

Tarih : 25 Ocak 2012

2011 YILI

DÖNEM SONU ÇALIŞMALARINDA

DİKKAT EDİLMESİ VE UYULMASI

GEREKEN KONULAR

KAYNAKLAR

- * 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu
- * 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu
- * 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu
- * 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu
- * İlgili Tebliğler, Sirkülerler
- * Yargı Kararları ve Muktezalar

İÇİNDEKİLER

Sayfa

BİRİNCİ BÖLÜM:

“ENVANTER, DEĞERLEME VE DEĞERLEME ÖLÇÜLERİ”

I-	GİRİŞ	6
II-	ENVANTER İŞLEMLERİ	7
	A-Envanter Çeşitleri	7
	B-Envanter Çıkarmak Zorunda Olanlar	7
III-	DEĞERLEME	8
	A- T.T.K.'DA DEĞERLEME	8
	B- SPK'DA DEĞERLEME	9
	C- VUK'DA DEĞERLEME	9
IV-	DEĞERLEMEDEKİ AMAÇ VE DEĞER. ZAMANI	12

İKİNCİ BÖLÜM:

“İŞLETME VARLIKLARINA (AKTİF) İLİŞKİN DEĞERLEME VE DÖNEM SONU İŞLEMLERİ”

I-	HAZIR DEĞERLER	13
	A-Nakit Paralar	13
	B-Çekler	13
	C-Bankalar	14
	D-Diğer Hazır Değerler	14
II-	MENKUL KIYMETLER	14
	A-Alış Bedeli Ölçüsü	15
	B-Borsa Rayıcı Ölçüsü	15
	C-Kıst Getiri Ölçüsü	15
III-	TİCARİ ALACAKLAR	15
	A-Alacaklar	15
	B-Alacak Senetleri	16
	C-Verilen Depozito ve Teminatlar	16
	D-Verilen Avanslar	17
	E-Şüpheli Alacaklar	17
IV-	DİĞER ALACAKLAR	19
V-	STOKLAR	20

	A-Mal Maliyetlerinin Oluşumunda Kredi Faiz ve Kur Farklarının Durumu	22
	B-Dönem Sonu Stok Değerlemesi	22
	C-Fire, Zayıf, Değeri Düşen ve Çalınan Mallar	22
VI-	MADDİ DURAN VARLIKLAR	25
	A-Yenileme Fonu Uygulaması	26
	B-Binek Otomobillere İlişkin Bazı Uygulamalar	27
	C-Sabit Kıymet ve Emtia Alımlarında Kur Farkı ve Faizin Kayı	30
	D-Hesap Dönemi Sonunda Al. Dur. Var. ve Mlz.	31
	E-Yapılmakta Olan Yatırımlar	31
	F-Amortisman Uygulaması	32
	G-Finansal Kiralamaya Konu Kıymetler	33
VII-	MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLAR	34
VIII-	ÖZEL TÜKENMEYE TABİ DURAN VARLIKLAR	35
IX-	YILLARA SARI TAAH İŞLERİ MLYT VE HASILATI	35

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM:

"İŞLETME KAYNAKLARINA (PASİF) İLİŞKİN DEĞERLEME VE DÖNEM SONU İŞLEMLERİ"

I-	MALİ BORÇLAR	36
	A-BANKA KREDİLERİ	36
	1- VUK md. 285'e Göre Faiz Hesaplaması	36
	2- Kredi Kullandırma Olaylarında Faiz Uyg.	37
	3- Finansal Kiralama	38
	B- ÇIKARILMIŞ TAHV. VE BUNLARA İLİŞ. BORÇLAR	38
	C- ÇIKARILMIŞ BONO VE SENETLER	38
	D- ÇIKARILMIŞ DİĞER MENKUL KIYMETLER	39
	E- DİĞER MALİ BORÇLAR	39
II-	TİCARİ BORÇLAR	39
	A-SATICILAR	39
	1- TL Borçları Değerleme	39
	2- Dövizli Borçların Değerlemesi	39
	B- BORÇ SENETLERİ	40
	1- Borç Senetlerinin Envanteri	40
	2- Dönem Sonu Değerlemesi	40
	3- Reeskont Uygulaması	40

	C- ALINAN DEPOZİTO VE TEMİNATLAR	41
	D- ALINAN AVANSLAR	41
	E- DİĞER TİCARİ BORÇLAR	42
III-	DİĞER BORÇLAR	42
	A- ORTAKLARA BORÇLAR	42
	B- İŞTİRAKLERE BORÇLAR	42
	C- BAĞLI ORTAKLARA BORÇLAR	43
	D- PERSONELE BORÇLAR	43
	E- DİĞER ÇEŞİTLİ BORÇLAR	43
IV-	KARŞILIKLAR	43
	A- VERGİ VE DİĞ. YASAL YÜKÜM. KARŞILIĞI	43
	B- KIDEM TAZMİNATI KARŞILIĞI	44
	C- MALİYET GİDERLERİ KARŞILIĞI	44
V-	DİĞER YABANCI KAYNAKLAR	44
VI-	ÖZSERMAYE VE SERMAYE YEDEKLERİ	45
	A- ÖZ SERMAYE	45
	B- SERMAYE YEDEKLERİ	45
	C- KARLAR VE KAR YEDEKLERİ	45
VII-	DÖNEM SONU İLE İLGİLİ DİĞ. ÖZEL. DURUMLAR	47
	A-Götürü İhracat Gideri Uygulaması	47
	B-İhracatçılarda Hesap Dönemi Sonunda Düzenlenen ve İhracatı Bir Sonraki Yılda Gerçekleşen Mallara Ait Faturaların Kayda Alınması	47
	C-İnternet Yoluyla Yurtdışından Alınan Mal ve Hizmetlerde Belgelendirme	48
	D-Ödenmeyen SSK Primlerinin Gider Yazılmaması	48
	E-Bağış ve Yardımların Gider Yazılması ve Diğer İndirimler	48
	1-Kurum Kazancınınin %5'i İle Sınırlı Bağışlar	49
	2-Kurum Kazancınınin Tamamına Kadar İndirilebilecek Bağışlar	49
	3-Özel Kanunlarında Yer Alan Bağış ve Yard.	51
	4-Bağış ve Yardımların KDV'ne Etkisi	54
	F-İhracat Komisyonu ve Reklamasyon Ödemeleri	55
	G-Hesap Dönemi Sona Erdikten Sonra Gelen	55

Faturaların Kaydı	
H-Gelir ve Gider Kaydedilmesi Gereken İskonto ve Primler	56
I-Gelmeyen İhracat Bedellerinin Tasfiyesi	56
J-Kaybolan Yasal Belgeler İle İlgili Yap. İşlemler	56
K-Yatırım İndirimi Uygulamasında Son Durum	57
L-KDV'de Dönem Sonu İşlemleri	59
1-İşi Bırakan Mükellefler İndiremedikleri KDV'sini Gider Yazabileceklerdir	59
2-Tahsil Edilemeyen KDV İçin Şüpheli Alacak Karşılığı Ayrılabilir	59
3-Şirket Kuruluşundan Önce Yüklenilen KDV'lerinde Durum	59
4-Fatura ve Benzeri Vesikalarda Ayrıca Gösterilmeyen KDV'lerin Durum	60
5-Faturanın İzleyen Hesap Döneminde Düzenlediği Durumlarda KDV İndirimi	60
6-Geç Ödenen Elektrik, Su ve Telefon Faturalarının Gecikme Zammının Kaydı ve KDV Uygulaması	60
7-Yıl Sonu ve Ciro İskontolarında KDV Uyg.	61
8-Perakende Satış Fiş.Gider Olma Durumu	61
9-Grup Şirketlerinde Ortak Gider Dağıtımı	61

BİRİNCİ BÖLÜM

“ENVANTER, DEĞERLEME VE DEĞERLEME ÖLÇÜLERİ”

I- GİRİŞ

İşletmelerin süresiz kabul edilen ömrü, faaliyet sonuçlarının tespiti amacıyla belli faaliyet dönemlerine bölünmektedir. İşletmelerin ömrünün belli faaliyet dönemlerine bölünmesi ve faaliyet sonuçlarının bu dönemler itibariyle tespit edilmesi, dönem sonu envanter ve değerlendirme işlemlerini zorunlu hale getirmiştir.

Dönem sonu işlemleri belli bir tarih itibariyle işletme mali tablolarının, işletme faaliyet sonuçlarını ve işletmenin mali yapısını tam olarak yansıtmasını sağlamak amacıyla, mali tabloda yer alacak bilgilerin gerçekliği ve doğruluğunun sağlanmasına yönelik işlemleri içermektedir. Bu işlemler yılda bir kez mali yıl sonunda (normal hesap döneminde 31 Aralık tarihinde) yapılmak zorundadır. V.U.K. md. 185 değerlendirme gününü “Bilanço Günü” olarak nitelendirmektedir. Bunun yanında mali kanunlar yönünden Geçici Vergiye ilişkin olarak üçer aylık dönemler halinde dönem sonu işlemlerinin kısmen yapılması da söz konusudur. Sermaye Piyasası Kanunu'na (SPK) tabi şirketler açısından bu zorunluluk anılan Kanun uyarınca üç aylık dönemler için uygun görülmüştür.

Dönem sonu işlemleri esas itibariyle bilançoda yer alan varlık (Aktif) ve kaynakların (Pasif) envanteri ve envanterde tespit edilen kıymetlerin değerlendirilmesi işlemlerinin bütünü kapsar.

VUK'nun 182'nci maddesine göre aşağıdaki defterlerin tasdik ettirilmesi zorunludur.

- Yevmiye Defteri
- Envanter Defteri

Defter-i Kebir ve Karar Defterinin VUK'a göre tasdik zorunluluğu bulunmamakla birlikte, TTK'ya göre tasdiki gerekmektedir.

Ayrıca V.U.K. md. 221. ve 222'ye göre; işletmelerin anılan kanunda geçen tasdike tabi defterlerini yasal süreleri içerisinde tasdik ettirmeleri ve V.U.K. md. 219'a göre resmi defterlerin mutlaka zamanında işlenmesi ve çekilmesi gerekmektedir.

II- ENVANTER İŞLEMLERİ

Vergi Usul Kanunu'nun 186.ncı maddesine göre envanter çıkarmak; bilanço günündeki mevcutları, alacakları ve borçları saymak, ölçmek, tartmak ve değerlemek suretiyle kesin bir şekilde ayrıntılı olarak tespit etmektir. Ticari teamüle göre tartılması sayılması ve ölçülmesi mümkün olmayan malların değerleri tahminen tespit edilir.

V.U.K.'un 185. maddesinde envanterin, işe başlama tarihi ile her hesap dönemi sonunda çıkarılacağı hükme bağlanmıştır. V.U.K.'un 174. maddesinde de hesap dönemi;

- Normal takvim yılı esasına dayalı hesap dönemi,
- Özel hesap dönemi,
- Yeni işe başlayanların işe başlama tarihi ile takvim veya hesap dönemi sonuna kadar geçen süre,
- Yıl içinde işini bırakanların takvim yılı veya özel hesap dönemi başından işi bırakma tarihine kadar geçen süre, olarak ayrılmıştır.

Yasa hükümlerinden anlaşıldığı üzere, envanter her hesap dönemi sonunda çıkarılabileceği gibi; V.U.K.'nun 190'ıncı maddesine göre; büyük mağazalar ile eczanelerin isterlerse 3 yılda bir fiili envanter, her yıl sadece kaydi envanter çıkarabilecekleri hükme bağlanmıştır. Diğer yandan, aynı maddeyle yapılan düzenleme ile; Maliye Bakanlığı'ndan izin almak suretiyle büyük sınaî işletmeler de, 2 veya 3 yılda bir envanter çıkarabileceklerdir.

Envanter Çeşitleri :

A- Muhasebe İçi Envanter : Yasal ticari defterlere kaydedilen bilgilere göre hesap dönemi sonunda mevcut, alacak ve borçların çıkarılması işlemidir.

B- Muhasebe Dışı Envanter : İşletmede bulunan mevcutlarla alacak ve borçları tartmak, ölçmek, saymak ve değerlemek suretiyle belirlenmesine denir.

Envanter Çıkarmak Zorunda Olanlar

Birinci sınıf tacirler ile işletme hesabı esasına göre defter tutan mükellefler, hesap dönemi sonunda envanter çıkarmak zorundadırlar.

V.U.K.'un 189.'uncu maddesine göre; Amortisman tabi kıymetlerin ayrı olarak envantere alınması gerekmektedir. Ayrı envantere alınmak, envanter defteri veya listesinin ayrı bir yerinde gösterilmesi şeklinde olabileceği gibi, ayrı amortisman defteri tutulması şeklinde de olabilir. Envanter kayıtlarında bu

iktisadi kıymetler için yıllar itibariyle ayrılan amortismanlar ayrı olarak gösterilmelidir.

Ferdi işletmelerde kısmen kullanılan fabrika, atölye, ambar, dükkan, mağaza ve arazi envantere tamamı üzerinden geçirilir. Kısım kısım kullanılabilen gayrimenkullerin yarından fazlasının işletmede kullanılması halinde de bu kıymetler tam olarak envantere alınır. (VUK md. 187)

Ayrıca firmaların yıl içinde kullanmış oldukları yasal belgelere ilişkin (fatura, sevk irsaliyesi, gider pusulası, müstahsil makbuzu) olarak da sayım tutanağı düzenlenmesi ve tam tasdik raporunda kullanılmak üzere kaşe ve imza tatbik edilmek suretiyle ilgili denetçiye verilmesi gerekmektedir.

III- DEĞERLEME

Değerleme, belirli bir iktisadi kıymetin belli bir zamandaki kıymetinin belli bir para cinsinden ifade edilmesidir. Ekonomik ve sosyolojik olarak değer biçme işlemine etki eden birçok unsur vardır. Bu nedenle genel kabul görmüş anlayışa göre değerlendirme işlemi özünde bir nevi subjektiflik içerir.

İşletme ile ilgili farklı kesimlerin işletme varlıklarını değerlemeleri amaçlarına göre birbirinden farklı olabilecektir. Bu nedenle işletme yönetimi değerlendirme işlemini yaparken; farklı grupların gaye ve hedeflerini işletme hedefleri ile birleştirerek mümkün olduğunca tarafsız davranmalıdır.

Değerleme iki aşamalı bir işlemdir. Birinci aşama değerlemeye konu iktisadi kıymetin miktarının tespit edilmesi, yani envanterin çıkartılması işlemidir. İkinci aşama ise, miktarı tespit edilen söz konusu kıymetin değerlendirme günü itibariyle belli bir para cinsinden değerinin bulunması işlemidir. Değerlemede öncelikle kanunla belirlenmiş değerlendirme yöntemleri ve ölçüleri kullanılacaktır. Belirlenmiş bir ölçü ve yöntem yoksa işletme yönetiminde objektif kriterler kullanılmalıdır.

A- TÜRK TİCARET KANUNU'NDA DEĞERLEME

Türk Ticaret Kanunu (TTK)'nin değerlendirme hükümleri; işletme sermayesinin haksız yere işletme yöneticileri veya ortaklarına aktarılmasının önlenmesi ve işletme ile ilişkisi bulunan üçüncü şahıslara ilişkin hak ve menfaatlerin korunması amacıyla yönelik hükümler içermektedir.

TTK.'nin 75. maddesinde; **“Bütün aktifler, en çok bilanço gününde işletme için haiz oldukları değer üzerinden kaydolunur. Borsada kote edilen emtia ve kıymetler o günün borsa rayicine göre ve tahsil edilemeyen veya ihtilafli bulunanlar müstesna olmak üzere bütün alacaklar da itibari miktarlarına göre hesap edilir...”** şeklinde genel bir hüküm bulunmaktadır.

Diğer taraftan aynı Kanun'un 454-464. maddelerinde sermaye şirketlerinde yapılacak değerlemeye ilişkin özel ve kesin hükümler yer almaktadır. TTK sermaye şirketleri ile ilgili değerlemeyi birçok hususta kesin ölçütlere bağlamıştır. Oysa Kanun'un 75. maddesinde düzenlendiği üzere şahıs işletmelerinde daha genel ifadeler kullanılmak suretiyle işletme sahiplerine geniş bir tercih hakkı bırakılmıştır.

TTK sermaye şirketlerine ilişkin değerlendirme esaslarında, şahıs işletmelerine nazaran daha ihtiyatlı davranılması gerekir. Değerleme ölçülerini daha belirgin bir şekilde, sınırlayıcı ve emredici nitelikte düzenlemesi, şahıs işletmelerindeki sorumlulukla, sermaye şirketlerindeki sorumluluğun farklı olmasından kaynaklanmaktadır.

B- SERMAYE PİYASASI KANUNU'NDA DEĞERLEME

Sermaye Piyasası Kanunu (SPK); günümüz ekonomisinde etkin bir yere sahip olan sermaye piyasaları ve dolayısıyla halka açık sermaye şirketlerinin uymaları gereken kuralları düzenlemektedir. Halka açık sermaye şirketlerinin diğer temel kanunlar yanında ayrıca uymak zorunda oldukları SPK'da yer alan değerlemeye ilişkin düzenlemeler; TTK.'da yer alan düzenlemelere paralel ancak, daha ayrıntılı ve daha belirgin ölçütler içerir. SPK'da yer alan düzenlemeler özellikle işletme hissedarları ile diğer üçüncü şahısların menfaatlerini korumaya yöneliktir.

Gerek TTK uyarınca, gerekse SPK uyarınca yapılacak değerlemeler "Ticari Bilanço" ve "Ticari Gelir Tablosu" oluşturmaya yöneliktir. Dolayısıyla bu kanunlarda yer alan hükümler uyarınca yapılacak değerlemeler, mali karın teşkilinde ikinci planda kalacaktır. Bu nedenle mali karın oluşturulmasında vergi kanunlarında (VUK) yer alan değerlendirme hükümlerinin esas alınması gerekmektedir.

C- VERGİ KANUNLARINDA DEĞERLEME

Değerleme hükümlerinin yer aldığı Vergi usul Kanunu'nda değerlemenin tanımı da "**değerleme, vergi matrahının hesaplanmasıyla ilgili iktisadi kıymetlerin takdir ve tespittir.**" şeklinde yapılmıştır. VUK uyarınca değerlendirme "**takdir**" ve "**tespit**" olarak iki şekilde yapılabilir. Tespit mükelleflerce VUK'nda belirlenen değerlendirme ölçüleri kullanılarak yapılır. Mutad değerlendirme ölçülerinin kullanılmadığı durumlarda değerlendirme takdir (VUK md. 267) yoluyla yapılır.

VUK.'da sayılan değerlendirme ölçüleri aşağıdaki gibidir:

1- Maliyet Bedeli,

a- Satın Alma Maliyeti

b- Üretim Maliyeti

Maliyet Bedeli ile Değerlenecek İktisadi Kıymetler:

- Emtia (Satın alınan/İmal edilen),
- İşletmelere dahil gayrimenkuller,
- Özel Maliyet Bedeli,
- Demirbaş eşya,
- Zirai mahsuller

2- Borsa Rayici,

Borsa Rayici ile Değerlenecek İktisadi Kıymetler:

- Yabancı para,
- Yabancı para ile olan alacaklar,
- Yabancı para ile olan borçlar, (Not: Ülkemizde henüz yabancı para borsası kurulmadığı için bu kıymetlerin değerlemesinde; Dönem sonunda Maliye Bakanlığınca açıklanan kurlar, dönem içinde TCMB kurları dikkate alınır.)

3- Tasarruf Değeri,

Tasarruf Değeri ile değerlenecek İktisadi Kıymetler:

- İşletmelere dahil senetli alacak ve borçlar,

Bu ölçünün senetli alacak ve borçlarda kullanılması mükelleflerin seçimine bırakılmıştır. Ancak, banka, banker ve sigorta şirketlerinin tasarruf değeri ile değerlendirme yapması zorunludur.

4- Mukayyet (Kayıtlı) Değeri,

Mukayyet Değeri ile Değerlenecek İktisadi Kıymetler:

- Aktifleştirilen ilk tesis ve taazzuv giderleri,
- Peştemallikler,
- Aktif ve Pasif Geçici hesap kıymetleri,
- Karşılıklar,
- Senetsiz Alacak ve Borçlar.

5- İtibari (Nominal) Değeri,

İtibari (Kayıtlı) Değer ile Değerlenecek İktisadi Kıymetler:

- Kasa Mevcudu (Yalnız YTL),
- Eshamlı Şirketlerce İhraç Edilen Hisse Senetleri, Çıkarılan Tahviller,

6- Vergi Değeri,

Vergi Değeri ile Değerlenecek İktisadi Kıymetler:

- Bu ölçü, genellikle veraset ve intikal vergisi ile emlak vergisinde uygulanan bir ölçüdür.

