

Deloitte.

Family Business Review

Mayıs 2024



**MAKING AN
IMPACT THAT
MATTERS**
since 1845

İçindekiler

4

İç Denetimde 2024 Trendleri

Deloitte Global İç Denetim Çalışması Değerlendirmesi

Murat Günaydın, Deloitte Türkiye Aile Şirketleri Lideri Risk Danışmanlığı, Ortak

8

Grup Şirketlerinden Dövizli Kredi Kullanımı ve Bu Durumun Vergisel Etkileri

Selda Pakbeden, Deloitte Türkiye Vergi Hizmetleri, Kıdemli Müdür

12

Küresel Sorumluluk: Yolsuzlukla Mücadele

Onur Günbey, DL Avukatlık Bürosu, Kıdemli Müdür

Öykü Su Sabancı, DL Avukatlık Bürosu, Avukat

16

Aile Şirketlerinde Önemli Sözleşmeler Yazı Dizisi 5 Alt İşveren Sözleşmeleri

Ceren Savaşçı, DL Avukatlık Bürosu, Müdür

Berk Reçber, DL Avukatlık Bürosu, Avukat

22

İç Denetim Yetenek Yönetimi

İpek Kar, Deloitte Türkiye Risk Danışmanlığı, Müdür

24

Denetçiler de Denetlenir...

Kemal Çağıl Eryılmaz, Deloitte Türkiye Risk Danışmanlığı, Müdür

Önsöz

Merhaba.

Deloitte profesyonellerinin katkılarıyla hazırladığımız Aile Şirketleri Bülteni'mizin 2024 yılındaki ikinci sayısında, Mayıs ayında sizlerle birlikteyiz.

İlk yazımız, biraz gecikmiş olsa da ilginizi çekeceğini düşündüğümüz bir içerikte. Deloitte Global'in de çalışmalarını referans alarak İç Denetimde 2024 Trendleri'ni sizler için derlemeye çalıştım. Hem iç denetim profesyonelleri, hem de yöneticiler için faydalı bilgiler barındırdığını düşünüyorum, takdir okuyucularımızın.

Sonraki yazımızda, Deloitte Türkiye Vergi Hizmetleri ekibimizin Kıdemli Müdürü Selda Pakbeden; "Grup Şirketlerinden Dövizli Kredi Kullanımı ve Bu Durumun Vergisel Etkileri" başlığıyla kaleme aldığı içerikle karşınızda. Yazımızda, ilgili mevzuat kapsamındaki değerlendirmeleri ve uygulamanın etkilerini, detaylarıyla öğrenebileceksiniz.

DL Avukatlık Bürosu Kıdemli Müdürü Onur Günbey ve Avukat Öykü Su Sabancı'nın birlikte oluşturduğu "Küresel Sorumluluk: Yolsuzlukla Mücadele" yazısıyla bu sayımıza devam ediyoruz. Konuyla ilgili ulusal ve uluslar arası düzenlemeler ile bunların aile şirketlerine olabilecek etkilerini değerlendiren yazımızda önemli bilgiler edineceksiniz.

Sonrasında, "Aile şirketlerinde önemli sözleşmeler" yazı dizimizin beşinci bölümünde, DL Avukatlık Bürosu Avukatı Berk Reçber, "Alt İşveren Sözleşmeleri" yazısıyla, asıl işveren – alt işveren ilişkisi bağlamında söz konusu olan sorumlulukları, bu ilişkiyi düzenleyen sözleşmelerin içerisinde yer alması gereken hususları öğreneceğiz.

Takip eden yazımız, Deloitte Risk Danışmanlığı Müdürü İpek Kar'dan geliyor. Yazımız, iç denetim fonksiyonlarının insan kaynağı yönetimine yönelik olarak çok kritik bir konuya temas ediyor: Yetenek Yönetimi. "İç Denetim Yetenek Yönetimi" yazımız, hem iç denetim fonksiyonlarına bir bakış atmamızı hem de iç denetim profesyonellerinin sahip olması gereken özellikleri tekrar gözden geçirmemizi sağlıyor.

Son yazımızda, Deloitte Risk Danışmanlığı Müdürü Kemal Çağıl Eryılmaz'dan ilgi çekici bir konuda değerlendirmelerini öğreneceğiz. "Denetçiler de Denetlenir" başlığıyla bu sayımızda yer alan yazımız, iç denetim fonksiyonlarının dış değerlendirmeler sürecinde dikkat etmesi gereken konuları, söz konusu fonksiyonların uyması beklenen standartları özet bir şekilde içeriyor. Bu süreçten geçmeyi planlayan kurumların iç denetim fonksiyonları için temel bilgileri öğrenebileceğinizi düşünüyorum.

Deloitte Private uzmanlarımıza sormak istediğiniz konularla ilgili olarak bizimle her zaman iletişime geçebilirsiniz.

Mutlu bir yaz dönemi dileklerimizle...



Murat Günaydın

Deloitte Türkiye
Aile Şirketleri Lideri
Risk Danışmanlığı, Ortak

İç Denetimde 2024 Trendleri

Deloitte Global İç Denetim Çalışması¹ Değerlendirmesi



Murat Günaydın

Deloitte Türkiye
Aile Şirketleri Lideri
Risk Danışmanlığı, Ortak

İç denetimin her gün değişen farklı gündemine yönelik olarak Deloitte Global İç Denetim Hizmetleri ekibince oluşturulmuş olan çalışmanın öne çıkan noktalarını ve bunlara ilişkin değerlendirmelerimi sizlere aktarmak istiyorum.

İç denetim, biliyoruz ki, kurumun yönetim mekanizmasının en önemli yapı taşlarından birisi. Kurumun içerisinde ama diğer taraftan bağımsız ve objektif bir bakış açısına sahip olarak çalışabiliyor olması, organizasyona olan faydasını eşsiz bir hale getiriyor. İç denetimin ortaya koyduğu bu eşsiz bakış açısı ve yol göstericiliğinden faydalanabilen kurumların dayanıklılıklarını ve belirsizliklere karşı koyma güçlerini artırdıkları, bugün tartışılmaz bir gerçek olarak karşımızda duruyor.

Tabii ki her bir fonksiyonun olduğu gibi iç denetim fonksiyonunun da gelişim alanları her zaman var. Zaman içerisinde, olgunluk seviyelerine, kurumların önceliklerine ve tecrübelerine göre iç denetim birimlerinin de gelişim yolculukları her zaman bir hareket ve değişim halinde. Bu hareketi sağlarken güncel gelişmelerden uzak kalmamak ve kuruma olan faydalarını daha açık ve net ortaya koymak iç denetim fonksiyonları için bir öncelik olmalı.

Sizlerle paylaşacağım başlıklar, tabii ki her bir iç denetim fonksiyonu için aynı ağırlıkta ve öncelikte olmayabilir. Ancak bu alanlardaki gelişmeleri takip etmemek; geride kalmak ve yaşadığımız gerçekliklerden uzak kalmak anlamına da gelebileceği için; en azından bu konularla ilgili bir farkındalığın oluşmasının çok değerli olduğunu düşünüyorum. Dilerseniz şimdi raporumuzda yer alan başlıklarla ilgili değerlendirmeleri aktarmaya ve bunlara yönelik bazı kişisel görüşmelerimi sizlere iletmeye çalışayım.

Kurumun vizyonu ve amacı

Global ve yerel krizlerin sıkça yaşandığı ve kurumları etkilediği zamanlardan geçiyoruz. Geçmiş yıllarda da benzer türbülanslar, tüm dünyayı ve dolayısıyla da kurumları etkileyen sorunlar yaşanageldi. Bu tip çalkantılı dönemleri ve kurumların bunlara nasıl cevap verdiklerini incelediğimiz zaman; bir vizyonu, amacı olan, sağlam bir stratejiye sahip kurumların, bu zor zamanları daha rahat atlatabildiklerini veya daha az zararla (hatta bazen büyüyerek) bu durumlardan çıkabildiklerine şahit olduk.

İç denetimin de benzer şekilde, tarif ettiği bir amacı olursa, kurumun geniş olarak tanımladığı amacının gerçekleşmesine nasıl katkı sağlayabileceğinin farkında olabilirse; hem kendi süreçlerinin daha etkin takibini sağlayabilir hem de dayanıklılığını artırabilir. Kurumun vizyon ve amacından beslenmeyen veya bunları desteklemeyecek bir iç denetim fonksiyonuna sahip kurumlarda; iç denetimin etkisinin olabilecek en yüksek seviyede hissedilmesi mümkün olmayacak veya fonksiyondan faydalanma durumu istenilen seviyeye çıkamayacaktır.

Kurum Güveni

Güven kurumların olmazsa olmazı. Yapılan bir Deloitte araştırması²; Yönetim Kurullarının %94 oranında, güvenin kurum performansına etki ettiğine ve rekabet gücünü artırdığına inandığını ortaya çıkartmış durumda. Güveni tariflemek istersek; kurumla paydaşları arasında hem bireysel hem de kurumsal olarak kurulmuş olan bağın temelinde yer alan anlamlı ilişkiyi düşünmemiz gerekir.

Kurumlardan olan beklenti, doğru işi, doğru şekilde yapmaları üzerine. Örneğin, gizli bilgileri özenli bir şekilde saklayabilme, çalışanlarına güvenli bir çalışma ortamı sağlayabilme, gelişime açık ve/veya riskli alanlarıyla ilgili olarak yeterli sayılabilecek düzeyde şeffaf olabilme gibi alanlarda kurumdan beklentiler var. Bunlarla ilgili olarak paydaşlarına karşı açık ve net olan, iletişimini doğru kuran kurumlara olan güven, hissedilir şekilde artabiliyor.

İç denetim, yukarıda bahsedilen konuları da içerecek şekilde, kuruma olan güveni zedeleyebilecek unsurları listeleyebilir, bunlarla ilgili alınabilecek önlemler için öneriler oluşturabilir ve objektif bir bakış açısıyla kurum içerisinde ilgili kademelerle bunların iletişimini kurabilir bir pozisyonda. İç denetim, risk değerlendirmeleri süreçlerine, güvenin nasıl ölçülebileceği, ölçülemelerin sonuçlarının nasıl raporlanabileceğini de katmalıdır. İç denetim planlarına güven konusunu dahil etmeye çalışmak; bazı durumlarda doğrudan konu odak noktası olacak şekilde incelemek, bazılarında ise denetim programının içerisindeki bir başlık olarak değerlendirmek yönünde çaba gösterilmeli. Bu kapsamdaki çalışmalarda, çok sesliliği sağlamanın önemli olduğunu değerlendiriyoruz. Güveni, sadece tek bir paydaş/paydaş grubu üzerinden ölçmek sağlıklı bir sonuç vermeyecektir. Mümkün olduğunca fazla sayıda paydaşın sesini duymak ve değerlendirmelerini almak ve buna göre bir sonuca varmaya çalışmak en mantıklı yol olarak karşımızda duruyor. Farklı denetim teknik ve araçlarını (anketler, birebir görüşmeler, mülakatlar, çalıştaylar gibi) kullanarak bu alanda denetimler ve değerlendirmeler yapmak mümkün.

Dayanıklılık / Esneklik

Yaşadığımız krizler, tedarik kesintileri son dönemlerin en öncelikli konuları gündem konuları haline geldi ve hazırlıklı olmayan kurumları da derinden etkiledi; hatta bir kısmının ortadan kaybolmasına yol açtı. Dayanıklılık / esneklik konusu; iş sürekliliği, kurumların felaket planlarının bulunması/ uygulanabilir olması veya bilgi güvenliği konularıyla sınırlandırılmaksızın sadece risk ve kontrollere yönelik bir disiplin olarak algılanmamalı; daha çok, bu yaklaşımların ahenk içerisinde, birbirleriyle uyumlu bir şekilde çalışabilir olarak çalışması şeklinde değerlendirilmelidir.

Dayanıklılık / esneklik bir anda oluşan bir olgu veya bir özellik değil; konuyu çerçeveleyen tanımların, görev ve sorumlulukların, hedeflerin ve ortak bir dilin oluşmasıyla ortaya çıkan bir durum, yetkinlik. Bu aşamada iç denetim fonksiyonu; kurumun neyi (hizmeti, ürünü, süreci v.b.) daha dayanıklı yapma konusunu önceliklendirdiğini anlamalı ve bunu yapabilmek için ne gibi aksiyonlar aldığını öğrenmeli.

Kurumlar, özellikle tedarik zincirleri, kullanmakta oldukları teknolojiler ve 3. taraflardan kaynaklı olarak risklere açık olabilirler (3. Taraf risklerine yönelik olarak bir diğer Deloitte çalışmasını³ incelemenizi öneririm). İç denetim, bu alanlara yönelerek hangi konulara odaklanmak gerektiği yönünde iş birimlerine, kurum yönetimlerine yol gösterici olabilir. Odaklanılacak alanlara yönelik yatırım kararları veya potansiyel risklerle ilgili alınacak önlemler için bu aşamada yapılan değerlendirmelerin çok değerli olacağını düşünüyorum.

