

BORÇLU İŞLETME İÇİN VAZGEÇİLEN ALACAĞIN ZARARDAN MAHSUBUNA İLİŞKİN VERGİ İDARESİNİN YENİ GÖRÜŞÜ

NEW ADMINISTRATIVE OPINION ON OFFSETTING
LOSSES BY WAIVED RECEIVABLES



Neslihan İÇTEN İNCE*

ÖZ

VUK'un 324. maddesine göre, alacaklının alacağından vazgeçmesi üzerine borçlu, defterlerinde özel bir karşılık hesabı açıp üç yıl içinde çıkacak zararlar mahsup edilmek üzere bu alacağı (borcu) takip edecektir. Bu sürede mahsup edilmeyen karşılık kar hesabına alınacaktır. Alacağın vazgeçildiği işletme bünyesinde, bekleme süresi içerisinde doğan zarar, öncelikle kar-şılık hesabına alınmış olan vazgeçilen alacaktan mahsup edilecektir. Geçmiş yıl zararları ise kaynağı ne olursa olsun üç yıllık bekleme süresi içinde vazgeçilen alacaktan yani karşılık hesabından mahsup edilemeyecektir.

Anahtar Kelimeler: Vazgeçilen Alacaklar, Sulh, Konkordato, Karşılık Hesabı, Geçmiş Yıl Zararları.

ABSTRACT

According to Article 324 of TPL, when a creditor waives a receivable, the debtor then must open a special reserve account in which waived receivable is kept for three years to be offset by losses made. The amount that has not been offset will be carried to profit account. Any loss occurred has to be offset by the waived receivable first. Previous years' losses, however, can never be offset by this reserve account.

Keywords: Waived receivable, settlement, debt restructuring, reserve account, losses from previous years

* Vergi Müfettişi

M.G.T.: 14.07.2017 / M.K.T.: 14.08.2017

1- GİRİŞ

İşletmeler mal veya hizmet alış/satışlarının önemli bir kısmını vadeli olarak gerçekleştirmekte senetsiz satışlarda 120-Alıcılar, senetli satışlarda 121-Alacak Senetleri hesabını; mal veya hizmet alışlarında ise senetsiz alışlarda 320-Satıcılar, senetli alışlarda 321-Borç Senetleri hesabını kullanmaktadır. Ancak, alacaklar açısından ekonomik kriz ve durgunluk dönemlerinde kısmen veya tamamen tahsil edilememe riski ortaya çıkabilmektedir. Bu durumda, Vergi Usul Kanunu'muz alacakların, tahsil durumlarına göre reeskonta, bir başka deyimle değer düzeltimine tabi tutulacağını öngörmüş ve tahsil kabiliyetini kısmen veya tamamen kaybetmiş alacakları üç bölümde toplamıştır.¹ Bunlar, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun "Alacaklarda ve Sermayede Amortisman" başlıklı ikinci bölümünde hüküm altına alınan 322, 323 ve 324. maddelerinde sırasıyla yer alan değersiz alacaklar, şüpheli alacaklar ve vazgeçilen alacaklardır.

Söz konusu Kanun'un 322. maddesinde (alacaklı açısından) kazai bir hükme veya kanaat verici bir vesikaya göre tahsiline artık imkan kalmayan alacakların değersiz alacak olduğu, değersiz alacakların bu mahiyete girdikleri tarihte tasarruf değerini kaybedeceği ve mukayyet kıymetleriyle zarara geçirilerek yok edileceği, 324. maddesinde ise (borçlu açısından) konkordato veya sulh yolu ile alınmasından vazgeçilen alacakların borçlunun defterlerinde özel bir karşılık hesabına alınacağı, bu hesabın muhteviyatı alacaktan vazgeçildiği yılın sonundan başlayarak üç yıl içerisinde zararla itfa edilmediği takdirde kar hesabına naklolunacağı hüküm altına alınmıştır.

Buna göre Kanun'un 322. maddesindeki değersiz alacak ve 323. maddesindeki şüpheli alacak, alacaklı için gider veya zarar unsuru olmasına rağmen, 324. maddesindeki vazgeçilen alacak borçlu için bir gelir niteliği taşımaktadır. Ancak bu gelirin vergilendirilmesi, karşılık ayrıldığı tarihten itibaren 3 yıl zarfında zararla itfa edilmemesi şartına bağlanmıştır. Borçlu için, 3 yıl içinde zararla itfa edilmesi durumunda, kar sayılmayacaktır.²

Bu çalışmada, vazgeçilen alacak kavramı olarak ve vergilendirme şartları itibarıyla açıklandıktan sonra borçlu işletmeler açısından zararlı mahsubu ve muhasebeleştirilmesi üzerinde durulacaktır.