7- Rayiç Bedel,

Rayiç Bedel ile Değerlenecek İktisadi Kıymetler:

- Bu ölçü, genellikle veraset ve intikal vergisi ile emlak vergisinde uygulanan bir ölçüdür.

8- Emsal Bedeli ve Emsal Ücreti.

- Emsal bedel ile değerleme yapılabilmesi için bir kısım şartların gerçekleşmiş olması gerekir. Değeri bilinen kıymetlerde ise emsal bedeli ölçüsü hiçbir suretle kullanılamaz.

Öte yandan, değerlemeye konu kıymetin;

- Değerleme günü itibariyle gerçek değerinin belli olmaması,
- Gerçek değerinin doğru olarak tespit edilememesi hallerinde uygulanır.

Emsal Bedel ile Değerlenecek İktisadi Kıymetler:

- İşletmeye bağışlanan mal, gayrimenkul gibi kıymetler,
- Mükelleflerce ayın olarak yapılan bağış ve yardımlardan gelir vergisi mükellefleri için mukayet değeri bilinmiyorsa, kurumlar vergisi mükellefleri için maliyet ve mukayyet değeri bilinmiyorsa,
- Değeri düşen mallar ile emtianın maliyet bedeline nazaran değerleme gününde satış bedelleri % 10 ve daha fazla bir düşüklük gösterdiği hallerde,
- Teşebbüs sahibi ile eşinin çocuklarının işletmeden çıktıkları değerler,

9- Alış Bedeli,

Alış Bedeli ile Değerlenecek İktisadi Kıymetler:

- Hisse senetleri,
- Pörföyünün en az % 51'i Türkiye'de kurulmuş bulunan şirketlerin hisse senetlerinden oluşan Yatırım Fonları,

10- Özel Haller,

VUK' nunda değerlendirme ölçüsü belirlenemeyen veyahut belirlenmiş olmasına rağmen kendi ölçüleriyle değerlendirilmesine imkan bulunmayan iktisadi kıymetlerden;

- Bina ve arazi vergi değerleriyle,
- Diğerleri, varsa borsa rayici ile,
- Yoksa mukayyet değerleri ile,
- O da yoksa emsal bedelleri ile değerlendirilir.

IV- DEĞERLEMEDEKİ AMAÇ VE DEĞERLEME ZAMANI

VUK uyarınca değerlemeden amaç vergi matrahının tespitine yönelik olarak iktisadi kıymet bedelinin tespit edilmesidir. Daha geniş anlamda değerlemeden amaç, işletme faaliyetleri ile ilgili işlemler ve bu işlemler sonucu oluşacak karlılığın tespiti, işletme performans ve verimliliğinin tespiti, işletme amaçlarının gerçekleşmesi, işletme hedef ve politikalarının belirlenmesi, işletme bilanço, kar-zarar tablosu ve diğer mali tablolarının işletme hakkında reel, açık, anlaşılır ve tam bilgi vermesini sağlamaya yönelik olarak işletme varlıkları alacak ve borçlarının gerçek değerinin tespit edilmesi ve bu değerle kayıtlara yansıtılmasıdır.

Değerleme işlemi belli dönemler itibarıyla yapılmaktadır ve bu dönemler en fazla bir yıllık süreyi kapsamaktadır. İşletme faaliyetlerinin sürekliliğine karşın, belli tarihler itibarıyla değerlendirme yapılmasının bir takım güçlükleri vardır. Bu güçlüklerin başında da dönemsel ayrımların yapılması gelir.

Dönemsel ayrımların yapılmasında iki unsur ön plana çıkmaktadır. Bunlar;

- 1- Tahakkuk Esası
- 2- Dönemsellik İlkesi

İKİNCİ BÖLÜM

“ İŞLETME VARLIKLARINA (AKTİF) İLİŞKİN DEĞERLEME VE DÖNEM SONU İŞLEMLERİ”

I- HAZIR DEĞERLER

Hazır değerler işletme varlıklarının en likit olanlarıdır. Bu varlıkların en önemli özelliği herhangi bir değer kaybına uğramaksızın her an nakde çevrilebilmeleridir.

A-Nakit Paralar :

Nakit paraların değerlemesinde iki ayırım vardır. Türk Lirası paralar itibari kıymetle değerlendirilir. Yabancı paralar ise Maliye Bakanlığınca yayımlanmış¹ **efektif alış kuru** ile değerlendirilir. (VUK md. 280, 284).

Yabancı paraların değerlendirme sonucu oluşan olumlu/olumsuz kur farkları 646/656 hesaplara kaydedilir.

Firmaların kasalarında işletme büyüklüğüne ve ticari teamüllere uymayan miktarlarda fiilen olmayan ancak kayden görülen paralar bulunabilmektedir. Fiilen olmayan ancak kayıtlarda görülen bu tutarlar bir şekilde işletmeden çıkan değerlerdir. İşletme kasasında bulunan ve işletmenin büyüklüğüne ve ticari teamüllere uygun olmayan fazlalıkların da işletmeden çekilen değer olarak kabul edilmesi ve faiz hesaplanması gerekmektedir. Bu konuda vergi idaresinin görüşü ise KDV hesaplanması ve fatura düzenlenmesi gerektiği yönündedir. Vergi idaresinin KDV hesaplanması ve fatura düzenlenmesi gerektiğine dair görüşünün dayanağı ise fiilen işletmede yer almayan ancak kayıtlarda yer alan tutarların firma ortakları tarafından işletmeden çekilmiş olduğunun düşünülmesidir.

B-Çekler :

Alınan ve verilen çekler olarak iki grupta bilançoda yer alır. Her iki çek grubu da mukayyet/itibari değerle değerlendirilir. Dövizli bedelle düzenlenmiş çekler Maliye Bakanlığınca yayımlanan¹ **döviz alış kuru** üzerinden Türk Lirasına çevrilerek kayıtlar değerlendirilmelidir.

^[1] Döviz cinsinden olan alacak, borç, çek, senet, kasa veya bankada bulunan mevcutların dönem sonu tarihi itibarıyla Maliye Bakanlığınca yayımlanan döviz kurları, Maliye Bakanlığınca ilan edilen kur yok ise; dönem sonu tarihindeki Merkez Bankası döviz kurları ile değerlendirilerek ortaya çıkan kur farklarının gelir, gider veya maliyet hesaplarına intikal ettirilmesi gerekmektedir.

C-Bankalar :

Değerleme öncelikle TL ve yabancı para cinsine göre yapılır. TL cinsinden banka mevcutları mukayyet değerle değerlendirilir. Döviz bedelli banka mevcutlarının dönem sonu kur değerlemesinde Maliye Bakanlığınca yayımlanan ilgili **döviz alış kuru** esas alınır.

Vadesi bir sonraki cari döneme sarkan vadeli mevduatlar için (repo işlemlerine konu banka hesapları dahil olmak üzere), kıst faiz tahakkuku uygulanması gerekmektedir.

D-Diğer Hazır Değerler :

Hazır değerlerin en önemlileri;

- Henüz bedeli tahsil edilmemiş kredi kartı slipleri,
- Henüz bedeli tahsil edilmemiş menkul kıymet kuponları,
- Henüz işletmeye ulaşmamış yoldaki paralar.

Diğer hazır kıymet kalemleri mukayyet bedelle değerlendirilir. Dövizli kıymetlerde mukayyet bedel **efektif alış kuru** ¹ ile yapılacak kur değerlemesi sonuçlarına göre düzeltilir.

II- MENKUL KIYMETLER

V.U.K.'un 279'uncu maddesine göre; "Hisse senetleri ile fon portföylerinin en az %51'i Türkiye'de kurulmuş bulunan şirketlerin hisse senetlerinden oluşan yatırım fonu katılma belgeleri alış bedeliyle, bunlar dışında kalan her türlü menkul kıymet borsa rayici ile değerlendirilir. Borsa rayici yoksa veya borsa rayicinin muvazaalı bir şekilde oluştuğu anlaşılırsa değerlemeye esas bedel, menkul kıymetin alış bedeline vadesinde elde edilecek gelirin (kur farkları dahil) iktisap tarihinden değerlendirme gününe kadar geçen süreye isabet eden kısmının eklenmesi suretiyle hesaplanır.

Ancak, borsa rayici bulunmayan, getirisi ihraç edenin kar ve zararına bağlı olarak doğan ve değerlendirme günü itibariyle hesaplanması mümkün olmayan menkul kıymetler, alış bedeli ile değerlendirilir."

VUK'un 279'uncu maddesinde 4369 sayılı Kanun'la yapılan değişiklik (31.12.1998 tarihinde yürürlüğe giren) sonucu iktisadi işletmelerin aktifinde kayıtlı bulunan menkul kıymetlerin türüne göre üç ayrı değerlendirme ölçüsü ortaya çıkmıştır.

A-Alış Bedeli Ölçüsü :

VUK'da alış bedelinin tanımı yapılmamıştır. Fakat fiili uygulamada alış bedelinin, bir iktisadi kıymetin iktisabı için satıcıya ödenen veya borçlanılan tutar olduğu genel olarak kabul görmüştür.

B-Borsa Rayici Ölçüsü :

Borsa rayici VUK'un 263'üncü maddesinde tanımlandığı üzere; " Borsa rayici, gerek menkul kıymetler ve kambiyo borsasına, gerekse ticaret borsalarına kayıtlı olan iktisadi kıymetlerin değerlemeden evvelki son muamele gününde borsadaki muamelelerin ortalama değerlerini ifade eder.

Normal dalgalanmalar dışında fiyatlarda bariz kararsızlıklar görülen hallerde, son muamele günü yerine değerlendirme gününden önceki 30 günlük ortalama rayici esas aldirmaya Maliye Bakanlığı yetkilidir." **Buna göre, Maliye Bakanlığınca aksi yönde bir düzenleme yapılmadığı sürece, borsada son muamele gününde oluşan rayiç esas alınmak suretiyle değerlendirme yapılır.**

C-Kıst Getiri Ölçüsü :

Borsa rayicine göre değerlemesi gereken menkul kıymetlerin, borsa rayicinin olmaması veya borsa rayicinin muvazaalı bir şekilde oluştuğunun anlaşılması halinde, değerlemeye esas bedel, menkul kıymetin alış bedeline vadesinde elde edilecek gelirin iktisap tarihinden değerlendirme gününe kadar geçen süreye isabet eden kısmının eklenmesi suretiyle hesaplanmalıdır.

III- TİCARİ ALACAKLAR

Ticari alacaklar vadelerine göre kısa ve uzun vadeli olmak üzere ikiye ayrılır. Kısa vadeli olanlar bilançonun dönen varlıklar, uzun vadeli olanlar da duran varlıklar içinde gösterilir. Ticari alacaklar şu alacak kalemlerinden oluşur:

A-Alacaklar :

Alacaklar, VUK'un 281. maddesi uyarınca mukayyet değeri ile değerlendirilir. Mevduat veya kredi sözleşmesine müstenit alacaklar değerlendirme gününe kadar hesaplanacak faizleriyle birlikte dikkate alınacaktır. Dolayısıyla, dönemsel gelir tahakkuklarının yapılması sağlanmalıdır. Dövizli alacaklar da mukayyet değeri değerlendirilir Ancak VUK'un 280.maddesi uyarınca dövizli alacakların mukayyet değerlerine, değerlendirme günü itibariyle Maliye Bakanlığınca yayımlanan¹ dövizli alış kuru üzerinden yapılacak kur değerlemesi sonuçlarının da ilave edilmesi gerekmektedir. Oluşan olumlu/olumsuz kur farkları 646/656 hesaplara kaydedilir.

B-Alacak Senetleri :

Vadesi gelmemiş olan senede bağlı alacaklar değerlendirme gününün kıymetine irca olunabilir. Bu takdirde senette faiz nispeti açıklanmış ise bu nispet, açıklanmamışsa T.C. Merkez Bankasının avanslar için iskonto haddi uygulanır. (Reeskont işlemleri sırasında iç **iskonto** yöntemi uygulanmalıdır).

Bilindiği gibi, Vergi Usul Kanununa göre alacak veya borçlar esas itibariyle mukayyet değerle değerlendirilmektedir. Ancak vadesi gelmemiş senede bağlı alacak ve borçların değerlendirilmesinde, banka, banker ve sigorta şirketleri dışındaki mükellefler, isterlerse reeskont uygulayarak alacak ve borçlarını değerlendirme günündeki **iskonto** edilmiş değerlerine göre değerleyebilmektedirler. Vergi Usul Kanunu'nun 285 inci maddesine göre; vadesi gelmemiş alacak senetlerini değerlendirme gününün kıymetine irca eden mükellefler vadesi gelmemiş borç senetlerini de aynı işleme tabi tutmaya mecburdurlar.

Banka ve bankerler ile sigorta şirketleri alacak ve borçlarını Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası resmi **iskonto haddi** ve muamelelerinde uyguladıkları faiz haddiyle değerlendirme gününün kıymetine irca etmek zorundadırlar. Senede bağlı alacakların ve borçların değerlendirme günündeki kıymetlerine irca edilmesi sırasında senet üzerinde faiz nispetinin belli edilmediği hallerde T.C. Merkez Bankasının resmi **iskonto** hadlerinin uygulanması yasal bir zorunluluktur.

Sermaye Piyasası Kanununa tabi şirketler dönemsel ilkesine uygun olarak vadeli çekler ile vadesi üç ayı geçen senetsiz alacak ve borçlarına da reeskont uygulamaktadırlar. Bu uygulama sırasında, SPK'na tabi şirketlerin aşağıda belirtilen hususlara dikkat etmesi gerekmektedir:

- Alınan vadeli çek reeskontlarından doğan giderler kanunen kabul edilmeyen gider,
- Verilen vadeli çek reeskontlarından doğan gelirler vergiye tabi olmayan gelir,
- Vadesi üç aydan uzun senetsiz alacakların reeskontlarından kaynaklanan giderler kanunen kabul edilmeyen gider,
- Vadesi üç aydan uzun senetsiz borçların reeskontlarından kaynaklanan gelirler vergiye tabi olmayan gelir, olarak dikkate alınmalıdır.

C-Verilen Depozito ve Teminatlar :

213 Sayılı Vergi Usul Kanununun 280. maddesinde "Yabancı paralar borsa rayici ile değerlendirilir, yabancı paranın borsa rayici yoksa, değerlemeye uygulanacak kur Maliye Bakanlığınca tespit olunur. Bu madde hükmü yabancı para ile olan senetli veya senetsiz alacaklar ve borçlar hakkında da caridir."

denilmektedir. Depozito, bir taahhüt sırasında yatırılan inanca, bağlanma akçesi, güvence parası; bir sözleşmeden dolayı doğabilecek zararlara karşı verilen teminat olarak tanımlanmaktadır. Teminat, bir borcun zamanında ve uygun biçimde ödeneceğini sağlayan işlem; belli bir hukuksal durumu sağlamak için verilen garanti, inanca, güvence olarak tanımlanmaktadır. Dolayısıyla depozito ve teminatların alacak veya borç olarak düşünülmesi ve değerlemeye tabi tutulması mümkün değildir. Bu konuda Danıştay 3. Dairesi tarafından verilen 06.04.2001 tarih ve K.No.2001/3198 sayılı kararda teminatların işletme tarafından istendiği anda tasarruf edilmesinin ve işletmenin ticari faaliyetinde kullanılmasının mümkün olmadığı, bu nedenle alacak olarak değerlemeye tabi tutulmaması gerektiği belirtilmiştir.

D-Verilen Avanslar :

Verilen avanslar mukayyet bedelle değerlendirilir. Döviz üzerinden bir bedelle verilmiş olan avansların mukayyet bedeli, dönem sonu itibarıyla Maliye Bakanlığınca yayımlanacak döviz alış kuru ile yapılacak kur değerlemesi sonucuna göre düzeltilebilir. Kur değerlemesinde tespit edilecek lehte veya aleyhte tespit edilen kur farkları 646/656 hesaplara kaydolunur.

Döviz cinsinden avansların değerlendirilmesi hususunda üç farklı görüş vardır. Birinci görüş, avans dövizli alacak veya borç değildir, bu nedenle avanslar hiç değerlemeye tabi tutulmaz. İkinci görüş değerlemeye tabi tutulur ancak doğan kur farkları gelir ve gider hesaplarına intikal ettirilmeyerek aktif veya pasif geçici hesaplara kaydedilir. Üçüncü görüş ise değerlemeye tabi tutulur ve doğan kur farkları gelir ve gider hesaplarına intikal ettirilir. Bu üç seçenek içinde en uygunu doğan kur farklarının gelir ve gider hesaplarına intikal ettirilmesidir. Son zamanlarda verilen Bakanlık muktezalarında avansların değerlendirilmesiyle oluşan kur farklarının gelir veya gider yazılabileceği benimsenmektedir. Yine bu konuda müstakar hale gelen yargı kararları da vardır.

E-Şüpheli Alacaklar :

VUK'un 323. maddesinde 1.fıkrasının 1 numaralı bendinde; ticari ve zirai kazancın elde edilmesi ve idamesi ile ilgili olmak şartıyla, dava veya icra safhasında bulunan bütün alacaklar için karşılık ayrılabilmesi belirtilmektedir.

1-Dava ve İcra Takibine Değmeyecek Küçük Alacaklar :

VUK'un 323. maddesinde 1.fıkrasının 2 numaralı bendinde; ticari ve zirai kazancın elde edilmesi ve idamesi ile ilgili olmak şartıyla, dava veya icra safhasında bulunan bütün alacakların ve yapılan protestoya veya yazı ile bir defadan fazla istenilmesine rağmen borçlu tarafından ödenmemiş bulunan

dava ve icra takibine değmeyecek küçük alacakların Şüpheli alacak sayılacağı açıklanmıştır.

2-Şüpheli Alacak Karşılığı Ayrılmasına İlişkin Şartlar ve Özellikli Durumlar

VUK'un 323. maddesinin "ticari ve zirai kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi ile ilgili olmak Şartıyla" ifadesi, ticari ve zirai kazancın oluŐumuna katkısı olmayan alacaklar için Şüpheli alacak karşılığı ayırlamayacağını ve gider kaydedilemeyeceğini açıklamaktadır.

Bu durumda işletmeye devredilen Şahıs bonolarının ticari faaliyetten ileri gelmeyen ve Őahsi münasebet sonucu doğan alacakların, bir gelir ve menfaat sağlamayan kefalet nedeniyle ortaya çıkan alacakların, finansman amacıyla alınan hatır senetlerinin Şüpheli alacak karşılığının gider yazılması mümkün değildir.

Şüpheli alacak karşılığı ayırmada özellik arz eden durumlar aşağıdaki gibi sıralanabilir:

- Ticari ve zirai kazancın elde edilmesine bağlı alacaklar için karşılık ayrılabilir.
- Şüpheli alacak karşılığı ayrılması ihtiyaridir.
- Teminata bağlanmış alacaklar için Şüpheli alacak ayırlamaz. Haciz uygulamasının alacağı teminata bağladığına dair İdare'nin ve Danıştay Vergi Dava Dairesi'nin görüşü bulunmaktadır.
- Şüpheli alacak karşılığı ayrılması için alacağın değerleme günü itibariyle Şüpheli halde bulunması gerekir.
- Şüpheli alacak karşılığı ayrılacak tutar icra ve/veya davaya konu edilen tutar kadardır.
- Dava icra takibi bizzat alacaklı firma tarafından yapılmalıdır.
- Küçük alacaklar için doğrudan karşılık ayrılması alacağın tahsil masraflarının alaktan büyük olabileceği haller itibariyle mümkündür.
- Protesto noter marifetiyle; alacak talebi taahhütlü mektupla yapılmalı ve borçlusunu tarafından bu bildirimler alınmış olmalıdır.
- Şüpheli alacak doğduğu yılda gider yazılır. Alacağın Őphelik halinin devam etmesi durumunda istenilen yılda ayırlamayacağı konusu Danıştay Dava Daireleri Genel Kurul Kararıyla istikrar kazanmıştır.
- Kefaletle bağlı veya cirolu senetlerde kefile ve cirantaya da müracaat edilmiş olmalıdır. Eğer bunlar yapılırsa, kefaletten doğan alacaklar için yargı kararları uyarınca karşılık ayrılır.
- Verilen sipariş avansı niteliğindeki demeler ticari faaliyetin devamı için yapılan ödemelerdir ve verilen avans karşılığında

malın veya verilen avansın alınamaması ve diğer koşulların da gerçekleşmesi halinde karşılık ayrılabilir. (Aksine idari görüşler ve yargı kararları da bulunmaktadır.)

