



Amortismanlar ve Tükenme Payları

- II -

Hazırlayan
İbrahim CÜREBAL
Vergi Denetmen Yardımcısı

3.KISIM ALACAKLARDA VE SERMAYEDE AMORTİSMAN

1.BÖLÜM DEĞERSİZ ALACAKLAR

1.1.GİRİŞ

Vergi Usul Kanunu'nun 322.maddesinde belirtildiği üzere; kazai bir hükme veya kanaat verici bir vesikaya göre tahsiline imkan kalmayan alacaklar değersiz alacaktır.

Herhangi bir alacağın değersiz hale gelmesini kabul edebilmek için;

* Yargı kararına göre alacağın tahsil edilemez duruma geldiğinin belgelenmesi,

* Veya alacaktan vazgeçildiğini gösteren kanaat verici bir belgenin bulunması gerekmektedir.

Değerini kaybetmiş alacaklar, vergi hukukundaki deyimiyle değersiz alacaklar, tahsil imkanı bulunmayan, değerini tamamen kaybetmiş nitelikteki senetli ve senetsiz alacaklardır.

Değersiz alacaklar, bu mahiyete girdikleri tarihte tasarruf değerlerini kaybederler ve mukayyet kıymetleriyle zarara geçirilerek yok edilirler.

Değersiz alacakların zarar kaydı;

* Bilanço veya işletme hesabı esasında defter tutan tüccarlar,

* Bilanço veya zirai işletme hesabı esasında defter tutan çiftçilerde uygulanır.

İşletme ve zirai işletme hesabı esasında değersiz alacaklar gider yazılır.

1.2.Değersiz Alacak Uygulamasının Koşulları

Herhangi bir alacağın değersiz alacak haline geldiğinin kabul edilmesi için aşağıdaki koşulların gerçekleşmesi gerekir.

1.2.1.Alacak, İş Ve İşletme İle İlgili Olmalıdır.

Alacak, işletmenin normal ve mutat olarak yaptığı faaliyetleri sonucunda doğmalı ve işletme kârının oluşumuna etkide bulunmuş olmalıdır. İşletme sahibinin kendisi için tahsil edilemeyecek duruma düşen alacağın doğrudan veya karşılık ayrılması suretiyle zarar yazılması mümkün değildir.

Alacak, hatır senedi ve genel olarak kefaleten doğan alacaklardan olmamalıdır. Her iki alacak da ticari faaliyetin normal icaplarının bir sonucu kabul edilmemektedir.

1.2.2.Alacak, Ticari Ve Zirai Kazancın Elde Edilmesi Ve Devam Ettirilmesi İle İlgili Olmalıdır.

Yasa metninde açıkça ifade edilmemiş olmakla birlikte, bir alacağın değersiz alacak sayılarak zarar yazılabilmesi için, ticari ve zirai kazancın elde edilmesi ve devam ettirilmesi ile ilgili olması gerekmektedir.

Değersiz alacağın bir önceki aşması olan şüpheli alacaklar için VUK'nun 323.maddesinde "Ticari ve zirai kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesiyle ilgili olmak şartıyla" hükmüne yer verilmek suretiyle bu açıkça ifade edilmiştir.

1.2.3.Kazai Bir Hükme Veya Kanaat Verici Bir Belgeye Göre Alacağın Tahsiline Olarak Kalmamalıdır.

Kazai bir hüküm ve kanaat verici belge konusunda kanunda açık bir belirleme bulunmamaktadır.

Maliye Bakanlığı'nın uygulamaya yön veren muktezaları ve Danıştay'ın devamlılık gösteren içtihat ve kararlarından esinlenerek uygulamada bir alacağın değersiz alacak sıfatını kazanabilmesi için kanaat verici vesika sayılan belgelere aşağıdaki örnekleri verebiliriz.

* Alacaktan vazgeçildiğine dair konkordato anlaşması,

* Mahkeme huzurunda, alacaktan vazgeçildiğine ilişkin olarak düzenlenmiş belgeler,

* Borçlunun, ülkeyi dönmek üzere terk ettiğini belirten gazeteler ve bunu doğrulayan resmi makam belgeleri (Örneğin; yabancı bir ülkeye kaçma, sığınma gibi)

* Borçlunun gaibliğine ilişkin mahkeme kararı ve buna bağlı olarak herhangi bir mal varlığının bulunmadığına dair resmi makam belgesi,

* Borçlunun herhangi bir mal varlığı bırakmadan ölümü ve mirasçılarının da mirası reddettiklerine dair resmi belgeler,

* Borçlunun, alacaklı tarafından açılan davayı kazandığına dair mahkeme kararı,

* Borçlunun, dolandırıcılıktan mahkum olması ve herhangi bir mal varlığının bulunmadığını belgeleyen resmi evrak ve diğerleri....

Kanaat verici nitelikte belge sayılanlar konusunda uygulamada görüş birliğine varılmış olanlar ise,

* Medeni Kanunun 31.maddesi ve izleyen maddelerine göre mahkemelerce borçlu hakkında verilen "gaiblik kararı"

* Borçlunun adresinin saptanamaması nedeniyle icra takibat dosyasının işleminden kaldırıldığını gösteren "icra memurluğu yazısı"

* Borçlunun ölümünü ve mirasçılarının bulunmadığını kanıtlayan "resmi soruşturma belgesi"

* Borçlunun ölümü ve mirasçılar adına Sulh Mahkemesince verilmiş bulunan "mirası red kararı"

* Ticaret Mahkemesi'nce borçlu hakkında verilmiş ve ilgili masa tarafından tasfiyeye tabi tutulmuş bulunan "iflas kararı"

Sözü edilen belgelerle tevsik edilen değersiz olacak daha önce şüpheli alacak durumuna düşmüşse ve bu nedenle şüpheli alacak karşılığı ayrılmak suretiyle kâr - zarar hesabının borcuna kayıt edilmişse, şüpheli hale geldiği tarihte, karşılık hesabının iptal edilerek doğrudan zarar olarak kayıtlara tekrar yazılması gerekmektedir. Şüpheli alacak hesabının kapatılması sırasında daha önce kayıtlara zarar olarak intikal ettirilen tutarı bu defa kâr olarak kabul

edilecek, buna karşılık alacak değersiz hale geldiğinden doğrudan karşılık ayırmadan giderleştirilecektir.

1.2.4. Alacak,Bilanço Veya İşletme Hesabı Esasında Defter Tutan İşletmelere Ait Olmalıdır.

THP'nda değersiz alacak için tahsis edilmiş bir hesap yoktur. Gider/Zarar yazılacak tutar alacağın mukayyet değeridir. Alacak değersiz hale geldiği dönemde gider yazılır. Aksi halde sonraki yıllarda dikkate alınmaz.

Bilanço usulüne göre defter tutan mükellefler değersiz hale gelen alacaklarını, alacağın değersiz hale geldiği yıl mukayyet değeri ile yani muhasebe kayıtlarında görülen değer üzerinden zarar yazarlar.

