



VERGİ DENETMENLERİ DERNEĞİ

www.vdd.org.tr

MUHASEBENİN GENEL ESASLARI MUHASEBE HATA VE HİLELERİ İLE BUNLARIN TESPİT YÖNTEMLERİ VE HESAPLARIN DENETİMİ

Hazırlayanlar

Ramazan IRMAK

Vergi Denetmen Yrd.

Gül ARSLAN KURNAZ

Vergi Denetmen Yrd.

Bülent ÇAĞLAYAN

Vergi Denetmen Yrd.

Behçet BAL

Vergi Denetmen Yrd.

VERGİ RAPORU DERGİSİNİN ÜCRETSİZ EKİDİR



VERGİ DENETMENLERİ DERNEĞİ
EĞİTİM YAYINLARI SERİSİ : 7

MUHASEBENİN GENEL ESASLARI
MUHASEBE HATA VE HİLELERİ
İLE
BUNLARIN TESPİT YÖNTEMLERİ
VE
HESAPLARIN DENETİMİ

HAZIRLAYANLAR

Ramazan IRMAK • Gül ARSLAN KURNAZ

Bülent ÇAĞLAYAN • Behçet BAL

Vergi Denetmen Yardımcıları

Ankara 2002

VERGİ DENETİMLERİ DERNEĞİ
EĞİTİM YAYINLARI SERİSİ : 3

MUHAŞEBENİN GENEL ESASLARI MUHAŞEBE HATA VE HİLELERİ İLE BUNLARIN TESPİT YÖNTEMLERİ VE HESAPLARIN DENETİMİ

HAZIRLAYANLAR
Ramazan İRMAK - GÖL ARSLAN KURBAN
Bülent ÇAĞLAYAN - Beğçet BAL
Vergi Denetmen Yardımcıları

Ankara 2002

Baskı : Şafak Matbaacılık San. Tic. Ltd. Şti.
Tel: (312) 229 57 84 ANKARA

ÖNSÖZ

01.01.1994 tarihinden itibaren yürürlüğe giren Tekdüzen Muhasebe Sistemi, bilanço usulünde defter tutan gerçek ve tüzel kişilere ait teşebbüs ve işletmelerin faaliyet ve sonuçlarının sağlıklı ve güvenilir bir biçimde muhasebeleştirilmesi, mali tablolar aracılığı ile ilgililere sunulan bilgilerin tutarlılık ve mukayese edilebilirlik niteliklerini koruyarak gerçek durumu yansıtmasının sağlanması ve işletmelerde denetimin kolaylaştırılması amacıyla getirilmiştir.

İşletmelerin iktisadi ve mali durumları, faaliyetleri ve faaliyet sonuçlarının çeşitli grupları ilgilendirmesi, işletmelerin bu konularda ilgililere sundukları muhasebe bilgilerinin doğruluğuna ve güvenilirliğine büyük önem kazandırmıştır. Gerek bu grupların hak ve çıkarlarının en iyi şekilde korunması, gerekse işletmenin sağlıklı ve verimli bir şekilde gelişmesini sağlama kaygısı, sunulmakta olan muhasebe bilgilerinin denetimini bir ihtiyaç olarak ortaya çıkarmıştır.

Bu çalışmamızda işletmelerin yaptıkları muhasebe hataları ve hileleri ele alınmış ayrıca bu hata ve hilelerinin tespit edebilmesi için hesapların denetiminde Tekdüzen Muhasebe Sistemi ve vergi kanunları açısından dikkat edilecek hususlar ayrıntılı olarak açıklanmaya çalışılmıştır. Ancak her işletmenin ve olayın kendine özgü yapısı olduğu gerçeğinden hareketle yapılan hata ve hileleri ortaya çıkarma konusunda denetim elemanına büyük görevler düşmektedir.

Çalışmamızın her aşamasında bizlere mesleki bilgi ve birikimi

ile yol gösteren Vergi Denetmeni **Emrullah KIRAZCI**'ya; yazım ve basım aşamasında verdikleri destek dolayısıyla Vergi Denetmeni **Aykut GÜLEÇ**'e ve **Vergi Denetmenleri Derneği**'ne teşekkürlerimizi sunarız.

Bu çalışmamızın meslektaşlarımıza ve bu konuda bilgi edinmek isteyen kişilere faydalı olması dileğiyle...

Ramazan IRMAK

Vergi Denetmen Yardımcısı

Gül ARSLAN KURNAZ

Vergi Denetmen Yardımcısı

Bülent ÇAĞLAYAN

Vergi Denetmen Yardımcısı

Behçet BAL

Vergi Denetmen Yardımcısı

İÇİNDEKİLER

I. BÖLÜM.....	19
A. MUHASEBENİN GENEL ESASLARI	19
MUHASEBE USUL VE ESASLARININ UYGULAMA	
ALANI.....	20
YAPILAN DÜZENLEMENİN VERGİ MEVZUATI İLE	
İLİŞKİSİ VE YAPTIRIMI	21
MUHASEBE SİSTEMİ UYGULAMA TEBLİĞİNDE YER	
ALMAYAN HUSUSLAR	22
B. MUHASEBENİN TEMEL KAVRAMLARI.....	23
1. Sosyal Sorumluluk Kavramı	24
2. Kişilik Kavramı.....	24
3. İşletmenin Sürekliliği Kavramı	24
4. Dönemsellik Kavramı	25
5. Parayla Ölçülme Kavramı	26
6. Maliyet Esası Kavramı	26
7. Tarafsızlık ve Belgelendirme Kavramı	26
8. Tutarlılık Kavramı	27
9. Tam Açıklama Kavramı.....	27
10. İhtiyatlılık Kavramı	28
11. Önemlilik Kavramı	28
12. Özün Önceliği Kavramı	29
II. BÖLÜM.....	30
MUHASEBE HATA HİLELERİ İLE BUNLARIN TESPİT	
YÖNTEMLERİ	30
A. MUHASEBE HATALARI	32
1. MATEMATİK HATALARI.....	33

2. KAYIT HATALARI	33
2.1.Rakam Hatası	33
2.2.Hesap Hatası	34
2.3.Hesabın Borç ve Alacak Tarafının Karıştırılması	34
3. NAKIL HATALARI	35
3.1.Defter Kayıtlarındaki Tutarların Sayfadan Say- faya, Defterden Deftere Yanlış Aktarılması.....	35
3.2.Kayıtlardaki Tutarların Yevmiye Defterinden Büyük Deftere Aktarılması Sırasında Yanlış He- saba Kaydedilmesi	35
4. UNUTMA VE TEKRAR HATALARI.....	35
4.1.Unutma Hataları	36
4.2.Tekrarlama Hataları	36
5. BİLANÇO HATALARI.....	37
5.1.Değerleme Hataları	38
5.2.Hesapların Birleştirilmesi	38
B. MUHASEBE HİLELERİ	39
1. Bilinçli Hatalar	40
2. Kayıt Dışı İşlemler	41
3. Zamanından Önce veya Sonra Kayıt	42
4. Uydurma (Mevhum) Adlara Hesap Açma	43
5. Sahte ve Muhteviyatı İtibarı ile Yanıltıcı Belge Kullanılması.....	45
6. Bilanço Maskeleymesi	48
MUHASEBE DENETİMİ.....	51
1) AMAÇ YÖNÜNDEN DENETİM TÜRLERİ.....	52
a) Mali Tablolar Denetimi (Finansal Denetim)	52
b) Uygunluk Denetimi	52

c) Faaliyet Denetimi	52
d) İç Denetim	52
e) Bağımsız Denetim	52
f) Vergi Denetimi	52
2) KAPSAM VE YÜKÜMLÜLÜK YÖNÜNDEN DENETİM TÜRLERİ.....	52
(a) Yükümlülük Yönünden	52
i) Zorunlu Denetim	52
ii) İhtiyari Denetim	52
(b) Kapsam Yönünden	52
i) Sürekli Denetim.....	52
ii) Özel Denetim	52
C. MUHASEBE HATA VE HİLELERİNİN TESPİT YÖN- TEMLERİ (DENETİM TEKNİKLERİ).....	53
1) GÖZLEM	54
2) ÖN İNCELEME	55
3) BİLGİ TOPLAMA VE SORUŞTURMA	55
4) FİZİKİ SAYIM VE ENVANTER.....	56
5) KARŞILAŞTIRMA VE PUANTAJ	57
a) Belge ve kayıt karşılaştırılması	58
b) Belgelerin karşılaştırılması	58
c) Defter kayıtlarının karşılaştırılması	58
d) Beyannamelerin defter kayıtları ile kar- şılaştırılması	58
e) Beyannamelerin karşılaştırılması	58
6) ARAŞTIRMA VE DOĞRULAMA	59
a) Bilgi İsteme	59
b) Karşıt İnceleme	60

7) YENİDEN HESAPLAMA VE ARİTMETİK İN- CELEME	60
8) İŞLEME DAYALI İNCELEME.....	61
9) GÖSTERGE İNCELEMESİ	62
10) ANALİTİK İNCELEME.....	63
11) RANDIMAN	64
III. BÖLÜM.....	65
HESAPLARIN DENETİMİ	65
1 DÖNEN VARLIKLAR	65
10 HAZIR DEĞERLER	65
100 KASA	65
101 ALINAN ÇEKLER.....	66
102 BANKALAR.....	67
103 VERİLEN ÇEKLER VE ÖDEME EMİRLERİ (-)	68
108 DİĞER HAZIR DEĞERLER	68
11 MENKUL KIYMETLER.....	69
110 HİSSE SENETLERİ	71
111 ÖZEL KESİM TAHVİL SENET VE BONOLARI	73
112 KAMU KESİMİ TAHVİL SENET VE BONOLARI.....	74
118 DİĞER MENKUL KIYMETLER	74
119 MENKUL KIYMETLER DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI (-)	76
12-22 TİCARİ ALACAKLAR	76
120 - 220 ALICILAR	76
121 - 221 ALACAK SENETLERİ.....	77
122 - 222 ALACAK SENETLERİ REESKONTU (-)	77
126 - 226 VERİLEN DEPOZİTO VE TEMİNATLAR.....	77
127 DİĞER TİCARİ ALACAKLAR.....	77

128	ŞÜPHELİ TİCARİ ALACAKLAR.....	78
129	ŞÜPHELİ TİCARİ ALACAKLAR KARŞILIĞI (-).....	78
13 - 23	DİĞER ALACAKLAR	82
131 - 231	ORTAKLARDAN ALACAKLAR.....	83
132 - 232	İŞTİRAKLERDEN ALACAKLAR	83
133 - 233	BAĞLI ORTAKLIKLARDAN ALACAKLAR.....	83
135 - 235	PERSONELDEN ALACAKLAR.....	83
136 - 236	DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR.....	83
137 - 237	DİĞER ALACAK SENETLERİ REESKONTU(-).....	83
138	ŞÜPHELİ DİĞER ALACAKLAR	83
139 - 239	ŞÜPHELİ DİĞER ALACAKLAR KARŞILIĞI(-).....	83
15	STOKLAR	83
150	İLK MADDE VE MALZEME	84
151	YARI MAMULLER-ÜRETİM.....	84
152	MAMULLER	85
153	TİCARİ MALLAR.....	86
157	DİĞER STOKLAR.....	86
158	STOK DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI (-)	88
159	VERİLEN SİPARİŞ AVANSLARI	91
17	YILLARA YAYGIN İNŞAAT ONARIM MALİYETLERİ.....	92
170 -178	YILLARA YAYGIN İNŞAAT ONARIM MALİYETLERİ.....	92
179	TAŞERONLARA VERİLEN AVANSLAR.....	94
350-358	YILLARA YAYGIN İNŞAAT ONARIM HAKEDİŞ BEDELLERİ	95
18-28	GELECEK AYLARA-YILLARA AİT GİDERLER VE GELİR TAHAKKUKLARI	96

180-280	GELECEK AYLARA-YILLARA AİT GİDERLER	96
181-281	GELİR TAHAKKUKLARI	96
19	DİĞER DÖNEN VARLIKLAR	97
190	DEVREDEN KDV	97
191	İNDİRİLECEK KDV	97
192	DİĞER KDV	98
193	PEŞİN ÖDENEN VERGİ VE FONLAR	98
195	İŞ AVANSLARI	99
196	PERSONEL AVANSLARI	99
197	SAYIM VE TESELLÜM NOKSANLARI	99
198	DİĞER ÇEŞİTLİ DÖNEN VARLIKLAR	100
199	DİĞER DÖNEN VARLIKLAR KARŞILIĞI (-) ...	100
2	DURAN VARLIKLAR	100
24	MALİ DURAN VARLIKLAR	100
240	BAĞLI MENKUL KIYMETLER	100
241	BAĞLI MENKUL KIYMETLER KARŞILIĞI (-)...	100
242	İŞTİRAKLER	100
243	İŞTİRAKLERE SERMAYE TAAHHÜTLERİ (-)....	100
244	İŞTİRAKLER SERMAYE PAYLARI DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI (-)	100
245	BAĞLI ORTAKLIKLAR.....	100
246	BAĞLI ORTAKLIKLARA SERMAYE TAAHHÜTLERİ (-)	101
247	BAĞLI ORTAKLIKLAR SERMAYE PAYLARI DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI (-)	101
248	DİĞER MALİ DURAN VARLIKLAR.....	101
249	DİĞER MALİ DURAN VARLIKLAR KARŞILIĞI (-)...	101
25	MADDİ DURAN VARLIKLAR.....	102

250	ARAZİ VE ARSALAR	102
251	YERALTI VE YERÜSTÜ DÜZENLERİ.....	102
252	BİNALAR.....	102
253	TESİS, MAKİNE VE CİHAZLAR	102
254	TAŞITLAR	102
255	DEMİRBAŞLAR	102
256	DİĞER MADDİ DURAN VARLIKLAR.....	102
257	BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR (-)	102
258	YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR	103
259	VERİLEN AVANSLAR.....	103
26	MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLAR	104
260	HAKLAR.....	104
261	ŞEREFİYELER	105
262	KURULUŞ VE ÖRGÜTLENME GİDERLERİ	105
263	ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME GİDERLERİ	106
264	ÖZEL MALİYETLER	106
267	DİĞER MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLAR...	107
268	BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR (-)	107
269	VERİLEN AVANSLAR.....	108
27	ÖZEL TÜKENMEYE TABİ VARLIKLAR.....	108
271	ARAMA GİDERLERİ	108
272	HAZIRLIK VE GELİŞTİRME GİDERLERİ	109
277	DİĞER ÖZEL TÜKENMEYE TABİ VARLIKLAR....	109
278	BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR (-)	110
279	VERİLEN AVANSLAR.....	110
29	DİĞER DURAN VARLIKLAR	110
291	GELECEK YILLARDA İNDİRİLECEK KDV	111
292	DİĞER KDV	111

293	GELECEK YILLAR İHTİYACI STOKLAR.....	111
294	ELDEN ÇIKARILACAK STOKLAR VE MADDİ DURAN VARLIKLAR	111
295	PEŞİN ÖDENEN VERGİ VE FONLAR	112
297	DİĞER ÇEŞİTLİ DURAN VARLIKLAR	112
298	STOK DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI (-) ...	112
299	BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR (-)	112
3	KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR.....	112
30 - 40	MALİ BORÇLAR	112
300 - 400	BANKA KREDİLERİ	112
303	UZUN VADELİ KREDİLERİN ANAPARA TAKSİTLERİ VE FAİZLERİ	114
304	TAHVİL ANAPARA BORÇ TAKSİT VE FAİZLERİ....	114
305	ÇIKARILMIŞ BONOLAR VE SENETLER	115
306 - 407	ÇIKARILMIŞ DİĞER MENKUL KIYMETLER ...	116
308 - 408	MENKUL KIYMETLER İHRAÇ FARKLARI (-) ...	116
309 - 409	DİĞER MALİ BORÇLAR.....	117
32 - 42	TİCARİ BORÇLAR	118
320-420	SATICILAR	118
321-421	BORÇ SENETLERİ.....	118
322-422	BORÇ SENETLERİ REESKONTU (-).....	119
326-426	ALINAN DEPOZİTO VE TEMİNATLAR	120
329-429	DİĞER TİCARİ BORÇLAR	120
33-43	DİĞER BORÇLAR	120
331 - 431	ORTAKLARA BORÇLAR.....	121
332 - 432	İŞTİRAKLERE BORÇLAR	121
333 - 433	BAĞLI ORTAKLIKLARA BORÇLAR.....	121
335	PERSONELE BORÇLAR.....	121

337 - 437	DİĞER BORÇ SENETLERİ REESKONTU (-) ...	121
339 - 439	DİĞER ÇEŞİTLİ BORÇLAR.....	121
34-44	ALINAN AVANSLAR.....	121
340-440	ALINAN SİPARİŞ AVANSLARI.....	121
348	ALINAN DİĞER SİPARİŞ AVANSLARI	121
350	YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM HAKEDİŞ BEDELLERİ	122
36	ÖDENECEK VERGİ VE DİĞER YÜKM.	122
360	ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR	122
361	ÖDENECEK SOS.GÜV.KESİNTİLERİ	122
368-438	VADESİ GEÇMİŞ ERTELENMİŞ VEYA TAKSİTLENDİRİLMİŞ VERGİ VE DİĞER YÜKÜMLÜLÜKLER	123
37	BORÇ VE GİDER KARŞILIKLARI	124
370	DÖNEM KARI VERGİ VE DİĞER YASAL YÜKÜMLÜLÜKLER KARŞILIKLARI	124
371	DÖNEM KARININ PEŞİN ÖDENEN VERGİ VE DİĞER YÜKÜMLÜLÜKLERİ (-)	125
372-472	KIDEM TAZMİNATI KARŞILIĞI	125
373	MALİYET GİDERLERİ KARŞILIĞI.....	126
379	DİĞER BORÇ VE GİDER KARŞILIKLARI ...	127
38-48	GELECEK AYLARA / YILLARA AİT GELİRLER VE GİDER TAHAKKUKLARI	127
380-480	GELECEK AYLARA AİT GELİRLER	127
381-481	GİDER TAHAKKUKLARI HESABI	127
39	DİĞER KISA VADELİ YAB.KAYNAKLAR.....	128
391	HESAPLANAN KATMA DEĞER VERGİSİ ...	128
392-492	DİĞER KDV	129
393	MERKEZ VE ŞUBELER CARİ HESABI.....	130

397	SAYIM VE TESELLÜM FAZLALARI.....	130
399-499	DİĞER ÇEŞİTLİ YABANCI KAYNAKLAR.....	131
493	TESİSE KATILMA PAYLARI.....	131
	BİLANÇO HESAPLARI	132
50	ÖDENMİŞ SERMAYE.....	132
500	SERMAYE	132
501	ÖDENMEMİŞ SERMAYE (-).....	133
52	SERMAYE YEDEKLERİ	133
520	HİSSE SENEDİ İHRAÇ PRIMLERİ.....	133
521	HİSSE SENEDİ İPTAL KARLARI	134
522	MADDİ DURAN VARLIK YENİDEN DEĞERLEME ARTIŞLARI	134
523	İŞTİRAKLER YENİDEN DEĞERLEME ARTIŞLARI	136
526	BORSADA OLUŞAN DEĞER ARTIŞLARI ...	137
54	KAR YEDEKLERİ	137
540	YASAL YEDEKLER	137
541	STATÜ YEDEKLERİ	138
542	OLAĞANÜSTÜ YEDEKLER	138
543	MALİYET ARTIŞ FONU.....	138
544	SERMAYEYE EKLENECEK İŞTİRAK HİSSELERİ VE GAYRİMENKUL SATIŞ KAZANÇLARI	141
549	ÖZEL FONLAR	142
570	GEÇMİŞ YILLAR KARLARI	144
580	GEÇMİŞ YILLAR ZARARLARI (-).....	144
	GELİR TABLOSU HESAPLARI.....	145
60	BRÜT SATIŞLAR.....	145
600	YURTİÇİ SATIŞLAR	146

601	YURTDIŞI SATIŞLAR	146
602	DİĞER GELİRLER	146
61	SATIŞ İNDİRİMLERİ (-)	148
610	SATIŞTAN İADELER (-)	148
611	SATIŞ İSKONTOLARI (-)	148
612	DİĞER İNDİRİMLER (-)	148
62	SATIŞLARIN MALİYETİ (-)	149
620	SATILAN MAMUL MALİYETİ (-)	150
621	SATILAN TİCARİ MALLAR MALİYETİ (-)	150
622	SATILAN HİZMET MALİYETİ (-)	150
623	DİĞER SATIŞLARIN MALİYETİ (-)	150
63	FAALİYET GİDERLERİ (-)	151
630	ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME GİDERLERİ (-) ...	152
631	PAZARLAMA SATIŞ VE DAĞITIM GİDERLERİ (-) ...	152
632	GENEL YÖNETİM GİDERLERİ (-)	152
64	DİĞER FAALİYETLERDEN OLAĞAN GELİR VE KARLAR	153
640	İŞTİRAKLERDEN TEMETTÜ GELİRLERİ	153
641	BAĞLI ORTAKLIKLARDAN TEMETTÜ GELİRLERİ	153
642	FAİZ GELİRLERİ	154
643	KOMİSYON GELİRLERİ	154
644	KONUSU KALMAYAN KARŞILIKLAR	154
645	MENKUL KIYMET SATIŞ KARLARI	154
646	KAMBİYO KARLARI	154
647	REESKONT FAİZ GELİRLERİ	155
649	DİĞER OLAĞAN GELİR VE KARLAR	155
65	DİĞER FAALİYETLERDEN OLAĞAN GİDER VE ZARARLAR (-)	156

653	KOMİSYON GİDERLERİ (-).....	156
654	KARŞILIK GİDERLERİ (-).....	156
655	MENKUL KIYMET SATIŞ ZARARLARI (-).....	156
656	KAMBİYO ZARARLARI (-).....	156
657	REESKONT FAİZ GİDERLERİ (-).....	157
659	DİĞER OLAĞAN GİDER VE ZARARLAR (-).....	157
66	FİNANSMAN GİDERLERİ (-).....	157
660	KISA VADELİ BORÇLANMA GİDERLERİ (-).....	158
661	UZUN VADELİ BORÇLANMA GİDERLERİ (-).....	158
67	OLAĞANDIŞI GELİR VE KARLAR.....	160
671	ÖNCEKİ DÖNEM GELİR VE KARLARI.....	160
679	DİĞER OLAĞANDIŞI GELİR VE KARLAR.....	160
68	OLAĞANDIŞI GİDER VE ZARARLAR (-).....	161
680	ÇALIŞMAYAN KISIM GİDER VE ZARARLARI (-).....	161
681	ÖNCEKİ DÖNEM GİDER VE ZARARLARI (-).....	161
689	DİĞER OLAĞANDIŞI GİDER VE ZARARLAR (-)...	162
69	DÖNEM NET KARI (ZARARI).....	162
690	DÖNEM KARI VEYA ZARARI.....	162
691	DÖNEM KARI VERGİ VE DİĞER YASAL YÜKÜMLÜLÜKLER KARŞILIKLARI (-).....	164
692	DÖNEM NET KARI VEYA ZARARI.....	164
	MALİYET HESAPLARI.....	165
	7/A SEÇENEĞİNDE MALİYET HESAPLARI.....	165
	GİDER HESAPLARI.....	166
	GİDER YANSITMA HESAPLARI.....	166
	FARK HESAPLARI.....	166
70	MALİYET MUHASEBESİ BAĞLANTI HES.	166
700	MALİYET MUHASEBESİ BAĞLANTI HESABI ...	166

701	MALİYET MUHASEBESİ YANSITMA HESABI....	167
71	DİREKT İLK MADDE VE MALZEME GİDERLERİ ...	167
710	DİREKT İLK MADDE VE MALZEME GİDERLERİ ...	167
711	DİREKT İLK MADDE VE MALZEME GİDERLERİ YANSITMA HESABI.....	168
712	DİREKT İLK MADDE VE MALZEME FİYAT FARKI	168
713	DİREKT İLK MADDE VE MALZEME MİKTAR FARKI	168
72	DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ	169
720	DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ	169
721	DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ YANSITMA HESABI...	169
722	DİREKT İŞÇİLİK ÜCRET FARKLARI.....	170
723	DİREKT İŞÇİLİK SÜRE (ZAMAN) FARKLARI	170
73	GENEL ÜRETİM GİDERLERİ.....	170
730	GENEL ÜRETİM GİDERLERİ.....	170
731	GENEL ÜRETİM GİDERLERİ YANSITMA HES....	171
732	GENEL ÜRETİM GİDERLERİ BÜTÇE FARKLARI....	171
733	GENEL ÜRETİM GİDERLERİ VERİMLİLİK FARKLARI.....	172
734	GENEL ÜRETİM GİDERLERİ KAPASİTE FARKLARI.....	172
74	HİZMET ÜRETİM MALİYETİ.....	173
740	HİZMET ÜRETİM MALİYETİ.....	173
741	HİZMET ÜRETİM MALİYETİ YANSITMA HES	173
742	HİZMET ÜRETİM MALİYETİ FARK HES.....	173
75	ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME GİDERLERİ	174
750	ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME GİDERLERİ	174
751	ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME GİDERLERİ YANSITMA HESABI.....	174

752	ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME GİDER FARKLARI....	175
76	PAZARLAMA SATIŞ VE DAĞITIM GİDERLERİ ...	175
760	PAZARLAMA SATIŞ VE DAĞITIM GİDERLERİ ...	175
761	PAZARLAMA SATIŞ VE DAĞITIM GİDERLERİ YANSITMA HESABI.....	175
762	PAZARLAMA SATIŞ VE DAĞITIM GİDERLERİ FARK HESABI	176
77	GENEL YÖNETİM GİDERLERİ	176
770	GENEL YÖNETİM GİDERLERİ	176
771	GENEL YÖNETİM GİDERLERİ YANSITMA HESABI....	176
772	GENEL YÖNETİM GİDER FARKLARI HESABI....	177
78	FİNANSMAN GİDERLERİ.....	177
780	FİNANSMAN GİDERLERİ.....	177
781	FİNANSMAN GİDERLERİ YANSITMA HESABI....	177
782	FİNANSMAN GİDERLERİ FARK HESABI.....	178
7/B	SEÇENEĞİNDE MALİYET HESAPLARI	178
79	GİDER ÇEŞİTLERİ	179
790	İLK MADDE VE MALZEME GİDERLERİ	179
791	İŞÇİ ÜCRET VE GİDERLERİ.....	179
792	MEMUR ÜCRET VE GİDERLERİ.....	180
793	DIŞARDAN SAĞLANAN FAYDA VE HİZMETLER ...	180
794	ÇEŞİTLİ GİDERLER	180
795	VERGİ RESİM VE HARÇLAR.....	181
796	AMORTİSMANLAR VE TÜKENME PAYLARI	181
797	FİNANSMAN GİDERLERİ.....	181
798	GİDER ÇEŞİTLERİ YANSITMA HESABI.....	181
799	ÜRETİM MALİYET HESABI.....	182
IV.	BÖLÜM.....	185
	SONUÇ.....	185
	KAYNAKÇA.....	188

I. BÖLÜM

A. MUHASEBENİN GENEL ESASLARI

Bilanço usulüne göre defter tutan işletmelerde; işlemlerin Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri'ne göre muhasebeleştirilerek güvenilir bilgi üretilmesi ve bilgilerin tutarlı mali tablolarla rapor edilmesini amaçlayan "Tekdüzen Muhasebe Sistemi" 01.01.1994 tarihinden itibaren yürürlüğe girmiştir.

Tekdüzen Muhasebe Sistemi;

I) Muhasebenin Temel Kavramları

II) Muhasebe Politikalarının Açıklanması

III) Mali Tablolar İlkeleri

IV) Mali Tabloların Düzenlenmesi ve Sunulması

V) Tekdüzen Hesap Çerçevesi, Hesap Planı ve Hesap Planı Açıklamaları

Bölümlerinden oluşmaktadır.

1 Seri Nolu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'nde bu düzenlemenin, bilanço usulünde defter tutan gerçek ve tüzel kişilere ait teşebbüs ve işletmelerin faaliyet ve sonuçlarının sağlıklı ve güvenilir bir biçimde muhasebeleştirilmesi, mali tablolar aracılığı ile ilgililere sunulan bilgilerin tutarlılık ve mukayese edilebilirlik niteliklerini koruyarak gerçek durumun yansıtılmasının sağlanması ve işletmelerde denetimin kolaylaştırılması amacıyla yapıldığı belirtilmiştir.

Yine anılan tebliğde, yapılan düzenlemenin;

a) Muhasebe bilgilerinin, karar alma durumunda bulunan ilgililere yeterli ve doğru olarak ulaştırılmasına,

b) Farklı işletmelerle aynı işletmenin farklı dönemlerinin karşılaştırılmasına,

c) Mali tablolarda yer alan hesap adlarının tüm kesimler için aynı anlamı vermesine,

d) Muhasebe terim birliğinin sağlanması suretiyle anlaşılabilir olmasına,

e) İşletmelerle ilgililer arasında güven unsurunun oluşturulmasına yönelik olduğu belirtilmiştir.

Tekdüzen Muhasebe Sisteminde mali tablolar iki grupta ele alınmıştır. Bunlar aşağıdaki tabloda belirtildiği gibidir.

Temel Mali Tablolar	Bilanço Gelir Tablosu
Ek Mali Tablolar	Satışların Maliyeti Tablosu Fon Akım Tablosu Nakit Akım Tablosu Kar Dağıtım Tablosu Özkaynaklar Değişim Tablosu

Muhasebe usul ve esaslarının uygulama alanı

* Bilanço esasına göre defter tutmakla beraber faaliyet konuları itibariyle farklı muhasebe tekniği kullanmak durumunda bulunan;

a) Banka ve Sigorta Şirketleri

b) Özel Finans Kurumları,

c) Finansal Kiralama Şirketleri (Faktoring vb. alanlarda faaliyet gösterenler dahil),

d) Menkul Kıymet Yatırım Fonları, Aracı Kurumlar ve Yatırım Ortaklıkları,

- * Muhasebenin temel kavramları,

- * Muhasebe politikalarının açıklanması,

- * Mali tablolar ilkelerine uymaları kaydıyla anılan tebliğin diğer mecburiyetlerini yerine getirme zorunlulukları yoktur.

- * İşletme hesabı esasına göre defter tutan işletmeler sadece "Muhasebenin Temel Kavramları"na uymak zorundadırlar.

- * Bilanço esasına göre defter tutan ve 2000 yılı aktif toplamı 300 milyar lirayı veya net satışlar toplamı 600 milyar lirayı aşan üretim ve hizmet işletmelerinin 2001 yılında maliyet hesaplarını 7/A seçeneğine göre tutmaları zorunludur.

Bu hadleri aşmayan üretim ve hizmet işletmeleri ile "Ticaret" işletmelerinin tamamı maliyet hesaplarından 7/B seçeneğini uygulayabilirler.