- Kamu kuruluşlarından olan alacaklar için şüpheli alacak karşılığı ayrılması hususu tartışmalı olmakla birlikte karşılık ayrılabilmesi yönünde yargı kararı bulunmaktadır.
- Zimmete para geçirme durumunda şüpheli alacak ayrılması konusunda vergi idaresinin aksine görüşleri olsa da, Danıştay'ın 1997/3983 sayılı kararında dava açılan şirket elemanının zimmetine geçirdiği tutarın karşılık olarak ayrılmasında sakınca bulunmadığı belirtilmiştir.
- Aciz vesikasına dayanılarak değersiz alacak kaydı yapılamaz. Alacak şüpheli olmaya devam eder. Bunun yanı sıra şüpheli alacaklara ilişkin koşulların yerine gelmesi (dava,icra) şartıyla karşılık ayrılabilir.
- Konkordato alacakları şüpheli hale getirmez. Bir alacağın kısmen konkordatoyla teminata bağlanması halinde, teminatlı hale gelen bu kısım için şüpheli alacak karşılığı ayrılmaz.
- Borçlunun iflas etmesi halinde, alacaklarını iflas masasına kaydettiren mükellefler, dilerlerse bu alacakları için karşılık ayırabileceklerdir.
- Yabancı ülkelerden olan alacaklar için de karşılık ayrılabilir. Ancak vergi idaresi takibin ilgili ülke mercilerinde yapılmasını şart koşmaktadır.
- Holding ve grup şirketlerinin iştiraklerinden olan ve tahsil edilemeyen alacakları için yargı kararları uyarınca karşılık ayrılır.
- Yargı kararları uyarınca bankalarda batan ticari mevduatlar için de karşılık ayrılabilir.
- Katma Değer Vergisi ve ÖTV, ekonomik faaliyetlerin doğal bir sonucu olarak ortaya çıkan ve işletmenin alışları sırasında ödediği, işletme alacaklarının bir unsurunu teşkil eden ve doğrudan doğruya mal veya hizmet tesliminden veya ifasından kaynaklanan bir alacaktır. Bu itibarla, ÖTV ve katma değer vergisinden kaynaklanan alacak için şüpheli alacak karşılığı ayrılır. (334 no'lu VUK Genel Tebliğ)

Karşılık ayrılmış olan şüpheli alacakların sonradan tahsil edilen miktarları tahsil edildikleri dönemde kar ve zarar hesabına aktarılır.

IV- DİĞER ALACAKLAR

VUK'nun 281. maddesine göre; “ Alacaklar mukayyet değerleriyle değerlendirilir. Mevduat veya kredi sözleşmelerine müstenit alacaklar değerlendirme gününe kadar hesaplanacak faizleriyle birlikte dikkate alınır.”

Vadesi gelmemiş olan senede bağlı alacaklar değerlendirme gününün kıymetine irca olunabilir. Bu takdirde, senette faiz nispeti açıklanmış ise bu nispet, açıklanmamış ise Merkez Bankasının avans faiz oranı uygulanır.

İşletme alacakları Tekdüzen Hesap Planında da belirtildiği üzere aşağıdaki alacak unsurlarından oluşur. Tekdüzen Hesap Planı uyarınca diğer alacaklarda ayırım borçlu kişi veya kuruluş bazında yapılmıştır. Ticari alacaklarda ise ayırım alacak türüne göre yapılmıştır:

- Ortaklardan alacaklar,
- İştiraklerden alacaklar,
- Bağlı ortaklıklardan alacaklar,
- Personelden alacaklar,
- Diğer çeşitli alacaklar,
- Şüpheli diğer alacaklar.

Diğer işletme alacaklarının envanteri yukarıda açıklanan ticari alacak envanteri gibidir. Envanter işleminde kaydi ve fiili mevcutlar mutabakat sağlanarak tespit edilir. Envanter farklılıkları fiili envanter sonucuna göre düzeltilir.

Kısacası; yukarıda maddeler halinde sıralanan; Diğer Alacaklar gurubunda yer alan alacaklar mukayyet bedelleri ile değerlendirilir. Döviz cinsinden alacakların dönem sonu değerlemesinde mukayyet bedeli, Maliye Bakanlığınca yayımlanan¹ döviz alış kuruna göre yapılacak kur değerlemesine göre düzeltilir.

Ortaklardan alacakların örtülü sermaye ve transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı açısından da değerlendirilmesi gerekmektedir. Bu konudaki detay sonraki bölümlerde yer alan; ÜÇÜNCÜ BÖLÜM, III-DİĞER BORÇLAR, A-ORTAKLARA BORÇLAR, 1- ÖRTÜLÜ KAZANÇ VE ÖRTÜLÜ SERMAYE bölümünde açıklanmıştır.

V- STOKLAR

VUK'nun 274. maddesi, " Emtia maliyet bedeli ile değerlendirilir. Emtianın maliyet bedeline nazaran değerlendirme günündeki satış bedelleri %10 ve daha fazla bir düşüklük gösterdiği hallerde mükellef, maliyet bedeli yerine 267. maddenin ikinci sırasındaki usul hariç olmak üzere, emsal bedeli ölçüsünü tatbik edebilir. Bu hüküm 275. maddede yazılı mamuller için de uygulanabilir."

VUK'nun 278. maddesine göre; "yangın, deprem, su basması v.b. gibi afetler yüzünden veya bozulmak, çürümek, kırılma, paslanmak gibi haller

neticesinde iktisadi kıymetlerinde önemli bir azalış vaki olan emtea emsal bedeli ile değlerlenir.”

Malın satın alınıp depoya girinceye kadar yapılan tüm harcamalar malın maliyet bedeline dahil edilir.

Buna ilave olarak, imal edilen emtianın (Tam ve yarı mamul mallar) maliyet bedeli aşığıdaki yazılı unsurları ihtiva eder:

1. Mamulün vücuda getirilmesinde sarf olunan iptidai ve hammaddelerin bedeli,
2. Mamule isabet eden işçilik,
3. Genel imal giderlerinden mamule düşen hisse,
4. Genel idare giderlerinden mamule düşen hisse, (ki bu pay mamulün maliyetine eklenmesi konusunda ihtiyaridir.),
5. Ambalajlı olarak piyasaya arz edilmesi zaruri olan mamullerde ambalaj malzemelerinin bedeli,

Mükellefler, imal ettikleri emtianın maliyet bedellerini yukarıdaki unsurları ihtiva etmek şartı ile diledikleri usulde tayin edebilirler. (VUK md.275)

İşletme stokları şu kalemlerden oluşur:

- İlk madde malzeme,
- Yarı mamuller,
- Mamuller,
- Ticari mallar,
- Diğer stoklar
- Verilen sipariş avansları.

İşletme dönem sonunda kayıtlar üzerinden kaydi envanteri tespit eder. Üretim işletmelerinde kaydi envanter eğer tutuluyor ise imalat defterleri üzerinden tespit edilir. Dönem sonunda işletme stoklarının fiili envanteri çıkartılır ve kaydi envanterle karşılaştırılır. Farklılık bulunması halinde kaydi envanter fiili envanter seviyesine getirilir. Değerlemede fiili envanter sonuçları dikkate alınır. Dönem sonu envanter noksanlığının nedeni bulunamıyorsa 197 no.lu fark hesabına kaydedilir. Envanter fazlalığı halinde de fazlalık 397 no.lu hesaba kaydedilir. Ancak nedeni tespit edilemese de kaydi envanter fazlası dönem sonu itibariyle gelir kaydedilir. Bunun nedeni kaydi envanter fazlalığının her halükarda bir özvarlık artışını ifade etmesidir. Stok sayım noksanlığının nedenleri şunlar olabilir:

- Fireler,
- Hırsızlık olayları,
- Doğal afetler ve teknik yok olmalar,
- İşletmeden çekişler,

- Kaydi envantere herhangi bir nedenle alınmama,
- Faturasız satış,
- Üretim işletmelerinde, bozuk ürünlerin yeniden üretime verilmesi,
- Promosyon veya aynı ücret olarak verilme yada bağış yapılma durumlarının kayıtlara geçmemiş olması.

Stok sayım ve noksanlarının nedeni bulunamaz ise, stok fazlası gelirlere, stok noksanları ise yasal olmayan giderlere (KKEG) aktarılır. Stok sayım noksanlarına ilişkin KDV indiriminin iptali konusunda tereddütler vardır.

A-Mal Maliyetlerinin Oluşumunda Kredi faiz ve Kur Farklarının Durumu:

Stoklara Alındığı Tarihe Kadar Stoklara Alındıktan Sonra

<u>Kredi Faizi</u> :	Gider veya Maliyet	Gider veya Maliyet
<u>Kur Farkı</u> :	Maliyet	Gider veya Maliyet
<u>Vade Farkı</u> :	Maliyet	Maliyet (*)
<u>Mal Satışından</u>		
<u>Sonra oluşan</u>		
<u>Finsm. Gid.</u> :	-	Gider

(*) Stokta mevcut olan miktar ile orantılı olarak maliyete verilir.

B-Dönem Sonu Stok Değerlemesi:

Stokların değerlendirilmesi konusunda, uygulamada çeşitli yöntemler bulunmaktadır. Bu yöntemlerin her biri ayrı sonuçlar doğurur. Dolayısıyla her birinin uygulama şartları ve uygulama alanları farklıdır. Genel kabul görmüş değerlendirme yöntemleri şunlardır;

- İlk giren ilk çıkar yöntemi (FİFO)
- Ortalama maliyet yöntemi (Bu yöntemin kendi içinde üç versiyonu söz konusudur ve en çok kullanılan ağırlıklı ortalama maliyettir.)
- Fiili maliyet yöntemi,
- Belirli mamullerin izlenmesi yöntemi,
- Gelecek olan ilk çıkar (NİFO),
- En son alış fiyatı.

C-Fire, Zayıf, Değeri Düşen ve Çalınan Mallar :

Ticari mal alım satımı yapan veya imalat işi ile uğraşan firmalarda işin mahiyetine göre değişik oranlarda fire ve zayıf meydana gelmektedir. Meydana gelen fire ve zayıfların maliyet unsuru olarak kayıtlara intikal ettirilebilmesi için sektörde meydana gelebilecek fire ve zayıf oranlarının

yetkili kurum veya kuruluşlarca belirlenmiş olması gerekmektedir. Yaygın olarak Sanayi Odaları veya Ticaret Odalarının meslek komiteleri kararları fire ve zayıat oranları için geçerli kabul edilmektedir. Firmalar mümkünse kendi faaliyetlerine ilişkin olarak ilgili odalardan kendi adlarına fire ve zayıat oranlarına ilişkin yazı alabilirler ise faydalı olacaktır. Çünkü genel verilmiş fire ve zayıata ilişkin kararlar firmaların faaliyet konularına her zaman bire bir uymayabilmektedir. Fire ve zayıat oranlarına ilişkin olarak firma tarafından alınmış bir yazı olmamakla beraber konu hakkında odaların meslek komiteleri tarafından alınmış bir karar varsa, kararda belirtilen oranları aşmamak koşuluyla meydana gelen fire ve zayıatlar maliyet unsuru olarak dikkate alınabilir.

Belirlenen fire ve zayıat oranlarını bariz bir şekilde aşan fire ve zayıat meydana gelmiş ise bunun nedeninin açıklanabilir ve kabul edilebilir olması gerekir. Aksi takdirde aşan kısım cezalı tarhiyat konusu yapılabilir.

Mallarda değer düşüklüğünden bahsedilebilmesi için; malın yangın, deprem ve su basması gibi afetlerden, ya da bozulmak, çürümek, kırılmak, çatlamak, paslanmak, malın lekelenmesi, solması, modasının geçmesi, teknik icaplar nedeniyle iktisadi kıymetin kullanımından vazgeçilmesi gibi hallerden dolayı iktisadi kıymetlerinde önemli bir azalış meydana gelmesi gerekmektedir.

Firmaların herhangi bir nedenle değeri düşen malı varsa, bu mallarda meydana gelen değer düşüklüğünün tespit edilmesi için olayın vukuu bulunduğu tarihte öncelikle Takdir Komisyonuna veya mahkemeye müracaat edilerek tespit yaptırılması gerekmektedir. Takdir komisyonlarına veya mahkemeye müracaatın en geç hesap döneminin son gününde yapılmış olması ve kararın ise en geç kurumlar vergisi beyanname verme süresi içinde alınmış olması gerekmektedir.

Zayı olan mallar için de ilgili birimlerden alınacak ekspertiz raporu ile birlikte ilgili mahkemeye başvurmak suretiyle tespit yaptırılması halinde zayı olan mallar gider veya maliyet olarak dikkate alınabilir. Zayı olan mallar için yüklenilen KDV 'nin indirim konusu yapılması mümkün değildir. Daha önce indirim konusu yapılmış ise olayın vukuu bulunduğu dönem KDV beyannamesinde düzeltilmesi gerekmektedir.

08.08.2011 tarihinde yayınlanan 60 nolu Katma Değer Vergisi Sirkülerinde ise malların zayı olması, değerinin düşmesi ve fire sonucu meydana gelen kayıplarla ilgili olarak aşağıdaki açıklamalar yapılmıştır.

“ Malların Zayı Olması Sonucu Meydana Gelen Kayıplar

113 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinin (E) bölümünde, kullanım süresi geçen veya kullanılmayacak hale gelen malların zayı olan mal olarak

değerlendirileceği; KDV Kanununun 30/c maddesine göre mükelleflerce bu malların iktisabında yüklenilen KDV nin indirim konusu yapılmasının mümkün olmadığı ifade edilmiştir.

Bu çerçevede;

- İmalatta kullanılmak için alınan ancak imalata girmeden eskime, bozulma, çürüme, çatlama vb. nedenlerle kullanılamaz hale gelen ve bu nedenle imalatta veya ambalajlamada kullanılabilme vasfını yitiren hammadde ve malzeme ile ambalaj maddeleri,

- Son kullanma tarihinin geçmesi, çeşitli kimyasallar içerdiğinin tespit edilmesi gibi nedenlerle kanunen tekrar satılması mümkün olmayan ve imha edilen bisküvi, çikolata, konserve gibi gıda ürünleri,

- Sağlık Bakanlığınca kullanımının yasaklanması nedeniyle imha edilen ilaçlar ile kullanım süresi içinde formül hatası bulunan, miadının dolması veya hasar görmesi nedeniyle kullanılamaz hale gelmiş, üretimden kalkmış, insan sağlığını tehdit eden ilaçlar,

- Hatalı dikim, renk farklılığı, leke ve benzeri nedenlerle ya da şirket politikası gereği satışı mümkün olmadığından imha edilen mallar,

- Kullanım ömrünü tamamladığı için imha edilen araç lastikleri, için yüklenilen KDV indirim konusu yapılamayacaktır.

Malların Değerinin Düşmesi Sonucu Meydana Gelen Kayıplar

Malın tamamen yok olmaması, ancak değerinde önemli derecede düşüklük meydana gelmesi halinde malın zayi olması hükümleri geçerli olmayacaktır. Bu durumda malların zayi olması değil düşük bedelle veya zararına satışı söz konusu olacağından, bu malların iktisabı dolayısıyla yüklenilen KDV nin indirim konusu yapılabileceği tabiidir.

Örneğin;

- Üretim esnasında renginde problem olan giyeceklerin,

- Yangın sonucu tamamen yok olmayan ve ekonomik değeri olan yedek parça ve malzemelerin daha düşük bir fiyatla satılması halinde bunlar nedeniyle yüklenilen KDV'nin tamamı indirim konusu yapılabilecektir.

Fire Sonucu Meydana Gelen Kayıplar

Fire, bir malın imalat sürecinde veya tüketiciye arzına kadar kendi doğal akışı içinde uğradığı fiziksel kayıp olarak tanımlandığından, imalat sırasında veya sonrasında meydana gelen firelerin zayi olan mal kapsamında değerlendirilmesi mümkün bulunmamaktadır. Bu durumda, daha önce indirim konusu yapılan KDV nin de düzeltilmesine gerek yoktur. Ancak, yasal düzenleme veya ilgili mesleki kuruluşlar tarafından belirlenen fire miktarını aşan

kayıplara ilişkin giderlerin, Gelir veya Kurumlar Vergisi Kanunlarına göre kazancın tespitinde indiriminin kabul edilmemesi halinde, bu giderler dolayısıyla yüklenilen KDV nin de indirim konusu yapılması mümkün değildir.

Örneğin;

- Akaryakıtın depolanması sırasında ortaya çıkan ve ilgili kuruluşlar tarafından belirlenen oranlar dahilindeki kayıplar,

- Balık çiftliklerinde balık üretimi esnasında pazarlama aşamasına ulaşıncaya kadar geçen süreçte, balık üretim ve besleme firesi olarak oluşan balık ölümleri,

- Tavuk çiftliklerinde, üretimin doğal sonucu oluşan kayıplar,

- Hazır giyim eşyası dikiminde veya ayakkabı yapımında üretim sürecindeki kesme, biçme, dikme gibi işlemlerin doğal sonucu olarak ortaya çıkan kayıplar, fire olarak değerlendirilmekte olup, bunlara ilişkin yüklenilen KDV indirim konusu yapılabilecektir."

Çalınan mallar için yüklenilen KDV için de zayi olan mallar gibi işlem yapılması gerekmektedir. Ancak çalınan malların bedelinin gider veya maliyet olarak dikkate alınması mümkün değildir. Çalınan malların bedelinin KKEG olarak dikkate alınması gerekmektedir. Eğer çalınan mallar sigortalı ise malın bedeli ile sigorta tazminat bedeli karşılaştırılır ve sigorta tazminat bedelini aşan mal bedeli KKEG olarak dikkate alınır. Konu hakkında Bakanlık muktezası mevcuttur.

VI- MADDİ DURAN VARLIKLAR

İşletme faaliyetlerinin icrasında kullanılan ve faydası birden çok yıl süren kıymetler işletme duran varlıklarını oluşturur. Duran varlıklar birden çok yıl kullanılmaları sebebiyle bilanço aktifinin en temel ögesi ve işletme varlık yapısının en önemli parçasıdır. Duran varlıkların türü ve işletme varlıklarına oranı her sektör ve işletmede farklılık gösterir.

Maddi duran varlıklar Tekdüzen Hesap Planında aşağıdaki şekilde gruplandırılmıştır:

- Arazi ve arsalar,
- Yeraltı ve yerüstü düzenleri,
- Binalar,
- Tesis, makine ve cihazlar,
- Taşıtlar,
- Demirbaşlar,
- Diğer maddi duran varlıklar,
- Yapılmakta olan yatırımlar.

Maddi duran varlıkların değerlemesi: Gayrimenkuller; arsa, arazi, bina, yerüstü yapıları ve yeraltı yapılarından oluşur. İktisadi ve hukuki bakımdan tek

başına mülkiyet konusu olmayan ve gayrimenkule dahil olan kıymetler de mütemmim cüzüdü. Teferruat ise gayrimenkulü fonksiyonel hale getiren şeylerdir. Tesisat, işletmeler tarafından, faaliyetlerinin yürütülmesi amacıyla kurulan tesislerdir. Üretimde kullanılan makineler ise bağımsız birer sabit kıymettir. Gayri maddi haklar; gayrimenkul olarak tescil edilen haklar, imtiyaz, ihtira, telif alameti farika, ticaret unvanı, marka gibi haklardan oluşur.

Maliyet bedeli VUK'un 262. maddesinde; bir iktisadi kıymetin iktisap edilmesi veya değerinin arttırılması münasebetiyle yapılan ödemelerle bunlara ilişkin diğer giderlerin toplamı olarak tanımlanmıştır. Gayrimenkullerde aşağıdaki giderlerin de maliyet bedeline dahil olduğu VUK'un 270.maddesinde düzenlenmiştir.

- Makine ve tesisatta gümrük vergileri, nakliye ve montaj giderleri;
- Mevcut bir binanın satın alınarak yıkılmasından ve arsanın tesviyesinden mütevellit giderler. Bu giderlerin maliyete intikal ettirilmesi muhakkak zorunlu bulunmaktadır.
- Öte yandan, Noter, mahkeme, kıymet takdiri, komisyon ve tellaliye giderleri ile emlak alım ve Özel Tüketim Vergilerini maliyet bedeline ithal etmek veya genel giderler arasında göstermekte mükelleflere serbestlik tanınmıştır.

A-Yenileme Fonu Uygulaması :

Amortismanına tabi iktisadi kıymetlerin satışından veya doğal afetler nedeniyle zarar görmeleri halinde alınan sigorta tazminatları dolayısıyla doğan kar, belli şartlarla yenileme fonuna alınabilir. Yenileme fonunun tespiti ve kullanılması ile ilgili hususlar şu şekildedir:

- Bilanço esasına göre defter tutulması gerekmektedir.
- Satılan veya afetler yüzünden elden çıkarılan iktisadi kıymetin yenilenmesinin zaruri bulunması veya bu hususta işletmeyi idare edenlerce karar verilip teşebbüse geçilmiş olması gerekmektedir.
- Satın alınacak iktisadi kıymetin daha önce satılan kıymetle aynı nitelikte olması gerekmektedir.
- Satılan ve yenilenecek olan iktisadi kıymetin, amortismanına tabi iktisadi kıymet olması gerekmektedir.
- VUK'nun 328. ve 329. maddelerinde yenileme fonunun pasif geçici hesapta azami 3 yıl tutulabileceği ve her ne sebeple olursa olsun bu süre içinde kullanılmamış olan karların, üçüncü yılın vergi matrahına eklenmesi gerekmektedir. (Yargı kararlarına göre üç bilançoda kalabilir.)
- Yenileme fonunun teşkili suretiyle satın alınan yeni kıymetlerin amortismanı, yenileme fonundan mahsup edilir.