İşletme usulüne göre defter tutan mükellefler ise, değersiz hale gelen alacaklarını gider yazmak suretiyle hasılatlarından düşebilirler.

Hatır senetleri ile kefaletten doğan ve ödünç verilen alacaklarda değersiz alacak olmaz. Değersiz alacak için alacağın önceden gelir olarak kaydedilmiş olması gerekir.

1.3. DEĞERSİZ ALACAKLAR UYGULAMASINA İLİŞKİN ÖZEL DURUMLAR

1.3.1.Aciz Vesikasının Kanaat Verici Vesika Olarak Kabul Edilip Edilmeyeceği

Aciz vesikası, "icra takibi halinde borçlunun haczedilen bütün mallarının satışı sonucu, alacaklıların alacaklarının tamamına kavuşamaması halinde alamadıkları kısmı için kendilerine verilen belge; borçlunun haczi olanaklı hiçbir malı bulunmaması durumunda tutulan tutanak" olarak tanımlanmaktadır.

Aciz vesikası bir alacağın değersiz hale gelmesi için yeterli bir belge değildir. Zira, alacak borçlunun durumu düzeldiği anda ödenecektir. Aciz vesikasına bağlanan alacaklar, zamanaşımına da uğramayacaktır. Bu nedenle, borçlu hakkında yapılan takibatın, aciz vesikasına bağlanmış olması ancak karşılık ayırmak suretiyle zarar yazma imkanını verir. Değersiz alacak olarak doğrudan zarar veya gider yazmak mümkün değildir.

1.3.2.Değersiz Alacağın Zarar Yazılacağı Dönem

Alacağın, değersiz hale geldiği yıl hesaplarına zarar (veya gider) olarak

yazılması gerekir. İlgili olduğu yılda zarar yazılmayan alacak, sonraki yıllarda dikkate alınmaz.

Örneğin, 2000 yılında mahkeme kararı ile değersiz hale geldiği hükme bağlanan alacağın, mutlaka o yıl hesaplarına intikal ettirilmesi gerekir. Aksi halde, amortismanın ilgili olduğu yılda dikkate alınacağı prensibi karşısında, sonraki yıllarda matrahtan indirilemez.

1.3.3. Değersiz Alacağın Zarar/Gider Olarak Kaydedilmesinden Sonra Tahsil Edilmesi

Değersiz hale gelen bir alacak, mükellef tarafından zarar (veya gider) olarak kayıtlara intikal ettirildikten sonra, kısmen veya tamamen tahsil edilirse, bilanço esasına göre defter tutan mükellefler tarafından bu tahsilat kar-zarar hesabına kâr olarak; işletme hesabına göre defter tutan mükellefler tarafından ise işletme defterine hasılat olarak kaydedilmelidir.

1.4. DEĞERSİZ ALACAK UYGULAMALARINA İLİŞKİN MUHASEBE KAYITLARI

Örnek:1999 yılında (X) işletmesi (Y) işletmesinden olan 1 milyar TL alacağın 250 milyon TL' sından (Y) işletmesinin ödeme güçlüğü içine düşmesi nedeni ile karşılıklı anlaşarak vazgeçmiştir.

a) Alacaklının Muhasebe Kayıtları

		/	
689 DİĞ.OLAĞANDIŞI GİD.VE ZARAR	250.000.000.-		
120 ALICILAR H.			250.000.000.-
Vazgeçilen alacak kısmının zarar kaydı		/	

Zarar kaydedilen bu tutar dönem sonunda sonuç hesaplarına intikal ettirilir.

b) Borçlunun Muhasebe Kayıtları

		/	
320 SATICILAR	250.000.000.-		
499 DİĞR.ÇEŞİTLİ UZUN VADELİ YABANCI KAYNAKLAR			250.000.000.-
		/	

Alacaklının alacağından vazgeçmesi halinde borçlunun bu tutarı üç yıldan önce kârına ilave etmesi mümkündür. Üç yıllık süre azami süredir.

Kanundaki ifadeye göre karşılık hesabına alınan tutarı dönem zararından mahsup edilecektir. Mahsup edilemeyen kısım kalır ise, 3.yılın sonunda gelir

hesaplarına alınacaktır. Kanundaki 3 yıllık süreyi hesap dönemi olarak kabul etmek gerekir.

Borçlu işletmenin 1999 yılında 200 milyon TL zararlı, 2000 yılında ise 100 milyon TL kârlı olduğunu kabul edelim.

(Y)İşletmesinin bu durumda 1999 kaydı şöyle olacaktır.

31.12.1999	
499 DİĞR.ÇEŞİTLİ UZUN VADELİ YABANCI KAYNAKLAR	250.000.000.-
591 DÖNEM NET ZARARI	250.000.000.-
/	

İşletme, gelir yazmak suretiyle mahsup işlemi yararsa;

499 DİĞR.ÇEŞİTLİ UZUN VADELİ YABANCI KAYNAKLAR	200.000.000.-
679 OLAĞANDIŞI GELİR VE KÂRLAR	200.000.000.-
/	
679 OLAĞANDIŞI GELİR VE KÂRLAR	200.000.000.-
690 DÖNEM KÂRI VEYA ZARARI	200.000.000.-
/	

Örnekte yer alan işletme 1999 yılındaki zararının 200 milyon TL lık kısmını vazgeçilen borcundan karşılayacaktır. Dolayısıyla 1999 yılında zarar beyan etmeyecektir.

İşletme 2000 yılında kârlı olduğundan kalan 50 milyon TL'sını pasifte bekletebilecektir. 2001 yılında işletme kârı veya zararı olsun mahsup edilemeyen 50 milyon TL'sını gelir kaydedecektir.

2.BÖLÜM

ŞÜPHELİ ALACAKLAR

213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 323.maddesine göre ticari ve zirai kazanç elde edilmesi ve devam ettirilebilmesi ile ilgili olmak koşuluyla, bazı alacaklar şüpheli alacak sayılmaktadır.

1.1.ŞÜPHELİ ALACAK KARŞILIĞI AYIRMANIN ŞARTLARI

- * Alacak tahakkuk etmiş olmalıdır,
- * Bilanço usulüne göre defter tutulmalıdır.

* Alacak, Ticari ve Zirai kazancın elde edilmesi ve devam ettirilmesi ile ilgili olmalıdır.

* Alacak şüpheli hale gelmiş olmalıdır.

* Alacağın dava veya icra safhasında bulunması,

* Yapılan protestoya veya yazı ile bir defadan fazla işlenilmesine rağmen borçlu tarafından ödenmemiş bulunan dava ve icra takibine değmeyecek de-recede küçük alacak olması,

* Alacağın teminatlı olmaması,

* Şüpheli alacak karşılığının bilançoda gösterilmesi,

* Şüpheli alacak karşılığının, alacağın şüpheli hale geldiği dönemde ayrılması,

* Şüpheli alacak için karşılık ayrılmadan zarar yazılmamalıdır.