2000 yılı aktif toplamı 1.8 trilyon lira veya net satışlar toplamı 4 trilyon lirayı aşan işletmelerin temel mali tabloların yanı sıra ek mali tabloları da düzenlemeleri zorunludur. Bu mükelleflerin 2001 yılında verecekleri yıllık gelir veya kurumlar vergisi beyannamelerine söz konusu tablolardan sadece "kar dağıtım tablosu"nu eklemeleri yeterlidir.¹

Yapılan düzenlemenin vergi mevzuatı ile ilişkisi ve yaptırımı

Bu düzenleme kapsamında bulunan işletmeler, muhasebe sistemlerini belirlenen muhasebe usul ve esaslarına uygun olarak yürüteceklerdir. Ancak, vergiye tabi kârın tespiti aşamasında

vergi kanunlarında yer alan özel hükümleri göz önünde bulundurmamak zorundadırlar. Diğer bir anlatımla, bu düzenlemede yer alan kavram ve ilkeler ile mali tabloların düzenlenmesi ve sunulmasına ilişkin esaslar çerçevesinde düzenlenecek mali tabloların tekliği değiştirilemez olup; işletmeler söz konusu mali tablolardan hareketle vergiye tabi safi kazancın tespitinde, vergi mevzuatı uyarınca istenilen bilgileri sağlayacak şekilde gerekli düzenleme ve hesaplamaları yapacaklardır.

Belirlenen muhasebe usul ve esaslarını uygulamak zorunda oldukları halde, buna uymayanlar hakkında;

* 213 sayılı Vergi Usul Kanunun 353/6 maddesi gereğince işlem yapılması öngörülmüştür.

* 3568 sayılı Yasanın 12. maddesinde Yeminli Mali Müşavirin tasdik ve tasdikten doğan sorumlulukları belirtilmiştir. Ayrıca, aynı kanunun 47. maddesinde, meslek mensuplarının görevleri sırasında veya görevleri sebebiyle işledikleri suçlardan dolayı, fiilin niteliğine göre Türk Ceza Kanununun devlet memurlarına ait hükümleri uyarınca cezalandırılacakları belirtilmiştir. Diğer yandan, görevlerini kusurlu yapanlar için 48 nci maddede çeşitli disiplin cezaları öngörülmüştür.

* Sermaye Piyasası Kanununun değişik 47 nci maddesinde gerçeğe aykırı bağımsız denetleme raporu düzenleyenler ve bu raporun düzenlenmesini sağlayanlar hakkında 100-500 milyon liraya kadar ağır para cezası öngörülmüştür.

Muhasebe Sistemi Uygulama Tebliğinde Yer Almayan Hususlar

* 1 nolu Muhasebe Sistemi Uygulama Tebliğinde yer almayan konularda, daha sonra yayınlanacak muhasebe standartlarına

uyulacaktır. (2-10 sıra nolu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğleri)

* Mevcut tebliğde konuyla ilgili bir ilke yer almadığı takdirde, işletmenin içinde bulunduğu sektörde söz konusu işletme bü-yüklüğü için yaygın olarak kullanılan esaslara uyulur. Bu esas-ların muhasebenin temel kavramlarına uygun olması şarttır.

* Böyle bir uygulamada bulunmadığı takdirde uluslararası standartlarda benimsenen esaslara uyulacaktır.

B. MUHASEBENİN TEMEL KAVRAMLARI

Muhasebenin temel kavramları, her muhasebe sistemi için birer anayasa maddesi hükmündedir. İşletmelerin yapacakları işlemlere genel olarak ışık tutucu yol gösterici mahiyettedirler. Tekdüzen Muhasebe sistemi kapsamında muhasebenin temel kavramları on iki başlık halinde yer almıştır.

Muhasebenin Temel Kavramları

1. Sosyal Sorumluluk Kavramı
2. Kişilik Kavramı
3. İşletmenin Sürekliliği Kavramı
4. Dönemsellik Kavramı
5. Parayla Ölçülme Kavramı
6. Maliyet Esası Kavramı
7. Tarafsızlık Ve Belgelendirme Kavramı
8. Tutarlılık Kavramı
9. Tam Açıklama Kavramı
10. İhtiyatlılık Kavramı
11. Önemlilik Kavramı
12. Özün Önceliği Kavramı

1. Sosyal Sorumluluk Kavramı

Bu kavram, muhasebenin işlevini yerine getirme hususundaki sorumluluğunu belirtmekte ve muhasebenin kapsamını, anlamını, yerini ve amacını göstermektedir. Sosyal sorumluluk kavramı; muhasebenin organizasyonunda, muhasebe uygulamalarının yürütülmesinde ve mali tabloların düzenlenmesi ve sunulmasında, belli kişi veya grupların değil, tüm toplumun çıkarlarının gözetilmesi ve dolayısıyla bilgi üretiminde gerçeğe uygun, tarafsız ve dürüst davranılması gereğini ifade eder.

Bu kavram gözardı edildiğinde bundan sonraki kavram ve ilkeler etkinliğini ve anlamını yitirir.

2. Kişilik Kavramı

Bu kavram; işletmenin sahip veya sahiplerinden, yöneticilerinden, personelinden ve diğer ilgililerden ayrı bir kişiliğe sahip olduğunu ve o işletmenin muhasebe işlemlerinin sadece bu kişilik adına yürütülmesi gerektiğini öngörür.

Örneğin, işletme sahibinin borç ve alacaklarının öz kaynaklar bölümünde açılacak bu konuya özel bir grupta yer alacak hesaplarda izlenmesi işletmenin kişiliği kavramı gereğidir.

3. İşletmenin Sürekliliği Kavramı

Bu kavram, işletmelerin faaliyetlerini bir süreye bağlı olmaksızın sürdüreceğini ifade eder. Bu nedenle işletmenin ömrü işletme sahiplerinin ya da hissedarlarının yaşam süreleriyle bağlı değildir. Ayrıca, işletmenin sürekliliği kavramı maliyet esasının temelini oluşturur.

Bu kavramın işletmeler açısından geçerliliğinin bulunmadığı veya ortadan kalktığı durumlarda ise, bu husus mali tabloların dipnotlarında açıklanır.

İşletmenin ömrünün belli bir süre ile sınırlı olması halinde, işletmelerin uzun vadeli yatırımlara girişmeleri, uzun vadeli bağlantılar yapmaları, uzun vadeli kredi almaları söz konusu olmayacağından sağlıklı bir piyasa işleyişinden söz edilemez.

Bu kavramın işlerliğini yitirmesi halinde işletmeler karını, gelir ve giderlerini karşılaştırarak değil, varlıkların tasfiye değeri ile varlıkların edinme değerini karşılaştırarak belirleyeceklerdir.

4. Dönemsellik Kavramı :

Dönemsellik kavramı; işletmenin sürekliliği kavramı uyarınca sınırsız kabul edilen ömrünün, belli dönemlere bölünmesi ve her dönemin faaliyet sonuçlarının diğer dönemlerden bağımsız olarak saptanmasıdır. Gelir ve giderlerin tahakkuk esasına göre muhasebeleştirilmesi, hasılat, gelir ve kârların aynı döneme ait maliyet, gider ve zararlarla karşılaştırılması bu kavramın gereğidir.

Bu kavramın, işletmeler açısından geçerliliğinin bulunmadığı veya ortadan kalktığı durumlarda ise, bu husus mali tabloların dipnotlarında açıklanır.

Gelir ve giderlerin tahakkuk esasına göre muhasebeleştirilmesi, gelir ve karların aynı döneme ait gider ve zararlarla karşılaştırılması bu kavram gereğidir. Örneğin, 100 milyon TL'ye alınan kırtasiye malzemesinden dönem sonunda 40 milyon TL'lik kısmının kullanılmadığının tespiti halinde, bu dönem sadece 60 milyon TL'lik gider, içinde bulunulan dönemin gelirleri ile karşılaştırılır. Tüketilmeyen kısım ise gelecek dönemin gelirleri ile karşılaştırılmak üzere gelecek döneme aktarılır.

5. Parayla Ölçülme Kavramı

Parayla ölçülme kavramı, parayla ölçülebilen iktisadi olay ve işlemlerin muhasebeye ortak bir ölçü olarak para birimiyle yansıtılmasını ifade eder. Muhasebe işlemleri ulusal para birimine göre yapılır.

Örneğin, yabancı para cinsinden düzenlenen bir senedin muhasebe kayıtlarına "Türk Lirası" cinsinden kaydedilmesi bu ilke gereğidir.

6. Maliyet Esası Kavramı

Maliyet esası kavramı; para mevcudu, alacaklar ve maliyetinin belirlenmesi mümkün veya uygun olmayan diğer kalemler hariç, işletme tarafından edinilen varlık ve hizmetlerin muhasebeleştirilmesinde, bunların elde edilme maliyetlerinin esas alınması gereğini ifade eder.

Para değerindeki değişimlerin maliyet değerini anlamsız hale getirdiği durumlarda; maliyet değeri o günün para değeri üzerinden yeniden belirlenir. Örneğin, ülkemizde duran varlıklar yıl sonunda yeniden değerlemeye tabi tutulmaktadırlar.

Bazı durumlarda ise maliyet esası kavramından sapmalar olabilir. Örneğin, değeri düşen mallar VUK 278'e göre emsal bedeli ile değerlendirilir.

7. Tarafsızlık ve Belgelendirme Kavramı :

Bu kavram, muhasebe kayıtlarının gerçek durumu yansıtan ve usulüne uygun olarak düzenlenmiş objektif belgelere dayandırılması ve muhasebe kayıtlarına esas alınacak yöntemlerin seçilmesinde tarafsız ve ön yargısız davranılması gereğini ifade eder.

Bu kavram gereğince muhasebe kayıtlarının dayanağı; beyan, tahmin gibi öznel (subjektif) ögeler yerine; fatura, makbuz, senet, bordro gibi nesnel (objektif) belgeler olmalıdır.

VUK 227. maddeye göre, bu kanunda aksine hüküm bulunmadıkça bu kanuna göre tutulan ve üçüncü şahıslarla olan münasebet ve muamelelere ait kayıtların tevsiki mecburidir.

Bu hüküm gereğince işletmenin yaptığı her tür işlemin belgelendirilmesi gerekmektedir.

8. Tutarlılık Kavramı

Tutarlılık kavramı; muhasebe uygulamaları için seçilen muhasebe politikalarının, birbirini izleyen dönemlerde değiştirilmeden uygulanması gereğini ifade eder. İşletmelerin mali durumunun faaliyet sonuçlarının ve bunlara ilişkin yorumların karşılaştırılabilir olması bu kavramın amacını oluşturur. Tutarlılık kavramı, benzer olay ve işlemlerde kayıt düzenleri ile değerlendirme ölçülerinin değişmezliğini ve mali tablolarda biçim ve içerik yönünden tek düzeni öngörür. Geçerli nedenlerin bulunduğu durumlarda, işletmeler, uyguladıkları muhasebe politikalarını değiştirebilirler. Ancak bu değişikliklerin ve bunların parasal etkilerinin mali tabloların dipnotlarında açıklanması zorunludur.

Örneğin, maliyet uygulamasında bir değişiklik yapmak durumunda kalan bir işletme, bu değişikliğin stoklara ve satışların maliyetine yaptığı etkiyi bilanço ve gelir tablosu dipnotlarında açıklamalıdır.

9. Tam Açıklama Kavramı

Tam açıklama kavramı; mali tabloların, bu tablolardan yararlanacak kişi ve kuruluşların doğru karar vermelerine yardımcı olacak ölçüde yeterli, açık ve anlaşılır olmasını ifade eder.

Mali tablolarda finansal bilgilerin tam olarak açıklanması yanında mali tablo kalemleri kapsamında yer almayan ancak alınacak kararları etkileyebilecek, gerçekleşmesi muhtemel olaylara da yer verilmesi bu kavramın gereğidir.

Bu kavram gereğince yapılan muhasebeleştirmenin, işlemleri tam olarak açıklayıcı şekilde olmasına çalışılmalı, bunun mümkün olmadığı durumlarda da muhasebe raporlarına konulacak dipnotlarda gerekli açıklamalar yapılmalıdır.

10. İhtiyatlılık Kavramı

Bu kavram, muhasebe olaylarında temkinli davranılması ve işletmenin karşılaşılabileceği risklerin gözönüne alınması gereğini ifade eder. Bu kavramın sonucu olarak, işletmeler, muhtemel giderleri ve zararları için karşılık ayırırlar, muhtemel gelir ve kârları için ise gerçekleşme dönemlerine kadar herhangi bir muhasebe işlemi yapmazlar. Ancak bu kavram gizli yedekler veya gereğinden fazla karşılıklar ayrılmasına gerekçe oluşturamaz.

Örneğin, tahvil, senet ve bonolar kayıtlara "alış değeri" ile alınmakla birlikte piyasa değeri alış değerinin altına inen bu tür menkul kıymetlerin, alış değeri yerine piyasa değeri ile değerlendirilmesi bu kavram gereğidir.

11. Önemlilik Kavramı

Önemlilik kavramı, bir hesap kalemi veya mali bir olayın nispi ağırlık ve değerinin, mali tablolara dayanılarak yapılacak değerlendirmeleri veya alınacak kararları etkileyebilecek düzeyde olmasını ifade eder.

Önemli hesap kalemleri, finansal olaylar ve diğer hususların mali tablolarda yer alması zorunludur.

Örneğin, "diğer" ana hesaplarındaki tutar ana hesap grubunun %20'sini geçerse yeni bir ana hesap ihdas edilmesi bu kavram gereğidir.

12. Özün Önceliği Kavramı

Özün önceliği kavramı, işlemlerin muhasebeye yansıtılmasında ve onlara ilişkin değerlendirmelerin yapılmasında biçimlerinden çok özlerinin esas alınması gereğini ifade eder.

Genel olarak işlemlerin biçimleri ile özleri paralel olmakla birlikte, bazı durumlarda farklılıklar ortaya çıkabilir. Bu takdirde özün, biçime önceliği esastır.

Bu kavrama örnek olarak, çeklerin senetli alacaklar gibi reeskonta tabi olmasını gösterebiliriz. Ancak bu reeskont uygulaması vergi mevzuatı açısından kanunen kabul edilmeyen giderdir.

II. BÖLÜM

MUHASEBE HATA HİLELERİ İLE BUNLARIN TESPİT YÖNTEMLERİ

Muhasebe hataları; unutkanlık, dikkatsizlik, bilgisizlik veya tecrübesizlik nedeniyle muhasebe işlemi ve kayıtlarında yapılan yanlışlıklardır. Muhasebe hataları genel olarak kanunlara, yönetmelik ve yönerge gibi yasal mevzuata, genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri ile işletme politikalarına ve doğruluğu kabul edilen diğer ilke ve prensiplere aykırı ancak kasıt unsuru içermeyen fiil ve davranışlar olarak tanımlanabilir.²

Muhasebe hileleri ise işletme kayıt, belge ve hesaplarının belli bir çıkar sağlamak ve başkalarını yanıltmak amacı ile gerçek durumu yansıtmayacak şekilde düzenlenmesi, tahrif edilmesi ve gizlenmesi olarak tarif edilebilir.

Yukarıdaki tanımlardan da anlaşılacağı üzere, hata ve hile teknik bakımından birbirinden nadiren ayrılabilir. Hilelerin çoğu hatalı işlemler yardımıyla yapılırılar yada hatalı işlemler vasıtası ile gizlenirler. Hataların hileli bir nitelik alması, izlenmiş olan yollardan değil bunların "kasıtlı" oluşlarından ileri gelir.³ Ancak kasıt her zaman objektif delillerle ispatlanamayacağından işlemlerin hileli olduğunu ileri sürmek çok güç olabilir. Ama bazı durumlarda da bunun tespiti oldukça kolaydır. Örneğin; fatura alt nüshası ile üst nüshasının farklı rakamları içeriyor olması işlemin hileli olduğunun çok açık bir kanıtı olarak değerlendirilebilir.

Muhasebe hata ve hilelerinin ayrımında çıkar yol, bazı durumlarda yanıltma isteği bulunduğuunun peşin olarak kabul edilmesidir. Uygulamada meydana gelen düzensizliğin, muhasebe hatası veya muhasebe hilesi olarak değerlendirilmesinde aşğıdaki ilkelerden yararlanılmaktadır:

* Düzensizliğin aynı yönde sürekli tekrar etmesi durumunda muhasebe hilesinin varlığı,

* Hesabın karşıtı ile düzensizliğin (aykırılığın) hemen anlaşılmaması olanağı varken yanlışlığı gidermek için yeni bir yanlışlığın yapılması halinde muhasebe hilesinin varlığı,

* Küçük işletmelerde büyük tutarlarda düzensizliğe yer verilmesinde muhasebe hilesinin varlığı, büyük işletmelerde küçük tutarlarda düzensizliklerin meydana gelmesi durumunda da muhasebe hatasının varlığı,

* Düzensizliğin (aykırılığın) işletme sahibi, yöneticileri ve çalışanları yararına, diğer kişilerin dolaylı veya dolaysız zararına olması halinde muhasebe hilesinin varlığı, kabul edilmektedir.⁴

Genel olarak muhasebe hilesi yapılmasının amaçları şöyle sıralanabilir.

* Zimmetlerin gizlenmesi,

* Ortakların birbirini yanıltma isteği,

* Daha az kâr dağıtma isteği,

* Yolsuzlukların gizlenmesi,

* Hak edilmeyen teşviklerden yararlanma arzusu,

* Vergi kaçırma düşüncesi.

Muhasebe hataları kayıtlar üzerinde yapılırken, muhasebe hileleri ağırlıklı olarak belgeler üzerinde ve bilerek yapılır.⁵ Muhasebe hatalarının kayıtlara dayanması nedeniyle tespit edilmesi daha kolay iken, muhasebe hilelerinin yapılan işlemi gizleme

amacı taşıması nedeniyle tespit edilmesi daha zordur. Muhasebe hileleri sonucu kasten vergi kaybına sebebiyet verilmesi, 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 344. ve 359. maddelerine göre kaçakçılık sayılır.

A. MUHASEBE HATALARI

Muhasebe hataları, gereken dikkat ve özenin gösterilmemesi, ihmal, bilgi ve deneyim yetersizliği, yasal hükümlerin yeterince anlaşılabilmesi, plansız ve programsız çalışma gibi kasıt unsuru taşımayan nedenlerle ortaya çıkar.

Buna göre muhasebe hatalarının başlıca sebepleri şunlardır:

a. Gereken dikkat ve özenin gösterilmemesi,

b. İhmal,

c. Bilgi ve deneyim yetersizliği,

d. Yasal hükümlerin yeterince anlaşılabilmesi,

e. Plansız ve programsız çalışma.⁶

Yukarıdaki tanımda da belirtildiği üzere muhasebe hatasının temel özelliği kasıt unsuru taşımasıdır.

Yapılan vergi incelemesi sırasında tespit edilen hatalar sonucunda işletme tarafından herhangi bir çıkar sağlanmamış olabilir. İnceleme elemanı vergi matrahını etkilemeyecek ve önemli tutarlarda olmayan muhasebe hatalarını eleştiri konusu yapmayabilir. Ancak eleştiri konusu yapacağı muhasebe hataları ile ilgili düzeltme kaydı olup olmadığını mutlaka kontrol etmelidir. Tenkit edilecek muhasebe hataları açık bir şekilde olduğu gibi tutanağa alınmalı, düzeltme kaydının olup olmadığı tutanakta mutlaka belirtilmelidir.

Günümüzde muhasebenin bilgisayar ortamında tutulması, muhasebe hatalarının azalmasını hatta bazı hataların tamamen ortadan kalkmasını sağlamıştır.

Genel olarak muhasebe hatalarını şu şekilde sınıflandırabiliriz:

1. Matematik Hataları:

Muhasebe işlemlerine ilişkin olarak matematiksel işlemlerde yapılan hatalardır.

Örneğin; işletmenin alış faturasındaki mal kalem miktarlarının fazla olması nedeniyle fatura tutarının fazla hesaplanması matematiksel bir hatadır.

Bu tür hataların kayıtlar üzerinden tespiti, çift kayıt sistemi nedeniyle mümkün değildir. Doğrudan belgeler üzerinde yapılacak aritmetik inceleme ile ortaya çıkarılabilir.

Matematik hataları genellikle amortisman, yeniden değerlendirme, katma değer vergisi, maliyet artış fonu gibi aritmetik işlemlerin yapıldığı hesaplarda ortaya çıkmaktadır.

2. Kayıt Hataları:

Belgeleri muhasebe kayıtlarına geçirirken, belgelerdeki tutarların kayıtlara yanlış geçirilmesi, işlemin yanlış yorumlanması sonucunda başka hesaba kaydedilmesi veya borç ve alacak hesaplarının karıştırılması şeklinde ortaya çıkan hatalardır.

2.1. Rakam Hatası:

Belgelerdeki tutarların defter kayıtlarına eksik veya fazla yazılması ile rakamların yer değiştirmesi suretiyle yanlış kaydedilmesi sonucu oluşan hatalardır.

Örneğin; bir "0" (sıfır)'ın eksik yazılması veya 690.000.-TL'nin kayıtlara 960.000.-TL olarak geçirilmesi gibi.

Bu tip hatalar, ilgili belge ile yevmiye maddesinin karşılaştırılması suretiyle ortaya çıkartılabilir.

2.2. Hesap Hatası:

Muhasebe işlemlerinin vergi kanunları ile muhasebe usul ve esaslarına uygun yorumlanmaması sonucu, işlemin başka hesaba kaydedilerek hataya sebebiyet verilmesi şeklinde ortaya çıkan hatalardır.

Örneğin; işletmenin kendi ihtiyacı için yapmakta olduğu bir binayı "258 Yapılmakta Olan Yatırımlar" hesabında izlemesi gerekirken, yıllara sari inşaat işi gibi düşünerek "170 Yıllara Sari İnşaat ve Onarım Maliyetleri" hesabında izlemesi hesap hatasıdır.

2.3. Hesabın Borç ve Alacak Tarafının Karıştırılması:

İşlemlerin, muhasebe kayıtlarının yapılması sırasında hesapların borç ve alacak taraflarının karıştırılması suretiyle yanlış kayıt yapılmasıdır.

Örneğin; işletme tarafından düzenlenen 1.000.000 TL'lik bir çekin, alacaklı tarafından bankadan tahsil edilmesi halinde;

...../...../.....	
103 VERİLEN ÇEKLER VE ÖDEME	
EMİRLERİ	1.000.000
102 BANKALAR	1.000.000
...../...../.....	

Şeklinde kayıt yapılması gerekirken yanlışlıkla,

...../...../.....	
102 BANKALAR	1.000.000
103 VERİLEN ÇEKLER VE ÖDEME EMİRLERİ	1.000.000

Şeklinde kayıt yapılması.

3. Nakil Hataları:

Muhasebe işlemlerine ilişkin tutarların sayfadan sayfaya, defterden deftere aktarılırken yanlış aktarılması veya yevmiye defterine kaydedilen bir işlemin büyük deftere kaydedilmesi sırasında başka bir hesaba kaydedilmesi sonucu meydana gelen hatalardır.

Tanımdan da anlaşılacağı üzere nakil hataları iki türdür.

3.1. Defter Kayıtlarındaki Tutarların Sayfadan Sayfaya, Defterden Deftere Yanlış Aktarılması:

Örneğin; yevmiye defterinde 1.100.000.-TL olan kaydın, büyük defterde ilgili hesaba 11.000.000.-TL olarak aktarılması.

3.2. Kayıtlardaki Tutarların Yevmiye Defterinden Büyük Deftere Aktarılması Sırasında Yanlış Hesaba Kaydedilmesi:

Örneğin; yevmiye defterinde "770 Genel Yönetim Giderleri" hesabına kaydedilen tutarın büyük defterde "730 Genel Üretim Giderleri" hesabına aktarılması.

4. Unutma Ve Tekrar Hataları:

Muhasebe işleminin ilgili bulunduğu dönemde kay-

dedilmemesi, tamamen unutulurak kayıt dışı bırakılması veya aynı işlemin bir defadan fazla kaydedilmesi şeklinde ortaya çıkan muhasebe hatalarıdır.

4.1. Unutma Hataları

Muhasebenin genel ilkelerinden "Dönemsellik ilkesi" gereği yapılan işlemlerin ilgili bulunduğu dönemde defterlere kaydedilmesi gerekmektedir. Bu işlemlerin ilgili bulunduğu hesap döneminde defterlere kaydedilmeyerek sonraki dönemlerde kaydedilmesi muhasebe hatasıdır.

Muhasebe işlemlerinin kasıtlı olarak kayıt dışı bırakılması durumunda düzensizliğin meydana çıkarılması güç olmakla birlikte imkansız değildir. Unutma yolu ile yapılan muhasebe hataları belge ve kayıtların karşılaştırılması ile tespit edilebilir.

Muhasebe işlemlerinin unutma sonucu defterlere kaydedilmesinin devamlılık arz etmesi, işletmenin büyüklüğüne göre önemli tutarlara ulaşması veya bu işlemlerin işletme sahipleri, yöneticileri ile çalışanlarına yarar sağlaması durumunda muhasebe hilesinin varlığı kabul edilebilir.

Örneğin; yıllık cirosu 100 milyar TL olan bir işletmenin 100 milyon TL'lik bir hasılat faturasını kayıtlarına yansıtmaması hata olarak değerlendirilebilecek iken 10 milyar TL'lik bir hasılat faturasını kayıtlarına yansıtmaması hile olarak değerlendirilebilir ve hatta değerlendirilmelidir.

4.2. Tekrarlama Hataları

Bir muhasebe işleminin birkaç kez defterlere kaydedilmesi sonucu ortaya çıkan hatalardır.

Mükerrer kayıt olarak da adlandırılan bu hata çoğunlukla

ödemesi sonra yapılan işlemlerin hem belge aslı ile hem de ödeme sırasında iki defa muhasebeleştirilmesi şeklinde görülür. Proforma fatura kullanılan işletmelerde sıkça görülür.

Örneğin; işletmenin satın aldığı bir mal veya hizmete ilişkin olarak karşı firmanın faturayı fakslaması üzerine kayıt yapıldıktan sonra, fatura aslı geldikten sonra yeniden kaydetmesi çift kayıt hatasıdır.

5. Bilanço Hataları

Bilindiği üzere bilanço; işletmenin belli bir tarihte sahip olduğu varlıklar ile bu varlıkların sağlandığı kaynakları gösteren tablodur. Bilançolar genel olarak hesap dönemleri sonu itibariyle düzenlenir. Bilançonun aktifinde varlıklar ve alacaklar, pasifinde ise borçlar ve öz sermaye yer almaktadır. Tekdüzen hesap planında aktifler likidite derecesine göre, pasifler ise vadelerine göre bilançoda yer almaktadır.

Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'nde, bilanço ilkelerinin amacı;

"Sermaye koyan veya sonradan kendilerine ait kârı işletmede bırakan sahip ve hissedarlar ile alacaklıların işletmeye sağladıkları kaynaklar ve bunlarla elde edilen varlıkların muhasebe kayıt, hesap ve tablolarında anlamlı bir şekilde tespit edilmesi ve gösterilmesi yolu ile belli bir tarihte işletmenin mali durumunun açıklıkla ve ilgililer için gerçeğe uygun olarak yansıtılmasıdır." şeklinde açıklanmıştır.

Tebliğde açıklandığı üzere; bilançonun, işletme sahipleri, işletme ortakları, devlet, işletmenin ilişkide bulunduğu kişi ve kuruluşlar, kredi verenler, yatırım yapanlar ve diğer ilgililer tarafından ihtiyaç duyulan bilgilerin gerçeği yansıtacak şekilde göstermesi gerekmektedir.

Ayrıca anılan tebliğde bilanço düzenleme ilkeleri belirtilmiştir. Buna göre; bilanço ilkelerine aykırı olarak yapılan her türlü işlem muhasebe hata ve hilesine yol açar. Bu bağlamda bilanço hatalarını şu şekilde sınıflandırmak mümkündür.

5.1. Değerleme Hataları

İşletmenin varlıkları, alacakları ve borçlarının muhasebe kayıtlarındaki değerlerinde; tabii, ekonomik ve teknik nedenlerle değişimler meydana gelebilir. Örneğin; stoklarda bozulma, çürümeye, yangın, sel gibi sebeplerle değer kaybetmesi, bazı alacakların tahsilinin imkansız hale gelmesi, değerini yitirmesi, sabit kıymetlerin aşınma ve yıpranması vs. nedenlerle değerini kaybetmesi.

Bu değişimlerin muhasebe kayıtlarına yansıtılmaması halinde bilanço işletmenin gerçek durumunu göstermeyecektir. Bu nedenle fiili durum ile gerçek durum arasındaki uyumsuzluğu gidermek amacıyla Vergi Usul Kanunu'nun 258-330 uncu maddeleri hükmü uyarınca değerleme yapılır. İşlemlerin Vergi Usul Kanunu'nun 258-330 uncu maddelerinde yer alan hükümlere aykırı olarak yaptıkları işlemlere, değerleme hataları denilmektedir.

Örneğin; iktisadi işletmelere dahil olan gayrimenkullerin maliyet bedeli ile değerlendirilmesi gerekirken rayiç bedelle değerlendirilerek bilançoya alınması veya işletmeye kayıtlı boş araziye dönem sonunda amortisman ayrılması değerlendirme hatasıdır.

5.2. Hesapların Birleştirilmesi

İşletmelerin yaptığı işlemlerle ilgili kayıtları Tek Düzen Hesap Planı çerçevesinde ayrı hesaplarda izlemesi gerekirken, tek bir hesap altında izlemesi veya hesapları birbirine mahsup etmesi sonucu ortaya çıkan hatalardır.

Örneğin; işletmenin A şahsına olan borcu ile A şahsından olan alacağını "120 Alıcılar" ve "320 Satıcılar" hesaplarında ayrı ayrı izlemesi gerekirken tek bir hesapta, "120 Alıcılar" hesabının borç ve alacak tarafını çalıştırarak izlemesi, hesapların birleştirilmesi hatasına örnek olarak gösterilebilir. Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği gereğince bilanço hesapları arasında mahsup yapılamaz. Yine işletmenin, aktifinde kayıtlı bir taşıt için ayırdığı amortismanları taşıt tutarından indirmek suretiyle amortismanları bilançoda göstermemesi bir mahsup hatasıdır.

B. MUHASEBE HİLELERİ

Muhasebe hileleri; işletme kayıt, belge ve hesaplarının belli bir çıkar sağlamak ve başkalarını yanıltmak amacıyla gerçek durumu yansıtmayacak şekilde düzenlenmesi, tahrif edilmesi ve gizlenmesi olarak tanımlanabilir.

Muhasebe hataları kayıtlar üzerinde yapılırken muhasebe hileleri ağırlıklı olarak belgeler üzerinde yapılır. Muhasebe hilelerinin ortaya çıkarılması oldukça güçtür. Çünkü hileler; yapılan işlemleri gizlemek amacıyla bilinçli olarak yapılmaktadırlar. İnsanlar, çeşitli sebeplerle yeni hileler bulmaktadırlar.

Hileler; işletme çalışanları, işletme yöneticileri ve işletme sahipleri tarafından yapılabilir.

İşletme çalışanları, işletme sermayesi ve işletme sahibi zararına hırsızlık, dolandırıcılık ve benzeri sebeplerle mal edinmelerin gizlenmesi amacıyla hilelere başvururlar.

İşletme yöneticileri, kârı yüksek göstermek, fazla ikramiye almak, üçüncü şahıslar zararına kendilerine ve işletmeye çıkar sağlamak amacıyla yaptıkları işlemleri gizlemek suretiyle muhasebe hilesine başvururlar.