- Yenileme fonunun iktisadi kıymetin satış karı kadar olması gerekmektedir.

Ayrıca, iktisadi kıymetin satış bedelinin yabancı para ile tahsili ve döviz bedelinin bankalarda tutulması durumunda ortaya çıkan kur farkı ve elde edilen faiz yenileme fonuna alınamaz. Bu tutarların ilgili yılın hasılatına dahil edilerek vergilendirilmesi gerekir.

B-Binek Otomobillere İlişkin Bazı Uygulamalar :

Binek otomobillerde kıst amortisman uygulaması devam etmektedir. Bu uygulamada amortisman yönteminin de önemi yoktur.

Katma Değer Vergisi Kanununun 30/b maddesine göre faaliyeti kısmen veya tamamen binek otomobillerin kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olanların bu amaçla kullandıkları hariç olmak üzere işletmelere ait binek otomobillerin alış belgelerinde gösterilen KDV, mükelleflerin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanan KDV 'den indirilemez. İndirilemeyen KDV aynı kanunun 58. maddesi gereğince gider veya maliyet unsuru olarak dikkate alınabilir. Bu konuda Bakanlık muktezası mevcuttur. (23 Nolu KDV Genel Tebliği)

Binek oto alımlarında ödenen ÖTV'nin de diğer masraflar ve KDV gibi gider yazılması veya maliyete ilave edilmesi mümkündür. (V.U.K. Md. 270)

170 seri nolu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde motorlu taşıtların emsaline göre bariz bir şekilde düşük bedelle satılması halinde idarece taşıtın gerçek satış bedelinin tespiti yoluna gidileceği ve bu tespit işlemi sırasında diğer unsurlarla birlikte kasko bedelinden de yararlanılabileceği belirtilmiştir. Bu nedenle motorlu taşıtların satışında geçerli nedenler yok ise satış bedelinin kasko bedeline göre bariz düşüklük göstermemesi gerekir. Örneğin araç kaza yapmış ve kaza raporu tutulmuş ve araç hasarlı olarak satılmış ise bu geçerli neden olarak sayılabilir. Bunun dışında aracın aşırı kullanmadan dolayı fazla yıpranması nedeniyle emsaline göre değerinin düşmüş olması halinde ilgili odadan (Türkiye Şoförler ve Otomobilciler Odası) bir yazı alınmak suretiyle satış yapılabilir.

Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanununun 14. maddesinde "bu kanuna bağlı (I) ve (IV) sayılı tarifelerde yer alan taşıtlardan (ticari maksatla kullanılan uçak ve helikopterler ile taşıt kiralama faaliyeti ile uğraşan işletmelerin bu amaçla kiraya verdikleri taşıtlar hariç) alınan vergi ve cezalar ile gecikme zamları gelir ve kurumlar vergilerinin matrahlarının tespitinde gider olarak kabul edilmez" denilmiştir. Bu nedenle binek oto Motorlu Taşıtlar Vergilerinin KKEG olarak kaydedilmesi gerekmektedir.

Diğer yandan gerek taşıt araçları için düzenlenen sigorta poliçeleri gerekse diğer sigorta poliçeleri geçici vergi ve kurumlar vergisi açısından birden fazla dönemi ilgilendiriyor ise dönemsellik ilkesi gereğince ilgili oldukları dönemlerde gider olarak kayıtlara intikal ettirilmelidir.

Türk Gümrük Tarife Cetvelinin 8701.90.50.00.00 pozisyonundaki kullanılmış traktörler ile 87.03 pozisyonundaki binek otomobilleri ve esas itibarıyla insan taşımaya üzere imal edilmiş diğer motorlu taşıtların (87.02 pozisyonuna girenler hariç) kullanılmış olanları %1 oranında katma değer vergisine tabi bulunmaktadır.

08.08.2011 tarihli ve 60 sayılı Katma Değer Vergisi Sirkülerinde kullanılmış araç satışında uygulanacak KDV oranı hakkında detaylı açıklamalar yapılmış olup uygulamaya ilişkin açıklamalara aşağıdaki gibidir.

1+1, 1+3, 1+4 veya 1+7 koltuklu, şoför ve öndeki yolcunun arkasındaki kısımda emniyet kemerleri veya emniyet kemeri montajı için tertibat, koltuk ve emniyet ekipmanı montajı için sabit tertibat, aracın iç kısmının her tarafında, araçların yolcu bölümlerinde yer alan konfor özellikleri ve iç döşemeleri (örn. yer kaplamaları, havalandırma, iç aydınlatma, küllükler), iki yan panel boyunca arka camları bulunan (en arkada yük bölümünün sağ ve sol taraflarında cam bulunsun bulunmasın); şoför ve öndeki yolcuların bölümü ile insan veya eşya taşınması için kullanılan arka bölüm arasındaki sabit bir panel veya bariyer bulunmayan kapalı kasa motorlu taşıtlar 87.03 pozisyonunda yer almakta olup, binek otomobiller bu kapsamda değerlendirilmektedir.

Sürücü dahil 10 veya daha fazla kişi taşımaya mahsus motorlu taşıtlar 87.02 pozisyonunda yer almaktadır.

Kamyonet türü araçlar genellikle birden fazla koltuk sırasına sahiptirler ve biri insan taşınmasına mahsus kapalı bir kabin ve eşya taşınmasına mahsus açık veya kapalı bir alan olmak üzere iki ayrı alandan meydana gelir. Bununla birlikte, bu tür araçların ikiden fazla aksı olması veya eşya taşımaya mahsus alandaki azami dahili taban uzunluğunun aracın dingiller arası mesafesinin %50 den fazla olması halinde bu araçlar 87.03 pozisyonunda sınıflandırılmazlar.

Arka kısımda güvenlik teçhizatı ve koltukların yerleştirilmesi için sabit tutturma noktaları ve bağlantı elemanlarının bulunmadığı birden fazla koltuk sırasına sahip olan panelvan türü araçlar, yolcu alanı ile yük alanı arasında sabit bir panel veya bariyer ya da yan panellerde pencereleri bulunsun veya bulunmasın 87.03 pozisyonunda sınıflandırılmazlar.

Kullanılmış araçların KDV kanununun 1/1 maddesi kapsamında ticari mahiyetteki teslimi veya 1/3-d maddesi kapsamında müzayede yoluyla satışı KDV'ye tabi tutulacaktır. KDV'ye tabi olacak şekilde satışı yapılan aracın

durumunun, yukarıda yapılan açıklamalar çerçevesinde tespit edilmesinden sonra;

(1)Türk Gümrük Tarife Cetvelinin 8701.90.50.00.00 Gümrük Tarife İstatistik Pozisyonunda yer alan kullanılmış tekerlekli zirai traktörler ve ormancılıkta kullanılan tekerlekli traktörlerin (motokültörler hariç)30/3/2009 tarihinden itibaren tesliminde %1 oranında KDV hesaplanacaktır.

(2)Aracın Türk Gümrük Tarife Cetvelinin 87.03 pozisyonunda yer alan binek otomobili niteliğine haiz olması durumunda 2007/13033 sayılı Bakanlar Kurulu Kararnamesinde ekli I sayılı listenin 9 uncu sırasına istinaden söz konusu aracın satışı %1 oranında KDV'ye tabi olacaktır.

KDV Kanununun 30/b maddesine göre binek otomobillerin alımında yüklendiği KDV'yi indirim hakkı bulunmayan mükelleflerin, kullanılmış binek otomobillerini satın alıp işletme adına kayıt ve tescil ettirdikten sonra satması halinde, alış sırasında satıcının durumuna bağlı olarak %1 veya %18 olarak ödenen KDV'nin indirim konusu yapılması mümkün olmayıp gider, maliyet veya kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınması gerekmektedir.

Araç sahibinin KDV Kanununun 30/b maddesine göre binek otomobillerinin alımında yüklendiği KDV'yi indirim hakkı bulunması halinde (araç kiralama, taksi işletmesi gibi) bu aracın satışında KDV oranı %18 olarak uygulanacaktır. Ancak, binek otomobillerinin alımında yüklendiği KDV'yi indirim hakkı bulunan mükelleflerin 31/12/2007 tarihi itibariyle aktiflerinde veya envanterlerinde bulunan binek otomobillerinin iktisap tarihinden itibaren 2 yıl geçtikten sonra teslimi %1 oranında KDV'ye tabi tutulacaktır.

(3)Aracın 87.03 pozisyonunda yer almaması durumunda ise %18 oranında KDV uygulanacaktır.

Örneğin; 87.04 tarife pozisyonundaki eşya taşımaya mahsus kamyonun kullanılmış olup olmadığına bakılmaksızın satışında %18 oranında KDV hesaplanacaktır.

Aynı şekilde 87.02 pozisyonunda yer alan otobüs, midibüs ve minibüs gibi araçların teslimi de %18 oranında KDV'ye tabi tutulacaktır.

Diğer taraftan yine aynı KDV Sirkülerinde binek otomobillerin alımında ödenen KDV ile ilgili olarak aşağıdaki açıklamalar yapılmıştır.

“KDV Kanununun 30/b maddesi hükmüne göre, faaliyetleri kısmen veya tamamen binek otomobillerinin kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olanların bu amaçla kullandıkları binek otomobillerinin alış belgelerinde

gösterilen KDV hariç olmak üzere, KDV mükelleflerinin binek otomobili alımında yüklenildikleri KDV nin indirimi mümkün bulunmamaktadır.

Bu çerçevede, gerçek usulde vergilendirilen taksi işletmecisi, sürücü kursu ve otomobil kiralama şirketi gibi işletmelerin faaliyetleri ile ilgili satın aldıkları binek otomobilleri nedeniyle ödenen KDV indirim konusu yapılabilecektir. Bu mükelleflerin binek otomobilinin alış belgesinde gösterilen KDV, ait olduğu takvim yılı aşmamak kaydıyla, ilgili belgelerin kanuni defterlere kaydedildiği vergilendirme döneminde, bu araçların fiilen faaliyette kullanılmaya başlanılıp başlanılmadığına bakılmaksızın indirilebilecektir.

Örneğin; mükellef tarafından araç kiralama faaliyetinde kullanılmak üzere Ocak/2010 döneminde satın alınan araç nedeniyle ödenen KDV, bu dönemde aracın kiralanıp kiralanmadığına bakılmaksızın indirilebilecektir.

Binek otomobili işletmeciliği ile uğraşan mükelleflerin işletme amacı dışında satın aldıkları binek otomobillerinin alış belgelerinde gösterilen KDV nin indirim konusu yapılması mümkün bulunmamaktadır.

Örneğin;

- Otomobil kiralama şirketinin kiralama amacı dışında şirketin kendi ihtiyacı için aldığı otomobili (örneğin; genel müdüre tahsis edilen otomobil, bir pazarlama şirketinin satış elemanına tahsis ettiği otomobil vb.) nedeniyle yüklenilen KDV nin indirim konusu yapılması mümkün bulunmamaktadır.

- A Oto Servis ve Ticaret A.Ş. nin test sürüşü aracı olarak aktifine kaydettiği binek otomobiline ait yüklenilen KDV yi indirim konusu yapması mümkün değildir.

- Türk Gümrük Tarife Cetvelinin 87.04 tarife pozisyonunda belirtilen taşıtların sonradan değişiklik yapılarak binek otomobiline dönüştürülmesi durumunda, bu taşıtların iktisabında yüklenilen KDV ile binek otomobiline dönüşüm nedeniyle oluşacak ÖTV farkı üzerinden hesaplanacak KDV indirim konusu yapılamayacaktır. Taşıtların alımında indirim konusu yapılan KDV ise, dönüşüm işleminin yapıldığı dönemde indirim hesaplarından çıkarılarak "ilave edilecek KDV" olarak beyan edilecektir."

C-Sabit Kıymet ve Emtia Alımlarında Kur Farkı ve Faizin Kaydı

Bedeli döviz olarak ödenmek üzere yurtdışından veya yurtiçinden sabit kıymet alınması halinde bu alışlara ilişkin olarak sabit kıymetin alındığı yılın sonuna kadar ortaya çıkan kur farkı ve faizin sabit kıymetin maliyetine eklenmesi zorunludur. Sabit kıymetin alındığı yıldan sonra ortaya çıkan kur farkı ve faizin ise gider yazılması veya sabit kıymetin maliyetine intikal ettirilmesi

mükelleflerin seçimine bırakılmıştır. (163 ve 238 nolu VUK Genel Tebliği) Diğer yandan sabit kıymet alımında sabit kıymetin aktife alındığı dönemin sonuna kadar oluşan lehte kur farklarının da sabit kıymet maliyetinden düşülmesi gerekmektedir. (334 nolu V.U.K.Genel Tebliği) Sabit kıymetin aktife alındığı dönemden sonra oluşan lehte kur farklarının ise kambiyo geliri olarak dikkate alınması veya maliyetten düşülmesi ihtiyaridir.

Bedeli döviz olarak veya dövize endeksli olarak ödenmek üzere alınan emtianın işletme stoklarına girdiği tarihe kadar oluşan kur farkı ve faizlerin (sadece emtea alımı için kullanılan kredi faizi) emtianın maliyetine eklenmesi zorunludur. Daha sonra oluşan kur farkı ve faizlerin ise maliyete eklenmesi veya gider yazılması mümkündür. (238 No.lu VUK Tebliği)

D-Hesap Dönemi Sonunda Alınan Duran Varlıklar ve Malzemeler :

Hesap döneminin son günlerinde yurtiçinden veya yurtdışından alınan sabit kıymetler üzerinden amortisman ayrılmasına ilişkin farklı görüşler vardır. Vergi idaresi sabit kıymetin amortismanına tabi tutulabilmesi için kullanılabilir halde olması gerektiğini öne sürerken, Danıştay ithalatın yapılmış olmasının veya yurtiçinden yapılan alışlarda sabit kıymetin işletmeye getirilmiş olmasının yeterli olacağını kabul etmektedir. Yurtiçinden alınarak veya yurtdışından ithal edilerek işletmeye getirilen sabit kıymet ayrıca montaj gerektirmiyorsa amortisman ayrılabilir. Sabit kıymetin montajı gerekiyorsa veya çalışabilir hale gelmesi için başka bir eklenti veya sabit kıymet gerekli ise işlemler tamamlandıktan sonra aktifleştirilerek amortisman ayrılması doğru olacaktır. Benzer olay motorlu taşıtlar içinde geçerlidir. Hesap döneminin son günlerinde alınan motorlu taşıtların geçici plakaları hesap dönemi bitmeden alınabilir ise amortisman ayrılabilir. Çünkü belli bir süre aracın geçici plaka ile kullanımı mümkündür. Geçici plaka alınamaz ise bir sonraki hesap döneminde aktifleştirilerek amortisman ayrılması gerekmektedir.

Yine hesap döneminin son günlerinde alınan ve stoklarda izlenmeyen işletme malzemelerinin henüz kullanılmamış veya firmanın üretim kapasitesi itibariyle kullanılması mümkün değilse gider kaydedilmeyerek stok hesaplarına veya gelecek dönemlere ait giderler hesabına kaydedilerek giderler içinden çıkarılması gerekmektedir.

E-Yapılmakta Olan Yatırımlar :

Dönem sonu itibariyle Yapılmakta Olan Yatırım hesabındaki tutarın yatırım gideri kapsamında olup olmadığı ve tamamlanıp tamamlanmadığı tespit edilir. Yatırım tamamlanmış ise yatırım harcaması ilgili aktif hesaba alınır. **Aktifleştirmenin yapıldığı yılın sonuna kadar gerçekleşen yatırımda kullanılan kredilerin faizleri ile kur farkları maliyete dahil edilir.**

163 nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği'ne göre,

1. Yatırımların finansmanında kullanılan kredilerle ilgili faizlerden kuruluş dönemine ait olanların sabit kıymetle birlikte amortisman yoluyla itfa edilmek üzere yatırım maliyetine eklenmesi gerekmekte; işletme dönemine ait olanların ise, ilgili buldukları yıllarda doğrudan gider yazılması ya da maliyete intikal ettirilmek suretiyle amortismana tabi tutulması,

2. Döviz kredisi kullanılarak yurt dışından sabit kıymet ithal edilmesi sırasında veya sonradan bu kıymetlere ilişkin borç taksitlerinin değerlendirilmesi dolayısıyla ortaya çıkan kur farklarından, sabit kıymetin iktisap edildiği dönem sonuna kadar olanların, kıymetin maliyetine eklenmesi zorunlu bulunmakta; aynı kıymetlerle ilgili söz konusu dönemden sonra ortaya çıkan kur farklarının ise, ait oldukları yıllarda doğrudan gider yazılması ya da maliyete intikal ettirilerek amortisman konusu yapılması,

mümkün bulunmaktadır.

Teşvik belgeli yatırımlar dolayısıyla alınan destekleme primleri, sabit yatırımların maliyet bedelini azaltıcı bir unsur olduğundan, bu primler tahakkuk ettirildikleri tarihte gerçekleştirilmiş olan sabit yatırımların maliyet bedelinden indirilebilir. Sabit yatırımın toplam bedelinden, alınan primin düşülmesinden sonra kalan değeri, sabit yatırımın değeri olarak aktiflere kaydedilebilir. Ancak istenildiği takdirde, tahakkuk eden destekleme primleri, doğrudan hasılat olarak da kaydedilebilir.

Tahakkuk tarihi ise söz konusu primlerin T.C Merkez Bankası'nca yatırımcı kuruluşa ödenebilir hale geldiği tarihtir.

F- Amortisman Uygulaması

İşletme aktifine kayıtlı duran varlıkların maliyetleri belli esaslar çerçevesinde kullanım dönemleri itibariyle gider ve maliyetlere intikal ettirilir. Bu giderleşme sisteminin adı amortismandır. (VUK md.313) Amortismanın temel esprisini dönemsellik ilkesi oluşturmaktadır. Her dönemin gider ve maliyeti ilgili dönemin hasılatı ile karşılaştırılır. Sabit kıymetlere ilişkin amortismanlar bilanço aktifinde negatif değer olarak gösterilir. Dolayısıyla ilgili sabit kıymet dönem sonu itibariyle işletme bilançosunda net değeri ile gösterilmiş olur. İktisadi ve teknik bütünlük arz eden kıymetler birlikte amortismana tabi tutulur.

01.01.2004 tarihinden sonra alınan veya imal edilen amortismana tabi iktisadi kıymetler için V.U.K. 333, 339, 365, 389 ve 399 nolu Genel Tebliği ile belirlenmiş oranda amortisman ayrılabilir. Bu tarihten önce alınan ve henüz itfa edilmemiş amortismana tabi iktisadi kıymetler için eski oranlar üzerinden amortisman ayrılmaya devam edilir. Enflasyon düzeltmesi yapılan dönemlerde

amortismanına tabi iktisadi kıymetlerin düzeltilmiş değerleri üzerinden amortisman ayrılır. Amortisman normal usulde veya azalan bakiyeler (hızlandırılmış) usulüyle ayrılabilir. Hızlandırılmış amortisman uygulayanlar 333, 339, 365, 389 ve 399 no.lu V.U.K.Genel Tebliğlerinde belirtilen oranların iki katı ve % 50 oranını geçmemek üzere uygulama yapabilirler. Ancak normal usulde amortisman yöntemini seçenler bu usulden vazgeçemezler. Azalan bakiyeler usulünü seçenler ise bu usulden normal usule dönebilirler. Diğer taraftan, yeni düzenleme ile tebliğlerde belirtilen amortisman oranlarının uygulanması gerekmektedir. Tebliğ hükümlerini aşan sürelerle ait amortisman tutarlarının kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınması gerekecektir.

G-Finansal Kiralamaya Konu Kıymetlerin Değerlenmesi

1. Kiralayan Tarafından;

Finansal kiralamaya konu edilen iktisadi kıymetler, bu kıymetlerin net bilanço aktif değerinden finansal kira ödemelerinin bugünkü değerinin düşülmesi suretiyle tespit edilen değerle değerlenir. Bulunan değer sıfır veya negatif ise bu kıymetler iz bedelle değerlenir.

İz bedelle değerlenmeyen finansal kiralamaya konu edilmiş iktisadi kıymetler de diğerleri gibi amortisman uygulamasına konu edilebilir.