¹<https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/br/Documents/risk/Global%20IA%20Hot%20Topics%20POV%20Final.pdf>

²Importance of Trust In Your Organization | Deloitte US

³<https://www2.deloitte.com/ch/en/pages/risk/articles/third-party-risk-management-global-survey.html>

Yıkıcı Teknolojiler

Yapay zekâ, bulut kullanımı ve makine öğrenmesi gibi yıkıcı teknolojilerin hayatımıza girmesiyle kurumların iş yapış şekillerinde değişiklikler yaşandı. Bu değişiklikler, kurumların müşterilerine sağladığı her türlü fayda (mal ve hizmet) için de yenilikleri beraberinde getirdi. Her bir yenilik beraberinde de riskleri de getirebiliyor tabii ki.

Söz konusu teknolojilerin, verilen hizmetin kalitesine, iş gücüne, çalışan ve müşteri memnuniyetine, daha genel olarak bakıldığında topluma olan etkilerini göz ardı etmemek gerekiyor. Bu teknolojilerin kullanımının yarattığı veri mahremiyeti ve veri saklama süreçleri ile kurumların etik uygulamalarına olan uyumlarını çok kapsamlı bir şekilde değerlendirmek, kurumlar için kaçınılmaz bir aksiyon. Söz konusu risklerle kısıtlı kalmayacak şekilde, kurumların karşı karşıya kalabileceği bu paraleldeki riskler için iç denetim fonksiyonunun rolü yine oldukça kritik. Teknolojiler yeni olduğu için, haliyle bunların getireceği riskler de yeni. Bu risklerin etki derecesini ve önemlilik seviyelerini anlamlandırabilmek konusunda iç denetim, detaylı bir çalışma içerisine girebilir.

Bu alanda, iç denetimin kendisi için alabileceği önemli bir aksiyon da yetenek yönetimi ve gelişimi boyutunda olacaktır. Bahse konu teknolojileri anlayabilecek (illa ki kullanabilecek seviyede değil), bunları yarattığı riskleri değerlendirebilecek ve kuruma olan potansiyel etkisini hesaplayabilecek seviyede konuya hakimiyetlerinin artması beklenmeli. Burada bir gelişim sağlanamaması durumunda, iç denetim yönetimlerinin yetenek transferi veya dış kaynak kullanımı yöntemleriyle süreci ele almaları gerekecektir.

Dijital Omurganın Kurulması

Sizler de takip ediyorsunuzdur, GenAI gibi yapay zeka kullanımı kapsamındaki gelişmeler, hayatımıza girmeye başladı. Buradaki gelişmeler, iç denetim fonksiyonları özelinde, daha önceki dönemlerde "bilgi teknolojilerini iç denetimin kullanımına sunalım", "iç denetim daha fazla teknolojik araç kullanarak görevlerini yerine getirsin" tipi yaklaşımların daha ötesini bizlerden bekliyor. Yine de tabii ki asgari olarak dijital araçların kullanımı, örneklem alma, veri sınıflandırma, büyük veriyi oluşturulmuş olan senaryoları kullanarak anlamlandırabilme gibi yeteneklere sahip bir iç denetim fonksiyonuna sahip olabilmek; günümüzün vazgeçilmez gereksinimleri arasında. Kurumlarda bu yolculuklara büyük oranda başlandı ve birçok iç denetim birimi bu alanlarda gayet iyi de bir yol aldı. Yolculuk devam ederken yol üzerinde çıkan yeni gelişmelerden de uzak kalmayacak şekilde bir gündem takibinin yapılması, organizasyonların bilgi teknolojileri ekipleriyle iletişim halinde olunması, iş birimlerinin teknolojiden olan beklentilerinin ve bu beklentilerin hayata geçmesi durumunda oluşabilecek risklerin farkında olunması, önümüzdeki günlerde iç denetimin ajandasında önemli bir yer işgal etmeli.

Kontrollerin Modernleştirilmesi

İç denetim, görevi ve sorumlulukları gereği yeni kontroller önermek veya mevcuttaki kontrollerin daha iyi işlemesi için önerilerde bulunmak durumunda. Bunu yaparken bağımsız ve objektif bir fonksiyon olduğunu unutmadan; yeni süreçlerin tasarımı sırasında da uygulanmasını beklediği kontroller için de proaktif bir yaklaşımla önerilerini masaya getirmesi beklenmeli.

İç denetimin etkisinin artırılabilmesinin en etkili yöntemlerinden biri – tabii ki bağımsızlık ve objektifliğine gölge düşürmeden - ilk ve ikinci hatlarla olan iletişimi daha etkin olarak kurarak çalışmalarını zenginleştirmesi olarak ortaya çıkıyor. Kurumda uygulamada olan kontrolleri gözden geçirmek, etkin olmadığını tespit ettiği kontroller için sayfalarca bulgu yazmak, evet tabii ki kontrol farkındalığı ve düzeltmelerin yapılması için faydalı olabilir, ancak, bu yaklaşım, artık olması gerekenden fazla efor sarf etmek ve bir uygunsuzluğun veya kontrol eksikliğinin (veya etkinsizliğinin) çok geç fark edilmesine neden olabiliyor. Geç fark edilen her bir kontrol eksikliği ise geri dönülemez zararlara ve kayıplara neden olabiliyor.

Bu bakımdan, iç denetimin önemli görevlerinden biri de, ilk ve ikinci hatlara, en çağdaş teknolojiler ve yaklaşımları içerebilecek kontrolleri önermek olmalı. Kurumun risk toleransı ve risk iştahı arasında bazı durumlarda hangi kontrolleri uygulaması yönünde kararsız kalabilen iş birimleri için de bu anlamda destek verebilecek bir fonksiyon olarak da çok benzersiz bir yeri var iç denetimin.

Çevre Sosyal ve Yönetişim Faktörlerinin Dikkate Alınması

Çevre, Sosyal ve Yönetişim (ÇSY) faktörleri, hem kişisel, hem de kurumlar olarak artık görmezden gelemeceğimiz riskleri ve fırsatları önümüze koymakta. Bu alanlara yönelik değerlendirmeleri yapmayan kurumların ve iç denetim fonksiyonlarının ne derece eksik kalacağını söylemek artık gereksiz. Aslında, ÇSY konularında henüz harekete geçmemiş kurumların; bu alanda ilerlemiş olan kurumlardaki dönüşümü ve gelişimi görmeleri bile bence yeterli itici gücü sağlayacaktır. Bununla birlikte, ÇSY kapsamında yapılan raporlamalarda zaman zaman karşımıza çıkan gerçeğe uygun olmayan beyanlar ve iletişim şekilleri, ortaya çıkması durumunda maalesef kurum imajına ve itibarına da olumsuz etkiler yapabilmekte. Bu konular da dahil olmak üzere, kurumların ÇSY ile ilgili risklerinin iç denetimin de planlamalarının içerisinde yer alması, iç denetimin söz konusu riskleri anlamlandırabilecek ve denetim programlarına alabilecek şekilde kendini pozisyonlaması beklenmeli. Özellikle; "ÇSY kapsamındaki hedefler nasıl belirlendi?", "Kim kime raporlar?", "ÇSY stratejisi kurum stratejisiyle uyumlu mu?", "Kurum, ÇSY kapsamındaki gelişimi nasıl izlemekte?", "İşler yolunda gitmediğinde ne olacak?" gibi sorulara cevap verebilecek şekilde, iç denetim çalışmalarında gerekli değerlendirmeler yapılmalı.

İç denetimin, verilerin, sürdürülebilirlik kapsamındaki bilgilerin güvenilirliği üzerine çalışması; bu verilerin oluşması aşamalarındaki iç kontrollerin etkinliğini test etmesi, söz konusu verileri içerecek olan raporlamaların da güvenilir ve doğru bilgileri içermesini sağlayacaktır. Güvenilir ve doğru bilgileri içeren bir raporlama ise kurumun itibarını artıracak ve paydaş güvenini sağlayacaktır.

İnsan Kaynakları Yönetimi

Geçtiğimiz yıllar içerisinde "iş" in tanımı çok değişti. Klasik bir yaklaşımla bakıldığında sabah evimizden çıkarak bir işyerine gittiğimiz, belli bir süre o işyerinde kalarak bize tariflenen işlerimizi yerine getirip evimize geri döndüğümüz ve bunun karşılığında bir ücret hakkettiğimiz koşulları tariflerdik. Son dönemde ise bu tarif çok değişti ve iş hayatı fiziksellikten çıktı, çalışma koşulları, çalışanların beklentileri, içinde oldukları organizasyonlardan olan talepleri, önceden hiç de düşünülmeyen alanları da kapsayacak şekilde genişledi. Çalışanlar, bir amacı olan, kendi değerleriyle uyumlu ve yaptıkları işin karşılığını hem maddi olarak görebilecekleri hem de kariyerlerine katkı sağlayabilecekleri, topluma geri verme yönünde de gayret gösteren, çevreye duyarlı kurumlarda çalışmayı tercih etmeye başladılar. Yer ve zamandan da bağımsız, hatta fiziksel olarak buldukları ülkelerden yüz yüze bile gelmedikleri yöneticileri ve takım arkadaşlarına sahip olarak çalışmak şu anda hiç de garipsenmiyor, hatta belki tercih bile edilebiliyor.

Kurumların insan kaynaklarının yönetimine karşı olan tutumunun ne olduğunu iç denetimin de anlaması ve buna yönelik değerlendirmeleri yapmaları, kendi fonksiyonlarını da bu yönde değerlendirmeleri ve gelişime açık hale getirmeleri gerekiyor. Artık, insan yönetiminin yanına, yetenek yönetimini daha fazla koymamız ve kişi sayısından daha çok, yetenek çeşitliliğine odaklanmamız gerekiyor.

Yazımızda ve çalışmamızda yer verdiğimiz konuların, iç denetim profesyonellerine ve kurum yöneticilerine faydalı olacağını ümit ediyor, tüm iç denetim camiasının İç Denetim Farkındalık Ayını kutluyorum.



Grup Şirketlerinden Dövizli Kredi Kullanımı ve Bu Durumun Vergisel Etkileri



Selda Pakbeden

Deloitte Türkiye
Vergi Hizmetleri, Kıdemli Müdür

Günümüzdeki ekonomik koşullar, kredibilite sorunları, döviz ve Türk Lirası kredi temini ile ilgili sınırlandırmalar nedeni ile Türkiye’de yerleşik kurumlar faaliyetlerinin devamı için gerek duydukları nakit ihtiyaçlarının tamamını banka ve finans kuruluşlarından temin edemeyebilmektedir. Grup şirketleri bünyesinde yer alan kurumlar da, nakit ihtiyaçlarını bağlı oldukları grubun diğer şirketlerinden sağlama yoluna gitmektedirler.

Türkiye’deki yüksek enflasyon ortamı, ekonomik belirsizlikler ve Türk Lirasındaki değer kaybı nedeniyle, nakit fazlası olan kurumlar, haklı olarak dövizli borç vermeyi tercih ediyorlardı. Ancak bilindiği üzere 2018 yılında Türk Parası Kıymetini Koruma Hakkında 32 Sayılı karar kapsamında yapılan değişiklikler çerçevesinde, döviz cinsinden veya dövize endeksli olarak yapılan işlemlere sınırlandırmalar getirilmiş olup, kurumların ortaklarından, iştiraklerinden veya bağlı olunan grup şirketlerinden dövizli borç alması ve borç vermesi yasaklanmıştır.

Bununla birlikte, Türk Parası Kıymetini Koruma Hakkında 32 Sayılı karar hükümlerinde kurumların belli şartlarda dövizli borçlanabileceği belirlenmiş olup, Sermaye Hareketleri Genelgesi’nde de bu hususlara yönelik açıklamalara yer verilmiştir. Yurt dışından dövizli kredi kullanımına yönelik Türk Parası Kıymetini Koruma Hakkında 32 Sayılı karar ve Sermaye Hareketleri Genelgesindeki düzenlemeler çerçevesinde değerlendirildiğinde, Türkiye’de yerleşik kurumların kendi aralarında döviz cinsinden veya dövize endeksli olarak borçlanması mümkün olmasa da yurt dışında yerleşik ortağı olan kurumlar için gerekli şartların sağlanması halinde döviz cinsinden borçlanması mümkün olabilmektedir.

Yazımızın konusu, döviz geliri olma şartı aranmaksızın, yurt dışında yerleşik ortağından veya yurt dışında yerleşik grup şirketinden dövizli kredi kullanabilecek kurumlar için belirlenen şartlar ve bu hususların vergisel yükümlülüklerine ilişkindir.