İşletme sahipleri ise hak edilmeyen teşviklerden yararlanmak, üçüncü şahıslar zararına çıkar sağlamak ve vergi kaçırma düşüncesi ile hileye başvurmaktadırlar.

Ancak vergi kaçırmak veya hak edilmeyen teşviklerden yararlanmak amacıyla yapılan hileler genellikle işletme çalışanları, yöneticileri ve sahiplerinin ortak çabalarıyla gerçekleştirilir.

Vergi Usul Kanunu'nun 359. maddesinde, defter ve kayıtlarda hesap ve muhasebe hileleri yapanların kaçakçılık cezası ile cezalandırılacağı hüküm altına alınmıştır.

Muhasebe hilelerini yapılaş şekillerine göre aşağıdaki şekilde sınıflandırabiliriz;

1. Bilinçli Hatalar

Daha önceki bölümlerde açıklanan muhasebe hatalarının, belli bir amaca yönelik olarak bilerek yapılması halinde muhasebe hilesinin varlığı kabul edilir. Yani kasti hatalar hiledir. Ancak, kasıt subjektif bir unsurdur ve objektif delillerle ispatlanması zordur.

Herhangi bir hatanın tekrarlanma sıklığı, değer olarak yüksekliği veya işletmenin toplam işlem hacmi içindeki oransal büyüklüğü genellikle o işlemlerin kasten yapıldığını gösterir.

Örneğin; yıllık cirosu 100 milyar TL olan bir işletmenin 10 milyar TL'lik bir satış faturasını kayıtlarına yansıtması durumunda, bu tutarın yıllık ciro içindeki oranının büyük olması ve değer olarak yüksek olması nedeniyle bu olay hile olarak değerlendirilebilir.

Örneğin; işletme 20.10.2000 tarihinde 50.000.000.000.-TL'lik mal satışı yapmış, karşılığında 20.03.2001 tarihli bir senet al-

miştir. İşletme 20.10.2000'de şu kaydı yapmıştır. (KDV ihmal edilmiştir.)

20 / 10 / 2000	
121 ALACAK SENETLERİ	50.000.000.000
480 GELECEK YILLARA AİT GELİRLER	50.000.000.000
...../...../.....	

Daha sonra ise şu kayıtları yapmıştır.

31 / 12 / 2000	
480 GELECEK YIL AİT GELİRLER	50.000.000.000
380 GELECEK AYL. AİT GELİRLER	50.000.000.000
...../...../.....	

20 / 03 / 2000	
380 GELECEK AYL. AİT GELİRLER	50.000.000.000
600 YURTİÇİ SATIŞLAR	50.000.000.000
...../...../.....	

Ticari kazançta tahakkuk esası geçerli olduğu için mükellefin bu işleme ilişkin kaydının aşağıdaki şekilde olması gerekirdi.

20 / 10 / 2000	
121 ALACAK SENETLERİ	50.000.000.000
600 YURTİÇİ SATIŞLAR	50.000.000.000
...../...../.....	

Mükellef 2000 takvim yılına ait gelirini bu işlemle 2001 takvim yılına aktarmış ve vergi ziyanına sebebiyet vermiştir. İşlem tutarının yüksek olması sebebiyle bu durumun bir hile olarak değerlendirilmesi gerekir.

2. Kayıt Dışı İşlemler

Bir kısım işlemlerin kasıtlı olarak belgesiz yapılması veya ka-

nuni defter kayıtlarına yansıtılmaması şeklinde gerçekleşen hiledir. Fatura almamak, vermemek veya belgeleri kaydetmemek suretiyle yapılır. Bu tür işlemlerdeki amaç vergi kaçırmaktır.

Belgesiz olarak alınan bir mal belgesiz olarak satılmışsa matrah farkı, satış bedeli ile o malın maliyet bedeli arasındaki farktır. Eğer mal, belgeli alınmış, yasal defterlere kaydedilmiş ancak satışı belgesiz yapılmışsa bu durumda matrah farkı satış bedelinin tamamıdır.

Bu durum, 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 30. maddesinin 4 numaralı bendi uyarınca, defter kayıt ve belgelerin ihticaca salih olmaması nedeniyle bulunan matrah farklarının re'sen tarhiyatını gerektirmektedir.

Örneğin; yıllık cirosu 100 milyar TL olan bir işletmenin 10 milyar TL'lik bir satış faturasını kayıtlarına yansıtılmaması durumunda bu tutarın yıllık ciro içindeki payının yüksek olması ve değer olarak yüksek olması nedeniyle bu olayın kasten yapıldığı ve dolayısı ile hile olarak değerlendirilebileceği açıktır.

3. Zamanından Önce veya Sonra Kayıt

Vergilendirme dönemi; gelir vergisinde geçmiş takvim yılı, kurumlar vergisinde hesap dönemi ve katma değer vergisinde ise faaliyet gösterilen takvim yılının birer veya üçer aylık dönemleridir.

İşlemlerin gerçekleştiği dönemlerde kayıtlara intikal ettirilerek beyan edilmesi esastır. Ancak 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 219. maddesinde;

"Muameleler defterlere zamanında kaydedilir. Şöyle ki:

a) Muamelelerin işin hacmine ve icabına uygun olarak mu-

hasebenin intizam ve vuzuhunu bozmayacak bir zaman zarfında kaydedilmesi şarttır. Bu gibi kayıtların on günden fazla geciktirilmesi caiz' değildir.

- b) Kayıtlarını devamlı olarak muhasebe fişleri, primanota ve bordro gibi yetkili amirlerin imza ve parafını taşıyan mazbut vesikalara dayanarak yürüten müesseselerde, muamelelerin bunlara işlenmesi, deftere işlenmesi hükmündedir. Ancak bu kayıtlar, muamelelerin esas defterlere 45 günden daha geç intikal ettirilmesine cevaz vermez.
- c) Günlük kasa, günlük perakende satış ve hasılat defterleri ile serbest meslek kazanç defterine muameleler günü gününe kaydedilir." hükmü yer almaktadır.

Vergi Usul Kanunu'nun 219. maddesinde belirtilen bu süre mükelleflere iş yoğunluğu gibi nedenlerle tanınan bir süre olup, mükelleflerin dönemler itibariyle matrah ayarlamalarına imkan veren bir süre değildir. Yani işlemler vergiyi doğuran olayın vuku bulduğu vergilendirme döneminde beyan edilmelidir. İşlemlerin oluş zamanı ile kayıt zamanı karıştırılmamalıdır.

Bazen işletmeler bir kısım işlemlerini zamanından önce kayıtlarına yansıtabilmektedirler. Örneğin; işletmenin likidite durumunu iyi göstermek amacı ile bilanço kapandıktan sonra gelecek nakti önceden kaydetmesi gibi.

4. Uydurma (Mevhum) Adlara Hesap Açma

Mevhum adlara hesap açılması, aslında mevcut olmayan olaylar olmuş gibi veya ticari ilişkide bulunulmayan kimselerle ticari ilişkide bulunulmuş gibi aldatma ve yanıltmaya neden olacak kayıtlar yapılmasıdır.

Mevhum adlara hesap açmak sureti ile yapılan hileler şu amaçları taşımaktadır:

- * Vergi kaçırmak,
- * İşletmenin durumunu olduğundan iyi veya kötü göstermek,
- * İşletme yöneticilerinin, ortaklarının ve personelinin yaptıkları yolsuzlukları gizleme istekleri,
- * Belgesiz veya kayıt dışı yapılan işlemleri denkleştirmek, İşletmelerde en çok görülen uydurma işlemler ise şunlardır;
- * Gerçekte olmayan kimselerden mal veya hizmet alınmış gibi belge düzenlenmesi,
- * Yüksek bedelle satılan bir malın faturasının düşük bedel üzerinden başka biri adına düzenlenmesi,
- * İşletmenin ortaklara borçlu gibi gösterilerek ortaklara para aktarılması,
- * Gerçekte olmayan kişiler adına alacak hesapları açılıp daha sonra bu alacakların şüpheli hale geldiğini göstererek karşılık ayrılması,
- * Vergiden muaf esnafa iş yaptırılmış gibi gider pusulası düzenleyerek giderlerin şişirilmesi ,
- * Alım ve satımlarda komisyoncu olmadığı halde komisyoncu varmış gibi komisyon gideri tahakkuk ettirilmesi,

Vergi Usul Kanunu'nun 359/a-1 maddesinde "... gerçek olmayan veya kayda konu işlemlerle ilgisi bulunmayan kişiler adına hesap açanlar..." hükmü ile bu tür işlemlerin kaçakçılık cezası ile cezalandırılacağı belirlenmiştir.

5. Sahte ve Muhteviyatı İtibarı ile Yanıltıcı Belge Kullanılması

Vergileme sistemimizde belge düzenine büyük önem verilmiştir.

Vergi incelemeleri daha çok defter kayıtları ve bunlara ait belgeler üzerinden yapılmaktadır. Bu nedenle, vergi matrahının doğru ve kesin olarak tespitinde sağlıklı bir belge düzeninin önemi çok büyüktür. Mükellefler gerçek kârlarını gizlemek ve maliyetlerini yükseltmek amacıyla sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanmaktadırlar.

Vergi Usul Kanunu'nun (359/b-1) maddesinde "Sahte belge, gerçek bir muamele ve durum olmadığı halde bunlar varmış gibi düzenlenen belgedir." hükmü yer almaktadır.

Yine Vergi Usul Kanunu'nun (359/a-2) maddesinde "Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge, gerçek bir muamele veya duruma dayanmakla birlikte bu muamele veya durumu mahiyet veya miktar itibariyle gerçeğe aykırı şekilde yansıtan belgedir." hükmü ile muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgenin tanımı yapılmıştır.

"Günümüzde en sık rastlanılan sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme fiilleri;

- * Gerçekte olmayan bir mükellef adına belge bastırılması ve düzenlenmesi,

- * Gerçek bir mükellef adına aynı numaralar kullanılarak çok sayıda belge bastırılması ve düzenlenmesi,

- * Gerçek bir mükellef tarafından gerçekte hiç varolmayan bir alışveriş için belge düzenlenmesi,

* Gerçek bir mükellef tarafından gerçekte varolan bir alış-verişin farklı miktar ve tutarlarda gösterildiği belge düzenlenmesi,

* Vergi Usul Kanunu'nun aradığı şekil şartlarına uygun olmayan belge düzenlenmesi, şeklinde sayabiliriz.

Günümüzde düzenlendiği ya da kullanıldığı tespit edilen sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgelerin genellikle faturalar olduğu görülmektedir.^{7"}

Sahte faturalar, genellikle kapalı fatura (peşin ödenmiş) olarak düzenlenmektedir.

Sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanan kişi, gerçekte yapılmamış bir gideri yapmış gibi göstererek vergi matrahını azaltır ve bu belgede gösterilen katma değer vergisini haksız yere indirim konusu yapar. Sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleyen kişi ise bu gelirini beyan etmeyerek vergi ziyaına sebebiyet verir.

Genellikle sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlenmesi aşağıdaki durumlarda ortaya çıkar;

* **Hasılatı gizleme olanağının olmaması durumunda, yüksek bedelli gider ve alış belgelerinin temin edilmesi**

* **Alınmayan mal veya yapılmayan hizmetler için belge temin edilmesi** (Mükelleflerin maliyet ve giderleri yüksek göstererek vergi matrahını gizlemek amacıyla gerçek dışı alış ve gider belgeleri sağlamalarıdır.)

*** Yüksek miktarlı ve düşük bedelli satış belgesi düzenlemek.** Bu durum, daha çok emtia üzerine iş yapan firmalarca ya da daha önce yüksek bedelle sattığı malların çıkışını yaparak emtia dengesini tutturmak amacıyla ya da belgesiz emtia satma olanağı olan firmanın daha önce düşük bedelle çıkış göstererek daha sonra yüksek bedelle belgesiz satış yapmak amacıyla başvuru olan bir yoldur. Örneğin; işletmenin mevcut bulunan 100 adet malından gerçekte 10 adedini 1.000.000.000.-TL'ye satmış iken, faturada 100 adedini 1.000.000.000.-TL'ye satmış gibi göstererek geriye kalan 90 birimi ileri bir tarihte faturasız olarak yüksek bedelle satması.

*** Paravan firmalar kurmak yolu ile gerçek ilişki ve işlemlerin gizlenmesi.** Bu durumda üçüncü kişilerle olan ilişki ve işlemlerde araya gerçek bir faaliyeti olmayan firmaların sokulması yolu ile mal alım-satımı ya da hizmet satışlarında kar, bu firma üzerinde kalmaktadır. Örneğin; A firması, gerçekte C firmasına 130 TL'ye satacağı bir malı önce paravan B firmasına 100 TL fiyatla fatura etmekte, B de C'ye aynı malı 130 TL fiyatla fatura etmektedir. Böylece A firması kayıtlarında çok düşük bir kâr oluşmakta, paravan B firmasında fiktif olarak oluşan kâr ise herhangi bir yolla vergi idaresinin bilgisi dışında bırakılmakta ya da vergi ödeme aşamasında ödenmemektedir.

*** Zirai stopajdan kurtulmak amacıyla fatura temini.** Tarımsal ürün ticareti yapan firmaların gerçekte üreticiden aldığı ancak stopaj hesaplamadığı alışlarının stopajlarını ödememek için sahte fatura kullanmasıdır. Böylece çiftçiden alınan mal tüccardan alınmış gibi gösterilerek zirai ürün bedelleri üzerinden yapılması gereken stopaj kaçırılmakta ayrıca haksız KDV indiriminden faydalanılmaktadır.

* İhraç edilen malların bünyesine giren katma değer vergili girdilerin şişirilmesi. İhraç edilen malların bünyesine giren girdiler dolayısıyla yüklenilen KDV'nin ihracatçı imalatçılara geri ödenmesi gerekmektedir. Bu nedenle imalatçılar, daha fazla KDV iadesi alabilmek için gerçek olmayan alış ve gider belgeleri kullanma yoluna başvurmaktadırlar.⁸

6. Bilanço Maskeleymesi

Belli bir amaca yönelik olarak bilançonun olduğundan farklı düzenlenmesidir.

"Bilanço maskeleymesinin, bilanço hesaplarının düzenli olarak sıralanması, bilançonun açıklığını bozucu hesaplara yer verilmesi nedeniyle meydana geldiği ve daha önce yapılmış bulunan muhasebe hilelerine yönelik bulunduğu, bazı yazarlar tarafından ileri sürülmekte ise de bilanço maskelenmesine; üçüncü şahısları yanıltmaya yönelik ve onların zararını amaçlayan ayrı bir muhasebe hilesi olarak bakılması daha doğru olur."⁹

Bilanço maskeleymesinin amacı; işletmenin ekonomik ve mali yapısı ile karlılık ve likiditesi hakkında, yanlış ve yanıltıcı bilgi vermektir.

Bilanço maskelenmesi, güdülen amaca göre bilançonun güzelleştirilmesi ve bilançonun kötüleştirilmesi şeklinde ortaya çıkar.

a) Bilançonun Güzelleştirilmesi

Bilançonun güzelleştirilmesi, işletmenin mali ve iktisadi durumunun gerçekte olduğundan daha iyi gösterilmesidir.

Bilançonun güzelleştirilmesi ile güdülen belli başlı amaçlar şunlardır;

- * Daha fazla kredi alabilmek,
- * Özellikle çok ortaklı şirketlerde ortakları tatmin etmek için daha fazla kâr dağıtmak,
- * Yeni ortak alma isteği nedeniyle işletmeyi olduğundan daha iyi göstermek,
- * İşletmenin kamuoyundaki imajını güçlendirmek,
- * Borsada şirketin hisse senetlerinin fiyatını arttırmak,
- * Hissedarların eleştirilerini ve şüphelerini azaltmak veya ortadan kaldırmak,
- * Vergi ödeyebilmek.

İşletmenin durumunun olduğundan daha iyi gösterilmesini ve bilançonun güzelleştirilmesini sağlamak amacıyla aşağıda belirtilen yöntemlerden yararlanılmaktadır:

- * Aktif kıymetlerin yüksek değeri, değeri,
- * Amortisman ayrılması,
- * Başkalarına ait malların işletmenin malları gibi gösterilmesi,
- * Giderlerin aktifleştirilmesi ,
- * Bir kısım dönem giderlerinin gelecek dönem gideri olarak gösterilmesi,
- * Gelecek dönem gelirlerinin (örneğin kira geliri) bu dönem geliri olarak gösterilmesi,
- * Şüpheli alacaklara karşılık ayrılması,
- * Bir takım giderlerin yasal defterlere hiç kaydedilmemesi,

- * Satılmayan malların satılmış gibi gösterilmesi.

İnceleme elemanları bilanço güzelleştirme işlemlerinin dönem kazancını olduğundan farklı göstermesi halinde gerekli düzeltmelerin yapılmasını sağlamalıdır. Çünkü vergi incelemesi, ödenmesi gereken verginin doğruluğunu araştırmayı ve sağlamayı amaçlar. Ancak, bilanço maskeleyesine yönelik olarak yapılan her işlem düzeltme yapılmasını gerektirmeyebilir. Zira, vergi hukukunda mükelleflere bazı konularda seçimlik haklar tanınmıştır (amortisman ve karşılık ayırmada olduğu gibi). İnceleme elemanı, mükellefin seçimine bırakılmamış olan ve dönem sonucunu değiştiren maskeleye işlemlerini düzeltmelidir.

Örneğin; 500 Milyon TL amortisman ayırma hakkı olduğu halde, karlı görünmek için amortisman ayırmayan bir işletmenin incelenmesi sırasında inceleme elemanı işletme yerine geçerek amortisman ayırma yoluna gidemezken işletmenin cari dönemine ait kira giderinin aktifleştirilerek "280 Gelecek Yıllara Ait Giderler" hesabında izlenmesi durumunda bunun düzeltilmesi gerekir.

b) Bilançonun Kötüleştirilmesi

İşletmenin mali ve iktisadi durumunun gerçekte olduğundan daha kötü gösterilmesidir.

Bilançonun kötüleştirilmesi ile güdülen amaçlar ise şunlardır:

- * Vergi ödenmemesini veya noksan ödenmesini sağlamak
- * Kar dağıtılmaması veya daha az kâr dağıtımının sağlanması
- * Hisselerin borsa değerinin düşürülerek spekülasyon yapılması

SI

* Ayrılmak isteyen ortaklardan veya ölen ortakların mirasçılarından ortaklık paylarının ucuza alınması

* İşletmenin alacaklıları ile daha avantajlı anlaşmalar yapmak (konkordato anlaşması gibi).

Bilançonun kötüleştirilmesi, güzelleştirmede yapılan işlemlerin tersinin yapılması ile sağlanır. Yine vergi inceleme elemanı, mükellefe seçimlik olarak tanınmış haklar dışında dönem kazancını etkileyen işlemleri düzeltmelidir.

MUHASEBE DENETİMİ

Ekonomik hayatın temelleri insanlık tarihi kadar eskilere dayanmaktadır. Özellikle insanların topluluk halinde yaşamaya başlamaları ile birlikte ekonomik olaylar önem kazanmış, sanayi devrimi ile birlikte de insanlık yaşamını şekillendirmeye başlamıştır. Sanayi devrimi ile birlikte ivme kazanan ekonomik ve teknolojik gelişmeler, işletmelerin niteliklerini değiştirmiş, küçük ölçekli şahıs işletmelerinin yerini büyük organizasyon ve mali güç gerektiren çok ortaklı şirketler almaya başlamıştır.

Ekonominin temel taşı olan işletmelerdeki bu büyük değişim, işletme faaliyeti ve sonuçları ile ilgilenen grupların sayısını artırmış, daha önce sadece işletme sahiplerini ilgilendiren faaliyet sonuçları değişik açılardan çeşitli grupları da ilgilendirmeye başlamıştır. (Şirket ortakları, şirket yöneticileri, çalışanlar, finans kuruluşları, yatırımcılar, devlet vs..)

İşletmelerin iktisadi ve mali durumları, faaliyetleri ve faaliyet sonuçlarının çeşitli grupları ilgilendirmesi, işletmelerin bu konularda ilgililere sundukları muhasebe bilgilerinin doğruluğuna ve güvenilirliğine büyük önem kazandırmıştır. Gerek bu grupların hak ve çıkarlarının en iyi şekilde korunması, gerekse işletmenin

sağlıklı ve verimli bir şekilde gelişmesini sağlama kaygısı, sunulmakta olan muhasebe bilgilerinin denetimini bir ihtiyaç olarak ortaya çıkarmıştır.

Denetim, bir örgütün ekonomik faaliyetlerine ve olaylarına ilişkin açıklanan bilgilerin önceden belirlenmiş kriterlere uygunluk derecesini belirlemek ve raporlamak amacıyla bu ekonomik faaliyetlere ve olaylara ilişkin bilgilerle ilgili kanıtların tarafsızca toplanması, değerlendirilmesi ve sonucun bilgi kullanıcılarına raporlanması sürecidir.¹⁰

Genel olarak denetimi iki ana grupta toplamak mümkündür.¹¹

1) Amaç Yönünden Denetim Türleri

- a) Mali Tablolar Denetimi (Finansal Denetim)**
- b) Uygunluk Denetimi**
- c) Faaliyet Denetimi**
- d) İç Denetim**
- e) Bağımsız Denetim**
- f) Vergi Denetimi**

2) Kapsam Ve Yükümlülük Yönünden Denetim Türleri

(a) Yükümlülük Yönünden

- i) Zorunlu Denetim**
- ii) İhtiyari Denetim**

(b) Kapsam Yönünden

- i) Sürekli Denetim**
- ii) Özel Denetim**

Bu çalışmamızda ağırlıklı olarak vergi matrahının doğru olarak tespiti açısından işletmelerin hesap ve kayıtlarının denetimi üzerinde duracağız.

C. MUHASEBE HATA VE HİLELERİNİN TESPİT YÖNTEMLERİ (DENETİM TEKNİKLERİ)

Muhasebe hata ve hilelerinin ortaya çıkarılması dikkatli ve sistemli bir çalışmayı gerektirir.

Denetimdeki temel amaç gerçek durumun tespiti ve olması gereken ile farklılıklarını sistematik bir şekilde ortaya koymak ve olumsuz noktaları eleştiri konusu yapmaktır. Ancak, mevcut durumu ortaya koymak kolay değildir. Zira, işletme faaliyetlerine ilişkin yüzlerce hatta binlerce işlem ve belgenin birkaç adımda kontrol altında tutulması mümkün olmadığı gibi zaman, kaynak ve işgücü bakımından tüm bu işlemlerin teker teker yeniden ele alınarak incelenmesi mümkün değildir. Bu itibarla denetçi, denetim süreci boyunca zaman, işgücü ve kaynak israfını önleyecek denetim tekniklerini uygulamak zorundadır.

"Denetim teknikleri kavramı; denetlenen işletmenin iş ve işlemlerinin denetiminin amacına bağlı olarak önceden belirlenen kıstaslara, kural ve ilkelere, standartlara veya yasal düzenleme vb. hususlara uygun olup olmadığının, gerçek durumu yansıtıp yansıtmadığının, güvenilir olup olmadığının tespiti amacıyla denetim faaliyetlerinin etkin, hatasız şekilde uygulanmasını ve denetim sonuçlarına en kısa şekilde ulaşılmasını sağlamak amacıyla uygulanan sayım ve envanter, belge incelemesi, bilgi toplama, gözlem, doğrulama, karşılaştırma, puantaj, analitik inceleme gibi işlemler şeklinde tanımlanabilir."¹²

Belli başlı denetim teknikleri şunlardır;

1. Gözlem
2. Ön İnceleme
3. Bilgi Toplama ve Soruşturma

4. Fiziki Sayım ve Envanter
5. Karşılaştırma ve Puantaj
6. Araştırma ve Doğrulama
7. Yeniden Hesaplama ve Aritmetik İnceleme
8. İşleme Dayalı İnceleme
9. Gösterge İncelemesi
10. Analitik İnceleme
11. Randıman

1) GÖZLEM

Gözlem, denetçinin işletme faaliyetlerine tanıklığıdır. Gözlem her zaman kesin ve güvenilir deliller sunmamakla birlikte denetçiye işletme faaliyetleri, işletme organizasyonu ve işletme personeli hakkında ön bilgi vermesi bakımından önemlidir. Hatta bazı durumlarda kuvvetli denetim delilleri de sağlayabilir.

Gözlem tekniğinin daha sağlıklı sonuçlar vermesi için denetçinin işletmenin faaliyet kolu hakkında yeterli bilgiye sahip olması gerekir. Yine gözlem aşamasında denetçi, hangi sorumluluk ve yetkilerin kime verildiğini bilmelidir. Bir işletmede sorumluluğun birden fazla kişiye verilmesi hata ve hile riskini en aza indirir.

Örneğin; bir ticari işletmede malların teslim alınması, satış ve tahsilattan bir kişinin sorumlu olması durumunda kayıtlar üzerinde hile yapılması riski daha fazladır. Zira bu hilenin önlenmesi ve ortaya çıkarılmasını sağlayacak etkin bir sistem kurulmamıştır. Yine iş yoğunluğu fazla olan işletmelerde ayrı bir muhasebe departmanının olmaması veya muhasebenin bilgisayar ortamında tutulmaması hata ve hile yapılması olasılığını daha da artıracaktır.

2) ÖN İNCELEME

Ön inceleme tekniği mali tablolarda yer alan hesaplardan hareketle hangi hesaplarda tutarsızlık olabileceği, hangi iş ve işlemler üzerinde yahut hangi hesap kalemleri üzerinde daha detaylı araştırma ve inceleme yapılması gerektiğinin denetçi tarafından tespit edilmesidir. Yani incelemenin hangi hesaplar üzerinde yoğunlaştırılması gerektiğini belirlemeye yönelik bir tekniktir.

Bu konuda şu örnekleri verebiliriz;

Aktifine kayıtlı sadece bir adet taşıtı bulunan bir işletmenin "770 Genel Yönetim Giderleri" hesabı altında yüksek tutarda akaryakıt giderinin muhasebeleştirilmiş olması halinde bu hesabın detayları araştırılmalıdır.

İşletmenin alacak ve borç hesaplarında işin büyüklüğü ve mahiyeti ile uyuşmayan bariz tutarsızlık bulunması, bu kalemlerin daha detaylı incelenmesi hakkında denetçiye bilgi verecektir.

Ön inceleme tekniği ile denetçi, denetimin hangi noktalar üzerinde yoğunlaştırılması gerektiği, özellikle hangi hesaplara yönelik olarak daha detaylı inceleme yapılması gerektiği konusunda bilgi sahibi olacağından daha etkili plan ve programlar yapabilecek, işgücü, zaman ve kaynaklar israf edilmemiş olacaktır.

3) BİLGİ TOPLAMA VE SORUŞTURMA

Muhasebeye yansıyan işlemler net ve açık bir şekilde muhasebe kayıtlarında yer almayabilir. Bu durumda denetçinin ilgili kişilerden bilgi alması zorunlu hale gelebilir. Denetçi bu tekniği

denetim sürecinde gereksiz bir şekilde kullanmamalı, kendi çabası ile ortaya çıkarabileceği bilgileri ilgililerden isteme yoluna gitmemelidir. Denetçi, ayrıca önemli gördüğü hususlar hakkındaki bilgiyi şifahi olarak değil yazılı olarak alma yoluna gitmelidir.

4) FİZİKİ SAYIM VE ENVANTER

İşletmelerin aktiflerinde yer alan varlıkların fiziki miktarlarının doğrulanmasında en güvenilir denetim tekniği fiziki sayım tekniğidir. Fiziki sayım ve envanter incelemesi; kayıtlarda görülen varlıkların işletmede mevcut olup olmadıklarının, mevcut olan varlıkların kayıtlarda yer alıp almadıklarının, değerlerinin kanunlarda belirtilen değerlendirme ölçülerine göre belirlenip belirlenmediğinin, bu varlıkların işletmeye ait olup olmadıklarının tespitine ve kayıtlarda görülen alacak ve borçların hukuki belgelerle doğrulanmasına yönelik olarak yapılacak incelemeleri ifade eder.

Envanter, Vergi Usul Kanunu'nun 186. maddesinde;

"Envanter çıkarmak, bilanço günündeki mevcutları, alacakları ve borçları saymak, ölçmek, tartmak ve değerlemek suretiyle kesin bir şekilde ve müfredatlı olarak tespit etmektir.

Şu kadar ki, ticari teamüle göre tartılması, sayılması ve ölçülmesi mutlak olmayan malların değerleri tahminen tespit olunur.

Mevcutlar, alacaklar ve borçlar, işletmeye dahil iktisadi kıymetleri ifade eder." şeklinde tanımlanmıştır.

Envanter çalışması, iki grupta ele alınabilir.

* Fiili Envanter

* Kaydi Envanter

Fiili envanter belirli bir anda işletmede mevcut fiziki varlıkların, borç ve alacakların tespitine yönelik olarak yapılan envanter çalışmasıdır.

Kaydi envanter ise belirli bir tarihte, o tarihe kadar gerçekleştirilen işlemler neticesi kayıtlarda görülen varlıkları, borç ve alacakları tespitiye yönelik işlemleri ifade etmektedir.

Vergi Usul Kanunu'nun 186. maddesinde belirtilen envanter işlemi bilanço gününde yapılması gereken fiili envantere ilişkindir.

Gerek fiili envanter ve gerek kaydi envanter esnasında yapılan değerlemeye ilişkin çalışmalarda Vergi Usul Kanunu'nun değerlemeye ilişkin 258-330. maddeleri hükümlerinin uygulanması zorunludur.

İşletmenin varlıkları, alacakları ve borçlarının nicelik ve niteliklerine uygun olarak bilançoda yer alıp almadığı, değerlerinin kanunlarda yer alan değerleme ölçülerine göre belirlenip belirlenmediği, varlıkların, alacakların ve borçların miktar, tutar ve değerlerinde meydana gelen artış ve azalışların kayıtlarda gösterilip gösterilmediğinin araştırılması ve bilançolarda yer alan varlıkların, alacakların ve borçların miktar ve değer olarak doğrulanması denetim sırasında fiziki sayım ve envanter incelemesi tekniğinin kullanılması ile sağlanabilir.

5) KARŞILAŞTIRMA VE PUANTAJ

Vergi incelemesi açısından karşılaştırma, ödenmesi gereken verginin doğruluğunun tespit edilmesi ve doğruluğunun sağlanması için, mükellefin beyanları ile defter-belge kayıtlarının ve edinilen diğer bilgilerin birbirleri ile karşılaştırılmasını ifade eder.