2- YASAL DAYANAK ile VAZGEÇİLEN ALACAK KAVRAMI

Vazgeçilen alacaklara ilişkin düzenleme borçlu yönünden uygulanması gereken değerlendirme usullerini içermekte olup, VUK'un "Vazgeçilen Alacaklar" başlıklı 324. maddesinde yer almaktadır. Söz konusu maddede vazgeçilen alacaklar için borçlu tarafından karşılık ayrılması öngörülmüş olup alacaklı için herhangi bir düzenlemeye yer verilmemiştir. Vazgeçilen alacakta alacaklı alacağından konkordato veya sulh yoluyla kısmen veya tamamen vazgeçerek, borçluyu mali sıkıntıdan kurtarmaktadır. Buna göre ilgili madde aynen aşağıdaki gibidir:

"Konkordato veya sulh yolu ile alınmasından vazgeçilen alacaklar, borçlunun defterlerinde özel bir karşılık hesabına alınır. Bu hesabın muhteviyatı alacaktan vazgeçildiği yılın sonundan başlayarak üç yıl içerisinde zararla itfa edilmediği takdirde kar hesabına naklolunur."

Söz konusu maddede vazgeçilen alacağın konkordato veya sulh yoluyla oluşabileceği, konkordato veya sulh yoluyla alınmasından vazgeçilen alacakların, borçlunun defterlerinde özel bir karşılık hesabına alınacağı, bu hesabın muhteviyatı alacaktan vazgeçildiği yılın sonundan başlayarak üç yıl

¹ Ümit Ataman, Genel Muhasebe-Muhasebede Dönem Sonu İşlemleri-Cilt II, Türkmen Kitapevi, 1996, s.67.

² Ali Haydar Yıldırım, Amortisman Uygulamaları Özelge, Danıştay Kararları ve Uygulama Örneği, Yaklaşım Yayıncılık 2014, s. 502

içinde zararlar itfa edilmediği takdirde kâr hesabına naklolunacağı hüküm altına alınmıştır. Madde gerekçesinde ise alacaklıların, iflas halinde veya mali müzayaka durumunda bulunan ve borçlarını ödemeyecek hale gelen mükelleflerden olan alacaklılarından konkordato veya sulh yoluyla kısmen veya tamamen vazgeçmeleri halinde, vazgeçilen alacağın borçlu kurum tarafından üç yıl içinde zararlar itfa edilmesi kaydıyla kâr sayılmayacağı belirtilmiştir.

Maddeye göre bir alacağın konkordato ya da sulh yoluyla alınmasından vazgeçilmiş olunmalıdır. Vazgeçilen alacakları, değersiz alacaklardan ayıran en önemli nokta budur. Alacağın değersiz hale geldiğini kabul etmek için kazai bir hükme veya kanaat verici bir vesikaya ihtiyaç duyulurken vazgeçilen alacaklar için kanunda, alacaklının rızasıyla alacağından vazgeçtiğini gösteren konkordato ve sulh yoluna yer verilmiştir. Kanun koyucunun sulh yoluyla vazgeçilen alacak için herhangi bir belge aramaması, vazgeçilen alacağın gelir sayılmasından kaynaklanmaktadır.³

3- VAZGEÇİLEN ALACAĞIN KARŞILIK HESABINA ALINARAK VERGİLENDİRİLME ŞARTLARI

Konkordato veya sulh yoluyla alınmasından vazgeçilen alacaklar, alacaklı yönünden VUK'un 322. maddesi uyarınca değersiz alacak olarak düzenlenmiş iken, borçlu yönünden VUK'un 324. maddesinde düzenlenmiştir. Diğer taraftan, alacağın değersiz hale geldiğini kabul etmek için bir yargı kararı veya kanaat verici bir belgeye gerek duyulurken, vazgeçilen alacaklar için yasada belgelendirme zorunluluğu öngörülmemiştir.⁴

Kanun'un 324. maddesinden hareketle vazgeçilen alacağın vergilendirilmesinin şartları aşağıdaki gibidir.