2. Kiracı Tarafından;

Kiracı tarafından finansal kiralama işlemine konu iktisadi kıymeti kullanma hakkı ve sözleşmeden doğan borç, kiralama konusu iktisadi kıymetin rayiç bedeli veya sözleşmeye göre yapılacak kira ödemelerinin bugünkü değerinden düşük olanı ile değerlenir.

Kiracı tarafından aktifleştirilen finansal kiralamaya konu iktisadi kıymeti kullanma hakkı, enflasyon düzeltilmesi gereken dönemlerde bu kanunun mükerrer 298. maddesinde yer alan esaslara göre amortismanına tabi tutulur. (VUK Mük. Mad.290)

3. Finansal Kiralama İşlemlerinde Faiz Ve Kur Farkları

Finansal kiralama konusunda 4842 sayılı kanunla 01.07.2003'den geçerli olmak üzere Vergi Usul Kanununun mükerrer 290'ıncı maddesinde yapılan değişiklik sonrası kiracılar finansal kiralamaya konu iktisadi kıymetin kullanım hakkını aktifleştirmekte ve amortisman artık kiracılar tarafından ayrılmaktadır.

Bu durumda finansal kiralama sözleşmesi kapsamındaki faizlerin ve sözleşmenin döviz cinsinden düzenlenmesi durumunda kur farklarının kullanım

hakkı olarak aktifleştirilen iktisadi kıymetin maliyet bedeline dahil edilmesi gerektiği konusunda mükteza bulunmaktadır.

Konu hakkında Maliye Bakanlığı'nca verilmiş olan 09.05.2005 gün ve B.07.4.DEF.0.34.20/VUK-1-280-11448 sayılı muktezada 163 ve 319 sıra no'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğlerine atıf yapıldıktan sonra

“.... finansal kiralama yoluyla edinilen kıymete ilişkin olarak kiralama süresi içinde sözleşmeye istinaden yabancı para üzerinden yapılan kira ödemelerinin değerlendirilmesi sonucu ortaya çıkan kur farkının finansal kiralama konusu kıymetin maliyetine intikal ettirilmesi ve maliyete eklenen bu farkların ilgili kıymetin amortisman süresi içinde itfa edilmesi gerekmektedir”

denilmektedir.

Söz konusu faiz ve kur farklarının gider yazılabileceği görüşündeyiz. Ancak konunun eleştiriye açık olduğunun da gözden uzak tutulmamasında yarar bulunmaktadır.

VII- MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLAR

Fiziksel varlığı bulunmayan ve işletmenin belli ölçüde yararlandığı ya da yararlanmayı planladığı aktifleştirilen giderler ile belli koşullar altında hukuken himayeye göre haklar bilançonun maddi olmayan duran varlıklar içinde gösterilir. Bu varlıklar THP uyarınca şu şekilde ayırma tabi tutulmuştur:

- Haklar,
- Şerefiye,
- Kuruluş ve örgütlenme gideri,
- Araştırma ve geliştirme gideri,
- Özel maliyetler,
- Diğer maddi olmayan duran varlıklar.

Maddi olmayan duran varlıklar envanteri kayıtlar üzerinden yapılır. Hakların değerleri, kullanım sürelerine göre VUK'un amortismanına ilişkin hükümleri çerçevesinde amortisman ayrılmak suretiyle gider veya maliyete intikal ettirilir. Maddi olmayan duran varlıklara ilişkin olarak ayrılan amortismanlar bilanço aktifinde negatif değer olarak gösterilir. Böylece maddi olmayan duran varlıklar net değer bilançosuna uygun olarak net değeri ile bilançoda yer alır.

VIII- ÖZEL TÜKENMEYE TABİ DURAN VARLIKLAR

Duran varlık niteliğinde olmakla birlikte maddi ve maddi olmayan duran varlık kalemleri içinde değerlendirilmeyen kıymetler de bilanço aktifine özel tükenmeye tabi varlıklar olarak kaydolunur. Bu aktifler; tüketime sunulması zaman ve miktar ile sınırlı olan belli bir maddi varlıkla ilgili olarak önceden yapılan harcamaları ifade eder. Bu anlamda bu aktifler de yıllara yaygın inşaat ve onarım maliyet bedelleri gibi gerçek bir aktif kıymeti ifade etmeyebilir.

Bilanço aktifinin bu grubunda genel olarak madenciliğe ilişkin;

- Arama giderleri,
- Hazırlık ve geliştirme giderleri ile mahiyeti itibariyle bunlara benzeyen aktif kıymetler yer alır.

Arama giderleri; maden arama amacı ile yapılan işlemlere ilişkin giderleri, hazırlık ve geliştirme gideri ise; bulunan madeni işlenebilir hale getirmek için yapılan giderleri ifade eder. Bu kıymetler maliyet bedeli ile değerlendirilir ve bu tutarla bilançoda gösterilir.

Aktifleştirilen bu tutarlar madenin çıkarılma ömrü ile uygun olmak üzere amortisman tabi tutulur. Ayrılan amortisman tutarları bilanço aktifinde negatif değer olarak gösterilir.

Maden bulunamayan durumda arama giderinin aktifleştirilmesi zorunlu değildir.

Belli bir bedel karşılığı edinilen madenler Maliye Bakanlığı tarafından mükellefin müracaatı üzerine belirlenecek oranlar çerçevesinde amortisman tabi tutulacaktır. Madenler de bilançoda maliyet bedelleri ile özel tükenmeye tabi varlıklar içinde gösterilir.

IX- YILLARA SARI İNŞAAT VE TAAHHÜT İŞLERİ MALİYET VE HASILATI

Yıllara yaygın taahhüt işleri kazancı GVK'nun 42.- 44. maddeleri uyarınca işin bittiği (geçici kabul tutanağının idarece onaylandığı tarih veya kesin kabulün yapıldığı) yılda tespit edilir. Bu işlerden yıl içinde tamamlanmayanlara ilişkin olarak; yapılan harcamalar bilanço aktifinde, elde edilen hasılat da bilanço pasifinde gösterilir. Bilanço pasifinde yer alacak yıllara yaygın taahhüt işleri hasılatı ile bilanço aktifinde yer alacak yıllara yaygın taahhüt işleri maliyeti mukayyet bedelleri ile değerlendirilir.

Henüz tamamlanmamış yıllara yaygın taahhüt işlerine ilişkin olarak bilançoda yer alan maliyet ve hasılatlar gerçek bir aktif veya pasif değer değildir.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

“ İŞLETME KAYNAKLARINA (PASİF) İLİŞKİN DEĞERLEME VE DÖNEM SONU İŞLEMLERİ”

I- MALİ BORÇLAR

Bilançoda yer alan mali borçlar şunlardır:

- Banka kredileri,
- Çıkarılmış Tahviller ve bunlara ilişkin borçlar,
- Çıkarılmış Bono ve Senetler,
- Çıkarılmış Diğer Menkul Kıymetler,
- Diğer Mali Borçlar.

A- BANKA KREDİLERİ

İşletmelerin banka veya kredi kuruluşlarından temin ettikleri kaynaklar bilançonun kısa veya uzun vadeli yabancı kaynakları içinde yer alır. Banka kredisi TL olanlar mukayyet değeri ile değeri. Döviz bedelli kredi borçlarının mukayyet bedeli ise Maliye Bakanlığı'nca yayımlanmış döviz alış kuru ile hesaplanacaktır. Yabancı paraların kur değerlemesi sonucu ortaya çıkacak kur farkları kredi borç değerine eklenecek veya kredi borç değerinden düşülecek, karşılığında 780 hesap ilişkilendirilecektir. Söz konusu banka kredisi, sabit kıymet alımı ile ilgili ise, sabit kıymetin aktife girdiği yılsonuna kadar oluşan kur farkları sabit kıymet maliyeti ile ilişkilendirilip, olumlu veya olumsuz kur farkı olmasına göre ilgili kredi borç değerinden düşülecek veya kredi borç değerine ilave edilecektir.

1- VUK md.285'e Göre Faiz Hesaplanması

VUK'un 285. maddesine göre borçlar mukayyet değerleriyle değeri. Mevduat veya kredi sözleşmelerine müstenit borçlar değerlendirme gününe kadar hesaplanacak faizleriyle birlikte dikkate alınır.

Vadesi gelmemiş olan senede bağlı borçlar değerlendirme günü kıymetine irca olunabilir. Bu takdirde senette faiz nispeti açıklanmışsa bu nispet, açıklanmamışsa Cumhuriyet Merkez Bankası resmi iskonto haddinde bir faiz uygulanır.

Alacak senetlerini değerlendirme gününün kıymetine irca eden mükellefler, borç senetlerini de aynı şekilde reeskonta tabi tutmak zorundadır.

2- Kredi Kullandırma Olaylarında Faiz Uygulaması:

a- İşletmeler Arası Kredi Aktarımı

Kredi kuruluşlarından kredi kullanan bazı işletmeler, söz konusu kredileri kısmen veya tamamen başka işletmelere (özellikle grup içi şirketlere) kullandırmaktadırlar. Bu durumda, kredi maliyeti olan kredi faizlerinin, kullanılan işletme bazında dağıtımına tabi tutulması gerekmektedir. Yani kredi kuruluşunun kredi kullanan işletme adına tahakkuk ettirdiği faizler, bu işletme tarafından kredinin kullanımı oranında kredi aktarılan kuruluşa aktarılmalıdır. Aktarılabilecek tutarın hesaplanmasında faiz oranı, kullanım süresi ve kullanılan kredi tutarı dikkate alınacaktır. Kredi faiz aktarımının fatura ile yapılması gerekmektedir. Ancak, yargı kararları ve bazı müktezalara göre faiz aktarımı dekontla yapılabilir.

b- Personele Kredi Kullandırılması:

Firmaların almış oldukları kredileri veya kendi öz kaynaklarından belli bir parayı personeline kullandırması durumunda kullanılan krediler için firma kredi kullanıyor ise ortalama kredi faiz oranına makul bir oran ilave etmek suretiyle; firma kredi kullanmıyor ise ortalama piyasa faiz oranı üzerinden faiz hesaplanması gerekir. Bunun için KDV'li faiz faturası düzenlenir.

Personele kullanılan krediler için faiz tahsil edilmiyor ise; hesaplanan faizin net ücret olarak kabul edilmesi ve netten brüte gidilerek ücret olarak vergilenmesi gerekmektedir.

c- Şirket Ortaklarına ve Diğer Kişilere Kredi Kullandırılması:

Firmaların almış oldukları kredileri veya kendi öz kaynaklarından belli bir parayı ortaklarına, diğer şirketlere veya kişilere kullandırması durumunda kullanılan krediler için firma kredi kullanıyor ise ortalama kredi faiz oranına makul bir oran ilave etmek suretiyle; firma kredi kullanmıyor ise ortalama piyasa faiz oranı üzerinden faiz hesaplanması şirket ortağı olan gerçek ve tüzel kişiler adına KDV'li olarak fatura kesilmesi gerekmektedir.

Ayrıca 6009 Sayılı Kanun'un 1'inci maddesi ile 6802 Sayılı Gider Vergileri Kanunu'nun 28'inci maddesinin 3'üncü fıkrasında yapılan değişiklikle banka, banker, ikrazatçı ve sigorta şirketleri ile esas iştiğal konusu borç para verme olanlar haricindeki mükelleflerin ticari icaplar gereği borç alıp verme işlemlerinin BSMV'ye değil, KDV'ye tabi olacağı hususu netlik kazanmıştır. Böylece ortakların şirket üzerinden aldıkları borç paraya veya çektikleri paraya hesaplanan faiz üzerinden ayrıca katma değer vergisi hesaplanacaktır.

Kredi kullandırmadan maksat; grup şirketlerin emsaline göre bariz farklılık göstermeyen ticari ilişkileri nedeniyle ortaya çıkan alacak ve borçları dışında kalan borç ve alacak ilişkileri ile emsaline göre bariz farklılık gösteren cari hesap borç ve alacakları, ortakların işletmeden çektikleri değerler, personelin normal avans boyutunu aşan kıymet çekişleridir.

1.7.2012 tarihinde yürürlüğe girecek olan yeni Türk Ticaret Kanunu Anonim ve Limited şirketlerde pay sahiplerinin şirkete karşı borçlanmalarını (işletmesi dolayısıyla şirketle iş yapan pay sahiplerinin bu işlemler nedeniyle şirkete borçlanmaları hariç) yasaklamıştır. Yasağa uymayarak borçlananlar üç yüz günden az olmak üzere adli para cezası ile cezalandırılacaklardır.

Anonim ve limited şirketlere borçlu olan pay sahipleri ve ortakları bu borçlarını 1.7.2015 tarihine kadar nakdi ödeme yaparak tamamen kapatmak zorundadırlar.

3- Finansal Kiralama Borçları

Finansal kiralama yapan işletmelerin bu işlemlerinden kaynaklanan borçları mukayyet bedeli ile (301/401 no.lu hesaplar) değerlendirilir. Finansal kiralama borçları içinde yer alan Ertelenmiş Finansal Kiralama Borçlanma Maliyetleri (302/402 no.lu hesap) yani kira ödemeleri içinde yer alan faiz kısımları değerlemede (-) değer olarak mukayyet bedeli ile dikkate alınır. Böylece bilançoda bu borçlar net haliyle yer almış olmaktadır.

B- ÇIKARILMIŞ TAHVİLLER VE BUNLARA İLİŞKİN BORÇLAR

VUK'un 286. maddesinde belirtildiği üzere; "eshamlı şirketlerle iktisadi kamu müesseseleri çıkardıkları tahvilleri itibari değerleriyle değerlemeye mecburdur." Döviz üzerinden düzenlenmiş tahviller itibari değerle değerlendirilir. Tahvillere ilişkin anapara ve faiz borçları da itibari değer ya da mukayyet bedelle değerlendirilir.

C- ÇIKARILMIŞ BONO VE SENETLER

Çıkarılmış bono ve senetlerin değerlemesi nominal bedel üzerinden yapılır. Tahvillerde olduğu gibi bu menkul kıymetlerin bünyesinde taşıdıkları finansman yükü bilançonun (308) Menkul Kıymetler İhraç Farkı kaleminde gösterilmektedir. Finansman yükünün cari dönemi ilgilendiren kısmı dönem sonu itibariyle finansman gideri olarak (780-797 no.lu hesap) dikkate alınır ve dönem kazancından düşülür.

Dövizli bedelle düzenlenmiş bonoların nominal bedeli, Maliye Bakanlığınca yayımlanan döviz alış kuru ile yapılacak kur değerlemesi farkının

dahil edilmesiyle tespit edilir. Diğer taraftan bu menkul kıymetlere ilişkin finansman tespitinde de kur değeriyle yapılması gerekmektedir.

D- ÇIKARILMIŞ DİĞER MENKUL KIYMETLER

Tahviller ile çıkarılmış bono ve senetler dışında kalan ve işletme tarafından çıkarılmış olan diğer sermaye piyasası araçları bilançonun bu kısmında gösterilir. İşletme tarafından çıkarılan ancak bir borçlanma senedinden öte sahibine ek haklar tanıyan menkul kıymetler (yönetime katılma hakkı tanıyan katılma intifa senedi gibi...) bu kalem içinde gösterilmeyip öz sermaye içinde gösterilir.

Bilançonun bu kaleminde yer alan menkul kıymetler, tahvil ve bonolarda olduğu gibi envanter ve değerlemeye konu edilir.

E- DİĞER MALİ BORÇLAR

İşletmenin kredi ve menkul kıymetler borcunun dışında diğer mali borçları bilançonun bu kaleminde yer alır. Bu borçların değeri ve envanteri de diğer mali borçlarda olduğu gibi mukayyet değer veya itibari (nominal) değer ile değerlendirilecektir.

II- TİCARİ BORÇLAR

Ticari borçlar vadesine göre kısa ve uzun vadeli olmak üzere ikiye ayrılır. İşletme ticari borçları aşağıdaki borç kalemlerinden oluşur.

- Satıcılar,
- Borç senetleri,
- Alınan Depozito ve Teminatlar,
- Alınan Avanslar,
- Diğer Ticari Borçlar.

A- SATICILAR

1- TL Borçlarının Değerlenmesi:

VUK'un 285. maddesi uyarınca mukayyet bedeli ile değerlendirilir. Borçların envanter ve değerlemesinde cari hesaplarla ilgili olarak dönemsel gider tahakkuklarının yapılması sağlanmalıdır.

2- Dövizli Borçların Değerlenmesi:

Döviz üzerinden borçlar da mukayyet değerle değerlendirilir. Ancak VUK'un 280. maddesi uyarınca dövizli borçların mukayyet değerine

değerleme günü itibariyle Maliye Bakanlığınca yayımlanan döviz alış kuru üzerinden yapılacak kur değerlemesi sonuçlarının da eklenmesi gerekmektedir.

B- BORÇ SENETLERİ

1- Borç Senetlerinde Envanter

Borç senetlerinin fiili envanterinde alacaklı işletmelerle mutabakat sağlanır ve vadeleri bazında ayırım yapılır. Dönem sonu itibariyle nedeni tespit edilememiş envanter farklılıkları 197 ve 397 no.lu hesaplar kullanılmak suretiyle düzeltilir. İzleyen yılda envanter farklılığının nedeni tespit edildiğinde gerekli düzeltmeler yapılarak 197 ve 397 no.lu hesaplar düzeltilir.

2- Dönem Sonu Değerlemesi

Senetli veya senetsiz tüm borçlar, VUK'un 285. maddesinde belirtildiği üzere mukayyet değeri ile değerlendirilir. Ancak VUK'un 280. maddesi uyarınca dövizli borçların mukayyet değerine değerlendirme günü itibariyle Maliye Bakanlığınca yayımlanan döviz alış kuru üzerinden yapılacak kur değerlemesi sonuçlarına göre düzeltilir.

3- Reeskont Uygulaması

Hesap dönemi sonu itibariyle vadesi gelmemiş Türk Lirası veya döviz cinsinden senede bağlı ticari alacaklar ve borçlar reeskont işlemine tabi tutulabilir. Alacak senetlerini reeskont işlemine tabi tutanlar borç senetlerini de reeskont işlemine tabi tutmak zorundadırlar. Reeskont işlemi, senette faiz oranı belirtilmiş ise senette yazılı orandan yapılır. Senette faiz oranı belirtilmemiş ise Türk Lirası cinsinden senetlerin Merkez Bankası avans oranı, döviz cinsinden olan senetlerin ise LIBOR faiz oranından iskonto işlemine tabi tutulması gerekmektedir. Vadeli çekler için reeskont uygulamasını vergi idaresi kabul etmemektedir. Danıştay Vergi Daireleri Genel Kurulunun da görüşü vergi idaresi ile aynı yönde oluşmuştur. Vadeli satış kampanyası çerçevesinde avans olarak alınan senetlerin reeskont işlemine tabi tutulmaması gerekmektedir. Reeskont işlemi KDV dahil tutar üzerinden yapılır, bu konuda Bakanlık muktezası vardır.

Reeskont işlemiyle borç senetleri, değerlendirme günü gerçek değerine indirgenmiş olacaktır. Hesaplanan borç senedi reeskont tutarı bilançonun Ticari Borçlar grubu içinde negatif değer olarak yer alacaktır. İlgili borç da mukayyet değeri ile geçirilecektir. Gerek borç senedi değerinin hesabında gerek reeskont tutarının hesabında döviz üzerinden düzenlenmiş senetlerde kur değerlendirme yapılacağı açıktır.

Reeskont hesaplamasında iç iskonto formülü kullanılır.

İÇ İSKONTO:

Nominal Değer (Nom.Değ.) : Senet üzerindeki Yazılı Tutar,
Faiz Oranı (FO) : Senet üzerindeki orandır. Bu oran yoksa, TL cinsinden olan senetlerde değerlendirme gününde geçerli olan T.C.M.B. kısa vadeli avans oranı, yabancı para üzerinden düzenlenen senetler için LIBOR (Londra Bankalar Arası Faiz Oranı) esas alınır.
Gün Sayısı : Yıl sonundan veya geçici vergi dönemi sonundan senedin vade tarihine kadar geçecek gün sayısıdır.

Reeskont Tutarı: Nom. Değ. X FO x Gün Say. / 36.000 + (F.O. x Gün Say.)

C- ALINAN DEPOZİTO VE TEMİNATLAR

213 Sayılı Vergi Usul Kanununun 280. maddesinde" Yabancı paralar borsa rayici ile değerlendirir, yabancı paranın borsa rayici yoksa, değerlemeye uygulanacak kur Maliye Bakanlığınca tespit olunur. Bu madde hükmü yabancı para ile olan senetli veya senetsiz alacaklar ve borçlar hakkında da caridir." denilmektedir. Depozito, bir taahhüt sırasında yatırılan inanca, bağlanma akçesi, güvence parası; bir sözleşmeden dolayı doğabilecek zararlara karşı verilen teminat olarak tanımlanmaktadır. Teminat, bir borcun zamanında ve uygun biçimde ödeneceğini sağlayan işlem; belli bir hukuksal durumu sağlamak için verilen garanti, inanca, güvence olarak tanımlanmaktadır. Dolayısıyla depozito ve teminatların alacak veya borç olarak düşünülmesi ve değerlemeye tabi tutulması mümkün değildir. Bu konuda Danıştay 3. Dairesi tarafından verilen 06.04.2001 tarih ve K.No.2001/3198 sayılı kararda teminatların işletme tarafından istendiği anda tasarruf edilmesinin ve işletmenin ticari faaliyetinde kullanılmasının mümkün olmadığı, bu nedenle alacak olarak değerlemeye tabi tutulmaması gerektiği belirtilmiştir.