1.2.ŞÜPHELİ ALACAK UYGULAMASINDA ÖZEL DURUMLAR

1.2.1.Şüpheli Alacakların Değerlemesi

Şüpheli alacak karşılığı ayırma olanağının sadece ticari ve zirai işletmelere tanınmış olmasının nedeni, sözü edilen kazançlarda "tahakkuk esası'nın geçerli olmasıdır.

Şüpheli alacakları düzenleyen 323.maddede "şüpheli alacaklar için değerlendirme gününün tasarruf değerine göre pasifte karşılık ayrılabilir." Hükmü bulunmaktadır. Tasarruf değeri Vergi Usul Kanununun 264.maddesinde "bir iktisadi kıymetin değerlendirme gününde sahibi için arzettiği gerçek değer" olarak tanımlanmıştır. Ancak, gerçek değere ilişkin bir tanım ve objektif ölçü ise bulunmamaktadır.

1.2.2.Diğer Bir Durum, Tahsil Edilemeyen Alacağın Bir Kısımının Katma Değer Vergisinden Oluşmasıdır.

Katma Değer Vergisi daha önce hasılat hesaplarına intikal ettirilmediğinden şüpheli alacak karşılığı katma değer vergisine isabet eden kısım için ayrılamaz.

1.2.3.Aciz Vesikasına Bağlı Alacaklar

Aciz vesikasına bağlı alacaklar doğrudan gider yazılamaz. Ancak karşılık yoluyla gider yazılır.

1.2.4.Alacaklıların Alacağın Belli Bir Yüzdesinden Konkordato İle Vazgeçmesi

Alacaklıların alacağın belli bir yüzdesinden vazgeçecekleri şekildeki konkordato anlaşmalarında vazgeçilen kısım, alacaklısı için değersiz alacak, borçlusu için ise vazgeçilen alacak hükmündedir.

1.3.KARŞILIK AYIRMA İŞLEMİNİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

ÖRNEK: (X) A.Ş. 6.000.000.000.-TL lık senede bağlı alacağını vadesinde tahsil edememiş, 25.10.1999 tarihinde icra takibine başlamıştır. 31.12.1999 tarihi itibarıyla icra takibi devam etmektedir.

31.12.1999	
128 ŞÜPHELİ TİCARİ ALACAKLAR H.	6.000.000.000.-
121 ALACAK SENETLERİ H.	6.000.000.000.-
31.12.1999	
654 KARŞILIK GİDERLERİ H.	6.000.000.000.-
129 ŞÜPHELİ TİC.ALACAKLAR KÂR H.	6.000.000.000.-
31.12.1999	
690 DÖNEM K/Z H.	6.000.000.000.-
654 KARŞILIK GİDERLERİ H.	6.000.000.000.-

02.08.2000 tarihinde icra takibi sonuçlanmış ve (X) A.Ş. nin 6.000.000.000.- TL' lık alacağı firmaya ödenmiştir.

02.08.2000	
100 KASA HESABI	6.000.000.000.-
128 ŞÜPHELİ TİC.ALACAKLAR H.	6.000.000.000.-
02.08.2000	
129 ŞÜPHELİ TİC.AL.KÂR H.	6.000.000.000.-
644 KONUSU KALMAYAN KARŞILIK H.	6.000.000.000.-
31.12.2000	
644 KONUSU KALMAYAN KARŞILIK H.	6.000.000.000.-
690 DÖNEM K/Z H.	6.000.000.000.-

3.BÖLÜM

VAZGEÇİLEN ALACAKLAR

1.1.GİRİŞ

Vergi Usul Kanunu'nun 324.maddesine göre,

* konkordato veya

* sulh yoluyla alınmasından vazgeçilen alacaklar borçlunun defterinde özel bir karşılık hesabında gösterilir.

Alacaktan vazgeçildiği yılın sonundan başlayarak üç yıl içinde zararla itfa edilmediği takdirde kâr hesabına aktarılır.

Vazgeçilen alacak için karşılık ayrılması suretiyle oluşan kârın, mükellefin zararına mahsubunda dikkat edilmesi gereken husus; bu hakkın mükellefin ileriye dönük olarak oluşacak zararlarına mahsup edilmek üzere tanınmış olduğudur.

* Vazgeçilen alacaktan, bekleme süresi içinde geçmiş yıl zararı mahsup edilemez.

Vazgeçilen alacakların, borçlu yönünden kâra alınması bakımından, bekleme süresi üç yıl olmakla beraber, daha önce işin terki, ölüm ve kurumlarda devir halinde, terk, ölüm veya devir tarihinde söz konusu ödenmeyen borç karşılığı, kâr hesabına aktarılır.

Ayrıca, vazgeçilen alacağın belgeli olması gerekir.

1.2. VAZGEÇİLEN ALACAK UYGULAMASINA İLİŞKİN MUHASEBE KAYITLARI

Alacaklının vazgeçtiği alacak, kendisi için değersiz bir alacak hükmünde olup, bunun normal alacaklardan çıkartılarak zarar yazılması gerekir.

Vazgeçilen alacaklar için borçlunun yapacağı muhasebe kayıtları Tek Düzen Hesap Planına göre aşağıdaki gibidir.

ÖRNEK : 1999 takvim yılında (Y) A.Ş. (Z) A.Ş. ye olan 25.000.000.000.-TL lik borcunu ödemediye düşmüş, kalan kısmın ödenmesi şartıyla 10.000.000.000.-TL lik kısmı, aralarında noter aracılığıyla yaptıkları anlaşma çerçevesinde ortadan kaldırılmıştır. Borçlu (Y) A.Ş. nin yapacağı kayıt şu şekildedir:

320 SATICILAR	10.000.000.000.-TL
---------------	--------------------

546 VAZGEÇİLEN ALACAKLAR KARŞILIĞI H.	10.000.000.000.-
---------------------------------------	------------------

(Y) A.Ş. nin 2000 takvim yılı 12.000.000.000.-TL zararlar sonuçlanmıştır. Bu durumda söz konusu firmanın yapacağı yevmiye kaydı aşağıdaki gibidir.

546 VAZGEÇİLEN ALACAKLAR KARŞILIĞI	10.000.000.000.-
------------------------------------	------------------

690 DÖNEM K/Z HESABI	10.000.000.000.-
----------------------	------------------

ÖRNEK: Can A.Ş. 01.05.1999 vadeli 500.000.000.-TL lık alacak senedini, alacaklısı bulunduğu Lale Ltd. Şti.'den vadesi geçtiği halde tahsil edememiştir. 10.05.1999 tarihinde anlaşmaya varılarak sulh yoluyla bu alacaktan vazgeçilmiştir.

a) Alacaklı Can A.Ş. nin yapacağı yevmiye kaydı aşağıdaki gibidir.

10.05.1999

689 DİĞER OLAĞANDIŞI GİDER VE ZARARLAR	500.000.000.-
--	---------------

(-Vazgeçilen Alacak zararı)

121 ALACAK SENETLERİ	500.000.000.-
----------------------	---------------

Senetli Alacaktan Sulh Yoluyla Vazgeçilmesi

Dönem sonunda yapılacak kayıtlar 689. DİĞER OLAĞANDIŞI GİDER VE ZARARLAR HESABI, 690 DÖNEM KÂRI VE ZARARI HESABINA aktarılır.