3.1- Alacağın Vazgeçilen Alacak Olarak Kabul Edilmesi İçin Konkordato veya Sulh Yolu ile Alınmasından Vazgeçilmesi

Bir alacağın, vazgeçilen alacak olarak kabul edilmesi için alacağın borçlu tarafından ödenmesi gereken borcun ödenmesinin mümkün olmaması halinin mevcut olması yani konkordato veya sulh yolu ile alınmasından vazgeçilmesi gerekmektedir. Bu müessesede, karşılıklı irade beyanında bulunan alacaklı ve borçlu mal alan borçlunun edimini yerine getirmeyerek borç ilişkisini sonlandırmaktadır. Konkordato, İcra ve İflas Kanunu'nda düzenlenmiş, usul ve esasları ayrıntılı bir şekilde ortaya konmuş olmakla birlikte, sulh yoluyla vazgeçme herhangi bir şekle tabi olmayıp, sulh yolu ile alınmasından vazgeçilen alacağın VUK'un 227. maddesi uyarınca kanaat verici bir vesika ile tevsik edilmesi icap etmektedir.

3.1.1- Konkordato Yoluyla Alınmasından Vazgeçilen Alacaklar

Konkordato, ödeme kabiliyeti azalan bir borçlunun alacaklıları ile anlaşmak suretiyle borcundan kısmen kurtulmasıdır. Konkordatoyun hüküm ifade edebilmesi için alacaklının borçlunun hazırladığı teklifi kabul etmesi gerekir. Konkordatoyu belgelemekte bir güçlük bulunmamaktadır.

³ Mehmet Ali Özyer, Açıklama ve Örneklerle Vergi Usul Kanunu Uygulaması, HUD Yayınları, 2001, s.516.

⁴ Ali Haydar Yıldırım, a.g.e., s. 502.

3.1.2- Sulh Yoluyla Alınmasından Vazgeçilen Alacaklar

Sulh, iki tarafın karşılıklı istekleriyle var olan bir anlaşmazlığı ortadan kaldırmaları veya anlaşmazlığın ortaya çıkmasına engel olmalarıdır. Hukuk yargılamasında sulh, tarafların serbestçe üzerinde tasarruf edebilecekleri konularda olur. Taraflar arasındaki uyuşmazlığa son veren bir akit olan sulh, mahkeme önünde yapılacağı gibi mahkeme dışında da yapılabilir.⁵

3.2- Vazgeçilen Alacak İçin Karşılık Ayrılması Gereken Dönem

VUK'un 324. maddesi uyarınca vazgeçilen alacak için karşılık ayrılması gereken dönem konkordato veya sulh anlaşmasının yapıldığı dönemdir. Diğer bir ifade ile üç yıllık sürenin başlangıcında konkordato anlaşmasının Ticaret Mahkemesi'nce onaylandığı, sulh anlaşmasının yapıldığı tarihin esas alınması gerekmektedir.

3.3- Vazgeçilen Alacağın Borçlu Tarafından Karşılık Hesabına Alınması

Vadeli olarak satılan mal veya hizmetin bedeli hasılat kaydedilmek suretiyle alacaklı tarafından vergi matrahına dahil edilirken, bu alacağın çeşitli nedenlerle tahsilinin imkansız hale gelmesi durumunda Vergi Usul Kanununda sayılan şartlarla değersiz alacak olarak kaydedilmesi mümkün bulunmaktadır. Borçlu ise mali zorluklar nedeniyle ödemeyeceği tutar için karşılık hesabı açmakta ve üç yıllık sürede zararla mahsup edilemeyen tutar kar hesabına aktarılmaktadır.