Depozito ve teminatın bir iktisadi kıymet olarak alınması halinde ise dönem sonu itibarıyla herhangi bir değerlendirme farkı hesaplanmayacaktır.

D- ALINAN AVANSLAR

Alınan TL cinsi avanslar mukayyet bedelle değerlendirilir.

Döviz cinsinden kayıtlı avansların değerlendirilmesi gerekmektedir. Kur değerlemesi sonu oluşacak lehte veya aleyhte kur farkları 656/646 no.lu hesaplara kaydedilecektir.

E- DİĞER TİCARİ BORÇLAR

İşletmelerin ticari faaliyetleri çerçevesinde meydana gelen ve yukarıda detaylı olarak açıkladığımız borçlara girmeyen ticari borçlar bu hesapta gösterilir. Bu hesabın değerlemesi de aynen satıcılar hesabında olduğu gibi kur değerlemesi dahil mukayyet bedeli ölçüsüne göre değerlendirilir.

III- DİĞER BORÇLAR

A- ORTAKLARA BORÇLAR

Ortaklara borçların değerlendirilmesinde ticari borç değerlendirme ölçüleri aynen geçerlidir. Borçlar mukayyet bedeli ile değerlendirilir.

Ortakları ile işletme arasında cari hesap ilişkisi doğumunun birçok nedeni bulunmaktadır. Ortaklarının sahibi oldukları şirketlerle yapmış oldukları işlemlerde ortaya çıkan borç alacak ilişkileri ile şirkete finansman temin etme ya da şirketin atıl fonlarını şirket dışı işlerinde kullanma davranışları, şirket ile ortakları arasında aktif karakterli cari hesap ilişkisinin oluşmasına neden olmaktadır. Tek düzen muhasebe sisteminde genel olarak, aktif karakterli "131 ortaklar cari hesabı" ile pasif karakterli "331 ortaklar cari hesabı" nda takip edilen cari hesap ilişkileri, bu hesapların yapılan adetlendirme neticesinde borç bakiye vermesi durumunda, vergi uygulamaları bakımından transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtım veya örtülü sermaye üzerinden ödenen veya hesaplanan faiz eleştirilerine maruz kalabilmektedir.

Bu itibarla ortaklardan alınan borçların işletmenin özsermayesinin üç katını geçip geçmediğine ve uygulanan faiz oranının emsallerine uygunluk ilkesine aykırı olup olmadığına dikkat edilmesi gerekmektedir. Emsallere uygun faiz oranı uygulamasında öncelikle işletme içi emsallere göre işlem yapılması, işletme yabancı kaynak kullanmamışsa Merkez Bankası reeskont faiz oranının veya piyasa ortalama faiz oranının esas alınması gerekir.

Ortaklar tarafından işletmeye döviz cinsinden verilen borçlar üzerinden ayrıca faiz hesaplanmasa bile kur değerlemesinden kaynaklanan artışlar, borç tutarı belli ölçüleri aşıyorsa örtülü sermaye hükümlerine tabi olur.

B- İŞTİRAKLERE BORÇLAR

İşletmenin, sermayesinin %10 ile %50 arasında payına sahip olduğu işletmelere olan ve ticari işlem sonucu doğmamış bulunan borçları bu kalemde gösterebilir ve değerleyebiliriz.

İştiraklere borçların envanter ve değerlendirilmesi ortaklara borçlarla aynıdır. Bu borçlar mukayyet bedeli ile değerlendirilir. Döviz üzerinden bir bedelle olan

iştirak borçları mukayyet bedeli, Maliye Bakanlığınca yayımlanacak döviz alış kuru ile yapılacak kur değerlemesi sonucuna göre düzeltilir. Borç ve alacaklara faiz yürütülmesi halinde örtülü sermaye hükümlerinin dikkatte tutulması gerekir.

C- BAĞLI ORTAKLIKLARA BORÇLAR

İşletmenin %50'den fazlasına sahip olduğu işletmelere olan ticari işlem sonucu doğmamış bulunan borçları bu bölümde gösterebilir ve değerleyebiliriz.

Bağlı ortaklıklara borçların envanter ve değerlemesi ortaklara borçlarla aynıdır. Döviz üzerinden bir bedelle olan bağlı ortaklıklara borçların mukayyet bedeli, Maliye Bakanlığınca yayımlanacak döviz alış kuru ile yapılacak kur değerlemesi sonucuna göre düzeltilir. Borç ve alacaklara faiz yürütülmesi halinde örtülü sermaye hükümlerinin dikkatte tutulması gerekir.

D- PERSONELE BORÇLAR

Personele borçlar bilançonun (335 no.lu hesap) bu kalemi içinde gösterilir ve mukayyet bedeli ile değerlendirilir. Ancak, döviz cinsinden borçların dönem sonunda değerlemesinde mukayyet bedeli, Maliye Bakanlığınca yayımlanacak döviz alış kuru ile yapılacak kur değerlemesi sonucuna göre düzeltilir.

E- DİĞER ÇEŞİTLİ BORÇLAR

İşletmenin ticari işlemleri sonucu doğmamış olan borçlarından; ortaklar, iştirakler, bağlı ortaklıklar, personel dışında kalan kişi ve kurumlara olanlar vadelerine göre, bilançoda bu kalem içinde gösterilebilir ve mukayyet bedeli ile değerlendirilir. Döviz üzerinden bir bedelle olan diğer borçları mukayyet bedeli, Maliye Bakanlığınca yayımlanacak döviz alış kuru ile yapılacak kur değerlemesi sonucuna göre düzeltilir.

IV- KARŞILIKLAR

A- VERGİ VE DİĞER YASAL YÜKÜMLÜLÜKLER KARŞILIĞI

İşletmelerin cari dönemde kar elde etmeleri durumunda bu karlar üzerinden izleyen yıl içinde beyan edilip ödenecek kazanç vergileri için THP uyarınca vergi karşılığı tesis edilmesi ve dönem sonu bilançosunda (bilanço pasifinde) gösterilmesi (370 no.lu hesapta) zorunludur. Bu vergi karşılığı kazanç vergisinin tahakkuk ettirilmesi ile kapatılır.

Vergi matrahı olan Mali Kar'ın tespitinde, önceki konularda söz ettiğimiz değerlemeler sonucu ile KKEG de dikkate alınacaktır.

Kazanç vergileri; G.V. mükellefleri için GVK'nun 103. maddesinde düzenlenen artan oranlı tarifeye göre hesaplanacak yıllık gelir vergisi toplamını,

Kurumlar vergisi mükellefleri için KVK'nun 32. maddesinde düzenlenen %20 sabit orana göre hesaplanacak kurumlar vergisi ile GVK'na göre üzerinden stopaj hesaplanacak indirimlerin stopaj tutarını ifade eder.

Kurumlar tarafından hesaplanan vergi ve diğer yasal yükümlülükler karşılıkları mukayyet bedeli ile değerlendirir ve bu bedelle bilançoda yer alır.

Cari yıl kazancına mahsuben peşin ödenen vergiler de bilanço pasifinde vergi ve diğer yükümlülükler karşılığının altında (371 no.lu hesapta) negatif değerle yer alır.

B- KIDEM TAZMİNATI KARŞILIĞI

Karşılık ayrılma esnasında ortaya çıkan karşılık giderlerinin KKEG olarak dikkate alınması gerekmektedir. Kıdem tazminatı vergi kanunları uyarınca ancak ödendikleri dönemde gider yazılabilir. Başka bir deyişle, cari dönemde ödenen kıdem tazminatlarının daha önce karşılık ayrılmış olanlarının, söz konusu karşılık kadar olan kısmının da cari dönemde giderleştirilmesi gerekmektedir.

C- MALİYET GİDERLERİ KARŞILIĞI

Standart maliyet yöntemini kullanan işletmeler giderlerini fiilen ortaya çıkmasını beklemeden önceden bütçeleme yaparak üretim maliyeti oluştururlar. Bütçeleme, maliyet gider karşılığı ayrılmak üzere yapılır. Bütçelenen gider reel olarak gerçekleştiği zaman, karşılık hesabı da kapatılır. Buradaki amaç üretim giderlerinin üretim dönemi maliyetlerine intikal etmesini sağlamaktır.

Dönem sonu itibarıyla bu şekilde ayrılmış olan maliyet giderleri karşılığı (373 no.lu hesabın bakiyesi) mukayyet bedeli ile değerlendirir.

V- DİĞER YABANCI KAYNAKLAR

Muhasebe tekniği ve dönemsellik ilkesi gereği hesaben ayrılan ve izlenen tutarlar, genel borç değerlendirme hükümleri uyarınca mukayyet bedeli ile değerlendirirler.

Bunlara örnek verecek olursak;

- Yıllara yaygın inşaat ve onarım işleri hak ediş bedel. (350 hs.),
- Ödenecek Vergiler ve Sosyal Güven. Kesin. (360-361-368 hs.),
- KDV borçları (391, 392, 492 no.lu hs.),
- Sayım ve tesellüm fazlalıkları (397 hs.),
- Tesise katılma payları (493 hs)

VI- ÖZSERMAYE VE SERMAYE YEDEKLERİ

A- ÖZSERMAYE

Kurumlarda işletme öz sermayesi aşağıdaki menkul kıymetlerle temsil edilir;

- Hisse Senetleri,
- Hisse Senedi İlmühaberleri,
- İntifa Senetleri.

Mali uygulamada özsermaye daha geniş anlamda kullanılmaktadır. Özsermaye vergi kanunları uyarınca dönem kazancının tespitinde kullanılan bir araçtır. GVK'nun 38. maddesinde, bilanço esasında Ticari Kazanç, teşebbüsteki özsermayenin hesap dönemi sonunda ve başındaki değerleri arasındaki müspet farktır. Bu açıdan özsermaye unsurlarının tespiti büyük önem arz etmektedir.

İşletme özsermayesinin envanterinde apel alacaklarının zamanında ödenip ödenmediği, ödemelerin kayıtlara intikal ettirilip ettirilmediği kontrol edilir. Apel alacaklarının geç ödenmesi durumunda ilgili ortaktan bu gecikme için faiz hesaplanmalıdır. Alınan faiz gelir olarak dikkate alınacak, özsermaye unsuru olarak dikkate alınmayacaktır.

Özsermaye unsurları (sermaye ve ödenmemiş sermaye) mukayyet değerle değerlendirilmelidir.

B- SERMAYE YEDEKLERİ

Sermaye yedeklerinden dönem sonunda; yedeklerden sermayeye eklenenler için kayıt yapılıp yapılmadığı kontrol edilir. Sermaye yedeklerinden dönem sonu itibariyle işletmede olanlar mukayyet bedelle değerlendirilir.

C- KARLAR VE KAR YEDEKLERİ

Karlar ve kar yedeklerinin dönem sonu envanterinde önceki dönemden devreden fonlar, bu fonlardan dönem içinde yapılan kullanımlar, cari dönemde ayrılan fonlar, karlara mahsup edilen geçmiş dönem zararlarına

ilişkin yasal kayıtların varlığı ve doğruluğu kontrol edilir. Ayrıca yapılan hesaplamalar tekrar kontrol edilir.

Dönem sonu itibarıyla elde olan mevcut kar yedekleri ve dönem karı veya zararı ile geçmiş dönem karı veya zararı mukayyet bedelle değerlendirilir.

- **Geçmiş Yıl Zararlarının Mahsup Edilmesi:**

Firmaların kapanan hesap dönemine ilişkin olarak verecekleri kurumlar vergisi beyannamesinde zarar mahsubu yaparken zararın beyannamenin ait olduğu hesap döneminden önceki son (5) hesap dönemine ait beyannamelerinde yer alan mali zarar olmasına dikkat etmeleri gerekmektedir. Beş yıldan önceki zararlar ile kanunen kabul edilmeyen giderlerin dikkate alındığı ticari zararlar zarar olarak beyannameden indirilemez. Zarar ilgili döneme ait mali tablolarda yer almalıdır. 2003 yılına ilişkin Enflasyon düzeltmesi sonucunda oluşan zararların mali zarar olarak mahsup edilmesi mümkün değildir. Ancak 2004 yılına ait uygulamadan doğan zararların mahsubu mümkündür. Ancak 2004 yılının 2009 yılında zaman aşımına uğradığını da göz önünde bulundurmak gerekir.

5520 sayılı Kanununun 20 nci maddesinin birinci fıkrası çerçevesinde devralınan kurumların devir tarihi itibarıyla öz sermaye tutarını geçmeyen zararları ile 20 nci maddenin ikinci fıkrası kapsamında gerçekleştirilen tam bölünme işlemi sonucu bölünen kurumdaki öz sermayesinin devralınan tutarını geçmeyen ve devralınan kıymetle orantılı zararların indirilmesinde aşağıdaki şartlar ayrıca aranır:

1) Son beş yıla ilişkin kurumlar vergisi beyannamelerinin kanuni süresinde verilmiş olması.

2) Devralınan kurumun faaliyetine devir veya bölünmenin meydana geldiği hesap döneminden itibaren en az beş yıl süreyle devam edilmesi.

Bu şartların ihlali halinde, zarar mahsupları nedeniyle zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler için vergi ziyayı doğmuş sayılır.

Türkiye'de kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlarla ilgili olanlar hariç olmak üzere, beş yıldan fazla nakledilmemek şartıyla yurt dışı faaliyetlerden doğan zararlar,

1) Faaliyette bulunulan ülkenin vergi kanunlarına göre beyan edilen vergi matrahlarının zarar dahil, her yıl o ülke mevzuatına göre denetim yetkisi verilen kuruluşlarca rapora bağlanması,

2) Bu raporun aslı ile tercüme edilmiş bir örneğinin Türkiye'deki ilgili vergi dairesine ibrazı,

halinde indirim konusu yapılır.

Denetim kuruluşlarınca hazırlanacak raporun ekinde yer alan vergi beyanlarının, bilanço ve gelir tablosunun, o ülkedeki yetkili mali makamlarca onaylanması zorunludur. Faaliyette bulunulan ülkede denetim kuruluşu olmaması halinde, her yıla ait vergi beyannamesinin, o ülke yetkili makamlarından alınan birer örneğinin mahallindeki Türk elçilik ve konsoloslukları, yoksa orada Türk menfaatlerini koruyan ülkenin aynı mahiyetteki temsilcilerine onaylatılarak, aslının ve tercüme edilmiş bir örneğinin ilgili vergi dairesine ibrazı yeterlidir.

Türkiye'de indirim konusu yapılan yurt dışı zararın, ilgili ülkede de mahsup edilmesi veya gider yazılması halinde, Türkiye'deki beyannameye dahil edilecek yurt dışı kazanç, mahsup veya gider yazılmadan önceki tutardır.

VII- DÖNEM SONU İLE İLGİLİ DİĞER ÖZELLİKLİ DURUMLAR

A- Götürü İhracat Gideri Uygulaması:

İhracatçı firmalar yurt dışında yapmış oldukları ve fatura veya fatura yerine geçen belgeler ile belgelendiremedikleri giderlerinin FOB ihracat bedelinin binde beşine (% 0,5) kadar olan kısmını götürü ihracat gideri olarak kayıtlarına alabilirler. Ancak götürü ihracat gideri yazabilmek için bahse konu giderler için ödemenin yıl içinde yurt dışına yapılmış olması gerekmektedir. İhraç kaydıyla mal teslimlerinde götürü ihracat giderinden ihracatı gerçekleştiren firma yararlanacaktır. (GVGT/ 195-233)

Son Danıştay kararlarında -195 no.lu GV Genel Tebliğinde belirtilen özkaynak azalmasına gerek olmadığı belirtilmektedir.

B- İhracatçılarda Hesap Dönemi Sonunda Düzenlenen ve İhracatı Bir Sonraki Yılda Gerçekleşen Mallara Ait Faturaların Kayda Alınması:

İhracatçı firmalar tarafından hesap dönemi sonunda düzenlenen faturanın fiili ihracatı hangi yılda gerçekleşmiş ise o döneme gelir olarak kaydedilmesi gerekmektedir. Bu husus hem KDV matrahının tespiti hem de Gelir ve Kurumlar vergisi matrahının tespiti yönünden aynıdır. Fiili ihracatı bir sonraki hesap döneminde gerçekleşen malın, önceki hesap döneminde mahiyetine göre mamul veya ticari mal olarak stoklarda gösterilmesi gerekmektedir. Bakanlık muktezası da bu doğrultudadır.

C- İnternet Yoluyla Yurtdışından Alınan Mal ve Hizmetlerde Belgelendirme:

İnternet yoluyla yurtdışından yapılan mal ve hizmet alımlarında, satıcı tarafından düzenlenen fatura veya fatura yerine geçen belgelerin elden veya posta yoluyla temini mümkün olmayabilmektedir. Bu işlemlerle ilgili olarak elektronik ortamda alınan belgenin çıktıları, ödemeye ilişkin kredi kartı slipleri veya ekstre ile birlikte muhafaza edilmesi ve istendiğinde ibraz edilmesi halinde tevsik için yeterli kabul edilebilecektir.

D- Ödenmeyen SGK Primlerinin Gider Yazılmaması:

İlke olarak hesap dönemi içinde ödenmeyen SSK primleri gelir veya kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider olarak dikkate alınmaz. Bunun tek istisnası hesap dönemi takvim yılı olan firmalarda Aralık ayı, özel hesap dönemine tabi firmalarda ise özel hesap döneminin son ayına ait SSK primlerinin yasal ödeme süresi bir sonraki hesap dönemi olmasına karşın, yasal süresi içinde ödenmek koşuluyla gider olarak kayıtlara alınabilmesidir. Hesap dönemi içinde ödenmediğinden gelir veya kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider olarak dikkate alınamayan SSK primlerinin ödendikleri hesap döneminin gelir veya kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider olarak dikkate alınması gerekir. (174 seri numaralı Gelir Vergisi Kanunu Genel Tebliği)

E- Bağış ve Yardımların Gider Yazılması ve Diğer İndirimler :

Bağışlar, gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri tarafından beyanname üzerinden indirim konusu yapılabilecek bağışlar, gider olarak dikkate alınabilecek bağışlar ve özel kanunlar uyarınca gider yazılabilecek bağış ve yardımlar olarak ayrımlanabilir.

Ancak, bağış ve yardımlar beyanname üzerinde ar-ge harcamalarının % 100'ü olarak hesaplanan ar-ge indirimi ve spor dalları için yapılan sponsorluk harcamalarından sonra indirilebilir.

Kurumlar vergisi matrahının tespitinde; kurumlar vergisi beyanamesi üzerinde ayrıca gösterilmek şartıyla, kurum kazancından sırasıyla aşağıdaki indirimler yapılır (KVK m.10):

a) Mükelleflerin, işletmeleri bünyesinde gerçekleştirdikleri münhasıran yeni teknoloji ve bilgi arayışına yönelik araştırma ve geliştirme harcamaları tutarının % 100'ü oranında hesaplanacak "Ar-Ge indirimi".

Araştırma ve geliştirme faaliyetleri ile doğrudan ilişkili olmayan giderlerden ve tamamen araştırma ve geliştirme faaliyetlerinde kullanılmayan

amortismanına tabi iktisadi kıymetler için hesaplanan amortisman tutarlarından verilen paylar üzerinden Ar-Ge indirimini hesaplanmaz. Matrahın yetersiz olması nedeniyle ilgili dönemde indirim konusu yapılamayan tutar, sonraki hesap dönemlerine devreder. Ar-Ge indiriminden yararlanılacak harcamaların kapsamını ve uygulamadan yararlanılabilmesi için gerekli belgeler ile usulleri belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkilidir.

b) 21/5/1986 tarihli ve 3289 sayılı Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğünün Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun ile 17/6/1992 tarihli ve 3813 sayılı Türkiye Futbol Federasyonu Kuruluş ve Görevleri Hakkında Kanun kapsamında yapılan sponsorluk harcamalarının sözü edilen kanunlar uyarınca tespit edilen amatör spor dalları için tamamı, profesyonel spor dalları için % 50'si.