Türkiye’de Yerleşik Kurumlar için Dövizli Kredi Kullanımının Genel Şartlarına Kısa Bir Bakış

Türk Parası Kıymetini Koruma Hakkında 32 Sayılı kararın 17. Maddesinde yurt dışından temin edilebilir kredilere, 17/A maddesinde yurt içinden temin edilebilir kredilere ilişkin hükümlere yer verilmiştir. Bu çerçevede, Türkiye’de yerleşik kişilerin yurt içinden ve yurt dışından dövizle endekli kredi kullanamayacağı hüküm altına alınsa da, döviz geliri olan Türkiye’de yerleşik kişiler için dövizli kredi kullanma imkânı bulunmaktadır. Şöyle ki; Türkiye’de yerleşik kişilerin mevcut kredi bakiyesinin 15 milyon ABD dolarının altında olması durumunda, kullanılmak istenen kredi tutarı, hâlihazırda kullanılan mevcut kredi tutarı ile son üç mali yılın döviz gelirleri toplamı arasındaki farkı geçemeyecektir.

Diğer bir taraftan Türk Parası Kıymetini Koruma Hakkında 32 Sayılı kararın 17. ve 17/A maddelerinde belirtildiği üzere Kullanım tarihinde kredi bakiyesi 15 milyon ABD doları veya üzerinde olan Türkiye’de yerleşik kişilerce kullanılacak dövizli kredileri için döviz geliri şartı aranmayacaktır. Döviz kredisi kullanımı ile ilgili olarak Türkiye Cumhuriyeti Merkez Bankası Sermaye Hareketleri Genelgesinde de açıklamalara yer verilmiş olup, döviz geliri olma şartı aranmayan kredilere ilişkin 21. ve 40. Maddelerinde detaylara yer verilmiştir.

Yurt Dışı Ortaktan veya Yurt Dışı Grup Şirketinden Dövizli Borçlanmanın Şartları

Sermaye Hareketleri Genelgesinin Yurt Dışından Kredi Alınması hususundaki beşinci bölümünde yer alan 21. Maddesinde Döviz geliri olma şartı aranmayan krediler açıklanmış ve ilgili maddenin 1. Fıkrasının (f) bendinde “Bakanlıkça belirlenecek esaslar dâhilinde Türkiye’de yerleşik kişilerin kullanacakları döviz kredileri” olarak belirtilmiştir.

Aynı maddenin 15. Fıkrasında, maddenin birinci fıkrasının (f) bendi kapsamında aşağıda belirtilen hallerde döviz geliri olması şartının aranmayacağı Bakanlıkça kararlaştırılmıştır. 15. Fıkra düzenlemelerine baktığımızda; Dışarıda yerleşik yabancı sermayeli şirketlerin sermayesinin tamamına sahip olduğu Türkiye’de yerleşik grup şirketlerinin, dışarıda yerleşik yabancı sermayeli grup şirketlerinden dövizli kredi kullanmalarının mümkün olduğu görülmektedir.

Bu kredilerin kullanım detayları için ise yine 21. Maddenin 19. Fıkrasında açıklamalara yer verilmiş ve 19/(a) fıkrasında “*Krediyi kullandıracak olan dışarıda yerleşik şirketin Türkiye’de yerleşik grup şirketi üzerinde doğrudan yüzde yüz sahipliğinin olması halinde, Türkiye’de yerleşik grup şirketince, kredi sözleşmesinin ve geri ödeme planının aracı bankaya ibrazının yanı sıra, sermayesinin tamamının krediyi kullandıracak olan dışarıda yerleşik yabancı sermayeli şirket sahipliğinde olduğunun ve 19(b) fıkrasında “Krediyi kullandıracak olan dışarıda yerleşik şirketin, Türkiye’de yerleşik grup şirketi üzerinde dolaylı olarak yüzde yüz sahipliği olan dışarıda yerleşik yabancı sermayeli bir şirketin doğrudan ya da dolaylı olarak yüzde yüz iştiraki olması halinde, Türkiye’de yerleşik grup şirketince, kredi sözleşmesinin ve geri ödeme planının aracı bankaya ibrazının yanı sıra, krediyi kullandıracak dışarıda yerleşik şirket ile krediyi kullanacak Türkiye’de yerleşik grup şirketinin sermayelerinin doğrudan ya da dolaylı olarak tamamına dışarıda yerleşik aynı yabancı sermayeli şirketin sahip olduğunun ticaret sicil gazeteleri veya ilgili resmi makamlardan alınacak yazılarla aracı bankaya tevsik edilmesi gerekmektedir”* denilmiştir.

Bu hükümlerden yola çıkarak değerlendirdiğimizde, Türkiye'de yerleşik olan kurumların ortaklarının tamamının yurt dışında yerleşik bir tüzel kişilik olması halinde, yurt dışında yerleşik tüzel kişiliğe haiz ortaklarından ya da yurt dışında yerleşik tüzel kişiliğe haiz grup şirketlerinden alacakları kredinin dövizli olarak alınması mümkün bulunmaktadır. Burada dikkat edilmesi gereken husus, yurt dışından dövizli borç/kredi kullanan şirketin ortaklık yapısının tamamının yurt dışında yerleşik bir tüzel kişilik olması gerektiridir. Türkiye'de yerleşik olan şirketin ortakları arasında yurt dışında yerleşik bir gerçek kişi ortak olması halinde dövizli borç/kredi alınması mümkün bulunmamaktadır. Bu husus dolayısı ile yurt dışı ortağından ya da grup şirketinden dövizli borç/kredi kullanmak isteyen kurumlar, pay oranı düşük olan yurt dışında yerleşik gerçek kişi ortağa ait hisselerini yurt dışında yerleşik tüzel kişilik olan ortağa devrederek dövizli borç/kredi alabilme şartını sağlayarak bu sorunlarını çözme yoluna gidebilmektedirler.

Yukarıda bahsedilen Türk Parası Kıymetini Koruma Hakkında 32 Sayılı karar ve Sermaye Hareketleri Genelgesi hükümleri çerçevesinde dövizli kredi kullanımı mümkün olmakla beraber, borcun/kredinin temin edileceği yurt dışında yerleşik şirketin, bulunduğu ülkede kredi vermeye yetkilendirilmiş bir finans kuruluşu olmaması halinde birtakım vergisel yükümlülükler de gündeme gelecektir.

Yurt Dışından Kullanılan Kredinin Vergisel Yükümlülükleri Damga Vergisi:

Yurt dışından dövizli kredi kullanma şartlarından biri de sözleşme düzenlenmesi ve düzenlenen sözleşmenin Türkiye'deki aracı bankaya ibrazının yapılmasıdır. Yapılacak olan kredi sözleşmesi ile ilgili olarak; söz konusu kredinin banka veya kredi vermeye yetkilendirilmiş kurum statüsünde bir ilişkili kurumdan alınması ve bu kurumun ilişkili bulunduğu kurumlar dışındaki gerçek ve tüzel kişilere de kredi vermesi halinde, ilgili kuruluş, kredi vermeye haiz kurum olarak kabul edileceğinden damga vergisi kanunu 2 sayılı listesinin "IV - Ticari ve medeni işlerle ilgili kâğıtlar" bölümünün 23. kırımında "**Bankalar, yurt dışı kredi kuruluşları ve uluslararası kurumlarca kullanılacak kredilere, bunların teminatlarına, geri ödenmelerine, devrine ve krediden doğan alacakların temlikine ilişkin kâğıtlar ile bu kâğıtlar üzerine konulacak şerhler (kredilerin kullanımları hariç)**" belirtildiği üzere damga vergisi hesaplanmasına gerek bulunmayacaktır.

Belirtilen kapsam dışındaki yurt dışı ilişkili kuruluşlardan alınan krediler için düzenlenecek sözleşmelerde ise sözleşme üzerinde belirtilen en yüksek bedel üzerinden binde 9,48 oranında damga vergisi hesaplanması gerekecektir. Döviz cinsinden düzenlenen sözleşmenin damga vergisi hesaplaması için, sözleşme tarihindeki Türkiye Cumhuriyeti Merkez Bankasınca tespit ve ilan olunan cari döviz satış kuruna göre bulunacak Türk Lirası karşılığının tespit edilmesi ve bu tutar üzerinden damga vergisi hesaplanması gerekmektedir. Hesaplanacak bu tutar 2024 yılında düzenlenecek sözleşmeler için 17.006.526,30 TL tutarını aşamayacaktır.

Kurumlar Vergisi Kanunu Dar Mükellef Stopajı

Kurumlar Vergisi Kanununda yapılan düzenlemeler ile dar mükellef kurumlardan alınan hizmetlerin vergilendirilmesi ile ilgili olarak 30. Madde kapsamında 1 seri numaralı KVK tebliğinde yapılan açıklamalarda

"Öte yandan, her nevi alacak faizlerinden, 2009/14593 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı uyarınca 3/2/2009 tarihinden itibaren

- Yabancı devletler, uluslararası kurumlar veya yabancı bankalardan ya da bulunduğu ülkede mutad olarak kredi vermeye yetkilendirilmiş olup sadece ilişkili bulunduğu kurumlara değil tüm gerçek ve tüzel kişilere kredi veren kurumlardan alınan her türlü krediler için ödenecek faizlerden (katılım bankalarının kendi usullerine göre yurt dışından sağladıkları fonlar ve benzeri kaynaklar için ödedikleri kâr payları dâhil) %0,
- Bankaların 5411 sayılı Bankacılık Kanunu uyarınca uygun görülen ikincil sermaye benzeri kredileri ile bankaların ve diğer kurumların bir akım veya varlık portföyüne dayalı olarak yurt dışında menkul kıymetleştirme yöntemiyle temin ettikleri kredileri için ödenecek faizler üzerinden %1,
- Katılım bankaları tarafından ödenen kâr payları hariç olmak üzere, mal tedarikinden kaynaklanan vade farkları üzerinden %5,
- Diğerlerinden %10 oranında vergi kesintisi yapılacaktır." olarak ifade edilmektedir.

Düzenlemeye göre yurt dışından kullanılan kredinin banka veya kredi vermeye yetkilendirilmiş kurum statüsünde bir kurumdan alınması ve bu kurumun ilişkili bulunduğu kurumlar dışındaki gerçek ve tüzel kişilere de kredi vermesi şartı ile bu kredi dolayısı ile tahakkuk edecek faiz tutarları üzerinden %0 kurumlar vergisi stopajı hesaplanması, banka ve finans kuruluşu mahiyetinde olmayan veya bu mahiyette sayılmayan kurumlardan kullanılması halinde ise %10 kurumlar vergisi stopajı hesaplanması gerekmektedir.

Kurumlar Vergisi Kanunu Örtülü Sermaye

Kurumlar Vergisi Kanununun 12. Maddesinde Örtülü Sermayeye ilişkin hükümlere yer verilmiş olup, buna göre **“Kurumların, ortaklarından veya ortaklarla ilişkili olan kişilerden doğrudan veya dolaylı olarak temin ederek işletmede kullandıkları her türlü borcun, hesap dönemi içinde herhangi bir tarihte kurumun öz sermayesinin üç katını aşan kısmı, ilgili hesap dönemi için örtülü sermaye sayılacaktır.”**

Ortak veya ortakla ilişkili kişi olmakla birlikte, ana faaliyet konusuna uygun olarak faaliyette bulunan banka veya benzeri kredi kurumlarından yapılan borçlanmalar %50 oranında dikkate alınacaktır. Kredi vermeye yetkilendirilmiş olsalar dahi yalnızca ilişkili şirketlere finansman temin eden kredi şirketlerinden yapılan borçlanmalarda %50 oranı dikkate alınmayacak olup genel kurallar çerçevesinde işlem yapılacaktır. Yapılacak hesaplama sonucu, yurt dışından kredi kullanan kurum için örtülü sermayenin varlığının tespit edilmesi halinde, örtülü sermaye tutarı üzerinden ödenen veya hesaplanan faiz, kur farkı ve benzer giderlerin Kurumlar Vergisi Kanununun 11’inci maddesinin birinci fıkrasının (b) bendine göre gider olarak yazılması mümkün bulunmadığından, bu tutarların vergiye tabi kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınması söz konusu olmayacaktır.

Ayrıca, Örtülü sermaye üzerinden ödenen faiz ve benzeri ödemeler, Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunlarının uygulanmasında, gerek borç alan gerekse borç veren nezdinde, örtülü sermaye şartlarının gerçekleştiği hesap döneminin son günü itibarıyla dağıtılmış kâr payı veya dar mükellefler için ana merkeze aktarılan tutar sayılacaktır. Bu nedenle, örtülü sermaye üzerinden ödenen faiz ve benzeri ödemelerin kar dağıtım stopajı açısından da değerlendirilmesi gerekecektir.