Karşılaştırma şu şekillerde yapılabilir:

a) Belge ve kayıt karşılaştırılması

Belge ve kayıt karşılaştırılması, muhasebe kayıtlarının dayandığı belgelerin kayıtlarla karşılaştırılarak kayıtların uygun belgelere dayanıp dayanmadığı ve belgelerin anlamlarına uygun olarak muhasebeleştirilip muhasebeleştirilmediğinin araştırılmasını içerir.

b) Belgelerin karşılaştırılması

İşletmenin birbiri ile ilgisi olan belgelerinin karşılaştırılarak birbirlerine uygunluğunun test edilmesidir. Örneğin; işletmenin düzenlediği sevk irsaliyesindeki miktar ve tutar ile faturadaki miktar ve tutarın karşılaştırılması.

c) Defter kayıtlarının karşılaştırılması

İşletmenin yasal defterleri arasındaki aktarmalarda yanlış hesaba yanlış tutarda kayıt yapılıp yapılmadığının tespit edilmesine yönelik karşılaştırmadır.

d) Beyannamelerin defter kayıtları ile karşılaştırılması

Beyan edilen tutarlar ile defter kayıtları ve mali tablolardaki tutarların karşılaştırılmasıdır.

e) Beyannamelerin karşılaştırılması

İşletmelerin farklı vergilerden dolayı vermiş oldukları beyannamelerin birbirleri ile karşılaştırılmasıdır. Örneğin; gelir vergisi beyannamesi ile aynı dönemde verilen katma değer vergisi beyannamelerinde bildirilen hasılatın karşılaştırılması.

Yine işletmenin beyan ettiği matrahın diğer dönemlerdeki matrahları ile karşılaştırılarak önemli ölçüde matrah farklarının nedeni araştırılabilir.

Puantaj ise defter veya vesika üzerinden incelenen ve birbirleri ile karşılaştırılan rakamların belli şekillerle işaretlenmesini ifade eder. Puantaj hem incelemenin düzgün bir şekilde yürütülmesini sağlar hem de işaretlenen kayıtların incelemeden geçirildiğinin gösterilmesi açısından önemlidir.

6) ARAŞTIRMA VE DOĞRULAMA

Araştırma ve doğrulama tekniği, işletmenin muhasebe kayıtları ve belgelerinin gerçek durumu yansıtıp yansıtmadığının, işletme ile ilişkisi olan üçüncü kişiler nezdinde araştırılıp doğrulanmasına yönelik bir tekniktir.

Araştırma ve doğrulama tekniği iki açıdan ele alınabilir.

a) Bilgi İsteme:

Denetçinin, yaptığı inceleme ile ilgili olarak işletme dışındaki üçüncü kişilerden delil toplamasıdır. Bilgi istemeye örnek olarak şunlar verilebilir:

- * Bazı mal, servet ve kıymetlerin değeri hakkında takdir komisyonundan bilgi isteme,
- * Bankalardan bilgi isteme,
- * Alıcılardan bilgi isteme,
- * Ticaret ve sanayi odalarından bilgi isteme,
- * Gümrük idarelerinden bilgi isteme,
- * Matbaalardan bilgi isteme,
- * Gerek görülen diğer kişi ve kurumlardan bilgi isteme,

Bilgi, yazı ile istenmeli veya tutanakla kayıt altına alınmalıdır.

b) Karşıt İnceleme:

İncelenen işletmenin defter, kayıt ve belgeleri ile iş ilişkisinde bulunulan diğer işletmenin defter, kayıt ve belgeleri arasında uyum olup olmadığının araştırılmasına denir.

Karşıt inceleme yapılacak işletme aynı şehirde ise ya işyerine gidilerek yada defterler daireye getirilerek karşıt inceleme yapılır. Başka şehirde bulunan işletmeler nezdinde karşıt inceleme yapılması ise karşıt inceleme yapılacak işletmenin bulunduğu ildeki ilgili birimden istenir. Karşıt inceleme yazısında istenilen hususların açık ve ayrıntılı olarak belirtilmesi gerekir.

Karşıt incelemelerin en sık kullanıldığı alan, maliyet ve gider unsurlarını tevsik için kullanılan belgelerin sahte ve muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge olup olmadıklarının araştırılmasıdır.

7) YENİDEN HESAPLAMA VE ARİTMETİK İNCELEME

Aritmetik inceleme, mükelleflerin defter ve belgelerindeki toplama, çıkarma, çarpma, bölme ve aktarma işlemlerinin doğru yapılıp yapılmadığının kontrolü iken yeniden hesaplama, bu dört işleme esas teşkil eden rakamların doğruluğun test edilerek hesaplamaların yeniden gözden geçirilmesidir.

Örneğin; işletme aktifine kayıtlı olan 100 Milyar TL'lik bina için aşağıdaki amortismanı hesaplamış olsun;

$$100 \text{ Milyar} \times 0.20 = 20 \text{ Milyar}$$

Mükellefin yapmış olduğu bu hesaplama aritmetik işlem açısından doğrudur ancak Maliye Bakanlığı, binalar için amortisman oranını %2 olarak belirlemiştir. Dolayısıyla mükellefin ayırması gereken amortisman;

$$100 \text{ Milyar} \times 0.02 = 2 \text{ Milyar olması gerekirdi.}$$

Denetim sırasında yeniden hesaplama ve aritmetik inceleme tekniği ile tetkik edilebilecek hususlardan bazılarını şöyle sıralayabiliriz.

- * Toplama, çıkarma, çarpma, bölme gibi matematiksel işlemlerin doğruluğu,

- * Aktarmaların doğruluğu (yevmiye defterinden büyük deftere vs.),

- * Amortisman, yeniden değlerleme vs. gibi hesaplamaların doğruluğu,

- * Envanter işlemlerinin doğruluğu,

- * Ücret hesaplamalarının doğruluğu,

- * Yatırım indirimi hesaplamalarının doğruluğu,

- * Vergi ile ilgili hesapların doğruluğu,

- * Maliyet muhasebesi tutan işletmelerde yük dağıtım ve maliyet hesaplamalarının yükleme ve dağıtım tablolarına uygun yapıp yapılmadığının doğruluğu,

Muhasebe denetiminde yeniden hesaplama ve aritmetik inceleme tekniğinin kullanılması sıkıcı olabilir. Hesaplamalar sırasında hesap makinesi ve bilgisayar kullanılsa bile bu denetim tekniği sıkıcı ve bıktırıcıdır. Ancak muhasebe bilgilerine güven sağlamak bakımından da bu tekniğin kullanılması zorunluluğu vardır. Denetimde muhasebe kayıtlarına güven duyuluncaya kadar yeniden hesaplama ve aritmetik incelemelere devam edilir.

8) İŞLEME DAYALI İNCELEME

İşleme dayalı inceleme, belirli bir olayın yahut belge veya iş-

lemin daha detaylı bir şekilde ele alınarak incelenmesi tekniğidir.

İnceleme süreci boyunca tüm işlemlerin detaylı bir şekilde ele alınması mümkün olmayacağı gibi gerekli de değildir. Zira bir işletmedeki bütün işlemlerin gerçek dışı olacağı gibi bir yaklaşım doğru olmaz. Bu nedenle denetçi ön inceleme tekniği ile tespit ettiği tutarsızlıkları daha detaylı bir şekilde incelemelidir.

Örneğin; bir üretim işletmesinin devamlı olarak üretim maliyetlerinin yüksekliğinden dolayı zarar etmesi olağan bir durum değildir. Bu tür olaylar kısa vadeye mahsustur. Zira bu durum uzun vadede işletmenin iflası sonucunu doğuracaktır. Bu durumda denetçi, girdi maliyetlerinin fiktif olarak şişirilebileceğinden hareketle hammadde alınan işletmeler nezdinde karşıt incelemeler yaparak olayın gerçek mahiyetini araştırabilecektir. Veya işletmenin, esas faaliyetinden kar elde etmiş olmasına rağmen, faiz giderleri ve diğer olağandışı gider ve zararlarının yüksekliği dolayısıyla zarar etmiş veya karının aşırı derecede düşmüş olması durumunda da denetim elemanı incelemesini bu işlemler üzerine yoğunlaştırmalıdır.

9) GÖSTERGE İNCELEMESİ

Bu teknikte birbirleri arasında uygunluk bulunması gereken hesaplar arasında bu uygunluğun olup olmadığı araştırılır.

Denetçi denetlenen işletme ve olayın özelliklerini göz önünde bulundurarak öncelikle hangi hesaplar arasında uygunluk olması gerektiğini araştırmalıdır. Burada denetçinin bilgi, deneyim ve sezgileri önemlidir.

Bununla beraber, genellikle şu hesaplar arasında uygunluk araştırılabilir.

* Maddi duran varlıklar ile amortisman ve yeniden değerlendirme hesapları,

* Kredili alışlar ile ticari borçlar,

* Kredili satışlar ile ticari alacaklar,

* Satışlar ile satışlar üzerinden alınan vergiler,

* Satışlar ile faaliyet giderleri

* Dönem içi satışlar = Dönem başı mal mevcudu + Dönem içi alışlar + Satıştan iadeler -Dönem sonu mal mevcudu -Alıştan iadeler

Muhasebe verileri arasında ilişki ve bağlantı kurulması ve denetim çalışmalarının elde edilen göstergelere göre yönlendirilmesi denetimin etkinliğini artıracaktır.

10) ANALİTİK İNCELEME

Analitik incelemede denetime konu işlem, belge ve tutarların herhangi bir belge yahut kayıtlı tutar ile mukayesesinden ziyade denetçinin hesaplayacağı rakamlar ve uygulayacağı yöntemlerle doğru olup olmadığı, tutarsızlık bulunup bulunmadığı tespit edilmeye çalışılır.

Analitik incelemede mali tablolar analizinde kullanılan trend analizi, yüzde analizi gibi tekniklerle randıman hesaplamaları gibi yöntemlerden yararlanılır.

Elde edilen sonuçlar sektör ortalamalarıyla ve işletmenin önceki dönem sonuçları ile karşılaştırılarak yorumlanır. Bu teknik ile işletmenin verimliliği, üretimi, tüketimi, kapasite kullanımı, hesaplar ve bir bütün olarak mali tablolar arasındaki tutarsızlıklar tespit edilmeye çalışılır.

11) RANDIMAN

Randıman, üretim işletmelerinde gerçek üretim miktarını kavramaya yönelik bir tekniktir. Bunun için üretimde kullanılan hammadde ve yardımcı malzemeler, enerji sarfiyatı, incelenen firmanın üretim teknolojisi, fire oranları bu inceleme tekniği için birer veri olarak karşımıza çıkmaktadır.

Üretime sevk edilen hammadde ve yardımcı malzeme hakkında imalat defteri yardımıyla veya kaydi envanter - fiili envanter yapılarak bilgi sağlanabilir. Üretim teknolojisi ve fire oranlarına ilişkin bilgiler ise incelenen firmadan, sanayi ve ticaret odalarından ve üniversitelerden temin edilebilir.

Denetim elemanı, tespit ettiği bu bilgiler çerçevesinde imal edilmesi gereken mamul miktarını hesaplar ve bulduğu bu miktarı mükellefin defter ve kayıtlarında yer alan mamul miktarı ile karşılaştırır. Bu karşılaştırmada mamul malın dönem başı ve dönem sonu stok miktarı da göz önünde bulundurulur ve aşağıdaki denklik araştırılır.

Dönem başı stok + İmalat + Satış iadesi = Satışlar + Dönem sonu stok

Bu denkliğin sağ tarafının fazla çıkması mümkün değildir. Çünkü üretilmeyen malın satılması söz konusu olamaz. Denkliğin sol tarafının fazla çıkması, imal edilen bir kısım mamulün belgesiz olarak satıldığı anlamına gelir.

Randıman farkı olarak tespit edilen mamul miktarı, ortalama satış fiyatı ile çarpılarak gizlenen satış hasılatı tespit edilir ve genellikle tamamı matrah farkını oluşturur.

III. BÖLÜM

HESAPLARIN DENETİMİ

Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği ile Tekdüzen Hesap Planı çerçevesindeki hesapların niteliği ve işleyişi belirtilmiştir. Bu bölümde, işletmelerin hesap ve kayıtlarının söz konusu tebliğde belirtilen esaslara ve vergi kanunlarına uygunluğunun denetimi üzerinde durulacaktır.

1 DÖNEN VARLIKLAR

10 HAZIR DEĞERLER

100 KASA

Bu hesap, işletmenin elinde bulunan ulusal ve yabancı paraların TL karşılığının izlenmesi için kullanılır. Tahsil olunan para tutarları borç, ödemeler ve bankaya yatırılan para tutarları alacak kaydedilir. Bu hesap daima borç bakiyesi verir veya "0" (sıfır) bakiye verir, hiçbir şekilde alacak bakiyesi vermez.

Bu Hesabın Denetiminde Dikkat Edilecek Hususlar:

* Yerli paralar Vergi Usul Kanunu'nun 284. maddesine göre itibari değerle değerlendirilmelidir.

* Vergi Usul Kanunu'nun 280. maddesine göre yabancı paralar borsa rayicine ile değerlendirilmelidir. Ancak ülkemizde henüz yasal para borsası olmaması nedeniyle değerlemede Maliye Bakanlığınca tespit ve ilan olunan kurlar esas alınmalıdır. Maliye Bakanlığı her yıl 31/12/.... tarihi itibarıyla bu kurları yayımladığı için hesap dönemi içinde değerlendirme söz konusu olduğunda Merkez Bankasının efektif alış kurları esas alınmalıdır. (VUK Genel Tebliği 292). Aradaki fark olumlu ise kambiyo karları he-

sabına alacak, olumsuz ise kambiyo zararları hesabına borç yazılmalıdır.

* Kasa hesabında meydana gelen noksanların nedeni araştırılmalıdır. Noksanlığın nedeni bulunamazsa "689 Diğer Olağandışı Gider Ve Zararlar" hesabına zarar yazılmalıdır. Ancak bu zarar kanunen kabul edilmeyen gider olduğu için dönem sonunda vergi matrahına ilave edilmesi zorunludur.

* Sebebi bulunamayan kasa fazlalarının, karın olumlu bir unsuru olarak "679 Diğer Olağandışı Gelir Ve Karlar" hesabına intikali gerekmektedir.

* Kasada işletmenin günlük ihtiyacının çok üzerinde nakit bulunması ve bu durumun süreklilik arzemesi halinde Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 17. maddesi hükmüne göre örtülü kazanç olarak değerlendirilip değerlendirilmeyeceği hususu araştırılmalıdır.

101 ALINAN ÇEKLER

Bu hesap gerçek ve tüzel kişiler tarafından işletmeye verilmiş olup henüz tahsil için bankaya verilmemiş veya ciro edilmemiş olan çeklerin izlenmesini sağlar. Alınan çekler üzerinde yazılı değerleri ile borç, bankadan tahsil veya ciro edildiğinde alacak kaydedilir. Yabancı para üzerinden düzenlenen çekler de TL tutarları üzerinden bu hesapta izlenir.

4 Seri No.lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'nde ileri tarihli çeklerin özün önceliği ilkesi gereği alacak veya borç senetleri hesabında izlenmesi, dolayısıyla reeskonta tabi tutulması gerektiği açıklanmıştır. Ancak, Maliye Bakanlığı bu çekler için hesaplanan reeskontların mali karın tespitinde kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınacağı yolunda idari görüş bildirmiştir.¹³

İleri tarihli çekin tahsilinin şüpheli hale gelmesi halinde bu çeklere alacak senetleri gibi karşılık ayrılabilir.

Bu Hesabın Denetiminde Dikkat Edilecek Hususlar:

* Alınan çekler TL üzerinden düzenlenmişlerse itibari değerleri üzerinden değerlendirilmelidir. (VUK 266)

* Yabancı para üzerinden düzenlenen çekler dönem sonunda Maliye Bakanlığınca tespit edilen kur üzerinden değerlendirilir. (VUK 280)

* İleri tarihli çekler için ayrılan reeskontun kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınması gerekmektedir.

* İleri tarihli çeklere karşılık ayrılması halinde VUK'un 323. maddesi hükümlerine uyulup uyulmadığı araştırılmalıdır.

* Çekin elde kaldığı sürede ortaya çıkan kur farklarının kam-biyo karı veya zararı hesabına kaydedilmesi gerekmektedir.

102 BANKALAR

Bu hesap işletme tarafından yurtiçi ve yurtdışı banka ve benzeri finans kurumlarına yatırılan ve bu kurumlardan çekilen paraların izlendiği hesaptır. Bankalara para olarak veya hesaben yatırılan değerler borç, çekilen tutarlar ile üçüncü kişilerce tahsil edildiği anlaşılan çek ve ödeme emirleri alacak kaydedilir.

Bu hesap, denetçiye özellikle kayıt dışı mal alış ve satışlarının tespitinde yardımcı olabilecek bir hesaptır. Bankadan alınan hesap özetleri ile işletmenin kayıtları karşılaştırılarak kayıt dışı bırakılan alış ve satışlar konusunda ipuçları elde edilecektir.

Bu Hesabın Denetiminde Dikkat Edilecek Hususlar:

* Bu hesapta izlenen TL cinsinden olan mevduat mukayyet (kayıtlı) değeri ile değerlendirilir (VUK 281)

* Bu hesaptaki yabancı paralı mevduatlar dönem sonunda Maliye Bakanlığının belirlediği kur üzerinden değerlendirilir.(VUK 280)

* Bankalarda açılan döviz tevdiat hesaplarındaki oluşan kur farkları kambiyo kar veya zararı hesabına kaydedilmelidir.

* Bankalarca tahakkuk ettirilen faiz geliri ve komisyon giderlerinin ilgili hesaplara doğru olarak aktarılıp aktarılmadığı kontrol edilmelidir.

103 VERİLEN ÇEKLER VE ÖDEME EMİRLERİ (-)

Bu hesap; işletmenin üçüncü kişilere bankalardan çekle veya ödeme emri ile yapacağı ödemelerin izlenilmesinde kullanılır. Çek ve ödeme emri verildiğinde hesaba alacak; çek ve ödeme emirlerinin bankadan tahsil edildiği anlaşıldığında bu hesaba borç, bankalar hesabına alacak yazılır.

Verilen çeklerin envanteri ve değerlemesi, alınan çekler gibi yapılır. Ancak burada dikkat edilecek husus; verilen çekler için hesaplanan reeskontların, mali karın tespitinde vergiye tabi gelir olarak kabul edilemeyeceğidir.

108 DİĞER HAZIR DEĞERLER

Bu hesap, nitelikleri itibari ile hazır değer sayılan pullar, vadesi gelmiş kuponlar, tahsil edilecek banka ve posta havaaleleri (yoldaki paralar) gibi değerleri kapsar.

Bu değerler elde edildiğinde hesabın borcuna, elden çıkarıldığında da hesabın alacağına kaydedilir.

Bu Hesabın Denetiminde Dikkat Edilecek Hususlar:

* Diğer hazır değerler itibari veya mukayyet değer ile değerlendirilir.

* Yabancı para üzerinden olan diğer hazır değerler dönem sonunda Maliye Bakanlığı'nın belirlediği kur üzerinden değerlendirir (VUK 280).

* Mükellefler satın aldıkları pulları "108 Diğer Hazır Değerler" hesabına kaydedip, kullandıkça gider hesaplarına atmalıdırlar. Ancak pullar alındığında direkt gider olarak kaydedilmişse, dönem sonunda bu pulların tamamının kullanılıp kullanılmadığı araştırılmalı, kullanılmayanlar giderlerden çıkartılarak bu hesaba alınmalıdır.

* Vadesi gelmemiş kuponlarda bir faiz oranı varsa değerlendirme gününde sahip olunacak değer esas alınır. Hesaplanan faiz "181 Gelecek Aylara Ait Gelirler" hesabına borç, "642 Faiz Gelirleri" hesabına alacak yazılır.

11 - MENKUL KIYMETLER

Bu grup, faiz geliri veya kar payı sağlanarak veya fiyat değişimlerinden yararlanarak karlar elde etmek amacıyla geçici bir süre elde tutulmak üzere alınan hisse senedi, tahvil, hazine bonosu, finansman bonosu, yatırım fonu katılma belgesi, kar zarar ortaklığı belgesi, gelir ortaklığı senedi gibi menkul kıymetler ile bunlara ait değer azalma karşılıklarının izlenmesi amacıyla kullanılır.

Bu grup, aşağıdaki hesaplardan oluşur;

110 HİSSE SENETLERİ

111 ÖZEL KESİM TAHVİL SENET VE BONOLARI

112 KAMU KESİMİ TAHVİL SENET VE BONOLARI

118 DİĞER MENKUL KIYMETLER

119 MENKUL KIYMETLER DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI (-)

Menkul kıymetler edinildiğinde alış bedeli üzerinden yukarıdaki hesaplara borç, elden çıkartıldığında ise aynı değerle alacak kaydedilir.

Menkul kıymetlerin satın alma giderleri, "65 Diğer Faaliyetlerden Olağan Gider Ve Zararlar" grubundaki "653 Komisyon Giderleri" hesabında izlenir. Menkul kıymetlerin satışından doğan zararlar "65 Diğer Faaliyetlerden Olağan Gider Ve Zararlar" grubundaki "655 Menkul Kıymet Satış Zararı" hesabında, karlar ise "64 Diğer Faaliyetlerden Olağan Gelir Ve Karlar" grubundaki "645 Menkul Kıymet Satış Karı" hesabında izlenir.

Menkul kıymetlerin değerlemesinde farklı düzenlemeler mevcut olup, biz bu konuda Vergi Usul Kanununda yer alan değerlendirme hükümlerini açıklayacağız.

Vergi Usul Kanunu'na göre menkul kıymetlerin değerlemesi:

VUK' un 4369 sayılı Kanunla değiştirilen 279. maddesine göre menkul kıymetlerin envanterde değerlemesinde hisse senetleri için farklı bir uygulama söz konusudur. Buna göre;

* Hisse senetleri ile fon portföyünün % 51'i Türkiye'de kurulmuş bulunan şirketlerin hisse senetlerinden oluşan yatırım fonu katılma belgeleri borsada işlem görsün veya görmesin alış bedeli ile değerlendirilir.

* Hisse senetleri ve hisse senetleri ağırlıklı yatırım fonu katılma belgeleri dışında kalan menkul kıymetlerin tümü borsa rayici ile değerlendirilir. (Ancak bu kıymetlerden Türkiyede borsa rayici bulunanlar borsa rayici ile değerlendirilecektir.¹⁴)

* Borsa rayici bulunmayan veya borsa rayicinin muvazaalı bir şekilde olduğu anlaşılan menkul kıymetlerde değerlemeye esas bedel, menkul kıymetin alış bedeline, vadesinde elde edilecek gelirin (kur farkları dahil), iktisap tarihinden değerlendirme gününe kadar geçen süreye isabet eden kısmın eklenmesi suretiyle hesaplanır.

* Borsa rayici bulunmayan, getirisi ibraz edenin kar ve zararına bağlı olarak doğan veya değerlendirme günü itibariyle hesaplanması mümkün olmayan menkul kıymetler alış bedeliyle değerlendirilir.¹⁵

Buna göre, borsa rayici ile değerlendirilecek menkul kıymetlerden bazıları şunlardır;

- * Hazine bonusu
- * Devlet tahvilleri
- * Tahviller
- * Diğer menkul kıymetler
- * Finansman bonoları
- * Banka bonoları ve banka garantili bonolar
- * Varlığa dayalı menkul kıymetler
- * Gelir ortaklığı senetleri vs.

Ancak ülkemizde devlet tahvili ve hazine bonusu dışındaki menkul kıymetlerin borsa rayici olmaması nedeniyle bu kıymetlerin alış bedeline, vadesinde elde edilecek gelirin iktisap tarihinden değerlendirme gününe kadar geçen süreye isabet eden kısmının eklenmesi suretiyle değeri hesaplanacaktır.

110 HİSSE SENETLERİ

Geçici olarak elde tutulan hisse senetleri bu hesapta izlenir. İşletmelerin uzun süreli ortak olmak amacıyla edindiği hisse se-

netleri bu hesaba alınmaz, bu tür hisse senetleri ortaklık oranına göre "240 Bağlı Menkul Kıymetler", "242 İştirakler" veya "245 Bağlı Ortaklıklar" hesabına alınır.

Hisse senetleri edinildiğinde alış bedeli üzerinden bu hesaba borç, elden çıkarıldığında ise aynı bedelle alacak kaydedilir.

Hisse senetleri ile birlikte tahsil edilebilir duruma gelmiş kuponların da alınması durumunda kuponlar, bu kuponlar karşılığında tahsil edilecek kar payı üzerinden "108 Diğer Hazır Değerler" hesabına alınır.

Hisse senetlerinin alış bedeli ile değerlendirilmesinden dolayı satın alma giderleri, ödenen komisyonlar ve benzeri giderler "65 Diğer Faaliyetlerden Olan Gider ve Zararlar" grubundaki "653 Komisyon Giderleri" hesabında izlenir. Hisse senetleri satışından doğan zararlar yine 65 nolu gruptaki "655 Menkul Kıymetler Satış Zararı" karlar ise "64 Diğer Faaliyetlerden Olan Gelir ve Karlar" grubundaki "645 Menkul Kıymet Satış Karı" hesabında izlenir.

* Hisse senetlerinin envanteri portföydeki senetler sayılarak yapılır.

* Teminata verilen senetlerin kontrolü yapılır.

Bu Hesabın Denetiminde Dikkat Edilecek Hususlar:

* Hisse senetleri alış değeri ile değerlendirilir. (VUK 279) Ancak muhasebenin genel ilkelerinden ihtiyatlılık ilkesi gereğince hisse senetlerinin alış değerinin piyasa değerinin altına düşmesi nedeniyle değer azalışı için karşılık ayrılabilir. Ancak bu karşılık VUK hükümlerine göre kanunen kabul edilmeyen gider niteliğindedir.

* Hisse senetlerinin piyasa değerinin alış değerini geçmesi

halinde olumlu fark, 648 Borsa Değer Artış Karı hesabına aktarılabilir. Ancak bu kar da VUK'a göre vergiye tabi gelir değildir. Zira hisse senetleri alış bedeli ile değerlendirilir. (VUK 279)

111 ÖZEL KESİM TAHVİL SENET VE BONOLARI

Özel sektörün çıkarmış olduğu tahvil, senet ve bonolar bu hesapta izlenir.

Menkul kıymetler alındığında alış bedeli üzerinden bu hesaba borç, elden çıkarıldığında ise aynı bedelle alacak kaydedilir. Alış nedeni ile ödenen komisyonlar tahvilin alış bedeline eklenmeyerek "65 Diğer Faaliyetlerden Olağan Gider ve Zararlar" grubundaki ilgili hesaba gider yazılır.

Menkul kıymet satıldığında satışından doğan zararlar "655 Menkul Kıymet Satış Zararları", karlar ise "645 Menkul Kıymet Satış Karları" hesabına kaydedilir. Satıştan elde edilen kar ve uğranılan zararın hesaplanmasında işlemiş faiz hesaba katılır. Alış değeri ile satış değeri arasındaki farkın varsa işlemiş faiz gelirlerine karşılık gelen kısmı "642 Faiz Gelirleri", kalanı da "645 Menkul Kıymet Satış Karları" hesabına kaydedilir.

Bu Hesabın Denetiminde Dikkat Edilecek Hususlar:

- * Tahvil, senet ve bonolar, alış bedeli ile kayıtlara alınır.
- * Tahvil, senet ve bonolar VUK 279'a göre borsa rayici ile değerlendirilir. Borsa rayici yoksa işlemiş faiz hesaba katılarak bilanço günündeki değeri bulunur.
- * Tahvil, senet ve bonolardan borsada işlem görenlerden bilanço günündeki borsa rayici belirlenir. Borsa rayici alış değeriyle işlemiş faizinden büyükse fark kar olarak yazılır aksi durumda zarar yazılır.

* İşletme satın aldığı menkul kıymetleri alış değeri ile kayıtlara aldığı anda dönem içinde tahsil ettiği faizlerden bir bölümü alış bedeli içindeki işlemiş faizin karşılığı olabilir. Bu durumda işletme alış bedeline dahil işlemiş faize karşılık yapılan tahsilat faiz gelirlerinden düşülerek gelir düzeltilmelidir.

112 KAMU KESİMİ TAHVİL SENET VE BONOLARI

Kamu tarafından çıkarılmış bulunan tahvil, senet ve bonolar bu hesapta izlenir.

Bu hesabın işleyişi ve değerlemesi "111 Özel Kesim Tahvil Senet ve Bonoları" hesabındaki gibidir. Ancak bu hesapta dikkat edilmesi gereken husus, bu menkul kıymetlerin vergiye tabi olup olmadıklarının tespit edilmesidir.

118 DİĞER MENKUL KIYMETLER

Yukarıda belirtilen menkul kıymetlerin dışında kalan diğer menkul kıymetlerin takip edileceği hesaptır. Bu hesap kullanıcı tarafından ihtiyaca göre bölümlenebilir.

Bazı menkul kıymetlerin değerlemesi aşağıdaki açıklandığı şekilde yapılacaktır.

a) Altın ve diğer değerli madenlerin değerlemesi;

Bu konuda VUK' ta yeterli bir açıklama yoktur. VUK 289' da "bu bölümde yazılı olmayan veyahut yazılı olup da kendi ölçüleriyle değerlendirilmesine imkan bulunmayan iktisadi kıymetlerden bina ve arazi, vergi değerleriyle, diğerleri varsa borsa rayici, yoksa mukayyet değerleri oda yoksa emsal bedeliyle değerlendirilir." denilmektedir. Altın borsası olmaması nedeniyle bu kıymetler mukayyet değerle o da yoksa emsal bedeli ile değerlendirilecektir.

Diğer taraftan kuyumcular için söz konusu kıymetler ticari mal niteliğinde olduğundan değerlemesinin maliyet bedeli ile yapılması gerekir.

Altın ve benzeri kıymetli madenler, dönem sonlarında yabancı paralarda olduğu gibi piyasa değeri ile değerlendirilerek alış değeri ile piyasa değeri arasındaki fark kar veya zarar yazılır.¹⁶

b) Kar zarar ortaklığı belgeleri ile kar - zarara katılma hesaplarının değerlemesi;

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 279) GVK'nın 75/12. maddesinde belirtilen kar zarar ortaklığı belgeleri ile özel finans kurumlarınca kar zarara katılma hesapları, hisse senetleri gibi alış bedeli ile değerlendirilecektir.¹⁷

c) Yatırım fonu katılma belgelerinin değerlendirilmesi;

VUK' un 279. maddesinde 4369 Sayılı kanunla yapılan değişiklikle, fon portföyünün en az % 51'i Türkiye'de kurulmuş bulunan şirketlerin hisse senetlerinden oluşan yatırım fonu katılma belgeleri alış bedeli ile değerlendirilecektir. % 51'lik oranın altında kalan yatırım fonu katılma belgeleri ise borsa rayici ile değerlendirilecektir. Ancak, ülkemizde yatırım fonu katılma belgeleri henüz borsada işlem görmemektedir. Bu tür kıymetlerin değeri günlük olarak bunları ihraç eden kurumlar tarafından ilan edilmektedir. Buna göre fon portföyünün % 51'inden daha azı Türkiye'de kurulmuş bulunan şirketlerin hisse senetlerinden oluşan yatırım fonu katılma belgeleri, bu kıymetleri ihraç eden kurumlar tarafından ilan edilen değerleri ile değerlendirilmesi gerekmektedir.

119 MENKUL KIYMETLER DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI (-)

Menkul kıymetlerin borsa veya piyasa değerlerinden önemli ölçüde (SPK'ya göre % 10 ve fazlası) yada sürekli olarak değer azalması olduğu tespit edildiğinde ortaya çıkacak zararların karşılanması amacıyla ayrılması gereken karşılıkların izlendiği hesaptır.