1- Kurum Kazancının % 5'i ile sınırlı bağışlar:

- Genel ve özel bütçeli kamu idarelerine, il özel idarelerine, belediyelere ve köylere, Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflara ve kamu yararına çalışan dernekler ile bilimsel araştırma ve geliştirme faaliyetinde bulunan kurum ve kuruluşlara makbuz karşılığında yapılan bağış ve yardımların toplamının o yıla ait kurum kazancının % 5'ine kadar olan kısmı. (KVK 5520 md. 10/c)İndirim konusu yapılacak bağış ve yardımın belirlenmesinde esas alınacak kurum kazancının zarar mahsubu dahil giderler düşüldükten, iştirak kazancı hariç indirim ve istisnalar düşülmeden önceki kazanç olarak anlaşılması gerekmektedir (KVKGT. 67)

2- Kurum Kazancının Tamamına Kadar İndirilebilecek Bağışlar:

- 5520 Sayılı kanunun 10'uncu maddesinin birinci fıkrasının (c) bendinde sayılan kamu kurum ve kuruluşlarına bağışlanan okul, sağlık tesisi, 100 yatak (kalkınmada öncelikli yörelerde 50 yatak) kapasitesinden az olmamak kaydıyla öğrenci yurdu ile çocuk yuvası, yetiştirme yurdu, huzurevi ve bakım ve rehabilitasyon merkezi inşası dolayısıyla yapılan harcamalar veya bu tesislerin inşası için bu kuruluşlara yapılan her türlü bağış ve yardımlar ile mevcut tesislerin faaliyetlerini devam ettirebilmeleri için yapılan her türlü nakdi ve aynı bağış ve yardımların tamamı.

- Genel ve özel bütçeli kamu idareleri, il özel idareleri, belediyeler ve köyler, Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflar ve kamu yararına çalışan dernekler ile bilimsel araştırma ve geliştirme faaliyetinde bulunan kurum ve kuruluşlar tarafından yapılan veya Kültür ve Turizm Bakanlığınca desteklenen ya da desteklenmesi uygun görülen;

1) Kültür ve sanat faaliyetlerine ilişkin ticari olmayan ulusal veya uluslararası organizasyonların gerçekleştirilmesine,

2) Ülkemizin uygarlık birikiminin kültürü, sanatı, tarihi, edebiyatı, mimarisi ve somut olmayan kültürel mirası ile ilgili veya ülke tanıtımına yönelik kitap, katalog, broşür, film, kaset, CD ve DVD gibi manyetik, elektronik ve bilişim teknolojisi yoluyla üretilenler de dahil olmak üzere görsel, işitsel veya basılı materyallerin hazırlanması, bunlarla ilgili derleme ve araştırmaların yayınlanması, yurt içinde ve yurt dışında dağıtımı ve tanıtımının sağlanmasına,

3) Yazma ve nadir eserlerin korunması ve elektronik ortama aktarılması ile bu eserlerin Kültür ve Turizm Bakanlığı koleksiyonuna kazandırılmasına,

4) 21/7/1983 tarihli ve 2863 sayılı Kültür ve Tabiat Varlıklarını Koruma Kanunu kapsamındaki taşınmaz kültür varlıklarının bakımı, onarımı, yaşatılması, rölöve, restorasyon, restitüsyon projeleri yapılması ve nakil işlerine,

5) Kurtarma kazıları, bilimsel kazı çalışmaları ve yüzey araştırmalarına,

6) Yurt dışındaki taşınmaz Türk kültür varlıklarının yerinde korunması veya ülkemize ait kültür varlıklarının Türkiye'ye getirilmesi çalışmalarına,

7) Kültür envanterinin oluşturulması çalışmalarına,

8) Kültür ve Tabiat Varlıklarını Koruma Kanunu kapsamındaki taşınır kültür varlıkları ile güzel sanatlar, çağdaş ve geleneksel el sanatları alanlarındaki ürün ve eserlerin Kültür ve Turizm Bakanlığı koleksiyonuna kazandırılması ve güvenliklerinin sağlanmasına,

9) Somut olmayan kültürel miras, güzel sanatlar, sinema, çağdaş ve geleneksel el sanatları alanlarındaki üretim ve faaliyetler ile bu alanlarda araştırma, eğitim veya uygulama merkezleri, atölye, stüdyo ve film platosu kurulması, bakım ve onarımı, her türlü araç ve teçhizatının tedariki ile film yapımına,

10) Kütüphane, müze, sanat galerisi ve kültür merkezi ile sinema, tiyatro, opera, bale ve konser gibi kültür ve sanat faaliyetlerinin sergilendiği tesislerin yapımı, onarımı veya modernizasyon çalışmalarına,

ilişkin harcamalar ile makbuz karşılığı yapılan bağış ve yardımların % 100'ü. Bakanlar Kurulu, bölgeler ve faaliyet türleri itibarıyla bu oranı, yarısına kadar indirmeye veya kanuni seviyesine kadar getirmeye yetkilidir.(5520 sayılı Kanun md. 10/d)

11) Bakanlar Kurulunca yardım kararı alınan doğal afetler dolayısıyla Başbakanlık aracılığı ile makbuz karşılığı yapılan aynı ve nakdi bağışların tamamı. (5520 sayılı Kanun md. 10/e)

12) İktisadi işletmeleri hariç, Türkiye Kızılay Derneği'ne makbuz karşılığı yapılan nakdi bağış veya yardımların tamamı (5520 Sayılı Kanun Md.10/f Yürürlük 3.7.2009)

Bağış ve yardımların nakden yapılmaması halinde, bağışlanan veya yardımın konusunu oluşturan mal veya hakkın maliyet bedeli veya kayıtlı değeri, bu değer mevcut değilse Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre takdir komisyonlarınca tespit edilecek değeri esas alınır.

3- Özel Kanunlarında Yer Alan Bağış ve Yardımlar:

Özel kanunlarında hüküm bulunan kurum ve kuruluşlara yapılan bağış ve yardımlarda GVK m.89 ve KVK m. 10'da öngörülen sınırlamalar geçerli değildir. Bu bağış ve yardımların tamamı farklı bir düzenleme olmadıkça kazancın tespitinde gider olarak dikkate alınırlar.

Özel Kanunlarında gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerince gider yazılabilecek bağışların yapılabileceği kurum ve kuruluşlar aşağıda verilmiştir. Bilindiği üzere, bağış ve yardımların makbuz mukabili yapılması ve bu amaçla verildiğinin makbuzda açıklanması gerekmektedir. Bir kısmı aşağıda verilmiştir. Aynı yardımlarda ayrıca teslim tutanağı düzenlenmesinde yarar vardır.

Bağışın İndirilmesi veya Gider Yazılabilmesi İçin Hangi Kuruluşa Yapılması Gerekli	Dayanak Kanun/Md No		Bağışın Nev'i	K.V. Mükellefleri İçin Sınır	G.V. Mükellefleri İçin Sınır	İndirim/Gider
1. - Genel bütçeye dâhil dairelere - Katma bütçeli idarelere - İl özel idarelerine - Belediyelere - Köylere - Bakanlar Kurulu'nca vergi muafiyeti tanınan vakıflara - Kamu menfaatine yararlı sayılan derneklere - Bilimsel araştırma ve geliştirme faaliyetlerinde bulunan kurum ve Kuruluşlara	5520 193	10/1-c 89/4	Nakdî ve Aynî	Kurum kazancını n % 5'i	Beyan Edilen Gelirin %5'i (K.Ö.Y. %10)	İndirim

	Bağışın İndirilmesi veya Gider Yazılabilmesi İçin Hangi Kuruluşa Yapılması Gerektiği	Dayanak Kanun/Md No		Bağışın Nev'i	K.V. Mükellefleri İçin Sınır	G.V. Mükellefleri İçin Sınırı	İndirim/Gider
2.	Yukarıdaki kuruluşlara bağışlanacak okul, sağlık tesisi, 100 yatak (kalkınmada öncelikli yörelerde 50 yatak) kapasitesinden az olmamak kaydıyla öğrenci yurdu ile çocuk yuvası, yetiştirme yurdu, huzurevi ve bakım ve rehabilitasyon merkezi inşası için yapılan harcamalar veya bu tesislerin inşası için bu kuruluşlara yapılan her türlü bağışlar ile mevcut tesislerin faaliyetlerini devam ettirebilmeleri için yapılan bağışlar	5520 193	10/1-ç 89/5	Nakdî ve Aynî	Kurum Kazancının Tamamı	Beyan Edilecek Gelirin Tamamı	İndirim
3.	Kültürel Harcamalar İle Kültürel Bağış ve Yardımlar	5520 193	10/1-d 89/7	Nakdî ve Aynî	Kurum Kazancının Tamamı	Beyan Edilecek Gelirin Tamamı	İndirim
4.	Doğal Afetler Nedeniyle Başbakanlık Aracılığıyla Yapılacak Yardımlar	5520	10/1-e	Nakdî ve Aynî	Kurum Kazancının Tamamı	Yok	İndirim
5.	İktisadi İşletmeleri Hariç Türkiye Kızılay Derneği'ne Yapılan Bağışlar	5520	10/1-f	Nakdi	Kurum Kazancının Tamamı	Yok	İndirim

Kurumlar İçin de Geçerli Olan GVK' nun 40/10'uncu Maddesindeki Bağışlar

1.	Gıda Bankacılığı Yapan Dernek ve Vakıflara Bağışlanan gıda, temizlik, giyecek ve yakacak maddeleri	193	40/10 89/6 251 GVK T	Sadece Ayni	Kurum Kazancının Tamamı	Beyan Edilecek Gelirin Tamamı	Gider
----	--	-----	----------------------------------	-------------	-------------------------	-------------------------------	-------

Özel Kanunları Uyarınca İndirime veya Gider Kaydına Konu Olabilen Bağışlar

1.	Umumî Hayata Müessir Afet Felâketzedeleri için Milli ve Mahallî Yardım Komitelerine	7269	45	Nakdî ve Aynî	Kurum Kazancının Tamamı	Beyan Edilecek Gelirin Tamamı	Gider
----	---	------	----	---------------	-------------------------	-------------------------------	-------

2.	Sosyal Hizmetler ve Çocuk Esirgeme Kurumu ile Kuruluşlarına	2828	20/b	Nakdî ve Aynî	Kurum Kazancın Tamamı	Beyan Edilecek Gelirin Tamamı	İndirim
3.	Üniversiteler ve yüksek teknoloji enstitüleri	2547	56	Nakdî ve Aynî	Kurum Kazancın Tamamı	Beyan Edilecek Gelirin Tamamı	İndirim
4.	İlköğretim kurumları	222	76/g	Sadece Nakdî	Kurum Kazancın Tamamı	Beyan Edilecek Gelirin Tamamı	İndirim
5.	Türkiye Bilimsel ve Teknik Araştırma Kurumu (TÜBİTAK)	278	13	Sadece Nakdî	Kurum Kazancın Tamamı	Beyan Edilecek Gelirin Tamamı	İndirim
6.	Atatürk Kültür, Dil ve Tarih Kurumu	2876	101	Nakdî ve Aynî	Kurum Kazancın Tamamı	Beyan Edilecek Gelirin Tamamı	Gider
7.	3294 Sayılı Kanunla kurulan Sosyal Yardımlaşma ve Dayanışmayı Teşvik Fonu veya Sosyal Yardımlaşma ve Dayanışma Vakıfları	3294	9	Nakdî ve Aynî	Kurum Kazancın Tamamı	Beyan Edilecek Gelirin Tamamı	İndirim
8.	4122 Sayılı Milli Ağaçlandırma ve Erozyon Kontrolü Seferberlik Kanunu Çerçevesinde Yapılan Harcamalar	4122	12	Nakdî ve Aynî	Kurum Kazancın Tamamı	Beyan Edilecek Gelirin Tamamı	İndirim
9.	Sekiz Yıllık Kesintisiz Eğitim İçin Yapılan Bağışlar (97/1 Tebliğin R.G. 'si 22.08.1997)	4306	97/1 (Tebliğ)	Sadece Nakdî	Kurum Kazancın Tamamı	Beyan Edilecek Gelirin Tamamı	İndirim
10.	Emekli Sandığı Kanunu	5434	Ek.44	Aynî ve Nakdî	Kurum Kazancın Tamamı	Beyan Edilecek Gelirin Tamamı	İndirim
11.	Gülhane Askeri Tıp Akademisi Kanunu	2955	46/b	Sadece Nakdî	Kurum Kazancın Tamamı	Beyan Edilecek Gelirin Tamamı	İndirim
12.	Türk Silahlı Kuvvetlerini Güçlendirme Vakfı	3388	3	Aynî ve Nakdî	Kurum Kazancın Tamamı	Beyan Edilecek Gelirin Tamamı	İndirim

13.	SSK Hastanelerine Yapılan Bağış ve Yardımlar (SSK Hastaneleri 5283 sayılı Kanunla Sağlık Bakanlığına devredildiği için bu bağışın uygulama alanı kalmamıştır.)	4958	23	Aynı ve Nakdi	Kurum Kazancın Tamamı	Beyan Edilecek Gelirin Tamamı	İndirim
-----	---	------	----	---------------	-----------------------	-------------------------------	---------

İndirime Konu Olabilen Sponsorluk Harcamaları

1.	Kapsam dahilinde olmak şartıyla profesyonel veya amatör spor dallarına yönelik olarak	5520 193	10/1- b 89/8	Aynı ve Nakdi	Harcama nın Tamamı veya Yarısı	Beyan Edilecek Gelirin Tamamı	İndirim
----	---	-------------	--------------------	---------------	--------------------------------	-------------------------------	---------

Tabii afet yasası gereğince yapılanlar, gıda bankacılığı kapsamında öngörülen usul ve esasları dahilinde yapılan gıda, temizlik, giyecek, yakacak yardımları ve tamamı indirim konusu yapılabilecek bağış ve yardımlar hariç yapılan bağışlardan kurum kazancının % 5 'ini aşan kısmı ile vergiden muaf olmayan vakıflara ve kamuya yararlı sayılmayan derneklere yapılan bağış ve yardımların KKEG olarak kayıtlara alınması gerekmektedir. Öte yandan, firmanın mali zararı var ise yapılan bağış ve yardımların KKEG olarak dikkate alınması gerekecektir. Bağış yapılması dolayısıyla zarara geçilmesi mümkün değildir. Dolayısıyla, vergi kanunlarında yer alan ve ister beyan edilen kazancın belirli bir oranı ile sınırlı olsun, ister tamamı beyanname üzerinden indirilebilir nitelikte olsun bağış ve yardımların kanuni defterlere gider kaydedilerek giderleştirilmesi mümkün değildir. Bunun yanında zarar doğurucu bir işlem olarak da değerlendirilmesi mümkün değildir. Bunun tek istisnası, fakirlere yardım amacıyla gıda bankacılığı faaliyetinde bulunan dernek ve vakıflara Maliye Bakanlığınca belirlenen usul ve esaslar çerçevesinde bağışlanan gıda, temizlik, giyecek ve yakacak yardımlarıdır. Sadece bu bağışların gider yazılarak zarar doğurucu işlem olarak kabulü mümkündür.

4- Bağış ve Yardımların KDV'ne Etkisi:

Üniversite ve yüksekokullar ile 8.6.1965 tarihli ve 625 sayılı Kanun hükümlerine tâbi özel okullar tarafından ilgili dönemdeki kapasitelerinin %10'unu geçmemek üzere verilen bedelsiz eğitim ve öğretim hizmetleri, kanunların gösterdiği gerek üzerine bedelsiz olarak yapılan mal teslimi ve hizmet ifaları, birinci fıkrada sayılan kurum ve kuruluşlara bedelsiz olarak yapılan her türlü mal teslimi ve hizmet ifaları ile fakirlere yardım amacıyla gıda bankacılığı faaliyetinde bulunan dernek ve vakıflara Maliye Bakanlığınca belirlenen usul ve esaslar çerçevesinde bağışlanan gıda, temizlik, giyecek ve yakacak maddelerinin teslimi kısmi istisna kapsamındadır.(KDVK md.17/2-b) Bir işlemin kısmi istisna kapsamı niteliğinde olması halinde, ilgili teslimlere ait KDV yüklerinin KDVK md

30/a hükmü gereğince indirim imkanını ortadan kalkmaktadır. Bu nedenle yüklenilen KDV'lerin KDV beyannamesinde diğer ilaveler satırında beyan edilmesi öte yandan da bağış ve yardımın maliyetine ilave edilmesi gerekecektir.

F- İhracat Komisyonu ve Reklamasyon Ödemeleri :

Yapılan ihracatlar dolayısıyla fatura karşılığında yurtdışına ödenen ihracat komisyonları gider olarak kaydedilebilmektedir. Komisyon oranı benzer işletmelerin uyguladığı oranlarla uyumlu olmalı ve makul süre içinde ilgisine ödenmelidir. Götürü ihracat gideri uygulamasında olduğu gibi, komisyon ödemelerinin yıl sonuna kadar ödenmesi şart değildir. Normal cari hesap ilişkileri çerçevesinde takip edilmelidir. Yapılan ödemelerde vergi stopajı olmadığı gibi KDV sorumluluğu da yoktur. Konu hakkında Bakanlık muktezası mevcuttur. Diğer taraftan, ihracat komisyonuna ilişkin faturaların vergi cenneti olarak kabul edilen ülkelere alınmaması ve komisyon hizmetinin fiilen verilmesi önemlidir.

İhracatın yapıldığı firma tarafından ihraç edilen malın kusurlu çıkması veya benzeri nedenlerle düzenlenen Reklamasyon faturaları da öne sürülen kusurların kabul edilmesi halinde gider olarak kaydedilebilir. Konuya ilişkin yazışmaların faturanın altına eklenmesi yararlı olabilir. Reklamasyon tutarlarının fatura yerine geçen belgeler ile belgelendirilmesi de mümkündür. Konu ile ilgili Bakanlık muktezasında bu tür belgelerin alınmadığı durumlarda yeni bir belge düzenleyerek önceki faturanın iptal edilmesi ve reklamasyon bedeline isabet eden kısmının iade edildiğini gösterir bir belgenin de ispat vesikası olarak kullanılmasının mümkün olduğu belirtilmiştir. Ancak uygulamada eski faturanın iptal edilerek yeni bir fatura düzenlenmesinin bir çok probleme yol açması ihtimali vardır. (Bakanlığın 20.08.1999 tarih ve 39884 sayılı mukt.)

Diğer yandan yine Bakanlığın vermiş olduğu muktezaya göre ilgili ülkede geçerli belge olduğu kanıtlanan debit note'lar da gider olarak kaydedilebilecektir. Bunu yapabilmek için ilgili ülkedeki, yetkili kuruluşlardan bu belgenin o ülkede vergi mevzuatı açısından geçerli bir belge olduğuna dair yazı alınması gerekmektedir. (Maliye Bakanlığı' nınB.07.0.GEL.0.29/2920-227-80/38132 sayılı özelgesi)

G- Hesap Dönemi Sona Erdikten Sonra Gelen Faturaların Kaydı:

Firmalarda hesap döneminin son ayına ait KDV beyannamesi verildikten sonra da biten hesap dönemine ait ve biten hesap döneminin tarihini taşıyan bazı gider faturaları geldiği bilinmektedir. Bu tür faturalar son KDV beyannamesi verildikten ancak yasal kayıt süresi sona ermeden gelmiş ise KDV dahil tutarı ile gider olarak kayıtlara intikal ettirilebilir. Faturalar yasal kayıt

süresinden sonra gelmiş ise kurumlar vergisi beyannamesinde diğer indirimler satırında KDV dahil tutarı ile gösterilmek ve dilekçe ile mahiyetini açıklamak kaydı ile indirim konusu yapılabilir. Beyanname üzerinden indirilen faturalar bir sonraki hesap dönemi kayıtlarına 681 Önceki Dönem Gider ve Zararları olarak kayda alınır ve kayda alındığı yılda ise gider olarak dikkate alınmaz. Benzer şekilde yasal kayıt süresi geçtikten sonra gelir kaydedilmesi unutulmuş fatura olduğu anlaşılır ise yine kurumlar vergisi beyannamesinde ilaveler içine dahil ederek veya kurum kazancına ilave etmek ve dilekçe ile mahiyetini açıklamak kaydıyla beyan edilebilir. Bu tür faturalar da sonraki hesap döneminde 671 Önceki Dönem Gelir ve Karları olarak kayda alınır ve kaydın yapıldığı yılda vergilendirilecek gelir olarak dikkate alınmaz. Beyanname verme dönemi sona erdikten sonra önceki dönem tarihini taşıyan faturalar KDV dahil tutarlarıyla KKEG'ye aktarılır.