31.12.1999

690 DÖNEM K/Z H.	500.000.000.-
------------------	---------------

689 DİĞER OLAĞANDIŞI GİD.VE ZARARLAR	500.000.000.-
--------------------------------------	---------------

Borçlu, vazgeçilen alacak tutarını özel bir fon hesabında izleyecektir. Ancak hangi hesapta izleyeceği T.H.P. ve Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğlerinde açıkça belirtilmemiştir.

Vazgeçilen alacaklar, borçlusu için özel bir fon mahiyetindedir. Ayrıca zarara mahsup edilecek olması, pasifte bekletilmesi nedeniyle de bir kâr yedeğidir. Bu nedenle 54 Kâr Yedekleri Hesabı altında 549 Özel Fonlar Hesabı altında izlenmesi isabetli olacaktır.

b) Buna göre borçlu tarafından yapılacak yevmiye kayıtları aşağıdaki gibidir.

	10.05.1999	
321 BORÇ SENETLERİ	500.000.000.-	
549 ÖZEL FONLAR		500.000.000.-
-Vazgeçilen Borçlar Fon Karşılığı Hesabı		
	/	

Mükellef kurum 1999 hesap dönemini kârla kapatmış olsun, Ancak 2000 yılında 300.000.000.-TL lık bir zararın oluştuğu ve fona mahsup edileceği düşünüldüğünde, mahsup kaydı aşağıdaki gibidir.

	31.12.2000	
549 ÖZEL FONLAR	300.000.000.-	
-Vazgeçilen Borçlar Fon Karşılığı		
690 DÖNEM K/Z		300.000.000.-
	/	

İlk kez 1999 yılında ayrılan fonun itfa süresi 2001 yılı sonunda bitecektir. Bu üç yıllık bekleme süresi içinde zararlar itfa edilmeyen kısım 2001 yılı kârına eklenerek beyan edilecektir.

	31.12.2001	
549 ÖZEL FONLAR	200.000.000.-	
-Vazgeçilen Borçlar Fon Karşılığı		
690 DÖNEM K/Z		200.000.000.-
Kullanılmayan fon dönem kârına eklenmesi		
	/	

4.BÖLÜM

SERMAYENİN AMORTİSMANI

1.1.GİRİŞ

Vergi Usul Kanunu'nun 325'nci maddesinde "imtiyazlı işletmelerde, tesisatın imtiyaz süresinden sonra bedelsiz olarak Devlete veya Devletçe tensip olunan bir teşekküle veya Belediyeye intikal etmesi imtiyazname gereğinden bulunduğu, imtiyaz mukavelesinde de sermayenin itfası için yıllık belli bir nispet veya miktar ayrılması gösterilmiş olduğu takdirde bu nispet veya miktar üzerinden sermaye itfa olunur." Hükmüne yer verilmiştir.

Bu konu, uygulaması çok istisnai olan ve vergi kanunlarımızda yeterli dü-

zenlemesi olmayan bir konudur. VUK'nun 325.maddesinde "tesisatın amortismanı" diyebileceğimiz sermayenin amortismanı müessesesi düzenlenmiştir.

1.2.SERMAYENİN İTFASI İÇİN GEREKLİ KOŞULLAR

1.2.1.İşletmenin İmtiyazlı Olması

Kamu idarelerince imtiyaz sözleşmesi denilen sözleşmelerle kendilerine bir kamu hizmetinin görülmesi için yetki verilmiş bulunan işletmelere "imtiyazlı işletmeler" denilmektedir ve imtiyazlı işletmeler genellikle şirket şeklindedir.

1.2.2. Tesislerin, İmtiyaz Süresinin Sonunda Kamu İdare Ve Müesseselerine Devredilmesi

İmtiyaz sözleşmelerinde, sözleşmeye konu tesislerin 'hangilerinin devredileceği taahhüt edilmiş ise, ancak o tesisler itfa edilir. Süre sonunda devredileceğine dair açık bir hüküm yoksa, sermaye itfası söz konusu olmaz.

1.2.3.Tesislerin Bedelsiz Olarak Devredilmesi

Sermaye amortismanının esas gerekçesi, belli bir süre sonunda sermayenin, yani tesislerin karşılıksız olarak bırakılmasıdır. Belli bir sürenin sonunda tesisatın bir bedel karşılığında terk edilmesi durumunda, sermaye itfasının bir anlamı kalmaz.

1.2.4.İmtiyaz Sözleşmesinde Sermayenin İtfası İçin Belli Bir Oran Veya Miktarın Gösterilmiş Olması

Sermayenin itfası ile ilgili konuların imtiyaz sözleşmesinde gösterilmiş olması durumunda sermaye itfa olunabilecektir.

Sermayenin miktarı gerek işletme, gerekse devlet için, hizmetin yazılıp yapılmamasında önemli unsurlardan birisidir. Bu nedenle başlangıçta imtiyaz sözleşmesinde bu husus düzenlenmektedir. Her yıl sermayenin itfasının, sözleşmede belirtilen bu oran ve miktar üzerinden yapılması gerekir.

1.3.SERMAYENİN İTFASI HALİNDE SABİT KIYMET AMORTİSMANI

1.3.1.İmtiyaz Süresinin Sonunda İşletmenin Bütün Aktif Ve Pasifiyle Birlikte Kamu İdaresi Ve Müesseselerine İntikal Etmesi

Bu hallerde sermaye amortismanı yapıldığında, işletmenin aktifine dahil amortisman konusu kıymetler için yapılacak işlemler,

* Kullanma ömrü (İtfa süresi) imtiyaz süresinden uzun olanlar için amortisman ayrılmaz.

* Kullanma ömrü, imtiyaz süresinden kısa olan kıymetler için normal şekilde amortisman ayrılır. Bunların, imtiyaz süresinin sona ermesinden önce yenilenmesi gereklidir.

1.3.2.İmtiyaz Süresinin Sonunda Tesislerden Bir Kısımının İntikal Ettiği Haller

Bu durumda, sermaye itfasının şu şekilde yapılması gerekir.

* Sermaye, bedelsiz devredilecek tesislere bağlı olan ve olmayan kısımları itibariyle ikiye ayrılır. Sermayenin sadece bedelsiz devredilecek tesislere bağlı sermaye kısmı itfa edilir.

İmtiyaz süresi sonunda terk edilmeyecek tesisler, normal şekilde itfa olunur.

4.KISIM

AKTİFLEŞTİRİLEN GİDERLERDE AMORTİSMAN

1.BÖLÜM

ÖZEL MALİYET BEDELİ

1.1.GİRİŞ

Özel Maliyet Bedeli "İktisadi faaliyetin icrası için kiralanan gayrimenkullerde kiracı tarafından gayri menkulü genişletmek iktisadi kıymetini sürekli arttırmak amacıyla yapılan değer arttırıcı giderlerle, kiracının işini yürütebilmek için oluşturduğu tesisata ilişkin giderlerdir."