Değer azalışları için azalışın tamamını karşılayacak olan tutar bu hesaba alacak, "654 Karşılık Giderleri" hesabına borç kaydedilir. Kendisine karşılık ayrılmış olan menkul kıymet elden çıkarıldığında veya değer düşüklüğünün gerçekleşmemesi halinde bu hesaba borç kaydedilerek karşılık tutarı "644 Konusu Kalmayan Karşılıklar" hesabına aktarılarak kapatılır.

VUK' a göre bu karşılıklar kanunen kabul edilmeyen bir gider olduğundan dönem sonunda matraha eklenmesi gerekmektedir.

12-22 TİCARİ ALACAKLAR

Ticari alacaklar likidite durumlarına göre Tekdüzen Hesap Planında Dönen Varlıklar (bir yıl içinde nakde çevrilecek olanlar) ve Duran Varlıklar (bir yıldan daha uzun sürede nakde çevrilebilenler) olmak üzere ikili bir ayrıma tabi tutulmuştur. Biz aşağıdaki açıklamalarımızı her iki grubu da kapsayacak şekilde yapacağız.

120 - 220 ALICILAR

Bu hesaplar işletmenin faaliyet konusunu oluşturan mal ve hizmet satışlarından kaynaklanan senetsiz alacaklarının izlenmesi için kullanılır. Senetsiz alacağın doğması ile bu hesaba borç, tahsil edilmesi halinde (ödemeler, aktarmalar ve hesaben mahsuplar dahil) alacak kaydedilir.

121 - 221 ALACAK SENETLERİ

Bu hesaplar işletmenin faaliyet konusunu oluşturan mal ve hizmet satışlarından kaynaklanan senede bağlanmış alacaklarını kapsar. Alınan senet tutarları bu hesaba borç, tahsilinde ise alacak kaydedilir.

122 - 222 ALACAK SENETLERİ REESKONTU (-)

Bilanço gününde senetli alacakların tasarruf değeri ile değerlendirilmesini sağlamak üzere alacak senetleri için ayrılan reeskont tutarlarının izlenmesinde kullanılır. Hesaplanan reeskont tutarları bu hesaba alacak "652 Reeskont Faiz Giderleri" hesabına gider yazılır. İzleyen dönemde bu hesap borçlandırılır. "647 Reeskont Faiz Gelirleri" hesabı alacaklandırılır.

126 - 226 VERİLEN DEPOZİTO VE TEMİNATLAR

İşletmece üçüncü kişilere karşı bir işin yapılmasının üstlenilmesi veya bir sözleşmenin yada diğer işlemlerin karşılığı olarak geri alınmak üzere verilen depozito ve teminat niteliğindeki değerlerin izlendiği hesaptır. Verilen depozito ve teminatlar bu hesabın borcuna, geri alınanlar veya hesaba sayılanlar bu hesabın alacağına kaydedilir.

127 DİĞER TİCARİ ALACAKLAR

İşletmenin ticari faaliyetleri sonucu ortaya çıkan ve yukarıdaki hesapların kapsamına girmeyen tahsili gecikmiş alacaklar (henüz şüpheli alacak niteliğini kazanmayanlar) ve diğer çeşitli senetsiz ticari alacaklar bu hesapta izlenir.

Yukarıda belirtilen alacaklar bu hesaba borç, tahsil ve mahsup işlemleri yapıldığında ilgili hesaplara karşılık bu hesaba alacak kaydedilir.

128 ŞÜPHELİ TİCARİ ALACAKLAR - 129 ŞÜPHELİ TİCARİ ALACAKLAR KARŞILIĞI (-)

Ticari ve zirai kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi ile ilgili olmak şartıyla;

1. Dava ve icra safhasında bulunan alacaklar,

2. Yapılan protestoya veya yazı ile bir defadan fazla isnenilmesine rağmen borçlu tarafından ödenmemiş bulunan, dava ve icra takibine değmeyecek derecede küçük alacaklar, şüpheli alacak sayılır.

Yukarıda yazılı şüpheli alacaklar için değerleme gününün tasarruf değeriine göre pasifte karşılık ayrılabilir.

Bu karşılığın hangi alacaklara ait olduğu karşılık hesabında gösterilir. Teminatlı alacaklarda, bu karşılık teminattan geri kalan miktar için ayrılır.

Şüpheli alacakların sonradan tahsil edilen miktarları tahsil edildikleri dönemde kar-zarar hesabına intikal ettirilir (VUK 323).

Tahsili şüpheli hale gelmiş olan alacaklar ilgili hesapların alacağı karşılığında "128 Şüpheli Ticari Alacaklar" hesabına borç yazılarak bu durumdaki alacaklar normal alacaklardan çıkarılır. Alacağın tahsili veya tahsil edilemeyeceğinin kesinleşmesi durumunda bu hesaba alacak kaydedilir.

Şüpheli hale gelen alacağa karşılık ayırırken hesaplanan karşılık tutarı "129 Şüpheli Ticari Alacak Karşılığı" hesabına alacak, "654 Karşılık Giderleri" hesabına borç kaydedilir. Şüpheli alacağın tahsiline bağlı olarak tahmin olunan zararın kısmen ya da tamamen gerçekleşmemesi halinde gerçekleşmeyen kısım "644 Konusu Kalmayan Karşılıklar" hesabı alacağına dev-

redilerek bu hesaba borç kaydedilir. Şüpheli alacağın tahsilinin imkansız olduğu kesinleştiği tarihte bu hesaba borç, ilgili hesaba da alacak kaydedilir.

12-22 Ticari Alacaklar Hesaplarının Denetiminde Dikkat Edilecek Hususlar

* TL cinsinden olan alacaklar mukayyet değeri (VUK 281) ile yabancı para cinsinden olan alacaklar ise daha önce açıklandığı üzere VUK 280. maddeye göre değerlendirilir.

* Yabancı para cinsinden olan alacakların değerlemesinden ortaya çıkan olumlu kur farkları "646 Kambiyo Karları" hesabına yazılmalıdır.

Şüpheli alacak ve karşılık ayırmada özellik arz eden durumlar

* Şüpheli alacak karşılığı, VUK 323. maddesinde belirtilen şartlara göre ayrılmış olmalıdır.

* Bilanço usulüne göre defter tutanlar, şüpheli alacak karşılığı ayırabilirler.

* Şüpheli alacak karşılığı ayırmak için alacağın hangi nedenle dava veya icra konusu yapıldığının önemi olmadığı gibi davanın borçlu tarafından açılması da durumu değiştirmez.

* Şüpheli alacak karşılığı ayırabilmek için alacağın taahhütlü veya ilmühaberli mektupla istenmesi gerekir.¹⁸

* Teminatlı alacaklar için karşılık ayrılamaz. (Kefil hakkındaki takibatın semeresiz kalması hariç)

* Alacağın belli bir kısmı teminatlı ise teminattan artı kalan kısım için karşılık ayrılır.

* Kamu idare ve müesseselerinden olan alacaklarda karşılık ayrılamaz.

* Aciz vesikasına bağlanan alacaklar için karşılık ayrılabilir.

* Hatır senetleri gerçek bir ticari faaliyetle ilgili olmadığından bu senetler için karşılık ayrılamaz.

* Haciz işlemi uygulanacak alacaklarda haciz yolu ile teminat altına alınmış alacaklar için karşılık ayrılamaz.¹⁹

* Adi ortaklıklardan olan alacaklarda karşılık ayrılabilmesi için ortaklardan her biri için ayrı ayrı takibat yapıp alacağın tahsil edilememiş olması gerekir.

* Kollektif şirketlerden olan alacaklarda karşılık ayrılabilmesi için hem kollektif şirket hem de ortaklar için ayrı ayrı takibat yapılması ve tahsilat yapılamamış olması gerekir.

* Konkordato sözleşmesine tabi tutulan alacaklar şüpheli alacak sayılmaz. Dolayısıyla karşılık ayrılmaz.

* Verilen avanslar için karşılık ayrılamaz.²⁰

* Katma değer vergisinden kaynaklanan alacaklar için karşılık ayrılamaz.²¹

* Borçlunun iflası halinde alacağın iflas masasına kaydettirilmesi şartıyla alacağa karşılık ayrılabilir.

* VUK'un 322. Maddesinde düzenlenen "değersiz alacaklar" ile 324. Maddesinde düzenlenen "vazgeçilen alacaklar" için karşılık ayrılamaz. Bu alacaklar bu mahiyete girdikleri tarihte tasarruf değerlerini kaybederler ve mukayyet kıymetleriyle zarar (689 Diğer Olağandışı Gider ve Zararlar Hesabına) yazılırlar.

* İşletme hesabı esasına göre defter tutan mükellefler de değersiz duruma düşen alacaklarını gider kaydetmek suretiyle yok edebilirler.

* Alacak hangi dönemde şüpheli alacak veya değersiz alacak haline geldiyse ancak o dönemde karşılık ayrılabilir veya zarar yazılabilir.

Reeskont uygulamasında özellik taşıyan durumlar

* Reeskont ayırmak, Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğine göre zorunlu olmakla birlikte²², VUK 281. madde hükmüne göre ihtiyaridir. Ancak alacak senetlerini reeskonta tabi tutanlar, borç senetlerini de reeskonta tabi tutmak zorundadırlar.

* Bir kısım senetlerin reeskonta tabi tutulup bir kısmının tabi tutulmaması söz konusu olamaz.

* Bilanço esasına göre defter tutanlar reeskont ayırabilirler.

* Değerleme gününde işletmede kayıtlı olan senetli alacaklar reeskonta tabi tutulabilir.

* Senet üzerinde faiz oranı açıklanmışsa bu oran, faiz oranı açıklanmamışsa TC Merkez Bankası Resmi İskonto Oranı(kısa vadeli avans işlemleri için uygulanan faiz oranı) uygulanmalıdır. Reeskont işlemlerinde 238 nolu VUK Genel Tebliği ile İç İskonto Oranının uygulanacağı açıklanmıştır.

* Reeskont işlemleri her faaliyet dönemi için ayrı ayrı değerlendirilir. Bir dönem reeskont uygulanması diğer dönemlerde de reeskont uygulanmasını gerektirmez. (Geçici vergi için de geçerlidir.)

* Senede bağılı alacak ve borcun ticari bir ilişkiden kaynaklanması yani hasılat hesaplarına intikal ettirilmiş olması gerekmektedir. Dolayısıyla hatır senetleri gibi daha önce hasılat hesaplarını etkilemeyen senetler için reeskont uygulanamaz.

* Yıl içinde gelir kaydedilmeyen senet reeskonta tabi tutulamaz.

* Çek niteliğindeki vade içermeyen alacak senetleri için hesaplanan reeskontlar vergi kanunları açısından kanunen kabul edilmeyen giderdir.

* Vadeli veya kampanyalı satışlarda malın tesliminden önce alınan senetlere reeskont uygulanmaz.(1993/1 VUK İç Gelgesi)

* Bankalara tahsile verilen alacak senetlerine reeskont uygulanır.

* Bankalara teminata verilen alacak senetlerine reeskont uygulanır.

* Yabancı para cinsinden olan alacaklara yukarıdaki esaslara göre reeskont ayrılabilir. Ancak senette faiz oranının yazılı olmadığı durumlarda değerlendirme gününde geçerli olan LIBOR (Londra Bankalar Arası Faiz Oranı) esas alınır.

* Bankalar, bankerler ile sigorta şirketleri, senetli veya senetsiz tüm alacak ve borçlarını TC Merkez Bankasının resmi iskonto haddine veya isterlerse muamelelerinde uyguladıkları faiz haddi ile reeskonta tabi tutmak zorundadırlar.(VUK 281)

13 - 23 DİĞER ALACAKLAR

Bu hesap grubu, herhangi bir ticari nedene dayanmadan

meydana gelmiş senetli ve senetsiz alacaklar ile bu gruba ait şüpheli alacak ve şüpheli alacak karşılığının izlenmesini sağlar.

Bu grup aşağıdaki hesaplardan oluşur.

131 - 231 ORTAKLARDAN ALACAKLAR

132 - 232 İŞTİRAKLERDEN ALACAKLAR

133 - 233 BAĞLI ORTAKLIKLARDAN ALACAKLAR

135 - 235 PERSONELDEN ALACAKLAR

136 - 236 DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR

137 - 237 DİĞER ALACAK SENETLERİ REESKONTU(-)

138 -- ŞÜPHELİ DİĞER ALACAKLAR

139 - 239 ŞÜPHELİ DİĞER ALACAKLAR KARŞILIĞI(-)

Bu Hesapların Denetiminde Dikkat Edilecek Hususlar

* Bu hesap grubundaki alacaklar, ticari alacaklar gibi değerlendirilir.

* Esas faaliyeti borç para vermek olan kredi müesseseleri hariç bu hesap grubu ile ilgili olarak ayrılan reeskontlar ve karşılıklar mali karın tespitinde kanunen kabul edilmeyen giderdir.

* "131 Ortaklardan Alacaklar" hesabının önemli ölçüde ve sürekli olarak borç bakiyesi vermesi işletme kaynaklarının ortaklar tarafından çekilip şahsi ihtiyaçlar için kullanılması anlamını taşır. Bu durumda, "adatlandırma" yapılarak ortaklardan faiz tahakkuk ettirilmesi gerekir. Şahsi işletmeler için bu söz konusu değildir. (KVK Madde 17)

15- STOKLAR

150 İLK MADDE VE MALZEME

Üretimde veya diğer faaliyetlerde kullanmak üzere işletmede bulundurulan hammadde, yardımcı madde, işletme malzemesi, ambalaj malzemesi ve diğer malzemelerin izlendiği hesaptır. Satın alındıkları veya üretildikleri maliyet bedelleriyle bu hesabın borcuna; üretime verildiğinde, tüketildiğinde, satıldığında veya devredildiğinde ise bu hesabın alacağına kaydedilir.

Dönem sonunda, stoklar sayılarak envanter çıkarılır. Fiili stok miktarı ile kaydi stok miktarı karşılaştırılır. Fark olması halinde eksiklikler "197 Sayım ve Tesellüm Noksanları" hesabına, fazlalıklar "397 Sayım ve Tesellüm Fazlalıkları" hesabına aktarılır.

151 YARI MAMULLER-ÜRETİM

Henüz tam mamul haline gelmemiş ancak direkt ilk madde ve malzeme ile direkt işçilik ve genel üretim giderlerinden belli oranlarda pay almış üretim aşamasındaki mamullerin izlendiği hesaptır.

Maliyet dönemi sonunda direkt ilk madde ve malzeme, direkt işçilik ve genel üretim giderleri tutarları kadar bu hesap borçlandırılır. Üretimi tamamlananların maliyet tutarı bu hesabın alacağı karşılığında ilgili stok hesaplarına aktarılır.

Hesap,

711 Direkt ilk madde ve malzeme yansıtma hesabı

721 Direkt işçilik giderleri yansıtma hesabı

731 Genel üretim giderleri yansıtma hesabı

karşılığında borçlanarak toplam üretim giderlerini üstlenir.

Hesap üzerinde toplanan giderler maliyet muhasebesinde gerekli dönüştürme işlemleri uygulandıktan sonra, ilgili varlık veya sonuç hesaplarına bu hesaptan aktarılır.

Hesap,

* Tamamlanan ürünlerin maliyetleri üzerinden alındığı "152 Mamuller" hesabının,

* Artık hurda gibi maddelerin yüklenen maliyet üzerinden alındığı "157 Diğer Stoklar" hesabının,

* Çalışmayan işletme bölümlerine düşen giderlerin alındığı "680 Çalışmayan Kısım Giderleri" hesabının,

* İşletme için bir duran varlık imal edilmesi halinde ilgili duran varlık hesabının,

* İşletme faaliyetleri için yapılan yardımcı üretimden veya üretilen hizmetlerden üçüncü kişilerin yararlandırılması durumunda bu hizmet bölümüne düşen maliyet üzerinden ilgili alacak hesabının, borcuna karşılık alacaklandırılır.

152 MAMULLER

Üretim çalışmaları sonunda elde edilen ve satışa hazır hale gelmiş bulunan mamullerin izlendiği hesaptır.

Bu hesap üretimi tamamlanan mamullerin ambarlara alınmasıyla borçlandırılır. Satılması veya herhangi bir nedenle ambardan çekilmesiyle alacaklandırılır.

Hesap,

-Satılan malın maliyetinin "620 Satılan Mamullerin Maliyeti" hesabına aktarılmasında,

-Fiziki nedenlerle mamul olma niteliğini kaybeden ürünlerin tasfiye edilmek üzere "157 Diğer Stoklar" hesabına aktarılmasında,

-Sayım sırasında bulunamayan mamullerin stoklardan düşülmesinde,

-İç tüketimde kullanılmasında (aynı yardım, eşantiyon, numune olarak verilmesi vb.)

alacaklandırılır.

153 TİCARİ MALLAR

Herhangi bir değişikliğe tabi tutulmadan satmak amacıyla işletmeye alınan ticari mallar ve benzeri kalemler bu hesapta yer alır.

Satın alınan ticari mallar maliyet bedeli ile bu hesaba borç, satılması veya herhangi bir nedenle ambardan çekilmesinde ise maliyet bedeli ile alacak kaydedilir.

Bu hesap,

* Satılan ticari malların maliyetinin "621 Satılan Ticari Mallar Maliyeti" hesabına aktarılmasında,

* Fiziki nedenlerle niteliğini kaybeden ticari malların tasfiye edilmek üzere, "157 Diğer Stoklar" hesabına aktarılmasında,

* İç tüketimde kullanılmasında alacaklandırılır.

157 DİĞER STOKLAR

Yukarıdaki stok kalemlerinin hiçbirinin kapsamına alınmayan ürün, artık ve hurda gibi kalemler bu hesap grubunda yer alır. Elde edilen stoklar maliyet bedeli ile bu hesaba borç, sa-

tıldığında, devredildiğinde veya kullanıldığında alacak kaydedilir.

150, 151, 152, 153, 157 nolu Hesapların Denetiminde Dikkat Edilecek Hususlar

* Mamul, yarı mamul ve satın alınan emtia maliyet bedeli ile değerlendirir. Mükellefler değerlendirme yaparken diledikleri stok değerlendirme yöntemini kullanabilirler. Ancak dönem sonu maliyet bedelini LİFO yöntemine göre belirleyenler en az 5 yıl süre ile bu yöntemden vazgeçemezler. (VUK 274)

* Yarı mamullerin tamamlanma oranına göre maliyetlerden aldığı payın doğruluğu kontrol edilmelidir.

* Emtianın maliyet bedeline nazaran değerlendirme günündeki satış bedelleri %10 ve daha fazla bir düşüklük gösterdiği hallerde mükellefler maliyet bedeli yerine ortalama fiyat esası veya takdir esasına göre emsal bedeli tatbik edebilir. Bu hüküm imal edilen emtia içinde geçerlidir. (VUK 274)

* İmal edilen emtianın maliyet bedeli ile değerlemesinde, VUK 275. madde hükmü göz önünde tutulmalıdır

* Randıman hesaplaması ile üretilen mamul ve yarı mamuller kontrol edilmelidir.

* Envanter kayıtları; kaydi, gerekirse fiili envanter yapılarak doğruluğu araştırılmalıdır.

* Yangın, deprem ve su basması gibi doğal afetler yüzünden, yahut bozulmak, çürümek, kırılmak, çatlamak, paslanmak gibi haller sonucunda iktisadi kıymetlerinde önemli derecede azalış meydana gelen emtia ile maliyetlerinin hesaplanması mutad ol-

mayan hurdalar ve döküntüler, üstüğü, deşe ve iskartalar emsal bedeli ile değlerlenir. (VUK 278)

* Zirai işletmeye dahil hayvanlar maliyet bedeli ile değlerlenir. Maliyet bedelinin tespitinin mümkün olmadığı durumlarda maliyet bedeli yerine emsal bedeli esas alınır. Emsal bedeli bu hükmün uygulanmasında işletmenin bulunduğı yer (gezici hayvancılıkta kışlak) için zirai kazanç komisyonlarınca tespit edilmiş olan ortalama maliyet bedelidir. (VUK 277)

* 238 Seri Nolu VUK Genel Tebliğine göre "...emtianın satın alınıp, işletme stoklarına girdiğı tarihe kadar oluşan kur farklarının maliyete intikal ettirilmesi zorunludur. Stokta kalan emtia ile ilgili olarak daha sonra ortaya çıkacak kur farklarının ise ilgili bulundukları yıllarda gider yazılması veya maliyete intikal ettirilmesi mümkün bulunmaktadır..."

* İşletmelerin finansman temini maksadıyla bankalardan veya benzeri kredi müesseselerinden aldıkları krediler için ödedikleri faiz ve komisyon giderlerinden dönem sonu stoklarına pay vermeleri ihtiyaridir. (VUK GT 238)

158 STOK DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI (-)

Bu hesap, yangın, deprem, su basması gibi doğal afetler ve bozulmak, çürümek, kırılmak, çatlamak, paslanmak, teknolojik gelişmeler ve moda değışiklikleri nedeniyle stokların fiziki ve ekonomik değlerlerinde önemli azalışların ortaya çıkması veya bunların dışında diğler nedenlerle stokların piyasa fiyatlarında düşmelerin meydana gelmesi dolayısıyla kayıpları karşılamak üzere ayrılan karşılıkların izlendiğı hesaptır.

Stok değer düşüklüğü tespit edildiğinde "654 Karşılık Giderleri" hesabının borcu karşılığında bu hesaba alacak kay-

dedilir. Karşılık ayrılan stok kaleminin işletme içinde kullanılması yada satılması halinde, ilgili stok hesabının alacağı ile karşılaştırılarak, daha önce ayrılan karşılık "644 Konusu Kalmayan Karşılıklar"hesabına aktarılarak kapatılır.

Bu Hesabın Denetiminde Dikkat Edilecek Hususlar,

* Karşılık ayrılması esas olarak bilanço usulüne göre defter tutulması halinde mümkündür.

* İkinci sınıf tacirler (işletme hesabı esasına göre defter tutanlar), değer düşüklükleri nedeniyle meydana gelen zararları ya doğrudan zarar yazmak suretiyle sonuç hesaplarına intikal ettirecekler veya stoklarını değer düşüklüğü kadar noksan değerleyerek meydana gelen zararı dönem kazancının tespitinde dikkate alacaklardır.

* Karşılık ayrılması gereken iktisadi kıymetin işletmenin satmak veya imalatında kullanmak yada hizmet üretiminde değerlendirilmek amacıyla imal edilmiş veya satın alınmış olması gerekir. Amortismanına tabi iktisadi kıymetlerde meydana gelen değer düşüklükleri nedeniyle karşılık ayrılması söz konusu değildir.

* Değeri düşen malın dönem içinde satılması halinde herhangi bir karşılık ayrılmayacak, satıştan meydana gelen söz konusu zarar gelir tablosunda mal satış zararı olarak görünecek veya dönem karı o miktar kadar azalmış olacaktır.

* Ekonomik ve teknik icaplar dolayısıyla ortaya çıkan fireler, bozulmalar vs. stokların maliyetine dahil edilecektir. Bu stoklara ilişkin alışlarda ödenen KDV' nin indirimi kabul edilecektir. Ancak belirlenen fire oranının üzerindeki firelerin sebebi araştırılarak ilgililere fatura edilecektir.

* Stoklarda meydana gelen azalma çalınmadan vs. kaynaklanıyorsa ve bu durum polis raporları vs. belgelerle kanıtlanabiliyorsa bu durumda çalınan mal maliyet bedeli üzerinden zarar yazılır. Ancak bu zarar K.K.E.G. olarak değerlendirilir ve matrah tespitinde ticari kazançla ilave edilir. Çalınan bu mala ilişkin olarak ödenen KDV ise KDVK' nun 30/c maddesi uyarınca indirilemez, daha önce indirilmişse bu durumda hesaplanan KDV' ye eklenerek beyan edilir.

* Sebebi bilinemeyen veya izah ve isbat edilemeyen stok sayım noksanları emsal satış bedeli üzerinden hasılat olarak dikkate alınır ve bu bedel üzerinden KDV hesaplanarak ilgililere fatura edilir.

* VUK' un 278. maddesinde belirtilen kıymeti düşen malların karşılık ayrılarak gider yazılabilmesi için kıymet düşüklüğünün kısmen veya tamamen olmasına bakılmaksızın takdir komisyonuna tespit ettirilmesi gerekir.

* Deprem ve sel felaketi nedeniyle zayi olanlar hariç olmak üzere zayi olan mallara ait KDV indirim konusu yapılamaz. (KDV Md. 30)

* Emsal bedeli maliyet bedelinin altına düşen malların değerlendirilmesi sonucu oluşan zarar üç şekilde muhasebeleştirilebilir.

* Karşılık bedeli maliyet bedelinden düşülerek net satış bedeli, satış hasılatı ile karşılaştırılarak işlem yapılabilir.

* Karşılık hesabının satış zararını karşılaması, artan kısmın "Konusu kalmayan karşılık" olarak kar yazılması mümkündür.

* Satış bedeli ile stok maliyeti karşılaştırılır. Satışın yapıldığı

dönemde daha önce ayrılan karşılık tutarı iptal edilerek bu tutarın tamamı "644 Konusu Kalmayan Karşılıklar" hesabına alınır.

159 VERİLEN SİPARİŞ AVANSLARI

Yurt içinden yada yurt dışından satın alınmak üzere siparişe bağlanan stoklarla ilgili olarak yapılan avans ödemelerinin izlendiği hesaptır.

Yurt içi ve yurt dışındaki satıcıya nakden ödeme, satıcının hesabına virman veya havale yapmak veya herhangi bir değeri satıcıya vermek yoluyla avans oluşturulabilir. Açtırılan akreditif karşılığında yatırılan paralar malın tesliminden önce satıcının eline geçmiyor olmasına karşılık alıcı açısından mal için önceden ödenmiş bir para niteliği taşıdığı için sipariş avansı olarak kabul edilir ve bu hesapta izlenir.

Yapılan ödemeler bu hesaba borç malın teslimi üzerine alacak kaydedilir.

Verilen sipariş avansları hesabı, avansın ödenmesinde yada akreditif açtırılmasında borçlanır, avansın veya akreditif tutarının teslim edilen mal bedeline mahsubunda ise alacaklanır. Siparişin iptal edilmesi üzerine veya sipariş bedelinin avans tutarından daha az olarak oluşması nedeniyle avansın bütününe veya bir kısmının geri alınması durumunda da hesap alacaklanır.

Bu Hesabın Denetiminde Dikkat Edilecek Hususlar:

- * Verilen avansı, gelecek hesap dönemlerine ait peşin ödenen bir gider olarak nitelendirmek mümkündür,
- * Avanslar reeskonta tabi tutulamaz,
- * Vergilendirmede dönemsellik ilkesi gereği kazancın elde

edildiği hesap dönemi giderlerine aktarılmasını temin etmek amacıyla verilen sipariş avanslarının aktif geçici hesaplarda gösterilmesi muhasebe tekniğinin gereğidir,

* Verilen avansların dipnotlarda gösterilmesi gerekmektedir,

* Verilen sipariş avansları senetsiz alacaklarda olduğu gibi ve Türk Lirası veya Yabancı paralı oluşu göz önünde tutularak kayıtlı değeri ile değerlendirir,

* Verilen avanslar için şüpheli alacak karşılığı ayrılmaz.

17 - YILLARA YAYGIN İNŞAAT ONARIM MALİYETLERİ

170 - 178 YILLARA YAYGIN İNŞAAT ONARIM MALİYETLERİ

İşletmenin üstlendiği yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinin maliyetlerinin oluşturulduğu hesaplardır. Bu hesaplar proje bazında izlenir. İşletmenin satmak üzere bina inşa etmesi halinde bu hesap değil "151 Yarı Mamuller-Üretim" hesabı kullanılır. İşletmenin kullanmak üzere inşa ettiği binanın maliyeti ise "258 Yapılmakta Olan Yatırımlar" hesabında oluşturulur.

Üstlenilen inşaat ve onarım işleri ile ilgili olarak dönem içinde bir gider yapıldığında önce "740 Hizmet Üretim Maliyeti" hesabının o inşaat için açılmış tali hesabına ve gider çeşidi hesabına borç yazılır. Dönem içinde yapılan pazarlama satış giderleri "760 Pazarlama Satış Dağıtım Giderleri" hesabına, genel yönetim giderleri "770 Genel Yönetim Giderleri " hesabına, finansman giderleri de "780 Finansman Giderleri" hesabına kaydedilir. Dönem sonlarında "740 Hizmet Üretim Maliyeti" hesabında toplanan giderler inşaatın devam etmesi durumunda "741 Hizmet Üretim Maliyeti Yansıtma Hesabı" alacağı ile bu hesaba borç kaydedilir. Dönem sonlarında

faaliyet giderlerinden ve finansman giderlerinden bu inşaat ve onarım işleri ile ilgili olan ortak gider payları 751, 761, 771 ve 781 nolu yansıtma hesapları alacağı ile bu hesabın borcuna kaydedilir.

Bu hesapta oluşan maliyet geçici kabulün yapılması ile "622 Satılan Hizmet Maliyeti" hesabına devredilir. Faaliyet giderleri ile ilgili olan tutarlar ise bu hesabın alacağı karşılığında 630, 631, 632, 660, 661 nolu hesaplardan ilgili olanın borcuna aktarılır.

"350 Yıllara Yaygın İnşaat Onarım Hakediş Bedelleri" hesabında toplanan gelirler ise 600, 601 satışlar hesabına devredilerek işin kar veya zararı belli edilir.

Bu Hesapların Denetiminde Dikkat Edilecek Hususlar

* Bu hesaba aktarılan 740, 750, 760, 770 ve 780 nolu hesaplarda biriken maliyetlerin gerçek olup olmadığının tespiti gerekir.

* Genel giderler, tahsil olunan istihkakların oranına veya satış hasılatına göre dağıtılmalıdır. (GVK 43)

* Amortismanlar, amortisman tabi iktisadi kıymetlerin işlerde kullanıldıkları gün sayısına göre dağıtılmalıdır. Gün sayısı belli değil ise istihkak ve hasılat tutarlarının toplam tutar içindeki payına göre dağıtılmalıdır. Amortisman tabi iktisadi kıymet işletmeye dönem içinde girmiş ise bu iktisadi kıymete ait amortisman giderinin bu kısmı (Hesap dönemi başından aktife girdiği tarihe kadar olan kısmı) ortak genel gider olarak dikkate alınarak istihkak veya hasılat tutarlarına göre inşaat maliyetlerine dağıtılmalıdır.

* Yıllara sari inşaat işinde kazanç işin bittiği yılda elde edilmiş

sayılır. İnşaat ve onarım işlerinde geçici ve kesin kabul usulüne tabi hallerde geçici kabulün yapıldığını gösteren tutanağın onaylandığı tarih, diğer hallerde işin fiilen tamamlandığı veya fiilen bırakıldığı tarih işin bitim tarihi olarak kabul edilmektedir.

* Yıllara sari inşaat işleri dolayısıyla bu işleri yapanlara (kurumlar dahil) ödenen istihkak bedelleri üzerinden % 5 tevkifat yapılır. (GVK 94/3) İşin bitim tarihinden sonra yapılan ödemeler üzerinden tevkifat yapılmaz.