H- Gelir ve Gider Kaydedilmesi Gereken İskonto ve Primler :

Hesap dönemi sonlarında alış ve satış iskontoları gündeme gelmektedir. Kurumlar Vergisi ve Gelir Vergisi matrahının tespitinde tahakkuk esas ve dönemsellik prensibi gereğince alış ve satış iskontolarının ilgili buldukları hesap dönemi kayıtlarına intikal ettirilmesi gerekmektedir. Bunun için de alış iskontosu faturalarının düzenlenmesi ve satış iskontosu faturalarının ise alınması ve faturalara dayanılarak kayıtlara intikal ettirilmesi yerinde olacaktır. Ancak faturaların hesap dönemi sonunda düzenlenmesi veya alınması unutulmuş veya herhangi bir nedenle düzenlenmemiş ve alınmamış ise iskintoların tutarı biliniyorsa tahakkuk yoluyla gelir veya gider yazılması gerekir. İlke olarak alış iskintolarının gelir, satış iskintolarının ise gider olarak kayıtlara alınması gerekmektedir.

Yine teşvik primi, AR-GE Desteği ve KDV desteği gibi teşvik unsurlarından hesap önemi içinde alınanların gelir olarak kayıtlara alınacağı tabiidir. Diğer yandan alınacak prim tutarları için ilgili idareye resmi başvuru yapılarak dosyanın tekemmül etmiş ve alınacak tutarın belirlenmiş olması durumunda tahsil edilmese dahi tahakkuk yoluyla gelir yazılması gerekmektedir.

İ- Gelmeyen İhracat Bedellerinin Tasfiyesi :

İhracat bedellerinin tasarrufu serbesttir ve getirilme zorunluluğu bulunmamaktadır. Ancak bu alacak bir şekilde ortadan kaldırılmadığı sürece değerlendirilmesi gerekmektedir.

J- Kaybolan Yasal Belgeler İle İlgili Yapılacak İşlemler :

Firmalar tarafından kullanılan yasal belgelerin herhangi bir neden ile kaybolması durumunda, mutlaka yargı organına tespit davası açılmak suretiyle kaybolan yasal belgelerin kaybolduğunun tespit ettirilmesi

gerekmektedir. Belgelerin çalınması halinde ise öncelikle güvenlik kuvvetlerine gerekli tespitin yaptırılması ve daha sonra yargı organında tespit davası açılması gerekecektir. Belgelerin yanmış olması durumunda ise ilk tespitin itfaiyeye yaptırılması ve daha sonra yargı organına tespit davası açılması gerekmektedir. Yasal belgelerin kaybolduğunun, çalındığının veya yandığının yargı organınca tespit edilmiş olması mükellefi bu belgelerin ibraz yükümlülüğünden kurtarmaktadır. Yapılan tespit işlemi bir dilekçe ekinde bağlı bulunulan vergi dairesine ayrıca bildirilmelidir.

Bunlar yapılmadığı takdirde vergi idaresi giderleri reddetmekte, satış faturaları için ise mevcut faturaların hasılat ortalamasını alarak matrah tespiti yapmaktadır.

K- Yatırım İndirimi Uygulamasında Son Durum

5479 sayılı Kanununun 2 nci maddesi ile 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun "Ticari ve Zirai Kazançlarda Yatırım İndirimi İstisnası" başlıklı 19 uncu maddesi yürürlükten kaldırılmıştır. Bu yasal düzenleme ile, 01.01.2006 tarihinden (Ancak Anayasa Mahkemesi'nin ileride açıklanacak kararı gereğince 08.04.2006 tarihinden) itibaren gerçekleştirilen yatırımlar için artık yatırım indirimi uygulaması yapılmayacaktır. Ancak, 31.12.2005 tarihinden önce yatırıma başlanmış yatırımlar için GVK'nunda geçici 69.cu madde ile bir kısım düzenlemeler yapılmıştır. Bu düzenleme kapsamında kullanılabilir yatırım indirimi hakları sonraki dönem kazançlarından indirim olarak kullanılabilir. Ancak, bundan sonraki yıllara devreden yatırım indirimi hakları varsa artık kullanılamayacaktır.

Gelir Vergisi Kanununa eklenen Geçici 69 uncu madde hükmü aşağıdaki gibidir :

Geçici Madde 69- Gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri; 31/12/2005 tarihi itibarıyla mevcut olup, 2005 yılı kazançlarından indiremedikleri yatırım indirimi istisnası tutarları ile;

a) 24/4/2003 tarihinden önce yapılan müracaatlara istinaden düzenlenen yatırım teşvik belgeleri kapsamında, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 9/4/2003 tarihli ve 4842 sayılı Kanunla yürürlükten kaldırılmadan önceki ek 1, 2, 3, 4, 5 ve 6 ncı maddeleri çerçevesinde başlanmış yatırımları için belge kapsamında 1/1/2006 tarihinden sonra yapacakları yatırımları,

b) 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun mülga 19 uncu maddesi kapsamında 1/1/2006 tarihinden önce başlanan yatırımlarla ilgili olarak, yatırım ile iktisadi ve teknik bakımdan bütünlük arz edip bu tarihten sonra

yapılan yatırımları, nedeniyle, 31/12/2005 tarihinde yürürlükte bulunan mevzuat hükümlerine göre hesaplayacakları yatırım indirimi istisnası tutarlarını, yine bu tarihteki mevzuat hükümleri (vergi oranına ilişkin hükümler dahil) çerçevesinde sadece 2006, 2007 ve 2008 yıllarına ait kazançlarından indirebilirler. Bu hüküm, yatırım indirimi hakkını kullanmayı tercih eden mükelleflerin indirim ve istisnalardan sonra ilgili yılda gelir ve kurumlar vergisi matrahları çıkması halinde, bu kazançlara 31.12.2005 tarihindeki gelir ve kurumlar vergisi oranları uygulanacaktır.

Ancak Anayasa Mahkemesi 15.10.2009 tarihinde yaptığı toplantıda sözü edilen 69'uncu maddedeki "sadece 2006, 2007 ve 2008 yıllarına ait" ibaresini iptal etmiştir. Bu suretle yararlanılamayan yatırım indirimi tutarlarının indirim süresine ilişkin üç yıllık süre sınırlaması kaldırılmıştır. Söz konusu iptal kararı Anayasa Mahkemesi kararının resmi gazetede yayınlandığı tarihten itibaren geçerli olacaktır. Yatırım indiriminden yararlanan mükelleflerin 31.12.2005 tarihinden geçerli olan vergi oranlarına tabi olacağına ilişkin uygulama değişmemiştir.

Yine Anayasa Mahkemesi aynı toplantıda 5479 sayılı Kanunun 15'inci maddesinin (2) numaralı bendinde yer alan "2" rakamının iptaline karar vermiştir. Böylece Gelir Vergisi Kanunu'nun yatırım indirimini düzenleyen 19'uncu maddesinin yürürlükten kaldırılma tarihi 01.01.2006 tarihi yerine 5479 sayılı kanunun yayım tarihi olan 08.04.2006 olmaktadır. Bu suretle mükelleflerin 08.04.2006 tarihine kadar yaptıkları ve Gelir Vergisi Kanunu'nun 19'uncu maddesi kapsamındaki yatırımları 01.01.2006 tarihinden önce başlayan yatırımlarla iktisadi ve teknik bütünlük arz etmese dahi yatırım indiriminden yararlanı hale gelmiştir. Bu karar da resmi gazetede yayımlandığı tarihte yürürlüğe girecektir.

Ancak Maliye Bakanlığı, bu kararı 2009 yılı kazançları için uygulatmamış, Ocak 2010 ile başlayan dönemler için uygulanabileceğini açıklamıştır.

1 Ağustos 2010 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 6009 Sayılı Kanun'un 5'inci maddesinde yatırım indirimi yeniden düzenlenmiştir. Bu maddeye göre,

193 sayılı Kanunun geçici 69 uncu maddesinin birinci fıkrasında yer alan "yine bu tarihteki mevzuat hükümleri (vergi oranına ilişkin hükümler dâhil) çerçevesinde kazançlarından indirebilirler." ibaresi "yine bu tarihteki mevzuat hükümleri (bu Kanunun geçici 61 inci maddesinin ikinci fıkrasında yer alan vergi oranına ilişkin hüküm dâhil) çerçevesinde kazançlarından indirebilirler." şeklinde değiştirilmiş ve bu ibareden sonra gelmek üzere "Şu kadar ki, vergi matrahlarının tespitinde yatırım indirimi istisnası olarak indirim konusu yapılacak tutar, ilgili kazancın % 25'ini aşamaz. Kalan kazanç üzerinden yürürlükteki vergi oranına göre vergi hesaplanır." cümleleri eklenmiştir.

Sonuç olarak bu düzenlemeyle yıl sınırlaması kaldırılmış, ancak indirim tutarı, kazancın %25'i ile sınırlandırılmıştır. Ayrıca kalan kazançta yürürlükteki vergi oranına göre vergi hesaplanacağı ifade edilmiştir.

Diğer taraftan 28.02.2009 tarihinde yayınlanan 5838 Sayılı Kanun ile Kurumlar Vergisi Kanunu'na eklenen 32/A maddesi ile teşvik belgeli yatırımlar için indirimli kurumlar ve gelir vergisi uygulaması getirilmiştir.

L- KDV'de Dönem Sonu İşlemleri

1- İşi Bırakan Mükellefler İndiremedikleri KDV 'sini Gider Yazabileceklerdir:

Ticari yaşamda mükellefler çeşitli nedenlerle ticari faaliyetlerine son verebilmektedirler. Vergi uygulamasında bu işleme işi bırakma denilmektedir. Mükellefler faaliyetlerine ilişkin yükledikleri KDV 'yi hesaplanan KDV'nin azlığı vb. nedenlerle indirememeye sorunu ile karşı karşıya kalabilmektedirler. Vergi idaresi ve Danıştay, işi bırakan mükelleflerin yüklenip indiremedikleri KDV'nin, işi bırakmanın iade hakkı doğuran bir işlem olmaması nedeniyle iade edilemeyeceği görüşündedir. Söz konusu KDV'nin işi bırakma nedeniyle indirim yoluyla giderilmesi mümkün olmadığına ve işi bırakmanın iade hakkı doğuran işlem sayılmaması nedeniyle iade olarak alınması da söz konusu olmayacağına göre KDVK'nun 58. maddesi gereğince gider olarak kaydedilmesi gerekecektir. Bu konuda Bakanlığın dar mükellef bir kurum ile ilgili olarak verilmiş muktezası bulunmaktadır.

2- Tahsil Edilemeyen KDV İçin Şüpheli Alacak Karşılığı Ayrılabilir:

Şüpheli alacaklara karşılık ayrılmasına ilişkin hususlar 213 Sayılı Vergi Usul Kanununun 323. maddesinde düzenlenmiştir. Ancak yapılan düzenlemede şüpheli hale gelen KDV için karşılık ayrılıp ayrılmayacağına dair bir husus yer almamaktadır. Mal ve hizmet satışı üzerinden hesaplanan ve tahsil edilemediği halde beyan edilen KDV, satıcı mükellef yönünden mal ve hizmet satışından doğan alacak niteliğine dönüştüğünden, KDV'den doğan alacaklar için de şüpheli alacak karşılığı ayrılması gerekir. Aksi düşünce, tahsil edilemediği halde beyan edilen KDV'nin mükellef üzerinde bir yük olarak kalmasına neden olur ki, bu da KDV'nin temel mantığına aykırı olur. Konu ile ilgili VUK 334 no.lu tebliğde; "ekonomik faaliyetlerin bir sonucu olarak ortaya çıkan, işletme alacaklarının bir unsurunu teşkil eden ve doğrudan doğruya mal ve hizmetin satılmasından kaynaklanan ancak şüpheli hale gelen alacak için karşılık ayrılacaktır" denilmiştir.

3- Şirket Kuruluşundan Önce Yüklenilen KDV'lerde Durum:

Yüklenilen KDV'nin indirilebilmesi için gerekli şartlar KDVK'nun 29.ve 34. maddelerinde sayılmıştır. Öte yandan KDV Kanununda vergi indirimi

hakkından yararlanılabilmesi için, faaliyetle ilgili mal ve hizmet alımlarının mükellefiyet tesis ettirilmesinden önce veya sonra yapılması gibi ayırt edici bir düzenleme yer almamaktadır. Buna göre şirket kuruluşundan önce başlanılacak işle ilgili olarak alınan mallar veya yapılan masraflara ait belgeler VUK hükümleri gereği işe başlanılmasını müteakip 10 gün içinde yasal defterlere kaydedilebildiğinden, bu belgelerde yer alan KDV de indirim konusu yapılabilirdir. Yine hesap dönemi içinde alınan belgelerde yer alan KDV hesap dönemi sonuna kadar yasal defterlere kaydedilmek suretiyle kaydın yapıldığı dönemde indirim konusu yapılabilir.

4- Fatura ve Benzeri Vesikalarda Ayrıca Gösterilmeyen KDV'lerin Durumu:

Katma Değer Vergisi Kanununun 34/1 maddesine göre KDV 'nin indirim konusu yapılabilmesi için aranılan şartlardan birisi de verginin fatura veya benzeri belgede ayrıca gösterilmesidir. Fatura veya benzeri belgede ayrıca gösterilmeyen KDV mükellefçe esasta indirilmesi gereken bir KDV iken şekil şartına uyulmaması nedeniyle indirilemeyecek KDV haline gelmektedir. Vergi idaresinin görüşü de fatura veya benzeri belgelerde ayrıca gösterilmeyen KDV'nin indirim konusu yapılamayacağı yönündedir. İndirim konusu yapılamayan KDV'nin maliyet veya gider olarak kaydedilmesi gerekecektir. Ancak yargının, şekil şartının önemli olmadığı, fatura veya benzeri belgelerde KDV ayrıca gösterilmemiş olsa dahi indirim konusu yapılabileceği yönünde kararları bulunmaktadır.

5- Faturanın İzleyen Hesap Döneminde Düzenlendiği Durumlarda KDV İndirimi:

Yılın son aylarına ait elektrik, telefon ve su faturaları izleyen yılın başında düzenlenebilmektedir. Bu tür faturaların düzenlendikleri yılın yasal defterlerine kaydedilmeleri ve KDV 'nin de yasal deftere kaydedildiği dönemde indirim konusu yapılması gerekmektedir. Bununla birlikte bu tür faturalarda yer alan malların tüketimi önceki hesap döneminde gerçekleştiği için tüketim bedellerinin tahakkuk yoluyla tüketimin ait olduğu yılda gider veya maliyet hesaplarına intikal ettirilmesi dönemsellik ve tahakkuk ilkelerinin bir gereğidir.

6- Geç Ödenen Elektrik, Su ve Telefon Faturalarının Gecikme Zammının Kaydı ve KDV Uygulaması:

Gelir Vergisi Kanununun 40/3. maddesinde, işle ilgili olmak şartıyla mukavelenameye veya ilama veya kanun emrine istinaden ödenen zarar, ziyan ve tazminatların safi kazancın tespitinde indirilecek gider olarak dikkate alınacağı hükme bağlanmıştır. Elektrik, su ve telefon tüketimlerinin yapılabilmesi, ilgili kurumlar ile sözleşme yapılmasına bağlıdır ve bundan doğan alacaklar da akitten doğan alacaktır. Bu nedenle geç ödenen elektrik, su ve telefon faturalarından kaynaklanan gecikme zamlarının, işle ilgili olarak mukavelenameye göre ödenen tazminat olarak değerlendirilmesi ve GV ve KV matrahlarının tespitinde gider olarak dikkate alınması gerekir. Yine

ödenen gecikme zamları üzerinden hesaplanan KDV'nin de indirim konusu yapılması gerekmektedir. Konu ile ilgili olarak bakanlık muktezası mevcuttur.

7- Yıl Sonu ve Ciro İskontolarında KDV Uygulaması:

KDVK'nun 25/a maddesine göre, teslim ve hizmet işlemlerinde fatura ve benzeri belgelerde ayrıca gösterilen ticari teamüllere uygun iskontolar KDV matrahına dahil edilmeyecektir.

26 sayılı KDV genel tebliğinde ciro primlerinin, firmanın yaptığı ek bir çalışmanın ya da çabanın sonucu olduğu, dolayısıyla yapılan işin ana firmaya karşı verilen bir hizmet olduğu belirtilerek "hizmet" olarak vergiye tabi tutulması gerektiği belirtilmişti. Bu itibarla KDV oranı da genel oran olmaktaydı.

Bu defa 116 sayılı KDV genel tebliği ile bu uygulamadan vazgeçilmiş ve konu iskonto (matrahta değişiklik) olarak kabul edilerek düzeltme işleminin yine alıcı tarafından satıcı adına fatura (ciro prim faturası) düzenlenerek yapılacağı ve faturada matrahta değişikliğe neden olan iskonto tutarına ilk teslim ve hizmetin yapıldığı tarihte bu işlem için geçerli olan KDV oranının uygulanacağı belirtilmiştir.

8- Perakende Satış Fişlerinin Gider Olma Durumu :

204 ve 206 Sıra no.lu Vergi Usul Kanunu genel tebliğlerinde, mükelleflerin ticari faaliyetlerine ilişkin olarak iş yerlerinde kullanılmak ve tüketilmek amacıyla satın aldıkları ve bedeli fatura düzenleme mecburiyetine ilişkin hadde ulaşmayan, diğer bir anlatımla perakende satış fişi (veya yazar kasa fişi) düzenleme sınırları içinde kalan temizlik, büro ve kırtasiye malzemeleri vb. gibi giderler için düzenlenen satış veya yazar kasa fişleri gider belgesi olarak kabul edilmiş ve bu belgelerle ayrıca gösterilen katma değer vergisinin indirim konusu yapılacağı belirtilmiştir.

Ancak İdarenin bu imkanın işyerinde kullanılan ve tüketilen mal ve hizmetler için söz konusu olduğu, işyeri dışında örneğin işletme personelinin iş seyahatlerinde aldığı, yemek, otopark ücreti gibi harcamalara ait yazar kasa fişleri için söz konusu olamayacağına dair muktezası bulunmaktadır.

9- Grup Şirketlerde Ortak Gider Dağıtımı :

Holding veya ana şirketler yıl içinde yaptıkları genel idare giderlerini, bağlı şirketlerin yönetim ve denetimi amacıyla yapmaktadırlar. Söz konusu şirketler tarafından yapılan genel idare giderleri yıl içinde veya yıl sonunda belirlenen kriterlere göre bağlı şirketlere fatura edilmek suretiyle dağıtılmaktadır.

Söz konusu genel idare giderleri dağıtımının vergi uygulaması açısından kabul edilip edilemeyeceği konusunda tereddüte düşülmüş ve vergi idaresi tarafından yayımlanan 1 no.lu (eski 33.seri no.lu) Kurumlar Vergisi Kanunu Genel Tebliği'nde konuya ilişkin açıklamalara yer verilmiştir.

“Bilindiği üzere holding şirketler tarafından bağlı şirketlere aşağıdaki konularda hizmet verilebilmektedir.

- Araştırma ve geliştirme
- Finansman temini
- Pazarlama ve dağıtım
- Yatırım projelerinin hazırlanması
- Hedeflerin tayini
- Planlama
- Örgütlenme ve kararların uygulanması
- Bilgisayar hizmetleri
- Sevk ve idare
- Mali revizyon ve vergi müşavirliği
- Piyasa araştırmaları
- Halkla ilişkilerin tanzimi
- Personel temini ve eğitimi
- Muhasebe organizasyon ve kontrolü
- Hukuk müşavirliği

Holding tarafından verilen bu tür hizmetlerin bağlı şirketlerce gider yazılabilmesi için:

- a) Hizmetin mutlaka verilmiş olması,
- b) Kesilen faturalarda hizmet türünün ayrıntılı olarak belirtilmesi,
- c) Tek faturada birden fazla hizmet bedelinin bir arada yer alması halinde ise her hizmet bedelinin ayrı ayrı gösterilmesi,

şarttır.

Yukarıda belirtilen koşullara uygun olarak bağlı şirketler, holding tarafından kesilen fatura bedelini gider olarak kayıtlarda gösterebileceklerdir.

Diğer taraftan (1) Sayılı Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtım Hakkında Genel Tebliğe göre de grup için hizmetlerle ilgili olarak;

- Hizmetin fiilen sağlanıp sağlanmadığı,
- Hizmeti alan şirketlerin sözkonusu hizmete ihtiyacı olup olmadığı;

- Hizmetin alınmış olması halinde hizmet bedelinin emsallere uygunluk ilkesine uygun olup olmadığının belirlenmesinin gerektiği belirtilmiştir.

Kurumlar Vergisi Kanununda yer alan örtülü kazanç ve örtülü sermaye düzenlemeleri esas itibariyle vergi güvenlik müesseseleridir. Anılan uygulamalar şirketle ortakları arasındaki ticari ilişkiler vasıtasıyla kurum kazancının azaltılmasını önlemeye çalışır. Bu yaklaşım tarzı ile holding şirketler ile bağlı şirketler arasındaki ilişkilerde söz konusu uygulamaların kapsamına gireceği şüphesizdir. Bu nedenle söz konusu ilişkilerin yakından izlenmesinde fayda vardır.

Hasan Zeki SÜZEN (YMM) – Ekrem KAYI (YMM)