* Kiracı; Gayrimenkul veya gayrimenkul niteliğindeki mal ve hakları belli bir bedel karşılığında kiralamış olan gerçek veya tüzel kişidir. Kiracı ve kiralayanın karşılıklı yükümlülükleri, aralarında yapmış oldukları sözleşme ile belirlenir.

* Gayrimenkulün Maliyetini Arttıran Harcamalar : Kiralanan gayrimenkullere kiracı tarafından yapılan ve normal bakım, tamir ve temizleme giderleri dışında gayrimenkulün kullanma ömrünü uzatan veya normal kullanma dönemlerindeki fonksiyonlarını ve yararını arttıran giderler, değer arttırıcı gider olarak kabul edilip, özel maliyet bedeli olarak aktifleştirilirler.

1.2.ÖZEL MALİYET BEDELİNİN İTFASI

Özel maliyet bedeli olarak değerlendirilen giderler, kira süresine göre eşit

taksitlerle itfa olunur. Özel maliyet bedelinin itfasında yapılan harcamalar in-
şaat edilen veya satın alınan iktisadi kıymetin kullanma ömrüne göre değil,
işletmenin kiralama süresine göre eşit taksitlerle itfa edilecektir.

1.2.1.Kira Süresinin Bir Yıl Olması Durumunda İtfa

Yazılı kira kontratları, genellikle yıllık olmaktadır. Uygulamada, kiracılar
yaptıkları değer arttırıcı giderlerin tutarı ne kadar olursa olsun, kira kontratının
yıllık olması durumunda, tamamını bir defada gider yazmaktadırlar.

1.2.2.Kira Süresinin Belli Olmaması Durumunda İtfa

Kira süresinin belli olmaması durumunda, özel maliyet bedelinin kaç yılda
itfa olunacağı konusunda kanunda yasal bir belirleme bulunmamaktadır.

Maliye Bakanlığı, 55 Seri Numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile
uygulamaya yön vermiştir. İlgili tebliğde, kira süresi belli olmayanların % 20 ile,
kira süresi belli olanların ise kira süresine itfa edileceği belirtilmiştir.

1.2.3.Kira Süresinin Bir Yıllık Sürelerle Devamlı Olarak Uzatılması Du- rumunda İtfa

Bir yıllık sürelerle kiracılık vasfının devamlı olarak uzatıldığı yada uza-
tılacağına karine olduğu durumlarda kira süresinin belirsiz olarak kabul edil-
mesi ve özel maliyet harcamalarının itfasında, genel hükümler uyarınca 5 yıllık
amortisman süresinin uygulanması gerekmektedir.

1.2.4.Kira Süresinin Sonradan Uzaması Durumunda İtfa

Özel Maliyet bedelinin itfasında, aktifleştirilme yılındaki kira süresi esas
alınır, kira süresinin daha sonradan taraflarca uzatılması veya diğer bazı ne-
denlerle uzaması halinde de itfa süresi değişmez.

1.2.5.Uzun Süreli Kiralama Durumunda İtfa

Uzun süreli kiralamalarda, özel maliyet bedelinin itfası için aşağıdaki
esaslara göre işlem yapılabilir. Özel maliyet bedeli, kira süresi ne kadar uzun
olursa olsun, kira süresi içerisinde eşit tutarlarda itfa edilir.

Kiracı tarafından yapılan ve kullanma ömrü kira süresinden az olan tesis
ve ilavelerin itfası da, VUK'nun 272. Ve 327.maddelerine göre, kira süresi
içinde eşit tutarlarda yapılır. Bu tesisler kira süresi dolmadan önce kullanılmaz
hale gelmesi nedeniyle yapılan yenileme giderleri yapıldığı yılda gider yazılır.

1.2.6.Binalara Sonradan İlave Edilen Kalorifer, Asansör Tesisatı Amortismanı

Danıştay içtihatları, binalara sonradan ilave edilen kalorifer, asansör ve benzeri tesislerin bina maliyetinden ayrı olarak aktifleştirilip, bu tesislerle ilgili süre ve nispet üzerinden itfa edilebileceği şeklindedir.

1.2.7.Kiracının,Gayrimenkulü Bir Başkasına Kiralaması Durumunda İtfa

Kiralanan gayrimenkulün herhangi bir şekilde üçüncü bir kişiye kiralanması durumunda, o iktisadi kıymet için yapılan özel maliyet bedeli harcamalarının ilk kiracı tarafından itfa edilmesi gerekir.

1.3.ÖZEL MALİYET BEDELİNİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

ÖRNEK : İktisadi faaliyetlerde kullanılmak üzere kiralanmış bulunan gayrimenkule kiracı tarafından 300.000.000.-TL tutarda değer arttırıcı bir harcama yapılmıştır. Bu harcamalara ilişkin olarak 45.000.000.-TL katma değer vergisi ödenmiştir.

Bu harcamaya ilişkin muhasebe kaydı aşağıdaki gibidir.

		/		
264 ÖZEL MALİYETLER			300.000.000.-	
191 İNDİRİLECEK KDV			45.000.000.-	
100 KASA HESABI				345.000.000.-
		/		

2.BÖLÜM

İLK TESİS VE TAAZZUV GİDERLERİNİN VE PEŞTEMALLIKLARIN İTFAŞI

1.1.GİRİŞ

Bu konudaki yasal düzenlemeler, Vergi Usul Kanunu'nun 282. Ve 326.maddelerinde bulunmaktadır.

VUK'nun 282.maddesinde, kesin bir tanımlama olmamakla birlikte; "kurumun tesis olunması veya yeni bir şubenin açılması veyahut da işlerin devamlı bir surette genişletilmesi için yapılan ve karşılığında maddi bir kıymet iktisap olunmayan giderler bu cümledendir." Hükmü yer almaktadır.

1.2.KURULUŞ VE ÖRGÜTLENME GİDERLERİNİN İTFASI

1.2.1.Kuruluş Ve Örgütlenme Giderlerinin Unsurları

- * Kuruluş ve örgütlenme giderleri ve kuruma ait olmalıdır.
- * Yapılan gider karşılığında, maddi bir kıymet edinilmemelidir.
- * Yapılan giderlerin kuruluş ve örgütlenmeye veya işlerin devamlı olarak genişletilmesine ilişkin olması gerekir.

1.2.2.Kuruluş Ve Örgütlenme Giderleri

İlk tesis ve örgütlenme gideri olarak kabul görmüş bazı gider unsurlarını şöyle sıralayabiliriz.

- * İş ve piyasa araştırma giderleri,
- * Yatırım projesi, fizibilite ve etüt giderleri,
- * Kuruluş ile ilgili seyahat giderleri,
- * Şirket ana sözleşmesinden hazırlanması için yapılan giderler,
- * Kuruluş genel kurul toplantısının gerçekleştirilmesi için yapılan giderler,
- * Mahkeme harçları, bilir kişi ve ekspertiz ücretleri,
- * Tanıtım ve reklam giderleri,
- * Hisse senedi ve tahvil ihraç giderleri,
- * İşçi ve personel eğitim giderleri,
- * Benzeri giderler.