* Yıllara yaygın inşaat ve onarma giderleri mukayyet değer ile değerlendirilir.

* İnşaat ve onarma işi bittikten sonra o iş için tahsil edilen gelirlerin elde edildiği ve giderlerin yapıldığı dönemlerde kar veya zarar hesabına aktarılması gerekir.

* Amortisman tabi iktisadi kıymetlerini yeniden değerlemeye tabi tutan işletmelerde inşaat ve onarım işlerinde yabancı kaynak kullanılması durumunda bunlarla ilgili olarak ortaya çıkan kur farkı, vade farkı, faiz, komisyon, kar payı vb. adlar altında yaptıkları giderler veya maliyet unsurları toplamına GVK 41/8. maddesine göre finansman gideri kısıtlaması uygulanmalıdır. (KVK Genel Tebliği 55)

* Hakedişlerden ya da başka kaynaklardan alınacak bilgilerden hareketle inşaatla kullanılan malzeme, hafriyat vb. harcamaların doğruluğu araştırılmalıdır.

179 - TAŞERONLARA VERİLEN AVANSLAR

Bu hesap, yıllara yaygın inşaat ve onarma faaliyetlerinde bulunan işletmeler tarafından taahhüt konusu inşaat ve onarma işinin bir kısmının ya da tamamının taşeronlara yaptırılması du-

rumunda taşeronlara verilen avansların proje bazında izlenmesi için kullanılır.

Bu Hesabın Denetiminde Dikkat Edilecek Hususlar:

* Bu hesaba ilişkin olarak ödeme yapılırken GVK 94/3'e göre gelir vergisi tevkifatı yapılmalıdır.

* Avansın döviz olarak ödendiği durumlarda dövizin nakden veya hesaben ödendiği tarihteki TL karşılığı üzerinden hesaplanması gerekir.

* Taşeronlara verilen avanslar mukayyet değer ile değerlendirilir.

350-358 YILLARA YAYGIN İNŞAAT ONARIM HAKEDİŞ BEDELLERİ

İşletmenin üstlendiği yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinde tamamladıkları kısımlar için düzenlenen hakediş bedellerinin işlendiği hesaplardır. Bu hesaplar 170-178 hesaplara paralel olarak düzenlenir.

Yıllara yaygın inşaat ve onarım işleri ile ilgili olarak düzenlenen, işveren tarafından onaylanan hakediş bedelleri bu hesaplara alacak olarak yazılır. İşin geçici kabulü yapıldığında bu hesaplardaki hakediş bedelleri ilgili satış hesaplarının alacağı karşılığında bu hesaplara borç kaydedilir.

Bu Hesabın Denetiminde Dikkat Edilecek Hususlar:

* Bu hesabın envanteri hakediş raporları ve faturaların kontrolü şeklinde yapılır.

* Bu hakediş bedelleri üzerinden GVK 94/3'e göre stopaj kesintisi yapılması gerekmektedir. Yapılan bu stopajlar ilgili inşaatların bittiği yılda mahsup edilmelidir.

* Hakedişin döviz olarak alındığı durumlarda dönem sonunda VUK 280'e göre değerlendirir.

* Geçici kabulden sonra kesin kabule kadar alınan istihkak bedelleri bu gelirin elde edildiği yıl geliri olarak dikkate alınmalıdır.

* Hakediş bedellerinden yapılan vergi ve fon payı kesintilerinin kesintiyi yapanlarca vergi dairesine beyan edilip edilmediğinin araştırılması gerekir. (1996/1 nolu KV İç Genelgesi)

18-28 GELECEK AYLARA-YILLARA AİT GİDERLER VE GELİR TAHAKKUKLARI

180-280 GELECEK AYLARA-YILLARA AİT GİDERLER

Bu hesaplar, peşin ödenen ve cari dönem içinde ilgili gider hesaplarına kaydedilmemesi gereken, gelecek döneme ait giderleri izlemek için kullanılır.

Gelecek aylarda/yıllarda ilgili gider ve maliyet hesaplarına borç kaydedilecek, peşin olarak ödenen giderler bu hesabın borcuna kaydedilir. Gelecek aylarda/yıllarda bu hesaba alacak verilmek suretiyle ilgili gider hesabına aktarılır.

181-281 GELİR TAHAKKUKLARI

Üçüncü kişilerden tahsili ya da bunların hesabına kesin borç kaydı hesap döneminden sonra yapılacak gelirlerin içinde bulunan döneme ait olan kısımlarının izlendiği hesaptır.

Dönem sonlarında döneme ait olarak hesaplanacak tutarlar ilgili hasılat ve gelir hesapları karşılığında bu hesaba borç kaydedilir. Sonraki dönemde alacakların kesinleşmesiyle hesaptaki tutarlar bu hesabın alacağına karşılık ilgili hesapların borcuna geçirilerek kapatılır.

Bu Hesabın Denetiminde Dikkat Edilecek Hususlar:

* Ulusal para cinsinden olmayan gelir tahakkukları için borsa rayici (VUK 280) ile değerlendirilecektir.

* İşletmenin bünyesinde bulunan hazine bonosu tahviller ve mevduatlarının yıl sonu itibarıyla bu yıla isabet eden kısımları "181 Gelir Tahakkukları" hesabına Borç, "642- Faiz Gelirleri" hesabı alacaklandırılmak suretiyle kaydedilir.

19 DİĞER DÖNEN VARLIKLAR

190 DEVREDEN KDV

191 İNDİRİLECEK KDV

192 DİĞER KDV

193 PEŞİN ÖDENEN VERGİLER VE FONLAR

195 İŞ AVANSLARI

196 PERSONEL AVANSLARI

197 SAYIM VE TESELLÜM NOKSANLARI

198 DİĞER ÇEŞİTLİ DÖNEN VARLIKLAR

199 DİĞER DÖNEN VARLIKLAR KARŞILIĞI(-)

190 DEVREDEN KDV

Bu dönemde indirilemeyen ve izleyen döneme devreden Katma Değer Vergisinin kaydedildiği ve izlendiği hesaptır.

Bu hesaba ilgili olarak dikkat edilmesi gereken husus, devreden KDV'nin doğru hesaplanıp, kayıtlara doğru olarak intikal ettirilip ettirilmediğidir. Ayrıca katma değer vergisi beyanı ile kayıtlar karşılaştırılmalıdır.

191 İNDİRİLECEK KDV

Her türlü mal ve hizmetin satın alınması sırasında satıcılara

ödenen Katma Değer Vergisinin kaydedildiği ve izlendiği hesaptır. Bu hesapla ilgili olarak, indirim konusu yapılan KDV'nin, Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 29. ve 30. maddesi hükümlerine uygun olup olmadığı ve KDV oranlarının doğru uygulanıp uygulanmadığı kontrol edilmelidir.

192 DİĞER KDV

Teşvikli yatırım mallarının ithalinde ödenmesi gerektiği halde ödenmeyip fiilen indirilmesinin mümkün olacağı tarihe kadar ertelenen KDV'nin, ertelemenin bir yıl içinde olması halinde kaydedildiği ve izlendiği hesaptır.²³

193 PEŞİN ÖDENEN VERGİ VE FONLAR

Mevzuat gereğince peşin ödenen ve bir yıl içinde indirim konusu yapılabilecek gelir vergisi, kurumlar vergisi ve diğer vergiler ile fonların kayıt ve takip edildiği hesaptır.

İşletmelerde, dönem sonu karı üzerinden hesaplanacak gelir ve kurumlar vergisi ve fon paylarından mahsup edilmek üzere stopaj yoluyla ödenen vergi ve fonlar ile dönem içinde ödenen geçici vergiler mahsup işlemi yapılmaya kadar bu hesapta izlenir.

Hesap, borç kalanı veya sıfır "0" kalan verir. Dönem sonunda tahakkuk edecek gelir veya kurumlar vergisi ile fon karşılıklarından yapılacak olan indirimi teminen "371 Dönem Karının Peşin Ödenen Vergi ve Diğer Yükümlülükleri" hesabının borcuna aktarılır. Ancak aktarılabilecek tutar "370 Dönem Karı Vergi ve Diğer Yükümlülük Karşılıkları" hesabının tutarından fazla olamaz. Aktarılamayan tutar, dönem sonunda bu hesabın bakiyesi olarak kalır.

Bu hesap, kurumlar dışındaki işletmelerde yıl içinde işletmenin sahibi veya ortakları adına yapılan peşin vergi ve fon-

ların toplanması için kullanıldığında (doğrudan işletme sahibinin veya ortakların hesaplarına da kaydedilebilir.) dönem sonlarında bu hesapta toplanan tutarlar işletme sahibinin veya ortakların hesabına aktarılır. Bu nedenle söz konusu işletmelerde bu hesabın kalanı bilançoda yer almaz.²⁴

195 İŞ AVANSLARI

İşletme adına mal ve hizmet satın alacak, bir kısım gider ve ödemeleri yapacak personel ve personel dışındaki kişilere verilen iş avanslarının izlendiği hesaptır. Mukayyet (kayıtlı) değeri ile değerlendirir.

196 PERSONEL AVANSLARI

Personel ve işçilere maaş, ücret ve yolluklarına mahsuben önceden ödenen avansların izlendiği hesaptır. İş avansları gibi değerlendirir.

Personel avansları damga vergisine tabidir.

197 SAYIM VE TESELLÜM NOKSANLARI

Sayımlar sonucunda tespit edilen kasa, stok ve maddi duran varlıkların noksanlarıyla, tesellüm sırasında ortaya çıkan noksanların geçici olarak kaydedileceği ve izleneceği hesaptır.

Bu Hesabın Denetiminde Dikkat Edilecek Hususlar:

* Noksanın nedeni bulunursa ilgili hesabın, noksanın nedeni bulunmazda sorumlulardan tahsiline karar verilirse kasa hesabının ya da personelden alacaklar hesabının, noksanlığın nedeni bulunamaz ve işletmede zarar yazılması kararlaştırılırsa "689 Diğer Olağandışı Gider ve Zararlar" hesabının borçlandırılması karşılığında bu hesap alacaklandırılarak kapatılır.

* Nedeni anlaşılamayan noksanlıklarda zarar yazılanlar kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınır.

* Noksanlıklar mukayyet değer ile değerlendirilir.

* Normal ölçüdeki fire ve zayıflar bu hesaba kaydedilmez.

198 DİĞER ÇEŞİTLİ DÖNEN VARLIKLAR

Bu hesap grubu içerisinde sayılanların dışında kalan dönen varlıkların izlediği hesaptır.

199 DİĞER DÖNEN VARLIKLAR KARŞILIĞI (-)

Yıl sonunda ilgili kesin hesaplarına aktarılması imkanı bulunmayan kasa, stok ve maddi duran varlık sayım noksanları tutarının sayım fazlaları tutarının üstünde olması halinde fark kadar ayrılacak karşılıkları kapsar.

Ayrılan karşılık tutarı bu hesaba alacak "654 Karşılık Giderleri" hesabına borç kaydedilir, karşılık nedeninin gerçekleşmesi halinde "197 Sayım ve Tesellüm Noksanları" hesabı karşılığında bu hesaba borç kaydedilir. Karşılık nedeninin gerçekleşmemesi halinde ise mevcut karşılık "644 Konusu Kalmayan Karşılıklar" hesabına aktararak iptal edilir.

Bu karşılık kanunen kabul edilmeyen giderdir.

2 DURAN VARLIKLAR

24 MALİ DURAN VARLIKLAR

240 BAĞLI MENKUL KIYMETLER

241 BAĞLI MENKUL KIYMETLER KARŞILIĞI (-)

242 İŞTİRAKLER

243 İŞTİRAKLERE SERMAYE TAAHHÜTLERİ (-)

244 İŞTİRAKLER SERMAYE PAYLARI DEĞER

DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI (-)

245 BAĞLI ORTAKLIKLAR

**246 BAĞLI ORTAKLIKLARA SERMAYE TAAHHÜTLERİ
(-)**

**247 BAĞLI ORTAKLIKLAR SERMAYE PAYLARI DEĞER
DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI (-)**

248 DİĞER MALİ DURAN VARLIKLAR

249 DİĞER MALİ DURAN VARLIKLAR KARŞILIĞI (-)

Uzun vadeli amaçlarla veya yasal zorunluluklar nedeniyle elde tutulan uzun vadeli menkul kıymetler veya paraya dönüşme niteliğini kaybetmiş uzun vadeli menkul kıymetler bu hesap grubunda izlenir. Ayrıca diğer bir işletmeye veya bağlı ortaklığa ortak olmak amacıyla edinilen sermaye payları da bu grupta yer alır.

Bağlı menkul kıymetler hesabında, iştiraklerdeki sermaye payları hesabında aranan asgari yüzdeleri taşımadığı için iştirakler hesabında izlenemeyen ancak uzun vadede elde tutulması amaçlanan hisse senetleri ile hisse senetleri dışında kalan ve uzun vadeli amaçlarla veya yasal zorunluluklarla veya paraya dönüşme niteliği kaybaldığı için elde tutulan menkul kıymetler izlenir.

İştirakler Hesabında ise, işletmenin doğrudan veya dolaylı olarak diğer şirketlerin yönetimine ve ortaklık politikalarının belirlenmesine katılmak üzere edindiği hisse senetleri veya ortaklık payları izlenir. İştirakler hesabı en az %10 ve en fazla %50 oranında olan sermaye payları ve oy haklarının izlenmesinde kullanılır.

Bağlı Ortaklıklar Hesabı ise işletmenin doğrudan veya dolaylı olarak %50 oranından fazla sermaye ya da oy hakkına veya en az bu oranda yönetim çoğunluğunu seçme hakkına sahip olduğu iştiraklerin sermaye paylarının izlendiği hesaptır.

Bağlı menkul kıymetlerin değerlemesinde menkul kıymetler grubu için yapılan açıklamalar aynen geçerlidir.

25 MADDİ DURAN VARLIKLAR

250 ARAZİ VE ARSALAR

251 YERALTI VE YERÜSTÜ DÜZENLERİ

252 BİNALAR

253 TESİS, MAKİNE VE CİHAZLAR

254 TAŞITLAR

255 DEMİRBAŞLAR

256 DİĞER MADDİ DURAN VARLIKLAR

257 BİRİKMiŞ AMORTİSMANLAR (-)

258 YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR

259 VERİLEN AVANSLAR

İşletme faaliyetlerinde kullanılmak üzere edinilen ve tahmini yararlanma süresi bir yıldan fazla olan fiziki varlık kalemlerinin ve bunlarla ilgili birikmiş amortismanların izlendiği hesap grubudur.

Bu Hesapların Denetiminde Dikkat Edilecek Hususlar

* İktisadi işletmelere dahil gayrimenkuller, tesisat, makineler, gemiler ile diğer taşıtların maliyet bedeli ile değerlendirilmesi gerekir. (VUK Md. 269)

* Maddi duran varlıkların maliyeti oluşturulurken VUK 270, 271, 272, 273. madde hükümlerine uyulup uyulmadığı kontrol edilmelidir.

* Boş arazi ve arsa için amortisman ayrılmamalıdır. (VUK Md. 314)

* Mükellefler amortisman oranını, %20 nispetinden fazla olmamak üzere serbestçe belirlerler (VUK Md. 315). Azalan bakiyeler usulünde oran normal amortisman oranının iki katıdır. Maliye Bakanlığınca belirlenen düşük ya da yüksek amortisman oranları da vardır.

* Normal amortisman usulünden azalan bakiyeler usulüne geçilemez. (VUK Md. 320)

* Amortismanın herhangi bir yıl yapılmamasından veya ilk uygulanan orandan düşük bir oranla yapılmasından dolayı amortisman süresi uzatılamaz. (VUK Md. 320)

* Maddi duran varlıkların satıldığı yıl amortisman ayrılmaz.

* Binek otomobilleri (faaliyetleri kısmen veya tamamen binek otomobillerinin kiralanması ve işletilmesi olanlar hariç) için kıst amortisman ayrılmalıdır. (VUK Md. 320)

* Yapılmakta olan yatırımlar için amortisman ayrılamaz.

* Maddi duran varlıkların satılması halinde satış bedelinin doğruluğu araştırılmalı ve birikmiş amortismanlar ile maddi duran varlık yeniden değerlendirme değer artış fonunun kar zararın tespitinde doğru olarak dikkate alınıp alınmadığı kontrol edilmelidir.

258 YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR

İşletmede yapımı süren ve tamamlandığında ilgili maddi duran varlık hesabına aktarılacak olan her türlü madde ve malzeme ile işçilik ve genel giderlerle ilgili harcamaların izlendiği hesaptır.

Yapılmakta olan yatırım projelerine direkt ve endirekt şekilde gelen harcamalar bu hesaba borç; tamamlanan yatırım bedelleri ile ilgili maddi duran varlık hesabına borç kaydedilerek, bu hesaba alacak kaydedilir.

259 VERİLEN AVANSLAR

Yurt içinden veya yurt dışından satın alınmak üzere sipariş edilen maddi duran varlıklarla ilgili olarak yapılan avans ödemelerinin izlendiği hesaptır. Mukayyet değeri ile değerlendirilir.

26 MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLAR

260 HAKLAR

261 ŞEREFİYELER

262 KURULUŞ VE ÖRGÜTLENME GİDERLERİ

263 ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME GİDERLERİ

264 ÖZEL MALİYETLER

267 DİĞER MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLAR

268 BİRİKMiŞ AMORTİSMANLAR (-)

269 VERİLEN AVANSLAR

Herhangi bir fiziksel varlığı bulunmayan ve işletmenin belli bir şekilde yararlandığı veya yararlanmayı beklediği aktifleştirilen giderler ile belli koşullar altında hukuken himaye gören haklar ve şerefiyelerin izlendiği hesap grubudur.

Bu grupta yer alan gayri maddi haklar (özel maliyet hariç) VUK' un mükerrer 298. maddesi uyarınca yeniden değerlemeye tabi tutulamazlar.

260 HAKLAR

İmtiyaz, patent, lisans, ticari marka ve unvan gibi bir bedel ödenerek elde edilen bazı hukuki tasarruflar ile kamu otoritelerinin işletmeye belirli alanlarda tanıdığı, kullanma, yararlanma gibi yetkiler dolayısıyla yapılan harcamaları kapsar.

Bu Hesabın Denetiminde Dikkat Edilecek Hususlar:

* Haklar yararlanma süreleri içerisinde, yararlanma süreleri belli olmayanlar ise 5 yıllık sürede eşit taksitlerle itfa olunarak yok edilir.

* Haklar maliyet bedeli ile değerlendirilir.

* Yeniden değerlemeye tabi değildir. (VUK mük 298)

261 ŞEREFİYELER

Bu hesap, bir işletme devralınırken katlanılan maliyet ile söz konusu işletmenin rayiç bedelle hesaplanan net varlıklarının (öz varlık) değeri arasındaki olumlu farkların izlenmesinde kullanılır. Şerefiye hesaplanırken rayiç bedelin tespit edilememesi halinde, net defter değeri esas alınır.

Bu Hesabın Denetiminde Dikkat Edilecek Hususlar:

* Şerefiyeler mukayyet değeri ile değerlenir. (VUK Md. 282)

* Amortisman yolu ile eşit miktarlarda 5 yılda itfa edilir. Ayrılan amortismanlar "268" nolu hesapta izlenir. (VUK Mad. 326)

* Yeniden değerlemeye tabi değildir. (VUK Mük 298)

262 KURULUŞ VE ÖRGÜTLENME GİDERLERİ

İşletmenin kurulması, yeni bir şubenin açılması, işlerin sürekli olarak genişletilmesi için yapılan ve karşılığında maddi bir değer elde edilmeyen giderlerin aktifleştirilmesi durumunda izlendiği hesaptır.

Bu Hesabın Denetiminde Dikkat Edilecek Hususlar:

* İlk tesis ve taazzuv giderlerinin aktifleştirilmesi ihtiyaridir. (VUK Mad. 282) İstenildiği takdirde bir defada da gider yazılabilir. (KVK Mad. 14/2)

* Aktifleştirilen ilk tesis ve taazzuv giderleri amortisman yoluyla 5 yılda itfa olunur. (VUK Mad. 326)

* İlk tesis ve taazzuv giderleri mukayyet değeri ile değerlenir (VUK Md. 282). Ancak, mukayyet değer yapılan giderlerden fazla olamaz.

* Kuruluş ve örgütlenme giderleri kurumlar için geçerli bir giderdir. Gerçek kişiler, işletme ve ortakları kuruluş giderlerini doğrudan gider kaydederler.

* Yeniden değerlemeye tabi değildir. (VUK. Mük. 298)

263 ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME GİDERLERİ

İşletmede, yeni ürün ve teknolojiler oluşturulması, mevcutların pekiştirilmesi ve benzeri amaçlarla yapılan her türlü harcamalardan, aktifleştirilen kısmının izlendiği hesaptır.

Bu Hesabın Denetiminde Dikkat Edilecek Hususlar:

* 5 yıl içinde eşit taksitlerle itfa edilerek yok edilir.

* Maliyet bedeliyle kaydedilir.

* Yeniden değerlendirme hükümlerine tabi değildir. (VUK Mük. 298)

264 ÖZEL MALİYETLER

Kiralanan gayrimenkullerin geliştirilmesi veya ekonomik değerinin sürekli olarak artırılması amacıyla yapılan giderlerle (normal bakım onarım ve temizleme giderleri hariç) bu gayrimenkulün kullanılması için yapılan kira süresinin sonunda mal sahibine bırakılacak olan varlıkların bedellerini kapsar.

Kiralanan bir gayrimenkulün yararlı olma boyutlarını genişleten (kapasitesini ve/veya verimini artıran) ya da yararlı olma süresini (ekonomik ömrünü) uzatan nitelikteki işlemlerin gerektirdiği harcamalar,

Kiralanan bir gayrimenkulde işletme faaliyetlerinin yürütülmesi için yapılan, kira sözleşmesine göre gayrimenkul sa-

hibine kalacak olan düzenlemelerin (sabit raflar, ses düzeni vb.) gerektirdiği harcamalar, kiralanan bir gayrimenkulde işletme faaliyetlerinin yürütülmesi için yapılan ancak kira süresinin sonunda sökülmesi halinde bir değer taşımayacak düzenlemelerin (aydınlatma tesisatı gibi) gerektirdiği harcamalar,

Özel maliyet gideri olarak muhasebeleştirilir.

Bu Hesabın Denetiminde Dikkat Edilecek Hususlar:

* Özel maliyetler maliyet değeri ile değeri.

* Özel maliyetler kira süresine göre eşit yüzdelerle itfa edilir.
(VUK Mad. 327)

* Kira süresi dolmadan, kiralanan şeyin boşaltılması halinde henüz itfa edilmemiş olan giderler, boşaltma yılında bir defada gider yazılır. (VUK Mad. 327)

* Yeniden değerlemeye tabi tutulabilir. (VUK Mük. 298) (4369 Sayılı Kanunla yürürlük)

267 DİĞER MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLAR

Yukarıda sayılanların dışında kalan diğer maddi olmayan duran varlık kalemlerinin izlendiği hesaptır.

268 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR (-)

Maddi olmayan duran varlık bedellerinin, kullanabilecekleri süre içerisinde yok edilebilmesini sağlamak amacıyla kullanılan hesaptır.

Ayrılan amortismanlar ilgili gider hesapları karşılığında bu hesaba alacak; kullanım hakkı sona erenler yada elden çıkarılanlar hesaba borç, ilgili varlık hesabın alacak kaydedilir.

269 VERİLEN AVANSLAR

Maddi olmayan duran varlıklarla ilgili olarak gerek yurt içi, gerekse yurtdışındaki kişi ve kuruluşlara yapılan avans ödemelerinin izlendiği hesaptır.

Değerlemesi ve envanteri 159 ve 259 nolu avans hesapları gibi yapılır.

27 ÖZEL TÜKENMEYE TABİ VARLIKLAR

271 ARAMA GİDERLERİ

272 HAZIRLIK VE GELİŞTİRME GİDERLERİ

277 DİĞER ÖZEL TÜKENMEYE TABİ VARLIKLAR

278 BİRİKMiŞ TÜKENME PAYLARI (-)

279 VERİLEN AVANSLAR

271 ARAMA GİDERLERİ

Arama amacıyla yapılan ve bununla ilgili giderlerin izlendiği hesaptır. Maden yatağının işletmeye elverişli olup olmadığının belirlenmesi ve giriş noktalarının saptanması için; işletmeye geçmeden önce yapılan arama giderleri ile petrol araştırmasıyla ilgili olarak arazinin yerden ve havadan (topoğrafik, jeolojik, jeofizik, jeoşimik vb.) incelenmesine ve gerekli işlem, deneyim ve jeolojik bilgi almak amacıyla yapılan sondaj giderleri gibi yapılan harcamalar bu hesapta izlenir.

Bu Hesabın Denetiminde Dikkat Edilecek Hususlar:

- * Arama giderleri mukayyet değerle değerlendirilir.
- * Arama sonunda cevher bulunursa aktifleştirilerek amortisman yoluyla itfa edilir. (VUK 316)
- * Cevhere rastlanamaması durumunda tamamı gider yazılarak yok edilir.

* Bu hesap için yeniden değerlendirme yapılamaz. (VUK Mük. 298/1)

* Üretimin sürdürülmesi sırasında üretim seyrini belirlemek için yapılan sondajların giderleri bu hesaba alınmaz, doğrudan o dönemin üretim maliyetlerine yüklenir.

272 HAZIRLIK VE GELİŞTİRME GİDERLERİ

Hazırlık ve geliştirme giderleri arama giderlerinden sonraki safha olup arama giderleri ile varlığı tespit edilen cevhere ulaşmak için yapılan giderlerden oluşur.

Bu Hesabın Denetiminde Dikkat Edilecek Hususlar:

* Hazırlık ve geliştirme giderleri maliyet bedeli üzerinden değerlendirilir.

* İşletme tarafından yapılan veya işletme dışına ihale edilen hazırlık işleri ile ilgili giderler bu hesaba borç yazılır.

* Yapılan gider karşılığında çıkarılmaya hazır hale gelen cevher veya petrol miktarı göz önünde tutularak itfa edilir.

* Bu hesap için yeniden değerlendirme yapılamaz. (VUK Mük. 298/1)

277 DİĞER ÖZEL TÜKENMEYE TABİ VARLIKLAR

Özellikle kendi bölümlerinde tanımlanmayan özel tükenmeye tabi diğer varlık değerlerinin izlendiği hesaptır.

Bu Hesabın Denetiminde Dikkat Edilecek Hususlar:

* Elde edilmeleri için yapılan harcamalar üzerinden değerlendirilir.

* Varlık tamamen amorti edildiğinde, birikmiş amortisman hesabının borcuna karşılık, bu hesaba alacak yazılır.

278 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR (-)

Özel tükenmeye tabi varlıklar tükenme payı, maliyet ve gider hesapları karşılığında bu hesaba alacak, kayıtlarda çıkarıldığı takdirde borç kaydedilir.

Döneme ilişkin tükenme payı hesaplanırken üretim miktarları esas alınır. Toplam üretim miktarı için yapılan harcamalardan birim üretim miktarına isabet eden bulunarak dönem içinde çıkarılan birim ile çarpılır. Örneğin toplam hazırlık ve geliştirme giderlerinin 10 milyar TL. olduğu bir maden ocağında 5 milyon ton cevher olduğu tespit edilmişse ton başına gider = 10 milyar TL. / 5 milyon ton = 2.000 TL. / ton olacaktır.

Bir dönemde 500.000 ton cevher çıkarıldığında o dönemde ayrılması gereken tükenme payı $2.000 \times 500.000 = 1$ milyar TL. olacaktır.

279 VERİLEN AVANSLAR

Özel tükenmeye tabi varlıklar için yapılan avans ödemelerinin izlendiği hesaptır. Diğer Verilen Avanslar hesapları gibi değerlendirilir.

29 DİĞER DURAN VARLIKLAR

291 GELECEK YILLARDA İNDİRİLECEK KDV

292 DİĞER KDV

293 GELECEK YILLAR İHTİYACI STOKLAR

294 ELDEN ÇIKARILACAK STOKLAR VE MADDİ DURAN

VARLIKLAR

295 PEŞİN ÖDENEN VERGİ VE FONLAR

297 DİĞER ÇEŞİTLİ DURAN VARLIKLAR

298 STOK DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI (-)

299 BİRİKMiŞ AMORTİSMANLAR (-)

291 GELECEK YILLARDA İNDİRİLECEK KDV

KDV Kanununun 31. maddesi 4369 sayılı kanunla kaldırıldığı için bu hesap 2000 yılı sonundan itibaren kullanılmayacaktır.

292 DİĞER KDV

Ertelenen, iadesi gereken, tahsil edilen veya çeşitli şekillerde ortaya çıkan diğer KDV'nin bir yılı aşan tutarlarının kaydedildiği hesaptır.²⁵

293 GELECEK YILLAR İHTİYACI STOKLAR

Tedbirli satın alma ve imal etme politikası gereği ve stok dönüş hızının düşüklüğü nedeniyle işletmede bulunan ve işletmenin bir yıllık dönem içinde kullanabileceğinden daha fazla olan stok kalemlerinin izlendiği hesaptır.

Bu Hesabın Denetiminde Dikkat Edilecek Hususlar:

* Değerlemesi diğer stoklarda olduğu gibidir.

* Kullanma veya satış süresi bir yılın altına inenler, dönen değerler bölümündeki ilgili stok hesaplarına aktarılır.

294 ELDEN ÇIKARILACAK STOKLAR VE MADDİ DURAN VARLIKLAR

Çeşitli nedenlerle işletmede kullanılan ve satış olanaklarını yitiren stoklar ve duran varlıkların izlendiği hesaptır.

Tanımdaki niteliğe dönüşen varlıklar ilgili bulundukları varlık hesaplarında çıkarılarak bu hesaba alınır, elden çıkardıklarında ise hesap kapatılır.

Bu Hesabın Denetiminde Dikkat Edilecek Hususlar:

* Elden çıkarılacak stoklar ve maddi duran varlıklar bu hesaba alındığı değer üzerinden izlenir.

* Bu hesaba alındıktan sonra herhangi bir nedenle değer düşüklüğüne uğrayan stoklar için karşılık ayrılır.

295 PEŞİN ÖDENEN VERGİ VE FONLAR

İzleyen yıldan sonraki yıllarda indirim konusu yapılabilecek olan peşin ödenen vergi ve fonların izlendiği hesaptır.

297 DİĞER ÇEŞİTLİ DURAN VARLIKLAR

Bu hesap grubu içerisinde sayılanların dışında kalan diğer çeşitli duran varlıkların izlendiği hesaptır.

298 STOK DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI (-)

158 nolu hesaptaki açıklamalar bu hesap için de geçerlidir.

299 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR (-)

Bu gruptaki amortismanlara tabi varlıklar için ayrılan amortismanların izlendiği hesaptır.

3 KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR

30 - 40 MALİ BORÇLAR

300 - 400 BANKA KREDİLERİ

Bu hesap, banka ve diğer finans kuruluşlarından sağlanan kısa / uzun vadeli kredilere ilişkin tutarları içeren hesap kalemidir. Hesabın alacak bakiyesi vermesi gerekir.