Yapılan değerlendirme sonucu, kar dağıtım stopajının hesaplanması gerektiğinin belirlenmesi halinde, yıl içerisinde faiz ve benzeri giderler üzerinden hesaplanan kurumlar vergisi stopaj tutarı, hesaplanan kar dağıtım stopajı tutarından düşüldükten sonra kalan tutarın beyan edilip ödenmesi gerekecektir. Kur farkları ise dağıtılmış kâr payı veya dar mükellefler için ana merkeze aktarılan tutar olarak değerlendirilmeyecektir.

Katma Değer Vergisi

KDV uygulama genel tebliğinde banka ve bankerlik işlemlerine yönelik yapılan açıklamalarda **“Banka ve sigorta muameleleri vergisinin konusunu, banka ve sigorta şirketlerinin Finansal Kiralama Kanununa göre yaptıkları işlemler hariç olmak üzere, her ne şekilde olursa olsun yapmış oldukları bütün muameleler dolayısıyla kendi lehlerine aldıkları paralar oluşturmakta; bankerlerin yapmış oldukları banka muamele ve hizmetleri dolayısıyla kendi lehlerine almış oldukları paralar da aynı verginin kapsamına girmektedir. Bu işlemler Kanunun (17/4-e) maddesi ile KDV’den istisna edilmiştir. Ayrıca, Türkiye’de banka ve sigorta muameleleri vergisine tabi tutulmamış olan yurt dışı kredi işlemlerinin mahiyet itibarıyla banka ve sigorta muameleleri vergisine tabi olan yurt içi bankacılık hizmetlerinden farksız olduğu açıktır. Dolayısıyla, yurt dışı kredi işlemlerinde de Kanunun (17/4-e) maddesi hükmü uyarınca KDV hesaplanmaz.”** denilmiştir.

KDV Uygulama Genel Tebliğ’de yapılan açıklamalar çerçevesinde, yurt dışından kullanılan kredinin finans kuruluşundan olması halinde KDV hesaplanmasına gerek olmayacaktır. Aksi durumda, söz konusu faiz ve benzeri tutarları üzerinde %20 oranında sorumlu sıfatı ile KDV’nin hesaplanması gerekecektir.

Kaynak Kullanımı Destekleme Fonu

Bankalar ve finansman şirketleri dışında Türkiye’de yerleşik kişilerin yurt dışından sağladıkları krediler için Kaynak Kullanımı Destekleme Fonu (KKDF) hesaplanması gerekmektedir. Hesaplama yapılırken dikkate alınacak KKDF oranı, kredinin vadesine, dövizli ya da Türk Lirası cinsinden olmasına göre farklılıklar göstermektedir. Buna göre;

Alınacak kredinin dövizli kredi olması halinde

Ortalama vadesi bir yıla kadar olan krediler için anapara üzerinden oran	% 3
Ortalama vadesi 1 yıl (1 yıl dâhil) ile 2 yıl arasında olan krediler için anapara üzerinden oran	% 1
Ortalama vadesi 2 yıl (2 yıl dâhil) ile 3 yıl arasında olan krediler için anapara üzerinden oran	% 0,5
Ortalama vadesi 3 yıl (3 yıl dâhil) ve üzerinde olan krediler için anapara üzerinden oran	% 0

Sonuç

Türkiye’de yerleşik olan kurumların temin etmek istedikleri döviz kredileri için Türk Parası Kıymetini Koruma Hakkında 32 Sayılı karar ve Sermaye Hareketleri Genelgesi düzenlemeleri çerçevesinde kısıtlamalar olmakla birlikte, yine ilgili karar ve genelgede belirtilen gerekli şartların sağlanması halinde Türkiye’de yerleşik kurumların yurt dışında yerleşik ilişkili oldukları kurumlardan dövizli kredi kullanmaları mümkün bulunmaktadır. Bu gerekli şartları sağlayan kurumların, yurt dışında yerleşik ilişkili olduğu kurumlardan dövizli olarak kredi temin etmesi mümkün olup, bu şekilde nakit ihtiyaçları karşılanmış olacak, ancak bu durum kullanılan krediler ile ilgili bir takım vergisel yükümlülükleri de beraberinde getirecektir. Bu nedenle, kullanılacak döviz kredisi tutarlarının kullanımı öncesinde, oluşacak tüm yükümlülüklerin göz önüne alınarak değerlendirilmesini ve buna göre karar verilmesini tavsiye ederiz.

Küresel Sorumluluk: Yolsuzlukla Mücadele



Onur Günbey
DL Avukatlık Bürosu, Kıdemli Müdür

Aile şirketleri iş dünyasında yaygın bir şekilde yer almakta olup, ekonominin önemli oyuncularından biri olarak görülmektedir. Ancak, aile şirketlerinde doğru yönetim kurulu üyelerinin seçilmesi, aile anayasasının hazırlanması gibi temel taşların mevcut olması, iç denetim ve yönetim yapısında belirsizliklerin bulunmaması önemlidir. Bu gibi temel taşların mevcut olmadığı durumlarda, güçlü aile bağlarının getirebileceği olumsuz etkilerle birlikte yolsuzluk örnekleri ile karşı karşıya kalılabilmektedir.



Öykü Su Sabancı
DL Avukatlık Bürosu, Avukat

Her türlü şirket nezdinde yolsuzlukla mücadele kavramının şirket yasalarında ve işleyişinde yer alması ve bu doğrultuda aksiyon alınması önemli iken, aile şirketleri için güçlü aile bağlarının var olması sebebiyle yolsuzlukla mücadele ayrıca önem taşımaktadır. Profesyonel yönetim standartlarının eksik olduğu ve iç kontrol zayıflığının bulunduğu aile şirketlerinde nepotizm (akrabalık ilişkilerine dayalı istihdam) gibi çeşitli yolsuzluk örnekleri ile karşılaşılma ihtimali daha yüksek olabilmektedir. Bu sebeple, aile şirketinin her seviyesinde yolsuzlukla mücadele kavramının ve ilgili mevzuatın bilinmesi, şirket yönetmeliklerinin bu yönde oluşturulması büyük önem taşımaktadır.

A. Yolsuzluk Nedir?

Yolsuzluk, kişiye veya kuruma verilen yetkinin, görevin özel menfaatler doğrultusunda kötüye kullanılması olarak tanımlanmaktadır. Ancak yolsuzluğun tek bir türü bulunmamakla birlikte, yolsuzluk tanımı ve türleri ülkeden ülkeye veya sektörden sektöre farklılık göstermektedir. Yolsuzluk, rüşvet, zimmet, yetki suiistimali, kara para aklama, nepotizm (akrabalık ilişkilerine dayalı istihdam) gibi çeşitli şekillerde karşımıza çıkmaktadır.

Yolsuzluk kavramının ülkeden ülkeye değişmesi, yolsuzluk tanımının net bir şekilde yapılmasını zorlaştırmaktadır. Her ülkede yolsuzluk, yasa dışı olarak kabul edilse de yolsuzluk kapsamına giren eylemler her ülkede farklılık gösterebilmektedir. Bu durumda da “gri bölgeler” kavramı karşımıza çıkmaktadır. Gri bölgelere “verilen hediyeler” örnek olarak gösterilebileceklerimizden bir tanesidir. Burada ayırt edici olan nokta verilen hediyein veya ağırlamanın karar konusunda etkileyici olup olmadığıdır. Gri bölgelere verilebilecek bir diğer örnek ise “kolaylaştırma ödemeleri” olabilir. Kolaylaştırma ödemeleri, genellikle bir işlemin hızlandırılması, daha düşük bir ceza alınması veya başka bir avantajın elde edilmesi amacıyla yapılan ödemeleri ifade eder. Bu tür ödemeler, genellikle iş yapma sürecini hızlandırmak, izin almak veya benzeri işlemleri kolaylaştırmak amacıyla taraflara yapılan ödemelerdir. Amerika Birleşik Devletleri, Birleşik Krallık gibi birçok ülke, yolsuzlukla mücadele yasaları ve etik kuralları kapsamında kolaylaştırma ödemelerini yasa dışı olarak kabul etmektedir. Ancak, bazı ülkeler küçük boyutta hediye veya ödemeleri etik kapsamında tutulabilmektedir.



B. Uluslararası Düzenlemeler

• 1977 Yurtdışı Yolsuzluk Faaliyetleri Yasası

1977 Yurtdışı Yolsuzluk Faaliyetleri Yasası ("FCPA" - Foreign Corrupt Practices Act), yolsuzluk ile mücadele konusunda sınır ötesi yetkiye sahip ilk düzenlemedir. FCPA, Amerika Birleşik Devletleri'nde ("ABD") yürürlüğe giren ve yabancı ülkelerde faaliyet gösteren şirketlerin yolsuzlukla mücadele etmelerini amaçlayan bir düzenlemedir. FCPA'nın hazırlanma amacı, Amerika merkezli şirketlerin yabancı kamu görevlilerine rüşvet vermesinin önüne geçmektir. Ancak belirtmek gerekir ki, FCPA Amerikan şirketlerinin yanı sıra Amerikan menkul kıymetlerine kayıtlı olan yabancı şirketleri de kapsamaktadır. Bu sebeple ilgili yasanın sınır ötesi bir yetkisi bulunmaktadır.

• OECD Rüşvetle Mücadele Sözleşmesi

1961 yılında kurulan ve 38 üyesi bulunan Ekonomik İş Birliği ve Kalkınma Örgütü ("OECD"-Organisation for Economic Co-operation and Development) tarafından Rüşvetle Mücadele Sözleşmesi, 1999 yılında yürürlüğe girmiştir. OECD, bu sözleşme ile ticari işlemlerde yabancı kamu görevlilerine rüşvet verilmesini önlemeyi amaçlamakta ve üye ülkelerin bu konudaki yükümlülüklerini belirlemektedir. Türkiye, OECD Anti-Rüşvet Sözleşmesi'ne taraf ülkelerden birisidir.

• Sınır Aşan Örgütlü Suçlara Karşı Birleşmiş Milletler Sözleşmesi

Türkiye'nin de 2003 yılında kabul ettiği bu sözleşmenin amacı, sınır aşan örgütlü suçların önlenmesi ve bu suçlarla daha etkili bir şekilde mücadele edilmesi için gereken işbirliğinin oluşturulması ve geliştirilmesidir.

• Birleşmiş Milletler Yolsuzlukla Mücadele Sözleşmesi (UNCAC)

Yolsuzluğun önlenmesi, suçlamaların takibi ve yolsuzluğa karşı ulusal ve uluslararası işbirliğinin güçlendirilmesi amacını taşıyan Birleşmiş Milletler Yolsuzlukla Mücadele Sözleşmesi, 2003 yılında Türkiye tarafından da imzalanmıştır.

Birleşmiş Milletler tarafından yapılan yolsuzlukla ilgili çeşitli düzenlemelere ek olarak, yolsuzluğu toplumsal gelişmeyi tehdit eden, demokratik ve ahlaki değerleri zayıflatan bir sorun olarak gören Avrupa Konseyi de bu konuda çeşitli düzenleme yapmıştır. Bu düzenlemelerden birkaçına aşağıda yer verilmektedir.

• Avrupa Konseyi Yolsuzluğa Karşı Özel Hukuk Sözleşmesi (ETS 173) ve Avrupa Konseyi Yolsuzluğa Karşı Ceza Hukuku Sözleşmesi (ETS 173)

1999 yılında hazırlanan Avrupa Konseyi Yolsuzluğa Karşı Özel Hukuk Sözleşmesi ve Avrupa Konseyi Yolsuzluğa Karşı Ceza Hukuku Sözleşmesi, yolsuzlukla mücadele kavramı ile birlikte rüşvet ve diğer yolsuzluk türlerine karşı hukuki tedbir almayı amaçlamaktadır. ETS 173 olarak da bilinen bu sözleşmeler, Türkiye tarafından da kabul edilmiştir.

• Avrupa Konseyi Yolsuzluğa Karşı Devletler Grubu (GRECO)

1 Mayıs 1999 itibarıyla, 17 kurucu üye devlet tarafından kurulan Avrupa Konseyi Yolsuzluğa Karşı Devletler Grubu'nun amacı, "dinamik karşılıklı değerlendirme süreci" ve "emsal baskısı" mekanizmalarını kullanarak, üye ülkelerin yolsuzlukla mücadele sistemlerinin izlenmesi ve yolsuzlukla mücadelede etkin adımlar atılmasına yardımcı olmaktadır. GRECO, çeşitli değerlendirme aşamaları ile ülkelerle ilgili incelemeler yapar ve bu incelemelerin sonunda ülkelere yönelik tavsiyelerinin yer aldığı bir Değerlendirme Raporu sunmaktadır.