1.2.3.Faaliyetine Devam Etmekte Olan İşletmelerde Kuruluş Ve Örgütlenme Giderleri

- * Şirket ana sermayesinin arttırılmasına ilişkin giderler,
- * Hissi senedi ve tahvil ihraç giderleri,
- * Devir, birleşme ve şekil değiştirme nedeniyle yapılan harcamalar,
- * Yeni şube açılmasına ilişkin harcamalar,
- * Faaliyet konusunun geliştirilmesi ve değiştirilmesi için yapılan harcamalar vb.

1.2.4.İtfa Süresi

İlk tesis ve örgütlenme giderlerinin aktifleştirilmesi ihtiyaridir. Bu giderler, birden fazla gider yazılabileceği gibi aktifleştirilebilir de. Aktifleştirme usulü seçildiği takdirde, bu giderler beş yılda eşit tutarlarda itfa edilir.

1.2.5.İlk Tesis Ve Örgütlenme Giderlerinde Amortisman Başlangıcı

Amortisman başlangıcının belirlenmesi konusunda farklı görüşler bulunmaktadır:

* Kuruluş ve örgütlenme giderlerinin gerçekleştirildiği hesap döneminden itibaren amortisman tabi tutulması gerektiği görüşü,

* Kuruluş ve örgütlenme giderlerinin kuruluşun tamamlandığı hesap döneminden itibaren amortisman tabi tutulması gerektiği görüşü,

Kuruluş ve örgütlenme giderlerinin amortismanına, kurumun kuruluşunun tamamlandığı veya işletmenin bilfiil ve tam olarak faaliyete geçtiği, deneme üretimi olan kurumlarda da bunun sona erdiği hesap döneminden itibaren başlanılması gerekmektedir.

1.2.6.İtfa Süresi Dolmadan Önce Kurumun Tasfiyeye Girmesi Ve Devir Hali

Kurumun , beş yıllık sürenin dolmasından önce tasfiyeye girmesi halinde, henüz itfa edilmemiş giderler, tasfiyeye giriş tarihinden önceki dönemde gider yazılır.

Devir dolayısıyla infisah eden kurumlarda itfa edilmemiş olan kısım, devirden önceki hesap döneminde, tamamı itibariyle zarar yazılır.

1.3. KURULUŞ VE ÖRGÜTLENME GİDERLERİNİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

Kuruluş ve örgütlenme giderleri, hesap planında 262 nolu hesapta izlenir.

ÖRNEK : (X) limitet şirketi, yeni açacağı şube için bir emlak komisyoncusu aracılığıyla bina kiralama yolunu tercih etmiştir. Komisyoncuya 40.000.000.- TL ödeme yapılmış olup, kurum şube açılışı ile ilgili kuruluş ve örgütlenme giderlerini aktifleştirmiştir.

262 KURULUŞ VE ÖRGÜTLENME GİDERİ H.	40.000.000.-	
191 İNDİRİLECEK KDV	6.000.000.-	
100 KASA HESABI		46.000.000.-

İlgili yılın dönem sonu işlemleri yapılırken, kuruluş ve örgütlenme giderleri de amortismanına tabi tutulacaktır.

770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ H.	8.000.000.-	
-Amortisman ve Tükenme Payları		
268 BİRİKMiŞ AMORTİSMANLAR H.		8.000.000.-

1.4. PEŞTEMALLIKLARIN İTFASI

Peştemallık, bir ticari işletmenin başkasına devir ve temlik sırasında aktifinde bulunan emtia ve demirbaşların gerçek değerinden başka, işletmenin bulunduğu yerin önemi, piyasada tutmuş olduğu, şöhret ve itibar, müşteri kitlesinin büyüklüğü, faaliyet gösterdiği sektörde monopol durumunda olması ve benzeri diğer nedenlerden ötürü bilanço değerlerine ilave olarak sahip olunun değeri ifade eder.

Gayrimenkulü başkasına devir ve tahliye edecek olan kimseler genellikle "tazminat" "hava parası", "peştemallık" veya başka bir ad altında para yada başka değerler talep etmekte ve almaktadırlar.

Peştemallıklar, mukayyet değerleriyle değerlemek suretiyle aktifleştirilirler. İlk tesis ve taazzuv giderlerinin aktifleştirilmesi olanağı sadece kurumlara tanındığı halde peştemallıklarla ilgili değerlendirme hükmü kurumlarla birlikte gelir vergisi mükellefleri içinde geçerlidir.

Vergi Usul Kanunu'nun 313.maddesine göre, değeri 76.000.000.-TL (01.01.2000 tarihinden itibaren)'yi geçen peştemallıkların aktifleştirilmesi zorunludur. Bu tutarın altındaki peştemallıklar ise, satın alındıkları yılda, bir defada gider yazılarak yok edilebilir.

5.KISIM

KIDEM TAZMİNATI KARŞILIĞI

1.1.GENEL BİLGİ

VUK 288.maddesine göre karşılıklar, mukayyet değeri ile pasifleştirilmek suretiyle değerlendirilir.

Hasıl olan veya husulü beklenen fakat miktarı katiyetle kestirilemeyen ve teşebbüs için bir borç mahiyetini arz eden belli bazı zararları karşılık mak-sadiyla hesaben ayrılan meblağlara "karşılık" denir.

Madde hükmüne göre karşılık gerçekleşen veya gerçekleşmesi beklenen fakat miktarı kesinlikle kestirilemeyen ve işletme için bir borç mahiyetini taşıyan belli bazı zararları karşılamak amacıyla hesaben ayrılan tutarlardır.

Vergi matrahının tespitinde "gider" olarak dikkate alınabilecek bir karışık ayırmak için VUK'ta veya diğer vergi kanunlarında özel bir hükme mutlaka ihtiyaç vardır.

Vergi Usul Kanununda kıymeti düşen mallar (VUK mad.278) alacaklar (VUK mad.323); kurumlar vergisi kanununda sigorta şirketleri basımından muallak hasarlar, Cari muhtasarlar ve hayat sigortaları için; Bankalar Kanununda çeşitli alacaklar için karşılık ayrılması öngörülmüştür.

654.Karşılık Giderleri Hesabı'nda yer alacak olan kıdem tazminatı karşılığı VUK'ta öngörülen karşılıklardan değildir. Diğer vergi kanunlarında da bunun için özel bir hüküm de bulunmamaktadır. Ticari Kârın saptanmasında gider yazılan bu tutarın, mali kârın tespitinde ticari kâra eklenmesi gerekir. Kıdem tazminatı karşılığı ayırmak için, dönem içinde işten ayrılacak personelin varlığının aranması, gerekmektedir. Dönem sonu itibariyle, kıdem tazminatı hesaplanması gerektiren bir durum yoksa, ayrılan kıdem tazminatı karşılığı, dönem kazancından indirilemez. Mükellef kurum kıdem tazminatı karşılığı ayırmada "dönemsellik" ilkesine göre hareket etmek zorundadır.