3.4- Vazgeçilen Alacağın Karşılık Hesabında Üç Yıl Beklemesi

Vazgeçilen alacaklarda alacaklı alacağından vazgeçerek zarara uğramasına karşılık, borçlu bu borcundan kurtularak hasılat elde etmektedir. Borçlu yönünden gerçek pasifte bir azalma olmakta, öz sermaye artmaktadır. Bu nedenle, vazgeçilen alacak borçlu yönünden hasılat (kar) hükmündedir. Ancak, borcu başıslanan bir kimsenin mali durumunun esasen bozuk olduğu hususu göz önünde tutularak, bu karın alacaktan vazgeçildiği yılda değil daha ileriki yıllarda vergilendirilmesi öngörülmüştür. Kanun koyucu borcundan kurtulup hasılat elde eden borçlu için bu hasılatı ilgili dönemde değil de, borçlunun defterinde özel bir karşılık hesabında üç yıl bekletildikten sonra vergilendirmeyi amaçlamıştır.⁶

Diğer taraftan, borçlu yönünden karşılık hesabına aktarılan vazgeçilen alacak için üç yıllık sürenin bitiminden önce ortaya çıkacak ölüm, işin terki, işletmenin tasfiye veya devri, birleşme gibi durumlarda vergilendirmenin bu durumların gerçekleştiği tarihlerde yapılması gerekmektedir. Diğer bir ifade ile ölüm, işin terki, işletmenin tasfiye veya devri, birleşme gibi durumlarda üç yıl beklenilmeden karşılık tutarı matraha ilave edilmelidir.

3.5- Üç Yıllık Sürede Zararla Mahsup Edilememesi

Tahsiline imkan kalmayan vazgeçilen alacak için borçlunun defterlerinde özel bir karşılık hesabı açılması, karşılık hesabına alınan borç miktarının üç yıl içinde ticari kazançtan (kurum kazancından) ortaya çıkacak zararla mahsup edilmesi, bu sürede mahsup edilemeyen karşılık tutarının üçüncü yılın sonunda kâr hesabına aktarılması gerekmektedir.

⁵ Beyanname Düzenleme Rehberi, Vergi Müfettişleri Derneği, Ankara Mart 2016, s.318-319.

⁶ Ali Haydar Yıldırım, a.g.e., s. 502.

Alacaktan vazgeçme halinde borçlu tarafından yapılması gereken işlem; vazgeçilen alacak tutarının, alacaktan vazgeçildiği yıl ve sonraki iki yılda (toplam üç yıl) doğacak zararlar itfasının sağlanması, tamamen veya kısmen itfa edilemeyen kısmının ise, üçüncü yılın sonunda kâra aktarılarak vergilendirilmesidir. VUK'un 324. maddesinde, "alacaktan vazgeçildiği yılın sonundan başlayarak üç yıl içinde zararlar" denilmek suretiyle, vazgeçilen alacağın gelecek yıl (yıllar) zararlarından mahsup edilebileceği kabul edilmiş olup, geçmiş yıl zararlarının kaynağı ne olursa olsun, vazgeçilen alacaktan mahsup edilmesi mümkün bulunmamaktadır.⁷

4- VAZGEÇİLEN ALACAĞIN ZARARDAN MAHSUBU

Kredili olarak satılan mal veya hizmetin bedeli hasılat kaydedilmek suretiyle alacaklı tarafından vergi matrahına dahil edilirken, bu alacağın çeşitli nedenlerle tahsilinin imkansız hale gelmesi durumunda Vergi Usul Kanunu'nda sayılan şartlarla değersiz alacak olarak kaydedilmesi mümkün bulunmakta, borçlu ise ödemeyeceği tutar için karşılık hesabı açmakta ve üç yıllık sürede zararlar mahsup edilemeyen tutar kar hesabına aktarılmaktadır. Örneğin 2017 yılında karşılık hesabına alınan vazgeçilen alacak tutarının 2017-2018-2019 hesap dönemine ait zararlar mahsup edilmesi, zararlar itfa edilemeyen özel karşılık tutarlarının ise üçüncü yılın sonunda (2019) kâr hesaplarına intikal ettirilmesi gerekmektedir. Konu ile ilgili özel karşılık hesabına alınan vazgeçilen alacak tutarından hangi dönem zararlarının mahsup edileceğine ilişkin Maliye Bakanlığının özelgesi aşağıdaki gibidir.

- Şirketin ortağının şirketten alacağından vazgeçmesi ile özel fona alınan borcun hangi yılın zararından indirileceği hk.⁸ "... yurt dışında bulunan ortağınızın Aralık/2011 tarihinde aldığı kararla şirketinizden olan alacağından vazgeçtiği ve vazgeçilen bu borcun şirketinizce özel karşılık hesabına alındığı, özel karşılık hesabına alınan tutarın hangi yıl sonunda kâra ilave edileceği ile bu tutardan hangi yıl zararlarının mahsup edilebileceği hususunda Başkanlığımız görüşü talep edilmektedir."

