı da hoşgörülerine sığınıyorum. Benim sözüm arkadaşların şahsına kesinlikle değil kastım ve haddim de olamaz. Burada kurumlarını temsil eden arkadaşlarım aynı zamanda benim bireysel arkadaşlarımdır, senli benli konuştuğum arkadaşlarımdır. Ancak on sekiz yıllık tecrübeme dayanarak bir şey daha söylemek istiyorum. Bizim grubumuz her zaman en üst düzeyde bu işi layıkıyla yapacak insanlar tarafından temsil edilmiştir. Onursal başkanlarımız buradadır, oda başkanlarımız buradadır. Bizler en azından açılış aşamasında bile ilgili kuruluşlarımızdan en üst düzeyde katılım bekliyoruz. Bu katılımın gerçekleşmemesinin nedenini gerçekten ben de çok merak ediyorum. Bu konuda eğer kapanış bildirisi olarak bir misal verebildiysek bu konuda da mutlu olacağımı ifade etmek isterim. Kaldı ki her yere böyle defne yaprağı ile barış çubuklarıyla davetlere icabet görülmeyişi emin olun özellikle bu siyaseti bu meslekte hiç istemediğimizdir. İl bazında hepimiz çeşitli etkinliklere katılıyoruz, takip ediyoruz, en üst düzeyde katılım olmadıktan sonra, yukarıdaki siyasi iktidar ilgili siyasinin gırtlığını sıkıyor ne yaparsanız. Ama nedense bize gelince arkadaşlar anormal derecede cesaretli oluyorlar. Eminim siyasi iktidar bunun böyle olduğunu bir bilse iyice üzülür. Ne diyeceğini ben de çok merak ediyorum.

İki alıntı ile sözlerimi bağlamak istiyorum. Birincisi, Ankara Odası Başkanı Sayın Mehmet Koç'un konuşmasından bir kısım almak istiyorum. "Aslında 6102 sayılı yeni TTK ile her şey düzelmemiştir. Yeni kanunla ülkemizdeki ticari işletmeler açısından uluslararası finansal raporlama standartlarıyla uyumlu, Türkiye muhasebe standartları ve KOBİ'ler içinde KOBİ TFRS uygulamasına geçilecektir ve tüm sermaye şirketlerinde bağımsız denetim zorunlu olacaktır. Yıllardan beri dillendirdiğimiz gerekli odaklı muhasebeden vazgeçilerek toplumsal kesimlere doğru finansal bilgiyi aktarmayı hedefleyen gerçekçi yatırım yapılabilir durumu gösteren, finansal raporlamaya dayalı muhasebeye geçmek istiyoruz. Bağımsız denetimle de bunun güvencesi ortaya çıkacaktır." Yine Sayın Genel Başkanımız Sayın Nail Sanlı'nın bu konuda bir cümlesi var. Kendisi "Denetimi yapılmayacak TFRS'ye uyumlu mali tablo düzenlenmesinin meslek mensubuna nispetten başka bir ifadesi var mı?!" diyor. İşte bu noktaya gelmemizin nedenlerinden biri de çok iyi ve doğru yapılması konusunda da ilgili her tarafın sorumluluğu olduğuna inanıyoruz. Bu konuda ilgili tarafları bütün sorumluluklarını bilmelerini istiyoruz.

Son sözüm kamu bürokrasisinde yer alan değerli arkadaşlarıma. Kesinlikle bu sözlerim tekrar tekrar söylüyorum kişisel hedef alınmış sözler değildir. Bu sözlerim hepimizdir ve bu sözlerim bir saptamamın da bir sonucudur. Kamuda görev alan arkadaşlarımız o kuruma duydukları aidiyet duygusuyla hareket etmeleri onları üzer. Bu konuda hiçbir tartışma söz konusu olamaz. Hareket duygusuyla bir görev yapılmazsa zaten o görevdeki göreviniz ve veriminiz tartışılır hale gelir. Ancak aidiyet duygusuyla hareket ettiğimiz zaman istemeyerek de olsa günümüz gerçeklerinden ve objektiflikten uzaklaşarak kararlar alabilirsiniz. Bu da doğal bir sonuçtur. Ancak benim sizden bir ricam olacak. Bu arkadaşlarım ki önceden de bu arkadaşlarımız vardı, onlar şu anda bu tarafta duruyorlar, içimizdedirler. Şimdi de masanın bu tarafındalar ve bu arkadaşlarımız yakın bir gelecekte daha başarılı işler yapmak için yine aramıza geçecekler. Bu doğal bir sonuç, bu bir kader. Ama bu arkadaşlarımdan ricam şudur: Nasıl ki, şimdiki işgal ettiğiniz görevlerdeki hissettiğiniz aidiyet duygusunu, ne olursunuz bu görevler bittikten sonra geri katılacağınız esas mesleki kuruluşunuz için de şimdiden düşünün. Bu eminim ki hepimiz için hayırlı olacaktır ve dahası da hiç kimse sanmasın ki hepimiz AB uygulamalarından söz ederken AB'deki tüm düzenlemelerin sivil toplum örgütlerine, meslek kuruluşlarına ciddi anlamda yetki devrini sunduğu halde, bu gerçektir. Bizde de bu yetki devrinin verilmesi konusunda aşırı bir muhafazakarlık gösterildiğini saptamış oluyoruz. Bu muhafazakarlığın bedelinin subjektif nedenlere dayandığını çok iyi biliyoruz. Onlar yapamaz, bunlar yapamaz, onlar yaparsa sulandırır... Hiç kimsenin haddi değildir bu. O yetkiyi kullanacakların da en az onlar kadar ehil olduğuna inanıyorum. Dokuzuncu sempozyumda tekrar buluşmak dileğiyle hepinize saygılar sunuyorum. (Alkışlar)