Bu Hesapların Denetiminde Dikkat Edilecek Hususlar

* Bu hesabın envanteri, ilgili bankadan alınacak hesap ekstresi, hesap cüzdanı ve muhasebe kaydının karşılaştırılması ile yapılır.

* TL üzerinden işlem gören hesaplar kayıtlı değeri ile değerlendirilir.

* Döviz kredi hesapları ise kur değerlendirmesi yapılarak değerlendirilir.

* Dönem sonu itibariyle işleyen faizler finansman giderleri hesaplarına borç, 381 / 481 Gider Tahakkukları Hesabına Alacak; ilgili bankanın faiz dekontunun işletmeye geldiği tarihte 300 / 400 Banka Kredileri hesabına alacak verilerek 381 / 481 Nolu hesap kapatılır. (Yatırım kredilerinde yatırım dönemi faizleri yatırım maliyetine eklenir.)

* Amortisman tabi iktisadi kıymetin aktife girdiği dönemin sonuna kadar doğan kredi faizleri ve kur farklarının maliyete eklenmesinin zorunludur. Bu dönemden sonra doğan kredi faizleri ve kur farklarının ise maliyete eklenmesinin veya doğrudan gider yazılmasının ihtiyaridir. (VUK Genel Tebliği 163)

* Döviz kredisi kullanılarak yurt dışından sabit kıymet ithal edilmesi sırasında veya sonrasında bu kıymetlere ilişkin borç taksitlerinin değerlemesi 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 olduğu yıllarda doğrudan gider yazılması ya da maliyete intikal ettirilerek amortisman konusu yapılması isteğe bağlıdır. (163 seri nolu VUK Genel Tebliği)

* Yabancı para cinsinden olan krediler, dönem sonu itibariyle değerlendirilerek değerlendirme farkı 300/400 Banka Kredileri hesabına alacak kaydedilir.

* Yatırımın finansmanında kullanılan kredilerle ilgili faizlerden kuruluş dönemine ait olanların sabit kıymetle birlikte amortisman yoluyla itfa edilmek üzere yatırım maliyetine eklenmesi zorunlu iken, işletme dönemine ait olanların ilgili bulundukları yıllarda doğrudan gider yazılması ya da maliyete intikal ettirilmek üzere amortismanına tabi tutulması ihtiyaridir. (163 seri nolu VUK Genel Tebliği)

* Emtianın satın alınıp işletme stoklarına girdiği tarihe kadar oluşan kur farklarının maliyete intikal ettirilmesi zorunludur. Stokta kalan emtiayla ilgili olarak daha sonra ortaya çıkacak kur farklarının ise ilgili bulundukları yıllarda gider yazılması veya maliyete intikal ettirilmesi ihtiyaridir.

303 UZUN VADELİ KREDİLERİN ANAPARA TAKSİTLERİ VE FAİZLERİ

Vadelerine bir yıldan fazla süre bulunmakla birlikte uzun vadeli kredilerin, bilanço tarihinden itibaren bir yıl içinde ödenecek ana para taksitleriyle vadesi bir yılın altına düşenleri ve bunların tahakkuk ettiği halde henüz ödenmeyen faizlerini kapsar. Bu hesapta izlenecek borçlar diğer borçlarda olduğu gibi değerlendirilir ve denetime tabi tutulur.

304 TAHVİL ANAPARA BORÇ TAKSİT VE FAİZLERİ

Bilanço tarihinden itibaren bir yıl içinde ödenecek tahvil ana para borç taksitleriyle tahvillerin tahakkuk edip de henüz ödenmeyen taksitlerinin izlendiği hesaptır.

Bu Hesabın Denetiminde Dikkat Edilecek Hususlar:

* Eshamlı şirketlerle iktisadi kamu müesseseleri, çıkardıkları tahvilleri itibari değerleri ile değerlemeye mecburdurlar.(VUK 286)

* Yabancı para üzerinden çıkarılmış tahvillerin itibari değerinin TL. karşılıkları değerlendirme kuru ile bilanço günündeki değerine getirilir.

* Tahvil faizlerinin ödenmesi sırasında GVK'nın 94. maddesinin 7 numaralı bendine göre gelir (stopaj) vergisi ve fon payı hesaplanır.

305 ÇIKARILMIŞ BONOLAR VE SENETLER

Tedavüldeki finansman bonoları ve banka bonoları gibi kısa vadeli para ve sermaye piyasası araçları karşılığında sağlanan fonlar bu hesapta izlenir.

Bu hesapta tanımlanan menkul kıymetler ihraç edildiğinde nominal bedel üzerinden bu hesaba alacak, ilgili hesaplara borç kaydedilir. Ödenmeleri halinde hesaba borç kaydedilir.

Bu Hesabın Denetiminde Dikkat Edilecek Hususlar:

* İskontolu olarak ihraç edilen bonoların ödenmesi sırasında nominal bedel ile satış bedeli arasındaki tutar elde edenler yönünden faiz geliri olarak vergiye tabidir. Çıkaran işletme yönünden finansman gideridir.

* Çıkarılan bonolar üzerinden damga vergisi tahakkuk ettirilir.

* Dövizli finansman bonoları ihraç tarihindeki döviz alış kurları üzerinden kaydedilir ve dönem sonunda menkul kıymet ihraç

farkları dahil olmak üzere Maliye Bakanlığınca belirlenen kur üzerinden değ erlenir.

* Bu hesap dönem sonlarında itibari değer ile değ erlenir.

* Ulusal para cinsinden olmayan bono ve senetler bilanço günündeki değ erleme kuru ile değ erlenir.

* Çıkarılmış bono ve senetlerin 308 nolu hesapta bekltilen ihraç farklarından gidere dönüşen kısmı finansman giderlerine aktarılır.

306 - 407 ÇIKARILMIş DIğER MENKUL KIYMETLER

Çıkarılmış bonolar ve senetler kapsamına alınamayan diğer menkul kıymetlerin izlendiği hesaptır.

Bu Hesabın Denetiminde Dikkat Edilecek Hususlar:

* Çıkarılmış diğer menkul kıymetler tahviller gibi itibari değeri ile değ erlenir.

* Bilanço günü itibariyle işlemiş faizleri dönemsellik ilkesi gereği tahakkuk ettirilir.

* Bu hesapta tanımlanan menkul kıymetler ihraç edildiğinde nominal bedel üzerinden bu hesaba alacak, ilgili hesaplara borç kaydedilir.  denmeleri halinde bu hesaba borç kaydedilir.

* İskontolu olarak ihraç edilenlerin aktifleştirilen ihraç farklarından ilgili döneme isabet eden kısmı finansman giderleri hesabına aktarılır.

* Dövizli olanlar ilan edilen kura göre değ erlenir.

308 - 408 MENKUL KIYMETLER İHRAÇ FARKLARI (-)

Nominal değerinin altında ihraç edilen tahvil, senet vs. diğer

menkul kıymetlerin nominal değeri ile satış fiyatı arasındaki farkın gelecek döneme ait olan kısmı bu hesapta izlenir.

Nominal değer altında ihraç edilen tahvil, senet vs. diğer menkul kıymetlerin nominal değeri ile satış fiyatı arasındaki farklardan, gelecek döneme ait olanlar ve "408 Menkul Kıymetler İhraç Farkı" hesabından bu hesaba aktarılanlar bu hesabın borcuna, menkul kıymetin vadesine paralel olarak itfa edilmesi kaydıyla hesaplanan itfa tutarları "66 Finansman Giderleri" grubundaki hesaplar karşılığında bu hesaba alacak kaydedilir.

Bu Hesabın Denetiminde Dikkat Edilecek Hususlar:

* Aktifleştirilen menkul kıymet ihraç farkları ana para ödemeleri sırasında finansman giderleri hesabına devredilir.

* Kanunlarla veya kanunların verdiği yetkiye dayanılarak tespit edilen hadler saklı kalmak üzere menkul kıymetlerin itibari değerlerinin altında satışından doğan zararlar ile ödenen komisyonlar vb. her türlü giderler kanunen kabul edilmeyen gibidir.(KVK Md. 15/9)

* İhraç farkları mukayyet değerle değerlenir. Yabancı para cinsinden olanlar bilanço günündeki değerle değerlenir.

* İtibari değer altında ihraç edilen bono ve senetler "308 Menkul Kıymet İhraç Farkı (-)" hesabına kaydedilir.

309 - 409 DİĞER MALİ BORÇLAR

Yukarıdaki hesap kalemlerinin hiçbirinin kapsamına alınmayan mali borçların izlendiği hesaptır.

Bu hesapta izlenen borçlar, niteliğine göre yukarıdaki hesaplarda olduğu gibi değerlendirilir.

32 - 42 TİCARİ BORÇLAR

320-420 SATICILAR

İşletmenin faaliyet konusu ile ilgili her türlü mal ve hizmet alımlarından kaynaklanan senetsiz borçların izlendiği hesaptır. Ortaklar, ana kuruluşlar, işletmeler ve bağlı ortaklıklara olan senetsiz ticari borçların bilanço dipnotlarında gösterilmesi gerekir. Senetsiz borcun doğması ile bu hesaba alacak, ödenmesi halinde borç kaydedilir. İşletmenin faaliyet konusu dışındaki alımları dolayısıyla doğan senetsiz borçları bu hesapta değil, "336 Diğer Çeşitli Borçlar" hesabında izlenir.

Bu Hesabın Denetiminde Dikkat Edilecek Hususlar:

* Türk parası borçlar mukayyet değer ile değerlendirilir.(VUK 285)

* Yabancı para cinsinden olan borçlar VUK 280'e göre değerlendirilir.

* VUK 238 seri numaralı tebliğe göre "...emtianın satın alınıp, işletme stoklarına girdiği tarihe kadar oluşan kur farklarının maliyete intikal ettirilmesi zorunludur. Stokta kalan emtia ile ilgili olarak daha sonra ortaya çıkacak kur farklarının ise ilgili bulundukları yıllarda gider yazılması veya maliyete intikal ettirilmesi mümkün bulunmaktadır."

* Oluşan vade farkları "780 Finansman Giderleri" hesabına, olumsuz kur farkları ise "656 Kambiyo Zararları Hesabına" borç; "320 Satıcılar Hesabına" alacak yazılır.

321-421 BORÇ SENETLERİ

İşletmenin faaliyet konusu ile ilgili her türlü mal ve hizmet

alımlarından kaynaklanan senede bağlanmış ticari borçlarının izlendiği hesaptır. Ortaklar, ana kuruluş, iştirakler ve bağlı ortaklıklara olan senetli ticari borçların bilanço dipnotlarında gösterilmesi gerekir. Borç senetleri tutarları bu hesaba alacak, ödenmesi halinde borç kaydedilir.

Bu Hesabın Denetiminde Dikkat Edilecek Hususlar:

* Satıcılar hesabı gibi değerlenir.

* Borç senetlerinin reeskonta tabi tutulması ihtiyaridir. Ancak alacak senetlerini reeskonta tabi tutanlar borç senetlerini de reeskonta tabi tutmak zorundadırlar.(VUK 285)

* Hatır senetleri gibi işletmenin ticari faaliyetlerinden doğmayan senetler reeskonta tabi tutulamaz. Hatır senetleri nazım hesaplarda izlenir.

* Ortaklar, ana kuruluş, iştirakler ve bağlı ortaklıklara olan senetli borçlara ödenen vade farkları ile diğer ticari ilişkide bulunan ticari kuruluşlara ödenen vade farkları arasında oransızlık olup olmadığı araştırılmalıdır.

* Oransızlık olması halinde KVK 17. madde uyarınca örtülü kazanç olarak değerlendirilip değerlendirilmeyeceği dikkate alınmalıdır.

322-422 BORÇ SENETLERİ REESKONTU (-)

Bilanço gününde senetli borçların tasarruf değeri ile değerlendirilmesini sağlamak üzere borç senetleri için ayrılan reeskont tutarlarının izlenmesinde kullanılır. Hesaplanan reeskont tutarları bu hesaba borç, "647 Reeskont Faiz Gelirleri Hesabına" alacak kaydedilir. İzleyen dönemde bu hesap "657 Reeskont Faiz Gelirleri Hesabına" aktararak kapatılır.

Bu hesabın denetiminde "Borç Senetleri Hesabı"nın denetiminde bahsettiğimiz hususlarla birlikte reeskont hesaplamasının doğru yapılıp yapılmadığına bakılmalıdır.

326-426 ALINAN DEPOZİTO VE TEMİNATLAR

Üçüncü kişilerin belli bir işi yapmalarını, aldıkları bir değeri geri vermelerini sağlamak amacıyla ve belli sözleşmeler nedeniyle gerçekleşecek bir alacağın karşılığı olarak alınan depozito ve teminat niteliğindeki değerlerin izlendiği hesaptır. Alınan depozito ve teminatlar bu hesabın alacağına, geri verilenler veya hesaba sayılanlar borcuna kaydedilir.

Bu Hesabın Denetiminde Dikkat Edilecek Hususlar:

* Bu hesaba sadece nakit olarak alınan değerler kaydedilir. Teminat olarak alınan menkul kıymet, senet, emtia gibi kıymetler "Nazım Hesaplar"da izlenir.

* Bu hesap mukayyet değer ile değerlenir.

* Yabancı para cinsinden olanlar VUK 280' e göre değerlendirilir.

329-429 DİĞER TİCARİ BORÇLAR

Yukarıdaki hesap kalemlerinin hiçbirinin kapsamına alınamayan ticari borçların izlendiği hesaptır. Bu hesaba borcun doğması halinde alacak, ödenmesi halinde borç kaydedilir. Ticari borçlar gibi değerlendirilir.

33-43 DİĞER BORÇLAR

Bu hesap grubu, herhangi bir ticari nedene dayanmadan meydana gelmiş borçların kaydedildiği hesapları kapsar. Bu grupta şu hesaplar yer alır.

331 - 431 ORTAKLARA BORÇLAR

332 - 432 İŞTİRAKLERE BORÇLAR

333 - 433 BAĞLI ORTAKLIKLARA BORÇLAR

335 - PERSONELE BORÇLAR

337 - 437 DİĞER BORÇ SENETLERİ REESKONTU (-)

339 - 439 DİĞER ÇEŞİTLİ BORÇLAR

Bu Hesapların Denetiminde Dikkat Edilecek Hususlar

* Bu grupta yer alan borçlar, senetli-senetsiz, Türk paralı-yabancı paralı oluşları göz önünde tutularak ticari borçlarda olduğu gibi değerlendirilir.

* Ortaklar, ana kuruluş, iştirakler ve bağlı ortaklıklara olan borç ilişkileri gözden geçirilerek örtülü sermaye ve örtülü kazanç olup olmadığı araştırılmalıdır.

34-44 ALINAN AVANSLAR

340-440 ALINAN SİPARİŞ AVANSLARI

İşletmenin satış amacıyla gelecekte yapacağı mal ve hizmet teslimleri ile ilgili olarak peşin tahsil ettiği tutarların izlendiği hesaptır. Alıcıdan alınan avanslar bu hesabın alacağına, malın teslim edilmesi, hizmetin görülmesi halinde borcuna yazılır.

Değerlemesi ticari borçlardaki gibi yapılır. Alınan sipariş avansları reeskonta tabi tutulmaz.

348 ALINAN DİĞER SİPARİŞ AVANSLARI

Özel bölümünde tanımlanan avanslar dışında, işletmenin aldığı her türlü kısa vadeli avansların izlendiği hesaptır.

Alınan diğer avanslar, mukayyet değeri ile değerlendirilir. Ya-

bancı para üzerinden alınan avanslar bilanço günündeki kurla değerlemeye tabi tutulur.

350 YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM HAKEDİŞ BEDELLERİ

"170" nolu hesap incelenirken gerekli açıklamalar yapılmıştır.

36 ÖDENECEK VERGİ VE DİĞER YÜKÜMLÜLÜKLER

360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR

İşletmenin ekonomik faaliyetlerde bulunmasının sonucu, ilgili mali mevzuat uyarınca mükellef veya sorumlu sıfatıyla işletmenin kendisine, personeline ve üçüncü kişilere ilişkin olarak ödenmesi gereken vergi, resim, harç ve fonların izlendiği hesaptır.

Vergi resim ve harçların tahakkuk ettirilmesini gerektiren olaylar ve işlemler ortaya çıktıkça bu hesap alacaklanır, ödemeler yapıldıkça bu hesap borçlanır. Bir yıldan daha uzun sürede ödenecek ertelenmiş veya takside bağlanmış vergiler varsa bunlar, "438 Kamuya Olan Ertelenmiş veya Taksitlendirilmiş Borçlar Hesabı" na aktarılır. Bir yıldan kısa olanlar ise "368" nolu hesaba aktarılır.

Bu Hesabın Denetiminde Dikkat Edilecek Hususlar:

* Ödenecek vergi ve fonların doğru hesaplanıp hesaplanmadığı, mahsupların doğru yapılıp yapılmadığına bakılmalıdır.

* Bu hesap mukayyet değer ile değerlendirilir.

361 ÖDENECEK SOSYAL GÜVENLİK KESİNTİLERİ

İşletmenin, personelin hakedişlerinden sosyal güvenlik mev-

zuatı hükümlerine göre kesintiye tabi tutmakla yükümlü bulunduğu, personele ait emekli keseneği ve sigorta primleri ile bunlara ilişkin işveren katılma payları ve işverence sosyal güvenlik kuruluşlarına ödenecek diğer yükümlölüklerin izlendiği hesaptır.

Kesintiler yapıldıkça bu hesap alacaklandırılır ve ödemeler yapıldıkça borçlandırılır. Bir yıldan daha uzun sürede ödenecek sosyal güvenlik kesintileri varsa bunlar "438 Kamuya Olan Ertelenmiş ve Taksitlendirilmiş Borçlar Hesabı"na aktarılır. Bir yıldan kısa olanlar ise "368" nolu hesaba aktarılır.

Bu Hesabın Denetiminde Dikkat Edilecek Hususlar:

* Ödenecek sosyal güvenlik kesintilerinin gerçek olup olmadığı ve doğru hesaplanıp hesaplanmadığına bakılmalıdır.

* SSK primlerinin gider olarak dikkate alınabilmesi için bu primlerin fiilen ödenmiş olması gerekmektedir. Bu nedenle, sigorta primleri, dönemine ve ait olduğu yıla bakılmaksızın fiilen ödendiği tarihte gider yazılacaktır. Ancak sadece aralık ayına ait sigorta primi ocak ayında ödenmesi durumunda aralık ayının gideri olarak dikkate alınabilecektir.

* Bu hesap mukayyet değeri ile değeri.

368-438 VADESİ GEÇMİŞ ERTELENMİŞ VEYA TAKSİTLENDİRİLMİŞ VERGİ VE DİĞER YÜKÜMLÜLÜKLER

Kanuni süresi içinde ödenmeyen vergi ve yükümlölükler ile erteleme ve taksitlendirme süresi bilanço tarihinde bir yıldan az olan vergi ve yükümlölükler "368" nolu hesaba, bir yıldan fazla olanlar ise "438 Kamuya Olan Ertelenmiş veya Taksitlendirilmiş Borçlar" hesabına kaydedilir.

Bu hesaba aktarılan vergi ve diğer yükümlölükler için ödenen tecil faizi, gecikme zamları vs. GVK 41/5 ve KVK 15/6 maddeleri uyarınca kanunen kabul edilmeyen giderdir.

369 ÖDENECEK DİĞER YÜKÜMLÜLÜKLER

Özel bölümlerde tanımlananlar dışında kalan yükümlölüklerin izlendiğı hesaptır. Örneğın ödenecek icra kesintileri bu hesapta izlenir. Tahakkuk ettirilmesini gerektiren olaylar ve işlemler ortaya çıktıkça bu hesap alacaklanır , ödendikçe borçlanır.

Bu hesapta izlenecek yükümlölükler kayıtlı değeri ile değeri.

37 BORÇ VE GİDER KARŞILIKLARI

370 DÖNEM KARI VERGİ VE DİĞER YASAL YÜKÜMLÜLÜKLER KARŞILIKLARI

Dönem karı üzerinden hesaplanan kurumlar vergisi, diğer vergi ve kesintiler fonlar vb. diğer yükümlölükler için ayrılan karşılıkların izlendiğı hesaptır. Dönem karı üzerinden hesaplanan kurumlar vergisi ve yasal yükümlölükler "691 Dönem Karı Vergi ve Diğer Yasal Yükümlölükler Karşılıkları" hesabının borcu karşılığında bu hesaba alacak kaydedilir. Vergi tahakkukunun kesinleşmesi durumunda borç kaydı suretiyle hesap kapatılır ve ilgili tutar "371 Dönem Karının Peşin Ödenen Vergi ve Diğer Yükümlölükleri" Hesabı ile mahsup edilerek kalan tutar "360 Ödenecek Vergi ve Fonlar" Hesabına aktarılır.

Bu hesapla ilgili olarak yapılan aktarma ve mahsupların doğruluğı kontrol edilmelidir.

371 DÖNEM KARININ PEŞİN ÖDENEN VERGİ VE DİĞER YÜKÜMLÜLÜKLERİ (-)

Mevzuat gereğince peşin ödenen gelir ve kurumlar vergisi ile diğer yükümlülüklerin izlendiği hesaptır.

"Dönem Karı Vergi ve Diğer Yasal Yükümlülükler Karşılıkları" hesabından indirilmek üzere "193 Peşin Ödenen Vergiler ve Fonlar" Hesabından yapılan aktarmalar bu hesabın borcuna, "193" nolu hesabın alacağına kaydedilir. Tahakkuk eden tutarlar ve gelir vergisinden mahsup edilen tutarlar ise bu hesaba alacak kaydedilir.

372-472 KIDEM TAZMİNATI KARŞILIĞI

372 no.lu hesapta, belirlenecek esaslar çerçevesinde ayrılan ve bir yıl içinde ödeneceği öngörülen kıdem tazminatları karşılıkları izlenir.

372 no.lu hesap, ayrılan kıdem tazminatlarının izlendiği hesap değildir. Daha önceden ayrılmış olan "472 Kıdem Tazminatları Karşılığı" hesabından bir yıl içinde ödenmesi öngörülen kıdem tazminatlarının ödenmesi amacıyla tutulur. Kıdem tazminatı ayrıldığında 372 no.lu hesaba değil "472 Kıdem Tazminatları Karşılığı" hesabına alacak olarak kaydedilir.

Bu Hesabın Denetiminde Dikkat Edilecek Hususlar:

* Bu hesap mukayyet değeri ile değerlenir.

* Kıdem tazminatı karşılığı ayırmak ihtiyaridir.

* Ayrılan kıdem tazminatları karşılığı vergi kanunları açısından ödenmeleri şartıyla gider yazılabilir, aksi halde kanunen kabul edilmeyen giderdir.

* Ayrılan kıdem tazminatlarının ödenmeyeceğinin kesinleşmesi halinde ayrılmış olan karşılıklar "649 Diğer Olağan Gelir Ve Karlar" hesabına aktarılır. Ancak daha önce ayrılan bu karşılıklar kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınmışsa iptal edildiğinde de indirilecek gelirler olarak dikkate alınmalıdır.

* GVK 25/7 ye göre 1475 ve 854 Sayılı Kanunlara göre ödenmesi gereken kıdem tazminatlarının tamamı ile 5953 Sayılı Kanuna göre ödenen kıdem tazminatlarının hizmet erbabının 24 aylığını aşmayan miktarları (hizmet ifa etmeksizin ödenen ücretler tazminat sayılmaz) gelir vergisinden müstesnadır. 24 ayı aşan kısmı ise ücret olarak vergilendirilir.

* Kıdem tazminatları 0,006 (38 seri nolu Damga Vergisi Genel Tebliği) damga vergisi hariç diğer vergi resim ve harçtan müstesnadır.

373 MALİYET GİDERLERİ KARŞILIĞI

Aylık maliyetlerin saptanmasında gelecek aylarda kesin tahakkuku yapılacak giderlerle, aylık maliyetlere pay verilmesinde tamir, bakım, ikramiyeler, finansman giderleri vb. giderlere ilişkin tahmini gider karşılıklarının izlendiği hesaptır.

Aylık maliyetlere yüklenilen tahmini gider karşılıkları bu hesaba alacak, bu giderlerin kesin tutarları belli olduğunda ise bu hesaba borç kaydedilir. Dönem sonunda bu hesap bakiye vermez. Dönem içinde ara bilanço çıkarılması halinde, döneme isabet eden amortisman karşılıkları bu hesapta değil, 257 ve 268 nolu hesaplarda izlenir.

379 DİĞER BORÇ VE GİDER KARŞILIKLARI

Kısa vadeli diğer borç ve gider karşılıklarının izlendiği hesaptır.

38-48 GELECEK AYLARA / YILLARA AİT GELİRLER VE GİDER TAHAKKUKLARI

380-480 GELECEK AYLARA AİT GELİRLER

Gelecek bilanço dönemlerine ait peşin tahsil olunan gelirlerin bir yıldan kısa/uzun süreye ait kısımlarının izlendiği hesaptır. Peşin tahsil olunan gelirler bu hesabın alacağına kaydedilir. Ait olduğu dönemde ilgili gelir hesaplarına devredilir.

Bu Hesabın Denetiminde Dikkat Edilecek Hususlar:

* Döneme ilişkin gelirin doğru ayrılıp ayrılmadığına bakılmalıdır.

* Bu gelirlerden Türk Lirası cinsinden olanlar mukayyet değer ile yabancı para cinsinden olanlar ise borsa rayici (VUK 280) ile değerlendirilir.

381-481 GİDER TAHAKKUKLARI HESABI

Gelecek aylarda/yıllarda ödemesi yapılacak ve kesinlikle belgeye dayalı gider tahakkuklarının izlendiği hesaptır.

Bilanço tarihi itibarıyla doğmuş ancak lehtar tarafından henüz istenebilir duruma gelmemiş giderlerin, gider hesaplarına alınmasında kullanılan ve ilgililere kesin alacak kaydı yapılamayan borçları gösteren hesaptır. Yapılan tahakkuklar ilgili gider ve zarar hesaplarına borç, bu hesaba alacak yazılır. Yapılan ödemeler bu hesaba borç yazılır.

Değerlemesi "380" nolu hesaptaki gibidir.

382 ERTELENMİŞ GELİRLER

Vadeli işlemlerde satış ve gelir hesaplarının peşin fiyatıyla izlendiği durumlarda, satış ve kur farkı gibi gelirlerin izleyen dönemlere ait tutarları bu hesapta izlenir.

Vadeli satışlarda, satış tutarı içeriğindeki vade farkı bu hesaba alacak, vade süresi geldikçe faiz gelirleri veya kur farkı gelirleri hesabına aktarılarak bu hesaba borç yazılır.

39 DİĞER KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR

391 HESAPLANAN KATMA DEĞER VERGİSİ

Bu hesap, teslim edilen mal veya ifa edilen hizmetlerin üzerinden hesaplanan katma değer vergisi ile işlemi gerçekleştirmeyen yada işleminden vazgeçilen mal ve hizmetlere ilişkin katma değer vergisinin izlendiği hesaptır.

Hesaplanan katma değer vergisi, bu hesaba alacak kaydedilir. Düzeltmeler bu hesaba borç kaydedilir. Vergilendirme dönemi itibariyle bu hesabın bakiyesi "191 İndirilecek KDV ve/veya 190 Devreden KDV hesapları" ile karşılaştırılır. Yapılan karşılaştırmada bu hesabın bakiyesi "191 İndirilecek KDV ve/veya 190 Devreden KDV hesapları"nın bakiyesinden fazla olduğu taktirde vadesinde ödenmek üzere "360 Ödenecek Vergi ve Fonlar Hesabı"na aktarılarak kapatılır.

Bu Hesabın Denetiminde Dikkat Edilecek Hususlar:

- * KDV oranları yanlış uygulanmış olabilir.
- * Faturalardaki KDV defterlere ve beyannameye yanlış aktarılmış olabilir.

* Alınan vade farkları, faiz, prim gibi gelirler KDV matrahına dahil edilmemiş olabilir.

* Alıştan iadelere KDV hesaplanmamış olabilir.

* Bedelsiz devirlerde KDV hesaplanmamış olabilir.

* Mal teslimi ve hizmet ifasından önce fatura düzenlendiği halde KDV hesaplanmamış olabilir.

* KDV hesaplanmasında dönem kayması olup olmadığı araştırılmalıdır.

392-492 DİĞER KDV

Bu hesap, teşvikli yatırım mallarının ithalinden doğan ve ertelenen KDV ile ihraç kaydıyla satış nedeniyle ertelenen ve terkin edilecek KDV tutarlarının izlenmesinde kullanılır.

Teşvikli yatırım mallarının ithalinde gümrük idareleri tarafından tarh ve tahakkuk ettirilerek ertelenen KDV aktifteki ilgili hesabın borcu mukabili bu hesaba alacak, mevzuat gereği yapılacak terkin sonunda aktifteki ilgili hesabın alacağı karşılığı bu hesaba borç kaydedilmek suretiyle işlem görür.

Bu hesap aşağıdaki işlemler için kullanılır

- İhraç kaydıyla teslimlerde KDV'nin tecil ve terkin (KDVK 11/c)

- Ek vergiler (KDVK madde 60)

- Teşvikli yatırım mallarının ithalinde KDV ertelemesi ²⁶

Bu Hesabın Denetiminde Dikkat Edilecek Hususlar:

* Yatırımın teşvik belgelerinde öngörüldüğü şekilde gerçekleşmemesi halinde, ertelenen KDV, bu hesaba borç, ödenmek üzere pasifteki tahakkuk hesabına alacak kaydedilir.

* Vergi dairesince tecil olunan KDV "391 Hesaplanan KDV" hesabının borcu mukabili bu hesaba alacak, mevzuat gereği yapılacak terkin sonucunda borçlusunun alacağı mukabili bu hesaba borç kaydedilir.

* İhracatın gerçekleşmemesi halinde ise tecil olunan KDV "391 Hesaplanan KDV" hesabının alacağı mukabili, bu hesaba borç kaydedilir.

* İhraç kaydıyla satışlarda, malların ihracatçıya teslim tarihini takip eden aybaşından itibaren üç ay içinde ihraç edilip edilmediği araştırılmalıdır.

* Bu hesaplar mukayyet değer ile değerlenir,

393 MERKEZ VE ŞUBELER CARİ HESABI

Merkezin şubelerle, şubelerin merkezle veya kendi aralarındaki borç ve alacak ilişkilerinin izlendiği hesaptır. Bu hesap dönem içinde kullanılır, füzzyonda (dönem sonunda hesapların birleştirilmesi) kapatılır.

Merkezin şubelerden, şubelerin diğer şubelerden veya merkezden olan alacakları bu hesaba borç, borçları da alacak kaydedilir.

Dönem sonunda hesapların birleştirilmesi sırasında bu hesap kapatılır.

Bu hesap mukayyet değer ile değerlenir, ancak yabancı para cinsinden olanlar VUK madde 280'e göre değerlenir.

397 SAYIM VE TESELLÜM FAZLALARI

Sayımlar sonunda tespit edilen kasa, stok ve maddi duran

varlıklar fazlalarıyla, üniteler arası yollamalarda ortaya çıkan fazlaların geçici olarak kaydedileceği hesaptır.