"... borcun ticari işlemlerden kaynaklanan bir borç niteliği taşıması ve şirketinizin iflas veya mali zorluk nedeniyle borçlarını ödemeyecek duruma gelmiş olması halinde vazgeçilen alacak için karşılık ayrılması mümkün olup şirketiniz tarafından özel karşılık hesabına alınan tutarların 2011-2012-2013 hesap dönemine ait zararlar mahsup edilmesi, zararlar itfa edilemeyen özel karşılık tutarlarının ise üçüncü yılın sonunda (2013) kâr hesaplarına intikal ettirilmesi gerekmektedir."

Kanun lafzından ve örnek özelgeden de görüldüğü üzere, vazgeçilen alacak için karşılık hesabında bekletilen karın, ancak karşılık hesabının oluşturulduğu dönem ve daha sonraki dönemlerde oluşacak zararlar itfa edilebileceği görüşü benimsenmiştir.⁹ Buna göre, geçmiş yıl zararları kaynağı ne olursa olsun üç yıllık bekleme süresi içinde vazgeçilen alacaktan yani karşılık hesabından mahsup edilemeyecektir.

Diğer taraftan, zarar mahsubu (özel karşılık hesabının üç yıl süre ile sınırlı olmasından dolayı) vazgeçilen alacak varken bu alacak yerine diğer karlardan yapılamayacaktır. Yani zarar mahsubunun vazgeçilen alacaklar yerine diğer karlardan mahsup edilmesi mümkün değildir. Zarar mahsubunda öncelikle vazgeçilen alacak nedeniyle ortaya çıkan özel karşılık hesabı kullanılacaktır.

⁷ Kayseri Vergi Dairesi Başkanlığının 24.04.2017 tarih ve 15708 sayılı Özelgesi.

⁸ İzmir Vergi Dairesi Başkanlığının 07.04.2014 tarih ve 175 sayılı Özelgesi.

⁹ Ali Haydar Yıldırım, a.g.e., s. 515.

- Özel karşılık hesabına alınan vazgeçilen alacağın ticari zarardan mı mali zarardan mı mahsup edileceği hk.¹⁰ “... 324. maddesinde öngörülen şartların sağlanmasına bağlı olarak, borçlu tarafından vazgeçilen alacak kapsamında değerlendirilecek ve alacaktan vazgeçilen hesap dönemi dahil olmak üzere üç hesap dönemine ait zararlarla mahsup edilmek üzere özel karşılık hesabına alınacak tutarların, ticari bilanço zararından mı, yoksa mali zarardan mı itfa edilmesi gerektiği hk.”

“... üç yıl içinde olmak koşuluyla, vazgeçilen alacak tutarının ticari bilanço zararına ilaveler ile zarar olsa dahi indirilecek indirim ve istisnaların da dikkate alınması suretiyle hesaplanması gereken zarar tutarından mahsup edilmesi gerekmektedir.”

Vazgeçilen alacağın özel karşılık hesabına alınıp alınmayacağı, hangi yılın zararından mahsup edileceği ve sermaye azaltılmasının vazgeçilen alacak olarak değerlendirilip değerlendirilmeyeceği hk.¹¹ “... tamamı nakden ödenmiş bulunan şirket sermayenizin geçmiş yıl zararları nedeniyle kaybedilmesi üzerine, şirketinizin teknik iflasının önlenmesi için %100 hissesine sahip ortağının 2.850.000 TL tutarındaki alacağından vazgeçtiği, Mart 2014’te yapılan ve 01.04.2014 tarihinde tescil edilen genel kurulda da vazgeçilen alacağın geçmiş yıl zararlarına mahsup edilmesine karar verildiği, borçlu sıfatında olan şirketinizin vazgeçilen alacak tutarından fazla geçmiş yıl zararı bulunması sebebiyle, vazgeçilen söz konusu tutarın dönem gelirlerine dahil edilerek 2014/2 geçici vergilendirme döneminde beyan edildiği ancak VUK’un 324. maddesi uyarınca söz konusu alacaktan vazgeçildiği tarihte itfa edilebilecek geçmiş yıl zararı bulunduğu halde, bu tutarın alacaktan vazgeçilen dönemde gelir yazılmadan, alacaktan vazgeçilen dönemden sonra oluşacak zararlara mahsup edilmek üzere özel karşılık hesabında bekletilmesinin gerekip gerekmediği ile aynı genel kurulda şirket sermayesinin 10.000.000 TL azaltılarak 5.000.000 TL’ye indirilmesine karar verildiği ve sermaye azaltım işleminin 11.08.2014 tarihinde Ticaret Siciline tescil ettirilerek sonuçlandırıldığı, şirket ortağının azaltılan sermaye tutarından doğan alacağının geçmiş yıl zararlarına mahsubunu talep ederek tahsilinden vazgeçmesinin vazgeçilen alacak olarak değerlendirilip değerlendirilemeyeceği hususlarında Başkanlığımız görüşü talep edilmektedir.”