OTURUM BAŞKANI – Teşekkür ederiz efendim.

Şimdi Sayın Başkanımız sempozyum kapanış yapacaklardır.

Buyurun Sayın Başkanım.

MEHMET KOÇ (Ankara Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası Başkanı) – Değerli katılımcılar, değerli hocalarım, kamu kurum ve kuruluşlarının değerli temsilcileri, sevgili meslektaşlarım; üç gün boyunca gerçekten başka aktiviteleri de yapabilecekken bu salonda ayrılmadınız. Ben mesleğinize bu denli önem vermiş olmanızdan dolayı hepinizi kutluyorum.

Aslında bu sempozyumda şöyle de bir sonuç çıktı: Böylesi bir geçiş dönemi süresi içerisinde muhasebe uygulamalarının taraflarıyla diyalog ortamının ne kadar önemli olduğu ortaya çıktı. Biz Sağlık Bakanlığı sağlık politikalarında bizi dikkate alsın demiyoruz ya da Şehircilik Bakanlığı imar mevzuatında bizim söylediklerimizi dikkate alsın demiyoruz. Ama muhasebe uygulamalarında ve vergi uygulamaları, ekonominin kaydını tutan, raporlayan, bağımsız denetim yapan uygulayıcılarla mutlaka yapıcı bir diyalog organı içerisinde bulunması gerekir diye düşünüyoruz.

Bir üzüntümü sizlerle paylaşmak istiyorum. Bu sempozyumda aslında eksik olan taraf Gelir İdaresi idi. Aylarca Gelir İdaresini davet etmiş olmamıza rağmen ne yazık ki olumlu bir yanıt bulamadık. Biz istiyoruz ki bizler uygulayıcı isek düzenlemeler yapılmadan önce mutlaka 89 bin kişilik bir örgütlenmeyle bu platformlarda uygulanabilir bir düzenlemenin çıkması noktasında bu tartışmalar içerisinde olmamız gerekiyor. Biz her zaman yapıcı bir diyalog ortamının ihdas edilmesi noktasında elimizden gelen azami çaba gösteriyoruz. Çok takdir ediyorum Türk Ticaret Kanununun ilk hazırlık döneminde 2003 yılına denk geliyor ki 2003 yılından bugüne kadar Gümrük ve Ticaret Bakanlığı İç Ticaret Genel Müdürlüğü ile çok sağlıklı diyaloglarımız oldu ve halen de devam ediyor. Davet ettik, sağ olsunlar, kendilerine çok teşekkür ediyoruz Sayın Genel Müdürümüz geldi. Özellikle sizlerin merakla beklediği ikincil düzenlemeler noktasında açıklamalarda bulundu. Daire Başkanımız çok ciddi bir şekilde sonuna kadar oturumları izledi çünkü yapılacak düzenlemeler noktasında burada çıkan sonuçları kurumuna taşıyarak daha sağlıklı bir düzenleme yapma noktasında buradaki görüşleri alıyorlar.

Ben sözlerimi fazla uzatmak istemiyorum. Ben tekrar hepinize çok teşekkür ediyorum. Bu sempozyumdaki sunumları birleştirerek sizlere ulaştırmıştık. Ancak çok kısa bir süre içerisinde hem kitap haline dönüştürerek hem de elektronik ortamda siz değerli katılımcılara bunları ileteceğiz ve sempozyum tutanaklarının deşifresini sizlere ileteceğiz. Dokuzuncu sempozyumda buluşmak üzere hepinize saygılarımı sunuyorum, çok teşekkür ediyorum. Sağlıklı bir şekilde evlerinize dönmenizi dileyerek tekrar Ankara Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası adına minnet ve şükranlarımı sunarak bundan sonraki etkinliklerde buluşmak üzere diyorum. (Alkışlar)

OTURUM BAŞKANI – Sayın Ankara Odamız Başkanı Mehmet Koç’a çok teşekkür ederiz.

Sayın katılımcılar, sempozyumumuz burada sona ermiştir. Tüm katılımcılara ve sunumda bulunan panelistlere çok teşekkür ederiz. Sevgi ve saygılarımızı sunarız.

(Plaket töreni yapıldı)