C. Ulusal Düzenlemeler

• 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu

Türk Hukuku'nda yolsuzlukla ilgili düzenlemeler ağırlıklı olarak 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu'nda ("TCK") düzenlenmektedir. Ek olarak Türkiye Cumhuriyeti Anayasası'nda da mahkemelerin bağımsızlığı ve yargı yetkisi gibi genel düzenlemeler bulunmaktadır. TCK ile birlikte 2004 yılından itibaren rüşvet, görevi kötüye kullanma, haksız mal edinme gibi yolsuzluk eylemleri doğrudan veya dolaylı olarak yaptırıma tabi tutulmuştur. Özetleyecek olursak;

- i. Rüşvet (TCK m. 252), irtikâp (TCK m. 250), zimmet (TCK m. 247 ve 155), aklama (TCK m. 282), suçtan kaynaklanan malvarlığı değerlerini aklama, dolandırıcılık (TCK m. 157), görevi kötüye kullanma (TCK m. 257) suçları doğrudan yaptırıma,
- ii. Lobicilik (TCK m. 257), kayırmacılık gibi suçlar ise dolaylı olarak yaptırıma tabi olmaktadır.

Bununla birlikte, Kamu İhale Kanunu'nda düzenlenen açık ihale, pazarlık usulü gibi yöntemler ile temel olarak yolsuzluğun önlenmesi amaçlanmaktadır. İlgili kanun, ihale süreçlerinde adil bir yaklaşım benimsenmesi, şeffaflık ve rekabeti sağlayıcı çeşitli düzenlemeler içerir. Bu düzenlemelere ek olarak, Türkiye, yolsuzlukla mücadelede konusunda uluslararası düzenlemeleri takip ederek, ulusal stratejiler belirlemiş ve bu kapsamda çeşitli eylem planları oluşturmuştur.

• 3628 sayılı Mal Bildiriminde Bulunulması, Rüşvet ve Yolsuzlukla Mücadele Kanunu

Yolsuzlukla mücadele edilmesi amacıyla 3628 sayılı Mal Bildiriminde Bulunulması, Rüşvet ve Yolsuzlukla Mücadele Kanunu hazırlanmıştır. Söz konusu mevzuat uyarınca, 3628 sayılı Kanun'da sayılan tarafların mal bildiriminde bulunmaları, bildirimlerin düzenli olarak yenilenmesi gibi yükümlülükler yer almaktadır. Bunun yanı sıra, haksız mal edinme veya gerçeğe aykırı bildirimde bulunma halinde uygulanacak yaptırımlar da düzenlenmektedir. Ayrıca, ilgili kanun kapsamında belirlenen bazı suçlardan dolayı kamu görevlileri ve suç ortakları hakkında özel bir takip ve muhakeme usulüne de yer verilmektedir.

• **6362 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu**
6362 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu ("SPK") ile sermaye piyasasının işleyişinin güvenilir, şeffaf, etkin, istikrarlı, adil ve rekabetçi bir ortamda sağlanması, yatırımcıların hak ve menfaatlerinin korunması için sermaye piyasasının düzenlenmesi ve denetlenmesi amaçlanmaktadır.

Bu amaç doğrultusunda, SPK'da sermaye piyasası suçları ve bu suçların yaptırımlarına yer verilmektedir. SPK'nın 106. maddesinde bilgi suiistimali suçu düzenlenmektedir. İlgili madde ile sermaye piyasasına ilişkin bilgilere erişilmesi ve bu bilgiler ile yatırımcılar arasında fırsat eşitsizliği yaratılmasının önüne geçilmesi amaçlanmaktadır. Bilgi suiistimali suçunun yaptırımı üç (3) yıldan beş (5) yıla kadar hapis veya adli para cezası olarak belirlenmiştir.

Aynı amaç doğrultusunda, SPK'nın 107. maddesinde ise piyasa dolandırıcılığı suçu düzenlenmektedir. Piyasa dolandırıcılığı suçu kapsamında sermaye piyasası araçlarının fiyatlarına, fiyat değişimlerine, arz ve taleplerine ilişkin olarak yanlış veya yanıltıcı izlenim uyandırılması engellenmektedir. Bu suçu işleyen kişiler için SPK'da üç (3) yıldan beş (5) yıla kadar hapis ve beş bin günden on bin güne kadar adli para cezası öngörülmektedir.

D. Sonuç

Her kurumun temel gereklilikleri arasında yer alması gereken yolsuzlukla mücadele kavramı ile ilgili hem ulusal hem de uluslararası düzeyde çok sayıda düzenleme bulunmaktadır. Bu düzenlemeler doğrultusunda özellikle aile şirketleri için yolsuzlukla mücadele kritik bir rol oynamaktadır. Yolsuzluk ile etkin bir şekilde mücadele edilmediğinde, bu durum her kurumda olacağı gibi aile şirketlerinde de demokratik süreçleri zayıflatmanın yanı sıra ekonomik büyümeyi de engeller ve şirket yöneticilerine ve şirkete duyulan güveni azaltır. Bu nedenle, yolsuzlukla mücadeleye ilişkin ilgili mevzuat detaylı bir şekilde incelenmeli ve aile şirketlerinin içinde ve dış ilişkilerinde ilgili mevzuat uyum sağlanmalıdır.

Yolsuzlukla etkin bir şekilde mücadele edilmesi için yolsuzlukla mücadele politikalarının oluşturulması, bu politikaların şeffaf bir şekilde paylaşılması ve etkin olarak uygulanması büyük bir önem taşımaktadır. Bununla birlikte, düzenli aralıklarla yolsuzlukla mücadele konusunda eğitimler düzenlenmesi de çalışanlar ve paydaşların yolsuzluğun önlenmesi konusunda farkındalığı arttıracak ve politikaların uygulanması konusunda verimlilik sağlayacaktır.



Aile Şirketlerinde Önemli Sözleşmeler Yazı Dizisi 5

Alt İşveren Sözleşmeleri



Ceren Savaşçı

DL Avukatlık Bürosu, Müdür



Berk Reçber

DL Avukatlık Bürosu, Avukat

“Sözleşmelerin Yeri ve Önemli Sözleşmeler”

başlıklı yazı dizimizin bu beşinci bölümünde yine aile şirketlerinin ticari ilişkilerinde sıklıkla karşılaştıkları sözleşmelerden birini inceliyoruz: alt işveren sözleşmesi.

Genel hatlarıyla alt işverenlik sistemi, işyerinde mal veya hizmet üretimine ilişkin yardımcı işlerde veya asıl işin bir bölümünde, işletmenin ve işin gereği ile teknolojik nedenlerle uzmanlık gerektiren işlerde destek almak amacıyla kurulan ilişkidir. Bu ilişki, asıl işveren ile alt işveren arasındaki çalışma koşullarını belirleyen alt işveren sözleşmesi vasıtası ile kurulmaktadır. Alt işveren ilişkileri 4857 sayılı İş Kanunu’nda (*“İş Kanunu”*) ve Alt İşverenlik Yönetmeliği’nde (*“Yönetmelik”*) düzenlenmiştir.

Alt işverenlik ilişkileri söz konusu olduğunda dikkat edilmesi gerekenler ve muvazaa riski hakkındaki bilgilendirme yazımızı dikkatinize sunar, keyifli okumalar dileriz.

A. Asıl İşveren - Alt İşveren İlişkisi

Bir işverenden, işyerinde yürüttüğü mal veya hizmet üretimine ilişkin *yardımcı işlerinde* veya *asıl işin bir bölümünde işletmenin ve işin gereği ile teknolojik nedenlerle uzmanlık gerektiren işlerde* iş alan ve bu iş için görevlendirdiği çalışanları sadece bu işyerinde çalıştıran; gerçek veya tüzel kişi yahut tüzel kişiliği olmayan kurum ve kuruluş (alt işveren) ile iş aldığı işveren (asıl işveren) arasında kurulan ilişkiye asıl işveren-alt işveren ilişkisi denir.

Asıl işveren – alt işveren ilişkisinde asıl işveren, alt işverenin çalışanlarına karşı o işyeri ile ilgili olarak İş Kanunu’ndan, iş sözleşmesi veya varsa alt işverenin taraf olduğu toplu iş sözleşmesinden doğan yükümlülüklerine karşı alt işveren ile birlikte sorumlu olmaktadır.

B. Alt İşverene Verilebilecek İşler

B.1. Yardımcı İş

Alt işveren ilişkisi kurulabilmenin ilk yolu asıl işe yardımcı olan işlerde destek alınabilmesi için anlaşmaktır. Yardımcı iş niteliğini haiz işler için alt işverenlik ilişkisinin kurulabilmesi için bir sınırlama mevcut değildir.

Yardımcı iş kavramı Yönetmelik'in 3/ğ hükmü ile detaylı olarak açıklanmış ve "işyerinde yürütülen mal veya hizmet üretimine ilişkin olmakla beraber doğrudan üretim organizasyonu içerisinde yer almayan, üretimin zorunlu bir unsuru olmayan ancak asıl iş devam ettikçe devam eden ve asıl işe bağımlı olan iş" tanımı yapılmıştır.

Bu kapsamda

- doğrudan üretim organizasyonu içinde yer almayan ama mal ve hizmet üretimine ilişkin olma ve
- üretimin zorunlu unsuru olmayıp asıl işe bağımlı olma, kriterleri sağlandığı takdirde başka herhangi bir şarta bağlı olmaksızın alt işveren sözleşmesi imzalanarak, alt işverenlik ilişkisi kurulabilmektedir.

İş Kanunu ve Yönetmelik tanımlamaları uyarınca asıl işe bağımlı ve ilişkin olmayan işler, yardımcı iş sayılmadığından, bu ilişki alt işverenlik statüsünde değerlendirilemeyecektir.

İşyerinde yapılacak güvenlik, temizlik ve yemek işleri gibi işler yardımcı iş kategorisinde sayılabilecekken, işyeri yanına yapılacak bir depo inşaatı veya bina onarım/yenilenme gibi işler asıl işe bağımlı ve ilişkin olmadığından alt işverenlik ilişkisine konu olmayacaktır.

Bir işin yardımcı iş niteliğinde olup olmadığı somut olayın özelliklerine başka bir deyişle asıl işverenin faaliyetine göre değerlendirilmelidir. Örneğin asıl işi paket üretimi olan bir işveren için paketleme işleri yardımcı iş kategorisinde olmayacak fakat başka bir mal üreten işveren açısından ürünlerin paketlenmesi süreçleri yardımcı iş sayılabilecektir.

B.2. Asıl İşin Bir Bölümü

İş Kanunu ve Yönetmelik uyarınca işletmenin ve işin gereği ile teknolojik sebeplerle uzmanlık gerektiren iş, mal veya hizmet üretiminin zorunlu unsurlarından olan fakat işin niteliği gereği işletmenin kendi uzmanlığı dışında ayrı bir uzmanlık gerektiren işler için de alt işverenlik ilişkisi kurulması mümkün kılınmıştır.

Her ne kadar işverenin kendi çalışanlarını ve yönetim organizasyonu ile mal veya hizmet üretimi yapması esas olsa da;

- İşletmenin ve işin gereği,
- Teknolojik sebeplerle uzmanlık gerektirmesi, şartlarının birlikte gerçekleşmesi hâlinde bölünerek alt işverene verilebilir.

Asıl işin bir bölümünde iş alan alt işveren, üstlendiği işi bölerek bir başka işverene veremez.

C. Asıl İşveren-Alt İşveren İlişkisinin Kurulması

Alt işveren ilişkisinin kurulabilmesi için;

- İki tarafında işveren olması gerekir.
- Asıl işverenin mal veya hizmet üretimi işlerinde çalışan kendi çalışanları bulunmalıdır.
- Alt işverene verilen iş, işyerinde mal veya hizmet üretiminin yardımcı işlerinden veya iş işletmenin ve işin gereği ile teknolojik nedenlerle uzmanlık gerektiren bir işin yalnızca bir bölümü alt işverene devredilmelidir.
- Alt işveren, üstlendiği iş için sadece görevlendirdiği çalışanlarını, sadece asıl işverenin işyerinde çalıştırmalıdır.
- Alt işverene verilen iş, işyerinde yürütülen mal veya hizmet üretimine ilişkin bir iş olmalı, asıl işe bağımlı ve asıl iş sürdüğü müddetçe devam eden bir iş olmalıdır.
- Alt işveren, daha önce o işyerinde çalıştırılan bir kimse olamaz. Ancak daha önce o işyerinde çalıştırılan çalışanın bilahare tüzel kişi şirketin ya da adi ortaklığın hissedarı olması, alt işveren ilişkisi kurmasına engel teşkil etmez.

İş Kanununun ikinci maddesinin altıncı fıkrasına göre iş alan alt işveren; kendi işyerinin tescili için asıl işverenden aldığı yazılı alt işverenlik sözleşmesi ve gerekli belgelerle birlikte, birinci fıkra hükmüne göre bildirim yapmakla yükümlüdür.