“Buna göre, şirketinizden alacaklı olan ortaklarınızın bu alacaklarından vazgeçmelerine ilişkin olarak alınan yönetim kurulu kararının kanaat verici vesika olarak kabulü mümkün olmayıp mahkeme huzurunda alacaktan vazgeçildiğine ilişkin olarak düzenlenmiş belgeler veya yukarıda ifade edildiği şekilde alacaktan vazgeçildiğini gösteren anlaşmanın bulunması halinde vazgeçilen alacak olarak değerlendirilmesi mümkündür.”

“Öte yandan, mükelleflerin teknik iflası uğramamak için yaptıkları sermaye azaltımı işlemi, mükellefin mevcut faaliyetine devam etmesini sağlamak yönünde yapılan bir işlem olup, sermaye azaltımı işleminde anılan Kanun kapsamında sermayesi azaltılan şirket açısından vazgeçilen alacak ve ortaklar açısından değersiz hale gelen alacak hükümleri oluşmayacaktır.”

“... şirketinizin teknik iflas veya mali zorluk nedeniyle borçlarını ödeyemeyecek duruma gelmesi nedeniyle yapılan sermaye azaltımı işlemi kaynaklı olarak ortağınız ... A.Ş.’nin şirketinizden olan sermaye payı alacağının şirketinizin geçmiş yıllar zararlarına mahsubu için yönetim kurulu kararı

¹⁰ Kayseri Vergi Dairesi Başkanlığının 24.04.2017 tarih ve 15708 sayılı Özelgesi.

¹¹ Kayseri Vergi Dairesi Başkanlığının 23.01.2017 tarih ve 8 sayılı Özelgesi.

alınması sonucu anılan firma tarafından tahsil edilmeyen kısmı, şirketiniz açısından vazgeçilen alacak olarak değerlendirilemeyecektir.”

“Diğer taraftan, yukarıda sayılan kanaat verici vesikalardan birinin bulunması halinde alacaklının Bağlı Ortaklıklardan Alacaklar hesabında izlediği alacağın alınmaması halinde söz konusu alacak, alacaklı açısından değersiz, borçlu olan şirketiniz açısından vazgeçilen alacak olarak değerlendirilecek ve şirketinizce bu alacak vazgeçildiği yılın sonundan başlayarak 3 yıl içerisinde ortaya çıkacak zararlar mahsup edilebilecektir.”

5- VAZGEÇİLEN ALACAKLARIN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

Kanun maddesinde belirtildiği üzere bir alacağın konkordato ya da sulh yoluyla alınmasından vazgeçilmiş olunmalıdır. Konkordato veya sulh yoluyla vazgeçilen bu alacaklar borçlunun defterinde özel bir karşılık hesabı olan 549 ÖZEL FONLAR HESABI'na aktarılacak ve vazgeçildiği yılın sonundan başlayarak üç yıl içinde ortaya çıkacak zararlar mahsup edilecektir. Zararlar itfa edilemeyen özel karşılık tutarı üçüncü yılın sonunda kâr hesabına intikal ettirilerek vergilendirilecektir.

Örnek: Ada Ltd. Şti., 10.10.2015 tarihinde müşterisi Toprak Ltd. Şti.'ne 50.000 TL tutarında ticari mal satmış ve daha sonra ödeme gücüne düşen Toprak Ltd. Şti. aynı dönem içinde konkordato ilan etmiştir. Konkordato anlaşması ile alacağın yarsının tahsilinden vazgeçilmiştir. Borçlu Toprak Ltd. Şti. tarafından vazgeçilen alacak tutarı öncelikle 320-Satıcılar hesabına borç, 549-Özel Fonlar hesabına alacak olarak kaydedilecektir. Vazgeçilen 25.000 TL Ada Ltd. Şti. için değersiz alacak iken, borçlu Toprak Ltd. Şti. için üç yıl süre ile pasifte bekletilmesi gereken kârdır. Üç yıl içinde zararlar itfa edilmediği takdirde kâr hesabına aktarılacaktır.