Hizmet sözleşmesinin ne zaman ve hangi nedenlerle sona vereceği ve kıdem tazminatı almaya hak kazanacağı belli olmayan personel için, bir takvim yılı sonu itibariyle hesaplanan kıdem tazminatı, gerçekleşen veya gerçekleşmesi beklenen bir zarar niteliğinde değildir. Bu nedenle işletme açısından da bir borç niteliği taşımamaktadır.

1.2.İŞ HUKUKUNDA KIDEM TAZMİNATI

Hizmet akdinin belli koşullarda sona ermesi durumunda işçiye, işe ve iş-yerine bağlılığını kıdemiyile orantılı olarak ödellendirmek üzere, işveren tarafından ödenen meblağa "kıdem tazminatı" denilmektedir.

Kıdem tazminatı ülkemizde eksik olan başka bazı kurumların karşılaması gereken işlevleri yetersiz biçimde de olsa yerine getirme özelliğini taşımaktadır.

Kıdem tazminatının yetersiz biçimde de olsa karşılamakta olduğu işlevler ise şunlardır.

1) Kıdem tazminatı işsizlik sigortasıdır.

Ülkemizde henüz hayata geçirilememiş olan işsizlik sigortasının yerini, işçinin kıdem tazminatı altında eline topluca bir para geçmesi şeklinde kısmen de olsa kıdem tazminatı doldurmaktadır.

2) Kıdem Tazminatı iş güvencesi sağlar.

İşverenin bazı durumlarda işine son verdiği işçilere kıdem tazminatı ödemek zorunda kalması belli ölçüde caydırıcı etkide bulunabilir.

Özellikle işverenin herhangi bir neden göstermek zorunda olmaksızın sürekli fesih bildirimi yoluyla işçinin işine son verebilmesi halinde, işçinin başlıca güvencesi kıdem tazminatı isteme hakkıdır.

3) Kıdem tazminatı, ücretin ödenmemiş olan bölümüdür.

Bu işlev ücret düzeyinin düşük olması durumunda önem kazanır.

4) Kıdem Tazminatı, emeklilik ikramiyesidir.

Memurlar, çalışma yaşamlarının sonunda emekli ikramiyesi adı altında belli bir ödemeye hak kazanırlar.

Tüm çalışanlar açısından ücret veya maaş olanaklarının kaybettikleri bir dönemde emeklilik veya ihtiyarlık aylıklarına ek olarak bir emeklilik ikramiyesi elde etmeleri sosyal açıdan olumlu bir yaklaşımın ürünüdür. İşçiler açısından bu olanağı kıdem tazminatı sağlamaktadır.

11.12.1982 tarihinde 2762 sayılı kanunla, kıdem tazminatının en yüksek derecedeki devlet memurunun hak ettiği emekli ikramiyesi miktarından daha yüksek olması yasaklanmıştır.

1.3.KIDEM TAZMİNATININ ÖDENME KOŞULLARI

Kıdem tazminatı iş kanunun 14.maddesine göre, işçinin hizmet akdinin aşağıda belirtilen koşullarla sona erdirilmesi halinde ödenir.

* İşveren tarafından İş Kanunu'nun 17.maddesinin II.bendinde gösterilen süresiz fesih bildirimi hakkı doğuran sebepler dışında kalan sebeplerle fesh edilmesi,

* İşçi tarafından İş Kanunu'nun 16.maddesinde gösterilen ve işçiye süresiz fesih bildirimi hakkı sağlayan sebeplerle feshedilmesi,

* İşçinin muvazzaf askerlik hizmeti nedeniyle işini terk etmesi halinde,

* İşçinin bağlı bulunduğu kanunla kurulu kurum ve sendikalarından, emeklilik veya malüllük aylığı yahut toptan ödeme almak amacıyla hizmet akdinin feshedilmesi,

* Kadın işçinin evlendiği tarihten bir yıl içerisinde kendi arzusu ile hizmet akdini sona erdirmesi,

* Hizmet akdinin işçinin ölümü halinde son bulması (bu duruma kıdem tazminatının kanuni mirasçıları alırlar)

1.4.KIDEM TAZMİNATININ MİKTARI

Mevzuata göre kıdem tazminatının miktarı, işçinin son bir aylık ücretiyle kıdem süresinin çarpılması suretiyle hesaplanır. Bir yıldan artan süreler içinde aynı oran üzerinden ödeme yapılır.

Kıdem tazminatına hak kazanabilmek için en az bir yıl çalışmış olmak gerekir.

1.5.KIDEM TAZMİNATININ MUHASEBESİ

Bu tazminatlardan, vadesi bir yıl içinde ödeneceği öngörülen "372.Kıdem Tazminatı Karşılığı"; süre yönünden ne zaman ödeneceği belli olmayanlar ise "472.Kıdem Tazminatı Karşılığı Hesabı'nda izlenir.

ÖRNEK:X A.Ş. 1999 takvim yılı sonunda muhtemelen işten ayrılacak personel için 5.000.000.000.TL kıdem tazminatı hesaplamış ve bunun için karşılık ayırmıştır.

	31.12.1999	
654 Karşılık Giderleri Hs		5.000.000.000
372 Kıdem Tazminatı Karşılığı		5.000.000.000
	/	

Kıdem tazminatı, önceden belirtildiği gibi, vergi uygulaması açısından K.K.E.G. olarak kabul edilir ve bu giderlerin ticari kara ilave edilmesi gerekir.

İzleyen yılda kıdem tazminatı karşılığının azalması durumunda aradaki fark, "644. Konusu Kalmayan Karşılıklar Hs"na gelir yazılır. Bu tutar, K.K.E.G. olarak önceden vergilendirilmiş olacağından, bu defa Kurumlar Vergisi matrahından indirilmesi gerekir.

Dönem içerisinde işten ayrılanlarla fiilen ödenen yasal kıdem tazminatları doğrudan giden hesaplarına intikal ettirilir. Ancak vergi uygulaması bakımından K.K.E.G.'dir.

1.6.KIDEM TAZMİNATININ HESAPLANMASI

1.6.1.Sabit Ücret Alanlarda Kıdem Tazminatının Hesabı

Kıdem tazminatı almaya hak kazanan bir ücretliye ait bilgiler şöyledir.

İşe Başlama Tarihi	:	15.10.1987
İşten Ayrılma Tarihi	:	31.12.1997
En Son Brüt Ücreti	:	50.000.000
Çalışılan Süre	:	10 yıl 2 ay 16 gün
1 Yıllık Kıdem Taz.Tut.	:	50.000.000
a)Yıllık Kıdem Tazm.Tutarı	:	500.000.000.TL
(50.000.000x10=)		
b)2 aylık kıdem tazminatı tutarı	:	8.333.333.3.-TL
(50.000.000x2/12=)		
c)16 günlük tazminat tutarı	:	2.191.780.TL
(50.000.000x16/365=)		510.525.113.TL

1.6.2.Parça Başı, Akort.Götürü Veya Yüzde Usulü Gibi Ücretin Sabit Olmadığı Hallerde Kıdem Tazminatının Hesabı

Ücretin sabit olmadığı bu gibi hallerde, kıdem tazminatı işçiye son bir yıllık süre içinde ödenen ücretin o süre içinde çalışılan günlere bölünmesiyle bulunacak ortalama ücret tazminatın hesabında dikkate alınır.