D. Asıl İşveren ve Alt İşverenin, Alt İşveren Çalışanlarına Karşı Sorumlulukları

D.1. Alt İşverenin Sorumluluğu

Alt işverenler, işlerini ifa ettikleri işyerlerinde, asıl işverenlerin sahip oldukları bütün hak ve yetkilere sahiptirler. Aynı şekilde İş Kanunu'nun ilgili maddelerinde işverenler için öngörülen bütün hukuki ve cezai yaptırımlar alt işverenler açısından da geçerlidir. İşyerinde alt işveren çalışanlarının, iş sözleşmesi ya da mevzuattan kaynaklanan her türlü haklarının yerine getirilmesinden doğrudan alt işverenlerin sorumluluğu söz konusudur. Öte yandan asıl işveren çalışanlarının hak ve alacakları konusunda alt işverenin herhangi bir sorumluluğu bulunmamaktadır.

D.2. Asıl İşverenin Sorumluluğu

Asıl işveren, asıl işlerinin yalnızca belirli bir bölümünü ya da yardımcı işlerini devretmek suretiyle, faaliyetlerine devam etmektedir. İş Kanunu ve Yönetmelik hükümleri uyarınca asıl işveren, alt işverenlik ilişkisi kurulduğu takdirde, hem kendi çalışanlarının hem de belirli şartlar altında alt işverenin çalışanlarının hak ve alacaklarından sorumludurlar.

Alt işverenin kendi çalışanına karşı olan sorumluluklarının, asıl işverenle birlikte müteselsil olarak üstlenilmesi, kanun koyucunun alt işveren çalışanlarını koruma güdüsünden kaynaklanmaktadır. Genel itibari ile dar çerçeveli işlerle uğraşan, mali imkânları sınırlı olan alt işveren çalışanlarının işçilik haklarının zayı olmaması için asıl işveren de alt işverenin sorumluluklarına ortak edilmiştir. Alt işverenlerin asıl işverene nazaran ekonomik yönden daha zayıf konumda olmaları nedeniyle, sadece bu işte çalışan çalışanların haklarının tehlikeye düşmesini engellemek amacıyla, asıl işin bir bölümünün yapılmasından dolayı menfaat elde eden asıl işverenlerin de sorumluluğu öngörülmüştür.

Bu kapsamda asıl işverenler, işin bir bölümünü alt işverene verirken, bu kişi ya da kurumların özellik, nitelik ve liyakatlerinde daha dikkatli ve özenli davranmakta ve dolaylı olarak çalışanların haklarının güvence altına alınmasına yardımcı olmaktadır. İşverenler arasındaki ikili ilişkide esas sorumluluk alt işverene ait olduğundan dolayı, asıl işverenler, alt işveren çalışanlarına ödeme yaptıkları takdirde, bu bedeli alt işverene rücu edebileceklerdir. Çalışan ise asıl işveren ile alt işverenlerden birinden tahsil ettiği işçilik alacağını diğerinden talep edemeyecektir.

Öte yandan asıl işveren, alt işveren çalışanları nedeniyle verilen idari para cezalarından sorumlu tutulamayacaktır. Aynı zamanda alt işverenin yükümlülüklerini yerine getirmemesi sebebiyle, asıl işveren hakkında para cezası uygulanamaz.

Asıl işveren ile alt işveren arasındaki rücu ilişkisinden kaynaklanan uyuşmazlıklar iş mahkemeleri yerine, miktar ve değere göre asliye hukuk veya sulh hukuk mahkemelerinde görülmektedir.

D.3. Ücretin Ödenmesi

İşverenler, alt işverene iş vermeleri durumunda, alt işveren çalışanı ücretlerinin ödenip ödenmediğini, çalışanın başvurusu üzerine veya aylık olarak resen kontrol etmekle ve varsa ödenmeyen ücretleri alt işverenin hak edişinden keserek çalışanların banka hesabına yatırmakla yükümlüdür.

D.4. Yıllık Ücretli İzin Uygulaması

Alt işveren çalışanlarından, alt işvereni değiştirdiği durumda aynı işyerinde çalışmaya devam edenlerin yıllık ücretli izin süresi, aynı işyerinde çalıştıkları süreler dikkate alınarak hesaplanır. Asıl işveren, alt işveren çalışanlarının hak kazandıkları yıllık ücretli izin sürelerini kullanarak kullanmadığını kontrol etmek ve ilgili yıl içinde kullanılmasını sağlamakla, alt işveren ise altıncı fıkraya göre tutmak zorunda olduğu izin kayıt belgesinin bir örneğini asıl işverene vermekle yükümlüdür.



E. Alt İşverenlik Sözleşmesinde Yer Alması Gereken Hususlar

Alt işverenlik sözleşmesi asıl işveren ile alt işveren arasında yazılı şekilde yapılır. Asıl işveren ile alt işveren arasında yapılan ve işin üstlenilmesine esas teşkil eden sözleşmede, Yönetmelik'in onuncu maddesinde yer alan hususların bulunması gerekmektedir. Bu kapsamda;

- Asıl işveren ile alt işverenin işyeri unvanı ve adresi,
- Asıl işveren ile alt işverenin tüzel kişiliği ya da tüzel kişiliği olmayan kurum ve kuruluş olması hâlinde işveren vekillerinin adı soyadı ve adresi,
- İşyerinde yürütülen asıl işin ne olduğu,
- Alt işverene verilen işin ne olduğu,
- Alt işverene asıl işin bir bölümü veriliyor ise; verilen işin işletmenin ve işin gereği ile teknolojik sebeplerle uzmanlık gerektirme koşuluna ilişkin teknik açıklama,
- Taraflarca öngörölmüş ise işin başlama ve bitiş tarihleri,
- Alt işverenin faaliyetlerini işyerinin hangi bölümünde gerçekleştireceği,
- İş Kanunu'nun ikinci maddesinde yer alan; asıl işverenin, alt işverenin çalışanlarına karşı o işyeriyle ilgili olarak Kanundan, iş sözleşmesinden veya alt işverenin taraf olduğu toplu iş sözleşmesinden doğan yükümlülüklerinden, alt işveren ile birlikte sorumlu olacağı,

- Alt işverenlik sözleşmesinin yapılmasından önce asıl işveren tarafından çalıştırılan çalışanın alt işveren tarafından işe alınması hâlinde, bu çalışanların haklarının kısıtlanamayacağı,
- Alt işverene verilen işin taraflar açısından yürütülme esasları,
- Asıl işveren veya vekili ile alt işveren veya vekilinin imzası, hususlarına alt işveren sözleşmesinde yer verilir.

Bir işyerinde, işletmenin ve işin gereği ile teknolojik sebeplerle uzmanlık gerektiren bir işin alt işverene verilmesi hâlinde, alt işverenin uzmanlığını belgelendirmesi amacıyla sözleşme kapsamındaki işe uygun; iş ekipmanı listesi, iş bitirme belgesi, operatör ve teknik eleman sertifikaları sözleşmeye eklenir.



F. Alt İşveren Muvazaası

Yönetmelik'e uygun olarak tescilli yapılan işyeri için yukarıda sayılan belgelerde, İş Kanunu'na aykırılık veya muvazaa kanaatini oluşturan delillerin bulunması hâlinde, söz konusu belgeler gerekçesi ile birlikte incelenmek üzere bölge müdürlüğüne iş teftiş grup başkanlığına intikal ettirilir. Muvazaa varlığının incelenmesi sürecinde;

- Alt işverene verilen işin, işyerinde asıl işveren tarafından yürütülen mal veya hizmet üretimine ilişkin asıl işin yardımcı işlerinden olup olmadığı,
- Alt işverene verilen işin işletmenin ve işin gereği ile teknolojik nedenlerle uzmanlık gerektiren bir iş olup olmadığı,
- Alt işverenin daha önce o işyerinde çalıştırılan bir kişi olup olmadığı,
- Alt işverenin işe uygun yeterli ekipman ile tecrübeye sahip olup olmadığı,
- İstihdam edeceği çalışanların niteliklerinin yapılacak işe uygun olup olmadığı,
- Alt işverene verilen işte asıl işveren adına koordinasyon ve denetimle görevlendirilenlerden başka asıl işverenin çalışanın çalışıp çalışmadığı,
- Yapılan alt işverenlik sözleşmesinin iş hukukunun öngördüğü kamusal yükümlülüklerden kaçınmayı amaçlayıp amaçlamadığı,
- Yapılan alt işverenlik sözleşmesinin çalışanların iş sözleşmesi, toplu iş sözleşmesi yahut mevzuattan kaynaklanan bireysel veya kolektif haklarını kısıtlamaya ya da ortadan kaldırmaya yönelik yapıp yapılmadığı, hususları göz önünde bulundurulur.

Asıl işveren - alt işveren ilişkisinin iş müfettişlerince incelenmesi sonucunda muvazaanın tespitine ilişkin gerekçeli müfettiş raporu ve tutulan tutanaklar Çalışma ve İş Kurumu İl Müdürlüğü'nce işverenlere tebliğ edilir. Tebliğ tarihinden itibaren otuz işgünü içinde işverenlerce yetkili iş mahkemesine itiraz edilebilir. İtiraz üzerine görülecek olan dava basit yargılama usulüne göre dört ay içinde sonuçlandırılır. Mahkemece verilen kararın temyizi hâlinde Yargıtay altı ay içinde kesin olarak karar verir. Kamu idarelerince bu raporlara karşı yetkili iş mahkemelerine itiraz edilmesi ve mahkeme kararlarına karşı diğer kanun yollarına başvurulması zorunludur.

Rapora otuz iş günü içinde itiraz edilmemiş veya mahkeme muvazaalı işlemin tespitini onamış ise tescil işlemi iptal edilir ve alt işverenin çalışanları başlangıçtan itibaren asıl işverenin çalışanları sayılır.

F.1. Muvazaalı Alt İşveren İlişkisi

Ülkemizde muvazaalı alt işveren çalışmaları oldukça yaygındır. Muvazaalı alt işveren ilişkisi; çalışanların ücretlerini düşürmek ve çalışma koşullarını geriye götürmek, sosyal güvenliğe ilişkin yükümlülüklerden kaçınmak, sendika ve toplu iş sözleşmesi haklarının kullanılmasını engellemek, iş mevzuatının çeşitli hükümlerinin uygulanmasını önlemek gibi amaçlarla kurulmaktadır.

İş Kanunu'nda yasal olarak muvazaa kanaati taşıyan haller belirtilmiş olup hem ispat konusundaki güçlükler giderilmeye çalışılmış hem de mahkemelerin muvazaalı halleri saptaması kolaylaşmıştır. Bunlar;

- Asıl işverenden devralınan haklarının kısıtlanmaması
- İşyerinde çalıştırılan kişilerle alt işveren ilişkisinin kurulamaması
- Asıl işin bölünmemesi

F.2. Uygulamada Sık Karşılaşılan Muvazaa Örnekleri

- Alt işverenin kendi çalışanı bulunmadan işi başka işverene devretmesi
- Asıl işveren sıfatının bulunmaması
- Alt işverenin asıl işverenden aldığı işte çalışmak için belirli çalışanları görevlendirmemesi
- Asıl işverenin alt işveren çalışanları üzerinde yönetim hakkını doğrudan kullanması
- Asıl işverenin çalışan sayısını düşürmek için alt işverene iş vermesi
- Asıl işveren çalışanlarının görünürde alt işverene bağlanmış olması

F.3. Muvazaalı Alt İşveren İlişkisinin Yaptırımı

Muvazaalı bir alt işveren ilişkisinin kurulmasının hukuki yaptırımı İş Kanunu madde 2/(7) ile düzenlenmiştir. Muvazaalı alt işveren ilişkisinin mevcut olması halinde, işverenler yaptıkları bu işlemler doğrultusunda amaçladıkları sonuçlara ulaşamayacak, bu işlemlere muhatap olan çalışanlar başlangıçtan itibaren asıl işverenin çalışanı sayılacak ve yasadan, iş akdinden, toplu iş sözleşmesinden doğan haklarını asıl işverenden talep edebileceklerdir.

Alt işveren ilişkisinin muvazaalı olduğu durumlarda, alt işverenin çalışanları asıl işverenin çalışanları olarak kabul edileceği için çalışan sendikasına üye olmaları durumunda işverenin taraf olduğu toplu iş sözleşmesinin uygulama alanına girecektir.

Muvazaalı alt işveren ilişkisinin kurulduğu iddiası genellikle, işverenin muvazaalı alt işveren ilişkisi kurmak amacıyla çalışanların iş sözleşmelerini sonlandırması, çalışanların da feshin geçersizliği davası açarak işyerine iadeyi talep etmeleri sonucunda yargının önüne gelmektedir. Bu ve benzeri durumlarda işverenlere uygulanacak yaptırımlar iş sözleşmesinin geçersiz veya haksız feshine ilişkin yaptırımlardır.