Söz konusu bilgilere göre borçlu Toprak Ltd. Şti. tarafından yapılması gereken muhasebe kayıtları aşağıdaki gibi olacaktır.

10.10.2015	
320-Satıcılar	25.000,00
549-Özel Fonlar	25.000,00

Konkordato anlaşması ile 25.000 TL'lik vazgeçilen alacak karşılığı

- Yukarıda da belirtildiği üzere, özel karşılık hesabına alınan 25.000 TL tutarındaki borç 2015, 2016 ve 2017 hesap dönemlerinde ortaya çıkacak zarardan mahsup edilebilecektir. Buna göre, borçlu Toprak Ltd. Şti.'nin 2015 hesap döneminde 5.000 TL, 2016 hesap döneminde 10.000 TL zarar ettiğini, 2017 döneminde ise 30.000 TL kar ettiğini varsaydıımızda yapılması gereken muhasebe kayıtları şu şekilde olacaktır.

31.12.2015	
549-Özel Fonlar	5.000,00
690-Dönem Karı veya Zararı	5.000,00

31.12.2016	
549-Özel Fonlar	10.000,00
690-Dönem Karı veya Zararı	10.000,00
/	
31.12.2017	
549-Özel Fonlar	10.000,00
679-Diğer Ola.Dışı Gel.ve K.	10.000,00
/	
31.12.2017	
679-Diğer Ola.Dışı Gel.ve K.	10.000,00
690-Dönem Karı veya Zararı	10.000,00
/	

- Üç yılın sonunda zarara mahsup yapılamamasının kaydı: Borçlu Toprak Ltd. Şti. tarafından üç yıl içinde zararlar itfa edilemeyen karşılık hesabı 2017 hesap döneminin karına ilave edilecektir.

31.12.2017	
549-Özel Fonlar	25.000,00
679-Diğer Ola.Dışı Gel.ve K.	25.000,00
/	

6- SONUÇ

Vazgeçilen alacaklar VUK'un 324. maddesinde düzenlenmiş olup, söz konusu maddede "Konkordato veya sulh yoluyla alınmasından vazgeçilen alacaklar, borçlunun defterlerinde özel bir karşılık hesabına alınır. Bu hesabın muhteviyatı alacaktan vazgeçildiği yılın sonundan başlayarak üç yıl içinde zararlar itfa edilmediği takdirde kar hesabına naklolunur." hükmüne yer verilmiştir. Madde metninden de anlaşılacağı üzere vazgeçilen alacak için karşılık hesabında bekletilen kar ancak karşılık hesabının oluşturulduğu dönem ve daha sonraki dönemlerde oluşacak zararlar itfa edilebilecektir. Zarar mahsubunun vazgeçilen alacaklar yerine diğer karlardan mahsup edilmesi mümkün değildir. Zarar mahsubunda öncelikle vazgeçilen alacak nedeniyle ortaya çıkan özel karşılık hesabı kullanılacaktır. Diğer taraftan, geçmiş yıl zararları kaynağı ne olursa olsun üç yıllık bekleme süresi içinde vazgeçilen alacaktan yani karşılık hesabından mahsup edilemeyecektir.

KAYNAKÇA

- ATAMAN, Ü. (1996) Genel Muhasebe-Muhasebede Dönem Sonu İşlemleri- Cilt II, Türkmen Kitapevi, 1996.
- Beyanname Düzenleme Rehberi (2016), Vergi Müfettişleri Derneği, Ankara Mart 2016.
- Gelir İdaresi Başkanlığı Özelgeleri
- ÖZYER, M.A. (2001) Açıklama ve Örneklerle Vergi Usul Kanunu Uygulaması, HUD Yayınları, 2001.
- YILDIRIM, A.H. (2014) Amortisman Uygulamaları Özelge, Danıştay Kararları ve Uygulama Örnekli, Yaklaşım Yayıncılık, 2014.