ÖRNEK: Bir işyerinde 8 yıl çalışan işçi, kıdem tazminatına hak kazanarak işten ayrılmıştır. İşçi, işyerinde parça başına ücret almaktadır. Son bir yıldaki her ay ücreti, yapılan iş adedine göre farklıdır, son bir yıldaki parça başına ücreti değişmiş olup parça başı ücret:250.000.TL/adettir. İşçinin son bir yıl içinde çalışmadığı gün sayısı 20'dir. İşçiye son bir yılda ödenen toplam brüt ücret tutarı 550.000.000.TL'dir. İşçinin yaptığı parça sayısı 2.200 adettir.

Kıdem tazminatını hesaplarsak,

Kıdem tazminatına esas günlüğü : $550.000.000/345=1.594.2$ TL/Gün

1 yıllık kıd.tazm.tut. : $1.594,2 \times 30 = 47.826.000$.TL

8 yıllık kıd.tazm.tut. : $47.826.000 \times 8 = 382.608.000$.TL

Damga Vergisi Kesintisi : 0,048 = (1.826.518).-TL

Net Ödenecek Kıdem Tazm. 380.771.482.-TL

1.6.3.Ücretin Sabit Olmadığı Durumlarda Yıl İçinde Yapılan Ücret Zamlarının Kıdem Tazminatına Etkisi

Ücretin sabit olmadığı durumlarda yıl içinde ücret artışı yapılmış ise, son bir yıl içinde yapılan zamların da kıdem tazminatının hesabında dikkate alınması gerekir.

1475 sayılı İş Kanunu'nun 14.maddesinde "Ancak son bir yıl içinde işçi ücretine zam yapıldığı takdirde tazminata esas ücret işçinin işten ayrılma tarihi ile tamamen yapıldığı tarih arasındaki alınan ücretin aynı süre içinde çalışan günlere bölünmesi suretiyle hesaplanır" denilmektedir.

Ortalama ücret, sadece sabit ücret almayan işçiler için geçerlidir. Sabit ücret alanlarda kıdem tazminatı en son ücret üzerinden hesaplanır.

ÖRNEK: Yukarıdaki örnekteki işçiye, son 3 ayda parça başına ödenen ücretin 400.000.TL/adedi yükseltildiği ve bu suretle zorunlu ücret aldığı gün sayısının 90 gün olduğu ve bu süre içinde 500 adet parça iş yaptığı kabul edilirse,

Toplam Ücret : 2.000.000.000-TL

(400.000x500 adet)

Kıdem Tazminatına Esas Günlük : 2.222.222,2.-TL

(200.000.000/90 gün)

1 yıllık kıdem tazminatı : 66.666.666,6 TL

(2.222.222,2 x 30 =)

8 yıllık kıdem tazminatı : 533.333.333.-TL

(66.666.666,6 x 8 yıl)

1.7.Kıdem Tazminatı Fazlasında Durum

1472 Sayılı İş Kanunu'nun 14.Maddesine göre, çalışanın işine işveren tarafından 17.maddede sayılan haklı sebepler dışında son verilmesi, işçinin askere gitmesi, emekli olması, ölmesi ve kadın işçinin eklenerek işten ayrılması durumlarında, "kıdem tazminatı" ödenecektir.

Daha öncede belirtildiği gibi, kıdem tazminatı hesabında, işçinin o iş yerinde çalıştığı her yıl için, otuz günlük ücreti esas alınacaktır. Bir yıldan artan süreler içinde aynı oran üzerinden ödeme yapılacaktır.

İş Kanununun 98.maddesinin D bendinde "Kıdem tazminatının öngörülen esaslar dışında veya saptanan miktar vey. Tavan aşılarak ödenmesi için emir veya talimat veren veya bu yolla hareket eden özel veya kamu kurumu veya kuruluşları yönetim kurulu üyeleri genel müdür, müessese müdürü, muhasebe müdürü gibi yetkili sorumluları hakkında fiil daha ağır cezayı gerektiren bir suç teşkil etmediği takdirde, altı aydan iki seneye kadar hapis ve 60 milyondan 150 milyon liraya kadar ağır para cezasına hükmolunur. Kanuna aykırı olarak fazla ödenen miktarın da ayrıca hazine lehine re'sen tahsiline karar verilir." Hükmü yer almaktadır.

Her yıl değişmekte olan kıdem tazminatının tavanı halen 558 milyon 440 bin liradır. Kıdem tazminatının çeşitli nedenlerle fazla yada eksik ödenmesi olası bir durumdur. Yukarıdaki kanun hükmü, hiçbir duruma ayrıcalık tanımadan fazla olarak ödenmeyi cezalandırmaktadır. Bu durum, bir çok işveren idareci ve muhasebecinin ceza almasını gerektirebilecektir.

Bu işin bir başka ilginç yönü, aynı maddenin A bendine göre "Kıdem tazminatını ödemeye verilecek ceza sadece üç milyon altı yüz bin liradır." Bu durumda eksik hesaplama yapıp ödeyene hiçbir ceza öngörülmemektedir.

Özel sektör tarafından fazla ödenen kıdem tazminatı fazlasının madde hükmüne göre "hazine lehine re'sen tahsili" de hukuka uygun değildir. Ödenen fazla miktar ile hazinenin zararı olmamıştır.

KAYNAKÇA

- * AKYOL, M.Emin "Amortisman tabi iktisadi kıymetlerde fevkalade amortisman ve sigorta tazminatı uygulaması "Maliye Postası Dergisi" 15 Temmuz 2000
- * Beyanname Düzenleme Klavuzu, Maliye Bakanlığı Hesap Uzmanları Derneği, Acar Matbaacılık, 1999, Ankara
- * CENK Ramazan "Ücretler, Tazminatlar ve Harcırahlar" Yaklaşım Yayınları, 1999,Ankara
- * Gündüz, N.Kemal -Perçin, Necati. "Amortismanlar ve Yeniden Değerleme" Yaklaşım Yayınları, Mart/ 1999,Ankara
- * Gündüz, N. Kemal - Perçin, Necati. " Yenileme Fonu Uygulaması Ve Muhasebe Kaydı"
- * IŞIKLI, Alpaslan "İş Hukuku" İmaj yayıncılık, 1996, Ankara
- * KÜŞİN, Abdulkadir "Kıdem Tazminatının Fazlasına Hapis" "Hürriyet Gazetesi
- * KOÇ YALKIN, Yüksel, "Genel Muhasebe" 1995, Ankara
- * ÖZBALCI, Yılmaz. "Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları" Oluş Yayıncılık, 1998,Ankara
- * ŞEKER, Sakıp "Dönem Sonu İşlemleri" Yaklaşım Yayınları, 4.cilt