G. Sonuç

Yukarıda detaylı bir şekilde yer verildiği üzere, alt işverenlik sözleşmeleri ancak ve ancak işyerinde yürütülen mal veya hizmet üretimine ilişkin olarak yardımcı işlerde veya asıl işin bir bölümünde işletmenin ve işin gereği ile teknolojik nedenlerle uzmanlık gerektiren işler için uygulanabilir.

Alt işveren ilişkisinde asıl işveren, alt işverenin çalışanlarına karşı o işyeri ile ilgili olarak İş Kanunu'ndan, iş sözleşmesinden veya alt işverenin taraf olduğu toplu iş sözleşmesinden doğan yükümlülüklerinden alt işveren ile birlikte sorumludur. Alt işverenlik sözleşmesinde yer alması gereken hususlara riayet edilmelidir.

Asıl işverenlik-alt işverenlik ilişkisinde sorumluluk mevzuatta belirtilen oranlarla her iki taraf için de mevcuttur. Özellikle Yönetmelik kapsamında muvazaa konusu detaylıca irdelenmiştir. Alt işveren sözleşmesi yaparken kati suretle muvazaalı işlemden kaçınılması hem idari hem de teşvik iptalleri gibi yaptırımlardan kaçınmak için büyük önem arz etmektedir.



İç Denetim Yetenek Yönetimi



İpek Kar
Deloitte Türkiye
Risk Danışmanlığı, Müdür

Başarıyı Şekillendiren Yetkinlikler

Küresel ekonominin önemli bir parçasını oluşturan aile şirketleri, uzun vadeli başarılarını korumak için genellikle kurumsal yapılardan ziyade aile ilişkilerine dayalı yönetim modellerini benimserler. Ancak bu şirketler, karmaşık risklerle karşı karşıya kaldıkları için iç denetim süreçlerine duydukları ihtiyacı sıklıkla göz ardı etmeye yatkınlardır. Bu yazıda, iç denetim yetkinliklerinin aile şirketleri için neden kritik öneme sahip olduğunu ve yetenek yönetiminin özellikle de global risk raporlarıyla nasıl desteklendiğini beraber inceleyeceğiz.

İç Denetim: Aile Şirketlerindeki Yeri

İç denetim, bir organizasyonun işleyişini değerlendirmek, iyileştirmek ve riskleri yönetmek için tasarlanmış, icradan bağımsız bir fonksiyondur. İç denetim süreçleri aile şirketleri için yalnızca finansal raporlama doğruluğuna hizmet etmekle kalmaz, aynı zamanda operasyonel ve stratejik risklerin erken tespit edilmesine de yardımcı olur. Bu da şirketin uzun vadeli sürdürülebilirliği açısından kritik öneme sahiptir.

Aile şirketlerinin karmaşık yönetim yapısı, iç denetime verilmesi gereken önemi artırır. Aile üyeleri arasındaki güven ve işbirliği, bir yandan şirketin çıkarlarını korurken diğer yandan yönetimdeki dengeyi bozabilir. İç denetim tam da bu noktada söz konusu dengeyi sağlamak için bağımsız bir bakış açısı sunar ve şirket çıkarlarının aile ilişkilerinden bağımsız olarak korunmasına yardımcı olur.

İç Denetim Yetkinliklerine Genel bir Bakış:

İç denetim yetkinlikleri bir işletmenin faaliyetlerini, süreçlerini ve risklerini etkin bir şekilde yönetmesini sağlamak için gereken bilgi, beceri ve yeteneklerin bütünüdür. Aile üyeleri arasındaki ilişkilerin iş kararlarını etkileyebileceği ve potansiyel risklerin gözden kaçmasına neden olabileceği bir arada düşünüldüğünde, iç denetim, yetkinliklerinin aile şirketlerinde doğru bir şekilde yer alması şirketler açısından önemli rol oynamaktadır.





Global Risk Raporları ile Desteklenen İç Denetim Yetkinlikleri Nelerdir?

Dünya Ekonomik Forumu tarafından yayınlanan global risk raporları, iş dünyasındaki değişen risk manzarasını anlamak için önemli bir kaynaktır. Bu raporlar, yalnızca aile şirketlerinin karşılaştığı ana riskleri belirlemekle kalmayıp aynı zamanda gelecekteki risk eğilimlerini de tahmin etmektedir. Ayrıca, iç denetim önceliklerinin belirlenmesinde de önemli bir rehberlik sağlamaktadır.

İç denetimle ilgili süreçlerin tasarımı ve işleyişi, söz konusu global risk raporlarının belirlediği ana risk alanlarına öncelik verilerek güçlendirilebilir. Örneğin, siber güvenlik risklerinin artan bir tehdit unsuru oluşturduğu bir dönemde, iç denetim süreçleri, bu alandaki kontrollerin etkinliğini ve güvenliği değerlendirmek için güncellenmelidir.

Profesyonellerin etkin bir şekilde çalışmalarını ve organizasyonlarına değer katmalarını sağlayan iç denetim yetkinliklerini gelin aşağıdaki alt başlıklarda inceleyelim.

- **Teknik Bilgi ve Uzmanlık:** İç denetim profesyonelleri; finansal raporlama standartları, iç kontrol sistemleri, risk yönetimi prensipleri ve iş kanunları gibi konularda güçlü bir teknik bilgiye sahip olmalıdır. Ayrıca, organizasyonlarının faaliyet gösterdiği sektöre ve pazara yönelik bilgi sahibi olmalıdırlar.
- **Analitik Yetenekler:** İç denetim profesyonelleri; verileri analiz etme, riskleri değerlendirme, problemleri tanımlama ve çözümü konularında güçlü analitik yeteneklere sahip olmalıdır. Analitik beceriler, iç denetim süreçlerinin etkinliğini artırarak karar alma süreçlerine destek sağlar.

- **İletişim Becerileri:** İç denetim profesyonelleri; etkili iletişim becerilerine sahip olmalıdır. Yazılı ve sözlü iletişim becerileri iç denetim raporlarının hazırlanması, sunulması ve paydaşlarla etkili iletişim kurulması açısından kritiktir.
- **Problem Çözme Yetenekleri:** İç denetim profesyonellerinin karmaşık sorunları tanımlama, analiz etme ve çözümüleme yeteneklerine sahip olması gerekmektedir. Problemlere yönelik yaratıcı ve etkili çözümler üretebilme yetkinliği, iç denetim birimlerinin değerini artırır.

- **Liderlik ve Yönetim Yetenekleri:** İç denetim liderleri; ekip yönetimi, motivasyon ve rehberlik konularında yetkin olmalıdır. Ekip üyelerini desteklemek, güçlü bir iş kültürü oluşturmak ve ekibin başarısını artırmak için liderlik becerileri kritiktir.
- **Etik ve Profesyonellik:** İç denetim profesyonelleri; yüksek etik standartlara ve mesleki davranış kurallarına bağlı kalmalıdır. Organizasyonlarına güvenilirlik ve bağımsızlık sağlamak için etik ve profesyonel davranışlarını korumalıdırlar.

- **Teknoloji Bazlı Yetkinlikler:** İç denetim, hızla değişen günümüz teknoloji ortamına uyum sağlamak zorundadır. Bu nedenle; iç denetim profesyonellerinin veri analitiği, veri madenciliği, otomasyon ve dijital güvenlik gibi teknolojik konularda yetkin olması önemlidir.

Bu yetkinlikler, iç denetim profesyonellerinin organizasyonlarına değer katmalarını sağlar ve iç denetim birimlerinin etkinliğini artırarak organizasyonların risklerini yönetmelerine yardımcı olur.

İç Denetim Yetenek Yönetimi Aile Şirketleri için Neden Önemlidir?

Aile şirketleri, işletme türleri ve yapıları bakımından çeşitlilik göstermektedirler. Bazıları küçük ve orta ölçekli, bazıları ise büyük ve uluslararası operasyonlara sahiptir. Ancak, hepsinin ortak bir noktası vardır: aile üyelerinin iş ve aile hayatı arasında denge sağlama zorunluluğu. Bu dengeyi korurken şirketin uzun vadeli başarısını güvence altına almak için iç denetim önemli rol oynamaktadır.

İç denetim, aile şirketlerinin sürdürülebilirlik ve varlık koruma çabalarına da katkıda bulunur. Suiistimallerin erken tespiti, şirketin uzun vadeli büyüme ve itibarını koruma konusunda kritik öneme sahiptir. Ayrıca, iç denetim süreçleri, aile şirketlerinin geleceğe hazırlık yapmasına yardımcı olabilir ve stratejik risklere karşı daha dirençli hale gelmelerini sağlayabilir.

Sonuç olarak; iç denetim yetenek yönetimi, aile şirketleri için sadece bir kontrol mekanizması değil, aynı zamanda uzun vadeli başarılarını güvence altına almak için kritik bir unsurdur. Global risk raporları, iç denetim süreçlerinin tasarımı ve yürütülmesinde rehberlik sağlayarak şirketlerin karşılaştığı değişen risk manzarasına uyum sağlamalarına yardımcı olur. Bu nedenle, aile şirketlerinin iç denetim yetkinliklerine yönelik yatırım yapması, sürdürülebilirliklerini sağlamak ve rekabet avantajı elde etmek için hayati bir adımdır.

Denetçiler de Denetlenir...



Kemal Çağıl Eryılmaz
Deloitte Türkiye
Risk Danışmanlığı, Müdür

Mayıs ayı, Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü (Institute of Internal Auditors, "IIA") tarafından "*İç Denetim Farkındalık Ayı*" olarak tanımlanmış olup, iç denetim fonksiyonunun önemi kurumlarda yarattığı katma değer çeşitli etkinliklerle vurgulanmaktadır.

İç denetim fonksiyonunun nihai amacı; bulunduğu kurum nezdinde yer alan süreçler üzerindeki mevcut kontrol ortamının etkinliğini, yeterliliğini ve verimliliğini bağımsız ve tarafsız bir şekilde değerlendirerek üst yönetime güvence sunmak ve bunu yaparken de kuruma katma değer sağlayacak danışmanlık hizmeti vermektir.

Denetçiler, denetimin doğası gereği; süreç sahiplerine sordukları sorular, talep ettikleri yüklü dokümanlar, gerçekleştirdikleri uzun toplantılar, yazdıkları bulgular ve raporlardan ötürü diğer süreç sahipleri tarafından genellikle "kötü polis" olarak atfedilirler.

Peki, tabiri caizse kurum içerisinde "olması gerekeni" yazdığı raporlarda belirten, süreç sahiplerinin görmediği riskleri gören, gelişime açık alanları tespit ederek iyileştirici aksiyon önerilerinde bulunan iç denetçilerin uymaları gereken yol haritaları, standartları yok mu? Elbette var...



İç denetimin dünya genelindeki lokomotif rolünde olan İç Denetçiler Enstitüsü (IIA) tarafından ilk olarak 1970'lerde yayınlanan ve en son 9 Ocak 2024 tarihinde güncellenerek Global İç Denetim Standartları ismini alan, 2025 yılının Ocak ayında yürürlüğe girecek mesleki standartlar biz iç denetçilerin yol haritası niteliğindedir.

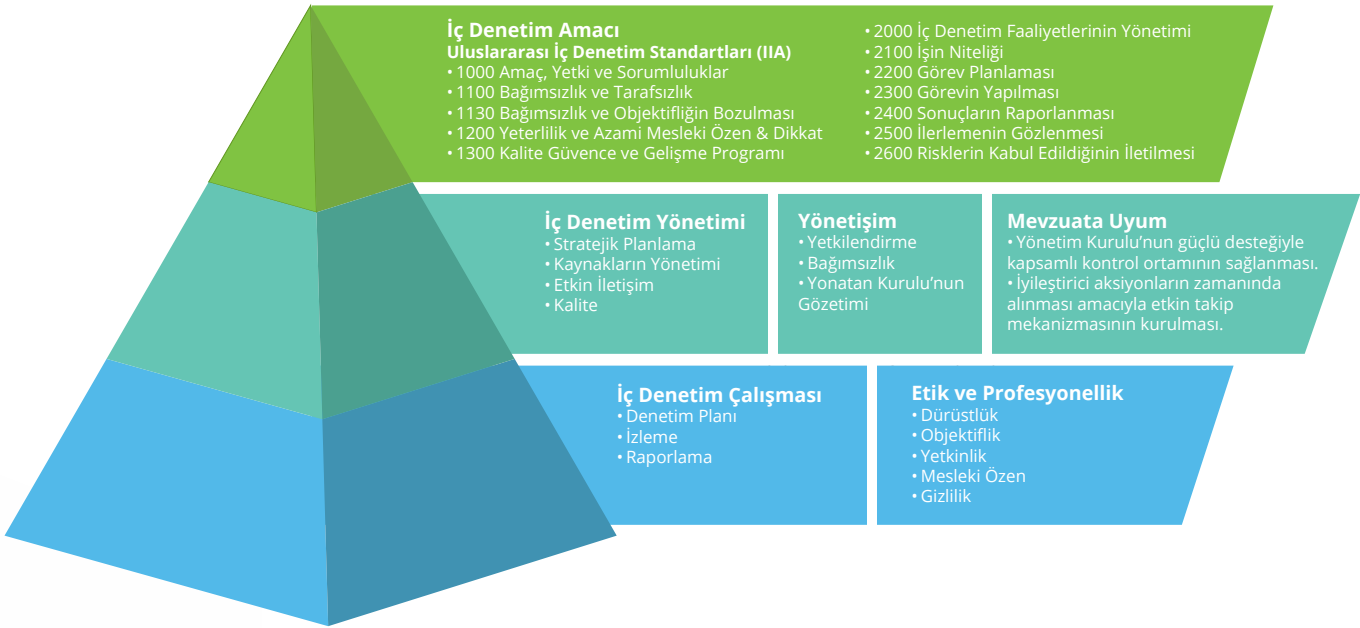
Global İç Denetim Standartları 5 başlık altında yer alan 15 prensip ve toplamda 51 standarttan oluşmakta olup detaylarını aşağıdaki tabloda görebilirsiniz:

Şekil I: Global İç Denetim Standartları Başlıkları



*The Institute of Internal Auditors (IIA)

Şekil II: Uluslararası İç Denetim Standartları vs. Global İç Denetim Standartları



CURRENT

International Professional Practices Framework



2024

International Professional Practices Framework

Global Internal Audit Standards

Including requirements and considerations for implementation as well as evidence of conformance.

Guidance

Including clarifications and best practices (practice guides and Q&As).

Topical Requirements

Including requirements when auditing the specific topic.

*The Institute of Internal Auditors (IIA)

Tablo I: Global İç Denetim Standartları

Ana Başlık	Prencip	Standart	
1. İç Denetimin Amacı	-	-	
2. Etik ve Profesyonellik	1. Dürüstlük Gösterme	1.1 Doğruluk ve Mesleki Cesaret	
		1.2 Kurumun Etik Beklentileri	
		1.3 Yasal ve Etik Davranış	
	2. Objektifliği Sürdürme	2.1 Bireysel Objektiflik	
		2.2 Objektifliğin Korunması	
		2.3 Objektiflikte Bozulmaların Bildirimi	
	3. Yetkin Olma	3.1 Yetkinlik	
		3.2 Sürekli Mesleki Gelişim	
	4. Azami Mesleki Özen Göstermek	4.1 Global İç Denetim Standartlarına Uyum	
		4.2 Gerekli Profesyonel Özen	
		4.3 Mesleki Şüphencilik	
	5. Gizliliği Korumak	5.1 Bilginin Kullanımı	
		5.2 Bilginin Korunması	
	3. İç Denetim Fonksiyonunun Yönetimi	6. Yönetim Kurulu Tarafından Yetkilendirilmek	6.1 İç Denetimin Görev Tanımı
			6.2 İç Denetim Prosedürü/Yönetmeliği
6.3 Yönetim Kurulu ve Üst Yönetimin Desteği			
7. Bağımsız Konumlandırma		7.1 Organizasyonel Bağımsızlık	
		7.2 İç Denetim Yöneticisinin Nitelikleri	
8. Yönetim Kurulu'nun Gözetimi		8.1 Yönetim Kurulu'na Raporlama	
		8.2 Kaynaklar	
		8.3 Kalite	
		8.4 Dış Kalite Değerlendirmesi	
4. İç Denetim Fonksiyonunun Yönetimi		9. Stratejik Planlama	9.1 Yönetişim, Risk Yönetimi ve Kontrol Süreçlerini Anlamak
			9.2 İç Denetim Stratejisi
			9.3 Metodoloji
	9.4 İç Denetim Planı		
	9.5 Koordinasyon ve Güven		
	10. Kaynakların Yönetimi	10.1 Mali Kaynağın Yönetimi	
		10.2 İnsan Kaynağının Yönetimi	
		10.3 Teknolojik Kaynaklar	
	11. Etkin İletişim	11.1 Paydaşlarla İletişim ve İlişki Kurmak	
		11.2 Etkili İletişim Kurmak	
		11.3 Sonuçların Bildirimi	
		11.4 Hata ve İhmaller	
		11.5 Risk Kabulünün Bildirimi	
	12. Kaliteyi Artırmak	12.1 İç Kalite Değerlendirmesi	
		12.2 Performans Ölçümleri	
12.3 Denetim Performanslarının Takibi ve Gelişimi			

5. İç Denetim Hizmetinin Yerine Getirilmesi	13. Denetimlerin Etkin Bir Şekilde Planlaması	13.1 Denetimin Bildirimi
		13.2 Denetim Risk Değerlendirmesi
		13.3 Denetim Amaç ve Kapsamının Belirlenmesi
		13.4 Değerlendirme Kriterleri
		13.5 Denetim Kaynakları
		13.6 Denetim Çalışmalarının Planlanması
	14. Denetim Çalışmalarının Yürütülmesi	14.1 Analiz ve Değerlendirme İçin Bilgi Toplama
		14.2 Analizler ve Potansiyel Denetim Bulguları
		14.3 Bulguların Değerlendirilmesi
		14.4 Öneriler ve Aksiyon Planları
		14.5 Denetim Sonuçları
		14.6 Denetim Çalışmalarının Dokümantasyonu
	15. Denetim Sonuçlarının Raporlanması ve Aksiyonların Takibi	15.1 Nihai Denetim Sonucunun Raporlanması
		15.2 Önerilerin veya Aksiyon Planlarının Hayata Geçirildiğinin Teyidi

İç denetim fonksiyonu, bağımsızlık ilkesi uyarınca denetim yetkisini doğrudan Yönetim Kurulu'ndan alır. Dolayısıyla gerçekleştirmiş olduğu tüm iç denetim faaliyetlerine ilişkin Yönetim Kurulu'na karşı sorumludur. Bu doğrultuda, "Standart 8.4 – Dış Değerlendirmeler" (Uluslararası İç Denetim Standartları Standart 1312-1) uyarınca iç denetim fonksiyonunun bir bütün olarak faaliyetlerinin azami olarak 5 yılda bir bağımsız denetçiler tarafından standartlara uyum açısından değerlendirilmesi ve sonuçlarının Yönetim Kurulu'na raporlanması gerekmektedir.

Dış Kalite Değerlendirme çalışmaları, iç denetim fonksiyonunun kurum içerisindeki paydaşlarıyla (Denetim Komitesi, birinci seviye kontrol sahipleri - süreç sahipleri - ve varsa ikinci seviye kontrol sahipleri) görüşmeler yapılarak başlar. Bu görüşmelerin amacı; paydaşların iç denetim fonksiyonundan beklentilerini anlamak, iç denetim çalışmalarının amaç ve sorumluluklarının kurum içerisinde ne ölçüde anlaşıldığını değerlendirmek ve bunun sonucunda gelişime açık ya da güçlü alanları ortaya çıkarmaktır.

Paydaş görüşmeleri sonucunda elde edilen bilgiler doğrultusunda, iç denetim fonksiyonunun faaliyetleri (çalışma kağıtları, iç denetim yönetmeliği, raporlama hatları, organizasyonel konum vb.) her bir standart özelinde gözden geçirilir.

Eşanlı olarak, benzer sektörde faaliyet gösteren ve iyi uygulama örneği olarak gösterilebilecek kurumlardaki iç denetim fonksiyonları nicel (personel sayısı, denetçi başına düşen denetim sayısı, eğitim saatleri, ortalama deneyim, ortalama denetim yaşam döngüsü vb.) ve nitel (teknolojik araçların kullanımı, danışmanlık ve denetim hizmetlerinin oranı vb.) özellikleri bakımından karşılaştırılarak değerlendirmeye tabii kurumun iç denetim fonksiyonunun olgunluk seviyesi belirlenir.

Gerçekleştirilen tüm bu çalışmalar doğrultusunda iç denetim fonksiyonunun Global İç Denetim Standartlarına (i) Genel Olarak Uygun, (ii) Kısmen Uygun veya (iii) Uygun Değil olarak faaliyetlerini yürüttüğü değerlendirilerek ilgililere raporlanır.

Sonuç olarak, kurumsallaşmanın en önemli yapı taşlarından biri olan denetlenebilir bir ortamın yaratılması ve bu ortamı periyodik olarak denetleyecek iç denetim fonksiyonunun oluşturulması ne kadar önemliyse; etkin, standartlara ve iyi uygulama örnekleriyle uyumlu, kurum içi paydaşların beklentilerini karşılayan bir iç denetim mekanizmasına sahip olmak da bir o kadar önemlidir. Bu sebeple, kurumlar periyodik olarak denetçilerini de denetlettirecek iç denetim mekanizmalarının bahse konu standartlara uygun bir şekilde işlediğinden emin olmalıdırlar.



Deloitte.

Deloitte Türkiye

İstanbul Ofis

Deloitte Values House
Maslak No1
34485
İstanbul
+90 (212) 366 60 00

Ankara Ofis

Armada İş Merkezi
A Blok Kat:17 No:27-28
Söğütözü, Ankara
06510
+90 (312) 295 47 03

İzmir Ofis

Novus Tower
Şehit Polis Fethi Sekin
Cad. No:4 Kat:21
Ofis: 241-242-243
Bayraklı, İzmir
+90 (232) 464 70 64

Bursa Ofis

Efe Towers
Odunluk Mah.
Akademi Cad.
B Blok No:16
Nilüfer, Bursa
+90 (224) 324 25 00

Çukurova Ofis

Günep Panorama İş Merkezi
Reşatbey Mah.
Türk Kuşu Cad. Bina No:1
B Blok Ofis:704-705-706
Seyhan, Adana
+90 (322) 237 11 00



@deloitteturkiye



@deloitteturkiye



@deloitteturkiye



@deloitteturkiye



@deloitte



@deloitteturkey

www.deloitte.com.tr

Deloitte; Deloitte Touche Tohmatsu Limited ("DTTL") şirketini, uluslararası üye firma ağındaki şirketlerden ve ilişkili tüzel kişiliklerden (birlikte "Deloitte kuruluşu") bir veya birden fazlasını ifade etmektedir. DTTL ("Deloitte Global" olarak da anılmaktadır) ve üye firmalarının her biri ayrı ve bağımsız birer tüzel kişiliktir ve üçüncü taraflara karşı birbirlerini yükümlü kılamaz veya bağlayamazlar. DTTL ve her bir DTTL üye firması ve ilgili tüzel kişilik sadece kendi eylem ve ihmallerinden sorumludur, birbirlerinin eylem ve ihmallerinden sorumlu tutulamazlar. DTTL müşterilere hizmet sunmamaktadır. Daha fazla bilgi almak için www.deloitte.com/about adresini ziyaret ediniz.

Deloitte, Fortune Global 500®'ün yaklaşık %90'ına ve binlerce özel şirkete denetim, vergi, danışmanlık, finansal danışmanlık ve risk danışmanlığı hizmetleri sağlayan dünyanın önde gelen profesyonel hizmetler firmalarından birisidir. Profesyonellerimiz, sermaye piyasalarına olan kamu güvenini pekiştirmeye yardımcı olan, müşterilerin dönüşüm ve gelişimlerine sağlayan, daha güçlü bir ekonomiye, daha adil bir topluma ve sürdürülebilir bir dünyaya giden yolda öncülük eden ölçülebilir ve kalıcı çözümler sunar. 175 yılı aşkın bir geçmişe sahip olan Deloitte, 150'den fazla ülke ve bölgeyi kapsamaktadır. Deloitte'un yaklaşık 457.000 kişilik uzman kadrosunun iz bırakan bir etkiyi nasıl yarattığı konusunda daha fazla bilgi almak için www.deloitte.com adresini ziyaret ediniz.

Bu belgede yer alan bilgiler sadece genel bilgilendirme amaçlıdır ve Deloitte Touche Tohmatsu Limited ("DTTL"), onun üye firmaları veya ilişkili kuruluşları (birlikte, "Deloitte kuruluşu") tarafından profesyonel bağlamda herhangi bir tavsiye veya hizmet sunmayı amaçlamamaktadır. Şirketinizi ya da mali durumunuzu etkileyecek herhangi bir karar ya da aksiyon almadan, yetkili bir profesyonel uzmana danışın. Bu belgedeki bilgilerin doğruluğu veya eksiksizliği konusunda hiçbir beyan, garanti veya taahhüt (açık veya zımni) verilmemektedir ve DTTL, üye firmaları, ilgili kuruluşları, çalışanları veya temsilcilerinden hiçbirini, bu belgeye itibar eden herhangi bir kişiyle bağlantılı doğrudan veya dolaylı olarak ortaya çıkabilecek zarar veya ziyandan sorumlu veya yükümlü olmayacaktır. DTTL ve üye firmalarının her biri ve bunların ilgili kuruluşları yasal olarak ayrı ve bağımsız kuruluşlardır.