Kasa sayım fazlasının tespitinde, kasa hesabının borçlandırılması karşılığında bu hesaba alacak kaydedilir. Bu hesaptaki kalıntıdan bekleme süresini dolduranlar "671 Önceki Dönem Gelir ve Karları" hesabının alacağına aktarılır.

Stok sayım fazlalarının tespitinde emsal değeri üzerinden bu hesaba alacak, ilgili stok hesabına borç yazılır. Sayım dönemi içinde normal olduğu belgelenen fazlalar ilgili maliyet hesapları karşılığında bu hesaba borç kaydolunur.

Maddi duran varlık fazlasının tespitinde fazlalar emsal değerleriyle ilgili duran varlık hesabı karşılığında bu hesaba alacak yazılır. Sayım dönemi içinde kar kaydı gerektiği belgelenenler "679 Diğer Olağandışı Gelir ve Karlar Hesabı" karşılığında bu hesaba borç yazılır.

399-499 DİĞER ÇEŞİTLİ YABANCI KAYNAKLAR

Bu hesap grubu içinde sayılanların dışında kalan diğer çeşitli yabancı kaynakların izlendiği hesaptır. Bu hesap kayıtlı değeri ile değerlendirilir.

493 TESİSE KATILMA PAYLARI

İşletmeye ait tesislerden yararlanmak amacıyla üçüncü kişilerin, tesis bedellerine katılma paylarının kayıt ve izlendiği hesaptır. Katılma paylarının tahsilinde bu hesaba alacak, tesisin ömrü süresine göre belirlenecek itfa tutarları "649 Faaliyetle İlgili Diğer Gelir ve Karlar" hesabına alınarak bu hesaba borç kaydedilir. Bu hesap mukayyet değer ile değerlendirilir, yabancı para cinsinden olanlar VUK 280' e göre değerlendirilir.

BİLANÇO HESAPLARI

50 ÖDENMİŞ SERMAYE

500 SERMAYE

İşletmeye tahsis edilen veya işletmelerin ana sözleşmelerinde yer alan ve Ticaret Siciline tescil edilmiş bulunan sermaye tutarı bu hesapta yer alır. Kayıtlı sermaye sistemine alınan ortaklıklarda çıkarılmış sermaye gösterilir. Kayıtlı sermaye tavanı ayrıca dipnotlarda belirtilir.

Taahhüt edilen sermaye tutarı bu hesaba alacak, ödenmemiş sermaye hesabına borç kaydedilir.

Sermaye nakit olarak konulabileceği gibi ayın olarak da konulabilir. Ayrıca işletmede biriken fonların sermayeye ilavesi ile de sermaye artırımını gerçekleştirilebilir.

Bu Hesabın Denetiminde Dikkat Edilecek Hususlar:

* Dönem içinde sermaye hareketi olup olmadığı araştırılmalıdır,

* Sermayenin nakit olarak mı yoksa ayın olarak mı konulduğu, ödenip ödenmediği araştırılmalıdır,

* Sermayenin ayın olarak konulması halinde söz konusu ayının değerlemesinin doğru olarak yapıp yapılmadığı araştırılmalıdır,

* Sermaye artırımına ilişkin tescil ve ilanın yapıp yapılmadığı, sermaye artırımına ilişkin damga vergisinin ödenip ödenmediği araştırılmalıdır. (03.07.2001 tarihinde yürürlüğe giren 4684 sayılı kanunun 22/A maddesi ile Damga Vergisi Kanunu'nun 22/a maddesinde yer alan "sermaye artırımları" ibaresi çıkartılarak sermaye artırımlarında damga vergisi kaldırılmıştır.)

501 ÖDENMEMİŞ SERMAYE (-)

Ödenmemiş sermaye, işletmeye tahsis edilen veya ortaklarca yüklenilen sermayenin henüz ödenmemiş kısmıdır. Ödenmemiş sermaye hesabının kalanı aynı zamanda ortakların şirkete olan ve henüz yerine getirilmemiş sermaye koyma taahhüdünü gösterir.

Taahhüt edilen sermaye tutarı "500 Sermaye" hesabı alacağı ile bu hesaba borç, ödenen tutarlar alacak yazılır.

52 SERMAYE YEDEKLERİ

520 HİSSE SENEDİ İHRAÇ PRİMLERİ

Yeni çıkarılan hisse senetlerinin primli satışından kaynaklanan tutarlar bu hesapta izlenir. Hisse senedinin normal fiyatı ile satış fiyatı arasındaki fark bu hesabın alacağına, satış biçimine bağlı olarak ilgili hesabın borcuna kaydedilir. Bu tutarların sermayeye ilavesi veya başka bir amaçla kullanılması durumunda hesaba borç kaydedilir. Bu tutarlar sermayenin bir unsuru olarak addedilir ve dağıtılamaz. Sermayeye ilavesi halinde bu hesabın borcu karşılığında sermaye hesabı alacaklandırılır.

İşletme için hisselerin nominal bedelinin üzerinde satışı, reel anlamda bir kar olmasına karşın gelir tablosuna aktarılarak ticari kara dahil edilemez. Bunun nedeni söz konusu karın ticari karın ötesinde sermayenin bir unsuru olmasıdır.

KVK'nın 8/5'nci maddesinde "Kurumların rüçhan hakkı kuponlarının satışından elde ettikleri kazançları ile anonim şirketlerin kuruluşlarında veya sermayelerini artırdıkları sırada çıkardıkları hisse senetlerinin itibari değerlerinin üzerinde elden

ıkarılmasından sağlanan kazançların (emisyon primi) kurumlar vergisinden istisna olduğu hükme bağlanmıştır. Bu kazançlar GVK'nın 94/6-b-ii maddesi uyarınca vergi tevkifatına tabi tutulacaktır. Ancak KVK geçici madde 28/b'ye göre emisyon primi kazançları 31.12.2002 tarihine kadar GVK 94/6-b-ii'ye göre tevkifata tabi tutulmayacaktır.

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 14/1 maddesine göre hisse senedi ve tahvillerin ihraç giderleri kurum kazancının tespitinde hasılattan indirilir.

521 HİSSE SENEDİ İPTAL KARLARI

İptal edilen hisse senetlerinin bedellerine mahsuben yapılan ödemelerin, bunların yerine çıkarılan hisse senetlerinden elde edilen hasılat noksanı kapatıldıktan sonra artan kısmın izlendiği hesaptır.

Elde edilen hisse senedi iptal karları bu hesaba alacak kaydedilir. Bu tutarların sermayeye ilavesi veya başka amaçlarla kullanılması durumunda ilgili hesaplara borç kaydedilir.

Bu hesap mukayyet değer ile değerlenir.

522 MADDİ DURAN VARLIK YENİDEN DEğERLEME ARTIřLARI²⁷

Maddi duran varlıkların yeniden değerlemesiyle ortaya çıkan farkların izlendiği hesaptır.

Yeniden değerleme net değer artışı ilgili hesaplar karşılığında bu hesaba alacak kaydedilir. Bu tutarların sermayeye ilavesi veya başka bir amaçla kullanılması durumunda bu hesaba borç kaydedilir. Maddi duran varlık yeniden değerleme artışları ile ilgili açıklamalar VUK Mk. 298' nci maddede açıklanmıştır.

Bu Hesabın Denetiminde Dikkat Edilecek Hususlar:

* Yeniden değerlendirme yapmak ihtiyaridir. (İktisadi Devlet Teşekkülleri, yeniden değerlendirme yapmak zorundadırlar.)

* İmtiyazlı şirketler yeniden değerlendirme yapamaz.

* İşletme hesabı esasına göre defter tutan gelir vergisi mükellefleri ile serbest meslek kazancı defteri tutan serbest meslek erbabı, zirai işletme hesabı defteri tutan gelir vergisi mükellefleri ile Vergi Usul Kanunu'nun 177/5. maddesine göre işletme hesabı esasına göre defter tutan kurumlar vergisi mükellefleri yeniden değerlendirme yapamazlar.

* İktisadi kıymetlerin maliyet bedellerine eklenmiş bulunan kur farkları ve kredi faizleri, sinema filmleri, alameti farika hakları, peştemallıklar, ilk tesis ve taazzuv giderleri, organizasyon etüt ve arama giderleri ile mahiyetleri ve amortisman süre ve tarzları itibarıyla bunlara benzeyen sair aktif kıymetler yeniden değerlendirme kapsamına girmez. (VUK Mük. 298, VUK GT 163)

* Yeniden değerlemede o yıl için açıklanmış yeniden değerlendirme oranı kullanılır.

* Kendilerine özel hesap dönemi tayin olunan mükellefler için özel hesap döneminin başladığı takvim yılına ait oran esas alınır.

* Yeniden değerlendirme hesaplamasının doğruluğu araştırılmalıdır.

* Amortismanına tabi iktisadi kıymetler, alındığı ve satıldığı yıl yeniden değerlemeye tabi tutulamaz.

* Mükellefler, yurt dışında kullandıkları iktisadi kıymetler için yeniden değerlendirme yapamazlar.

* İtfâ süresi dolmuş iktisadi kıymetler yeniden değerlemeye tabi tutulamaz.

* Bina, arsa ve araziler yeniden değerlemeden önceki kıymetleri üzerinden amortismanına tabi tutulmalıdır.

* Değer artış fonu, sermayeye ilave dışında herhangi bir surette başka bir hesaba nakledildiği veya işletmeden çekildiği takdirde bu işlemin yapıldığı dönem kazancı ile ilişkilendirilmeksizin bu dönemde vergiye tabi tutulur.

* Gelir vergisi mükelleflerince ayrılan değer artış fonu başka bir hesaba aktarılamaz. Başka bir hesaba aktarılması veya sermayeye ilave edilmesi halinde işletmeden çekilen değer olarak kabul edilir.

* Yeniden değerlemenin yapılmamasından veya değerlendirme oranının düşük uygulanmasından dolayı daha sonraki yıllarda geçmiş dönemlere ilişkin yeniden değerlendirme yapılamaz.

* Yeniden değerlemeye tabi tutulan iktisadi kıymetin satışı halinde bunlara isabet eden değer artışları aynen birikmiş amortismanlar gibi işleme tabi tutulurlar.

523 İŞTİRAKLER YENİDEN DEĞERLEME ARTIŞLARI

İşletmenin iştirakleri ile bağlı ortaklıkları bünyesinde yapılan yeniden değerlendirme dolayısı ile oluşan değer artışının sermayeye eklenmesi sonucunda bu sermayeden işletmeye isabet eden kısmı gösterir.

İşletmenin iştirakleri ve bağlı ortaklıkları bünyesinde yapılan yeniden değerlendirme dolayısı ile oluşan değer artışlarının sermayeye eklenmesi sonucunda işletmeye bedelsiz olarak verilen hisse senetleri ve payları bu hesabın alacağına, "242 İştirakler"

hesabı veya "245 Bağlı Ortaklıklar" hesabının borcuna kaydedilir.

Bu tutarların sermayeye ilavesi veya başka bir amaçla kullanılması durumunda bu hesaba borç kaydedilir.

526 BORSADA OLUŞAN DEĞER ARTIŞLARI²⁸

Borsada işlem gören "mali duran varlıklar"ın elde etme maliyetini aşan borsa değerinin izlendiği hesaptır.

Borsada işlem gören mali duran varlıkların elde etme maliyetini aşan kısmı, ilgili mali duran varlık hesabının borcuna karşılık bu hesaba alacak yazılır. İzleyen dönemde borsa değerinde azalma olursa önce bu hesaptan karşılanmak üzere aksi kayıt yapılır.

Bu hesaptaki tutarı aşan borsa değer azalışına karşılık ayrılır. Borsada işlem gören mali duran varlıklar için ayrılan karşılıklar vergi kanunları açısından kanunen kabul edilmeyen giderdir.

Borsada oluşan değer artışları ise vergi kanunları açısından gelir olarak değerlendirilmez.

54 KAR YEDEKLERİ

Kanun, ana sözleşme hükümleri yada ortaklıkların yetkili organları tarafından alınan kararlar uyarınca dağıtılmamış yada işletmede alıkonulmuş karlar bu hesap grubunda gösterilir.

540 YASAL YEDEKLER

Kanun hükümleri uyarınca ayrılmış bulunan yedekler bu hesapta gösterilir. TTK' nın 466. maddesinde "Her yıl safi karın yirmide birinin, ödenmiş esas sermayenin 1/5'ini buluncaya kadar umumi yedek akçe olarak ayrılması mecburidir." hükmü yer almaktadır.

Yedekler, faaliyet yılı karından mahsup edilmek suretiyle bu hesaba alacak kaydedilir.

Yasal yedeklerin kanun hükümlerine uygun olarak doğru hesaplanıp hesaplanmadığı araştırılmalıdır.

541 STATÜ YEDEKLERİ

Ana sözleşme hükümleri çerçevesinde ayrılan yedekler bu hesap içinde yer alır.

Bu hesapla ilgili olarak ana sözleşme incelenerek ayrılması öngörülen yedeklerin ana sözleşme hükümleri doğrultusunda ayrılıp ayrılmadığı kontrol edilmelidir.

542 OLAĞANÜSTÜ YEDEKLER

Sermaye şirketlerinde genel kurul tarafından ayrılmasına karar verilen olağanüstü yedek akçeler ile dağıtım dışı kalan karlar bu hesapta yer alır.

543 MALİYET ARTIŞ FONU²⁹

Elden çıkarılan gayrimenkul, iştirak hisseleri ve amortismanına tabi diğer iktisadi kıymetlerin vergi mevzuatı çerçevesinde arttırılan maliyet bedelinin izlendiği hesaptır.

Maliyet bedeli artırımını GVK' nın 38' nci maddesinin son fıkrasında düzenlenmiştir. Bunun yanında KVK'nın 13'ncü maddesinin ikinci fıkrasındaki "safî kurum kazancının tespitinde Gelir Vergisi Kanunu'nun ticari kazanç hakkındaki hükümleri uygulanır" şeklindeki hüküm uyarınca Kurumlar Vergisi mükellefleri de madde hükmünden yararlanacaktır.

Bu Hesabın Denetiminde Dikkat Edilecek Hususlar:

- * Maliyet bedeli artırımından şunlar yararlanır;
 - Ticari kazancını bilanço usulüne ve işletme hesabı esasına göre tespit eden gelir vergisi mükellefleri,
 - Zirai kazancını bilanço usulüne göre tespit eden mükellefler,
 - Kurumlar vergisi mükellefleri,
 - Bilanço ve işletme esasına göre defter tutan dar mükellefiyete tabi gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri. (çiftçi işletme defteri hariç)
- * Gayrimenkul, iştirak hissesi ve amortismanına tabi diğer iktisadi kıymetler iktisap tarihinden itibaren en az iki tam yıl süreyle işletmede kayıtlı bulunmalıdır.
- * Maliyet bedeli artırımı, iktisadi kıymetlerin satın alındığı ve elden çıkarıldığı yıllar için uygulanamaz (03.07.2001 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere 4684 sayılı kanunla yapılan değişiklikle aylık TEFE oranında endeksleme uygulamasına geçilmiş olup, bu çerçevede elden çıkarıldığı ay hariç aylık TEFE oranında arttırılarak tespit edilecektir.)
- * Rüçhan hakkı kullanılmak suretiyle elde edilen iştirak hisseleri ile iştirak edilen kurumun ihtiyat akçeleri, banka provizyonları ve Vergi Usul Kanunu'na göre ayrılan yeniden değerlendirme fonlarının sermayeye ilavesi dolayısıyla bedelsiz alınan iştirak hisselerinin en az iki yıl öncesinde iştirak edilen şirketlere ait olması halinde, rüçhan hakkı kullanılmak suretiyle elde edilen veya alınan bu iştirak hisseleri iki yıl önce iktisap edilmiş sayılır.

* Rüşhan hakkı kullanılmak suretiyle veya bedelsiz olarak elde edilen hisseler için maliyet bedeli artırımı, bu hisselerin itibari değeri üzerinden bunların edinilmesine yol açan sermaye artırımının tescili tarihinden itibaren uygulanır.

* Söz konusu kıymetlerin aktife girdikleri tarihte VUK hükümlerine göre belirlenen değerleri maliyet bedelinin artırılmasında dikkate alınacak değerdir.

* Maliyet bedeli artırımına konu kıymetlerin ticareti ile uğraşanlar bu haktan yararlanamaz

* İnşaat yapımına tahsis edilen arsa ve arazilere ilişkin olarak inşaatın bitim tarihine kadar geçen süre için maliyet bedeli artırımı yapılabilir. Ancak, inşaatın tamamlanmasından önce satışı yapılan gayrimenkuller için maliyet artırımı satışın yapıldığı tarihe kadar uygulanır.

* Maliyet Artış Fonunun hesaplanmasında Maliye Bakanlığının açıkladığı yeniden değerlendirme oranı uygulanmalıdır (03.07.2001 tarihinde yürürlüğe giren 4684 sayılı kanunla getirilen değişiklikle Devlet İstatistik Enstitüsü'nce belirlenen toptan eşya fiyat endeksindeki artış oranı "TEFE" esas alınacaktır)

* Maliyet bedeli artırımı kümülatif olarak uygulanır.

* Maliyet bedeli artırımı uygulamak ihtiyaridir, mükellef lehine de olsa zamanında yararlanılmadıysa inceleme elemanı geçmişe yönelik olarak bu hususu dikkate alamaz,

* Maliyet artırımı uygulamasında zarar doğması halinde, bu zarar vergilendirilecek kazancın tespitinde dikkate alınmayacak, satış karı sıfır (0) olarak kabul edilecektir.

* Maliyet artış fonu, bilançonun pasifinde bekletilmesi veya

sermayeye ilave edilmesi durumlarında stopaj gelir vergisine de tabi değildir.

* Bilanço esasına göre defter tutan mükellefler hesaplamış oldukları Maliyet Artış Fonlarını bilançolarının pasifinde 543 hesap kodu altında izleyecekler ve sermayeye ilavesi dışında işletmeden çekilmesi halinde çekildiği yılın kazancı sayılarak vergiye tabi tutulacaktır. (Tasfiye veya faaliyetin sona ermesi halinde Maliyet Artış Fonu dönem kazancına ilave edilecektir.)

* Gayrimenkullerini yeniden değerlemeye tabi tutan mükellefler, Yeniden Değerleme Değer Artış Fonlarının sermayeye ilave edilmesinden sonra bu gayrimenkullerin satılması halinde, sermayeye eklenen Yeniden Değerleme Değer Artış Fonu, Maliyet Artış Fonundan düşülecektir. (KVK GT 49)

544 SERMAYEYE EKLENECEK İŞTİRAK HİSSELERİ VE GAYRİMENKUL SATIŞ KAZANÇLARI³⁰

Elden çıkarılan iştirak hisseleri ve gayrimenkul satış kazançları vergi mevzuatına uygun olması durumunda kar yazılmayıp bu hesapta izlenir. KVK' nın Geçici 28/a maddesine göre tam mükellefiyete tabi kurumların iştirak hisseleri ve gayrimenkullerinin satışından doğan kazancın satışın yapıldığı yılda kurum sermayesine ilave edilen kısmı kurumlar vergisinden müstesnadır. Ancak vadeli satış halinde, satışın yapıldığı hesap dönemini takip eden ikinci hesap döneminin sonuna kadar tahsil edilen kazançların tutarı, ilgili yıl kurum kazancından indirilir. Bu tarihten sonra yapılacak tahsilat için bu hüküm uygulanmaz.

Kurumların üretim ve turizm, yatırım veya işletme belgesine sahip turizm tesisleri ve bu tesislere ilişkin gayrimenkullerin tamamının veya bir kısmının, teşvik belgeli yatırım yapmak üzere

kurulacak olan yabancı ortaklı bir anonim şirkete aynı sermaye olarak konulması durumunda yeni kurulacak şirketin tam mükellef ve yapılacak yatırımın asgari 5 milyon ABD doları veya muadili yabancı para karşılığı Türk Lirası olması, yabancı ortaklı sermaye şirketinde yabancı ortağın sermaye payının 1 milyon ABD Doları veya muadili yabancı para karşılığı Türk lirası ve % 20'den az olmaması ve kambiyo mevzuatı gereğince Türkiye'ye döviz olarak getirildiğinin belgelendirilmesi şartıyla kurumlar vergisinden istisna tutulacaktır.

Üretim ve turizm tesisleri ve bu tesislere ilişkin gayrimenkullerin tamamının veya bir kısmının teşvik belgeli yatırım yapmak veya kurulacak bir sermaye şirketine veya yeni kurulacak yabancı ortaklı bir anonim şirkete aynı sermaye olarak konulmasından doğan ve yukarıda belirtilen şartlara göre vergiden istisna tutulan kazançlar GVK'nın 94/6-b-ii alt bendine göre vergi tevkifatına tabi tutulmaz. Ancak bu hüküm (KVK Geçici 28. md.) uyarınca vergiden istisna edilen diğer kazançlar için % 10 oranında vergi tevkifatı yapılır.

Sermayeye eklenen kazançların 5 yıl içinde herhangi bir şekilde işletmeden çekilmesi veya bu süre içinde işletmelerin tasfiyesi halinde bu kazançlar o yılın kazancı olarak vergiye tabi tutulur.

KVK'nın geçici 28. maddesi hükmünden yararlananlar için GVK'nın 38. maddesinin son fıkrası hükmü uygulanmaz.

549 ÖZEL FONLAR

İşletmede bırakılması ve tasarrufu zorunlu yasal fonlar ile diğer maksatlarla ayrılan fonlar bu hesapta izlenir. Kardan ayrılan tutarlar bu hesaba alacak, mahsubunda ise borç olarak kaydedilir.

Ayrılacak fonlar kar üzerinden ayrılabilceği gibi vergilendirilmemiş gelirlerden yahut kar dışı kaynaklardan da karşılanabilir. Ayrılacak fonların hangi değerler üzerinden ayrılacağının bilinmesi gerekmektedir.

Hesap, yedeğin ayrılmasına esas oluşturan konuya göre tali hesaplara şu şekilde bölünebilir.

- * Sabit kıymet yenileme fonu,
- * Sermaye itfa fonu,
- * Yatırım ve geliştirme fonları,
- * Kefalet fonları,
- * Ortak dışı işlemler fonu,
- * Diğer zel fonlar

VUK 328. maddesinde "Sabit Kıymet Yenileme Fonu" düzenlenmiştir.

Bu Hesabın Denetiminde Dikkat Edilecek Hususlar:

* Yenileme fonunu bilanço esasına göre defter tutanlar ayırabilir,

* Elden ıkarılan iktisadi kıymetin yenilenmesi zorunlu olmalı veya işletmeyi idare edenlerce karar verilmiş olmalıdır,

* Satın alınacak iktisadi kıymet, satılan iktisadi kıymetle aynı nitelikte olmalıdır. (Aynı nitelikten maksat aynı işlevi görmesidir.)

* Ayrılan yenileme fonu "zel Fonlar" hesabında azami üç yıl süre ile tutulabilir. Her ne surette olursa olsun bu sürede kullanılmayan fonlar nc yılın vergi matrahına eklenir. Üç yıldan

önce işin terki, devri veya işletmenin tasfiyesi halinde bu karlar o yılın matrahına eklenir.

* Yenileme fonu, yeni alınan iktisadi kıymet için ayrılan amortismanların itfası için kullanılır.

570 GEÇMİŞ YILLAR KARLARI

Geçmiş faaliyet dönemlerinde ortaya çıkan ve işletme sahibine veya ortaklarına dağıtılmamış bulunan karlardan ilgili yedek hesaplarına alınmayan tutarların izlendiği hesaptır.

Önceki yılın net karı "590 Dönem Net Karı" hesabından bu hesaba aktarılır. Karın yedeklere aktarılması, ödenecek temettü olarak ayrılması, işletme sahiplerinin hesaplarına aktarılması veya önceki dönem zararlarına mahsup edilmesi şeklinde kullanılmasında hesap borçlanır. Hesabın kalanı henüz dağıtılmamış veya zarara mahsup edilmemiş kar bakiyesini gösterir.

580 GEÇMİŞ YILLAR ZARARLARI (-)

Geçmiş faaliyet dönemlerinde ortaya çıkan dönem net zararlarının izlendiği hesaptır. Önceki yılın zararı "591 Dönem Net Zararı" hesabından bu hesaba aktarılır. Zararın yedeklerle itfa edilmesi veya izleyen dönemlerde net kardan mahsup edilmesi durumunda hesap alacaklanır.

Geçmiş yıl zararları GVK'nın 88. ve KVK'nın 14/7 maddeleri hükmü uyarınca beş yıl içinde mahsup edilebilir. Geçmiş yıl zararı, indirim imkanının olduğu ilk hesap döneminde matrahtan düşülmelidir. İndirilmediği takdirde bir daha indirim imkanından faydalanılamaz. (Danıştay 4. Dairesi 27.01.1957 tarih ve E:1955/6291 K:1957/161 sayılı ve 03.06.1971 tarih K:1971/5516 sayılı kararlar)

03.07.2001 tarihinde yürürlüğe giren 4684 sayılı Kanunla Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 14. maddesinin 7 numaralı bendinde yapılan değişiklikle, aynı sektörde faaliyet gösterilmesi, son beş yıla ilişkin kurumlar vergisi beyannamelerinin süresinde verilmiş olması şartıyla, bu kanunun 37-39. maddeleri çerçevesinde devir alınan veya bölünme suretiyle dağılan kurumun zarar dışındaki aktif toplamını geçmeyen zararlarının, devralan kurum tarafından kurumlar vergisi beyannamesinde gösterilmek ve beş yıldan fazla nakledilmemek üzere kurumlar vergisi matrahından indirilmesine imkan tanınmıştır.

Mali karın tespitinde; Türkiye'de kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlarla ilgili yurtdışı zararlar, yurt içindeki kazançlardan indirilemez. Türkiye'de gider yazılan yurt dışı zararın, ilgili ülkede mahsup edilip edilmediği ve yurt dışı zararının mahsubunda KVK'nın 14. maddesinin 7. bendi ile GVK'nın 88. maddesinde belirtilen koşulların yerine getirilip getirilmediği kontrol edilmelidir.

Faaliyeti sona eren ticari ve zirai işletmelerden doğan zararlar diğer gelir unsurlarından mahsup edilemez.

Bilançolarda her yılın zararının ayrı ayrı gösterilmesi şarttır. (KVK Madde 14/7)

GELİR TABLOSU HESAPLARI

60 BRÜT SATIŞLAR

İşletmenin esas faaliyetleri çerçevesinde satılan mal yada yapılan hizmetler karşılığında alınan yada tahakkuk ettirilen toplam değerleri kapsar. Satılan mal yada hizmetlerle ilgili sübvansiyonlar, satış tarihindeki vade farkları, ihracatla ilgili dönem içinde ortaya çıkan kur farkları, vergi iadeleri brüt satışlar içe-

risinde gösterilir. Brüt satışlara KDV dahil edilmez. Dönem sonunda bu hesap "690 Dönem Kar veya Zararı" hesabına devredilerek kapatılır.

600 YURTIÇİ SATIŞLAR

Yurtiçindeki gerçek ve tüzel kişilere satılan mal ve hizmetler karşılığında alınan yada tahakkuk ettirilen toplam değerlerin izlendiği hesaptır.

Satış gerçekleştiğinde veya ana faaliyet konusu gelirler tahakkuk ettiğinde bu hesaba alacak kaydedilir. Dönem sonlarında hesap "690 Dönem Karı Veya Zararı" hesabına devredilerek kapatılır.

601 YURTDIŞI SATIŞLAR

Yurtdışına satılan mal ve hizmetler karşılığında alınan yada alınacak olan toplam değerlerin izlendiği hesaptır. İhraç kaydı ile yapılan satışlar ve ilgili dönem içinde ortaya çıkan lehteki kur farkları bu hesapta izlenir. Daha önceki yıl satışlarına ilişkin oluşan lehteki kur farkları "Kambiyo Karları" hesabında izlenir. Dönem sonlarında bu hesap "690 Dönem Karı veya Zararı" hesabına devredilerek kapatılır.

602 DİĞER GELİRLER

İşletmenin korunması, ihracatı teşvik yada hükümet politikasına uyma zorunluluğu karşısında oluşan işletmenin faaliyet hasılatındaki düşüklüğü veya faaliyet zararını gidermek için sermaye katkısı niteliğinde olmayan, mali yardımlar (sübvansiyonlar) devletin bazı malları, vergi, resim, harç ve benzeri yükümlülüklerden istisna etmesi yoluyla yaptığı yardımlar (vergi iadeleri) ve satış tarihindeki vade farkları, ihracatla ilgili fiyat istikrar destekleme primi vb. hasılat kalemleri bu hesapta izlenir.

Brüt satışlar grubundaki hesapların denetiminde dikkat edilecek hususlar

* Gizli satış; yani faturasız satış olup olmadığı araştırılmalıdır.

* Fatura sahtekarlığı yapıp yapılmadığı araştırılmalıdır.

- Faturanın olması gerekenden daha düşük tutarda düzenlenmesi,
- Faturada miktar yüksek gösterilip fiyat düşük gösterilerek gizli satışların perdelenmeye çalışılması,
- Faturanın alt ve üst nüshalarının farklı düzenlenmesi

* Zarar ve istisna satışı olarak bilinen yöntemler araştırılmalıdır.

* Satış tutarlarının yasal defterlere doğru bir şekilde kaydedilip kaydedilmediği ve sayfadan-sayfaya veya defterden-deftere doğru aktarılıp aktarılmadığı araştırılmalıdır.

* Oluşan vade farkları ve kur farklarının doğru bir şekilde hesaplanarak ilgili hesaplara kaydedilip kaydedilmediği kontrol edilmelidir.

* KDV beyannamelerindeki "Teslim ve Hizmetlerin Karşılığı" Teşkil Eden Bedel" ile "Brüt Satışlar" karşılaştırılmalıdır.

* Yurtdışı satışlarda faturanın, düzenlendiği güne ait döviz alış kuru üzerinden TL'ye çevrilerek "601 Yurtdışı Satışlar" hesabına kaydedilip kaydedilmediği kontrol edilmelidir.

* Satış tarihindeki vade farkları dışındaki diğer gelir ve karların,

64 ve 67 hesap grubundaki gelir hesaplarına kaydedilip kaydedilmediği kontrol edilmelidir.

61 SATIŞ İNDİRİMLERİ (-)

Net satış hasılatına ulaşabilmek için brüt satışlardan indirilmesi gereken değerleri kapsar.

610 SATIŞTAN İADELER (-)

Satılan malların iade edilen bölümünün fatura tutarını kapsar.

Daha önce yapılan satışlarla ilgili olarak ilgili hesaplara borç, brüt satışlardan ilgili hesaplara alacak kaydedilmiş bulunan malın fatura tutarı, malın kısmen veya tamamen iade edilmesi durumuna göre "610 Satıştan İadeler" hesabının borcuna karşılık ilgili hesaba alacak kaydedilir. Dönem sonlarında bu hesap "690 Dönem Karı veya Zararı" hesabına devredilerek kapatılır.

611 SATIŞ İSKONTOLARI (-)

Satışla ilgili faturanın düzenlenip satışın gerçekleşmesinden sonra yapılan her türlü kasa ve miktar iskontoları bu hesapta yer alır. Kasa iskontosu; kredili satışlarda alıcının, mal bedelini vadesinden önce ödemesi dolayısı ile bu peşin ödeme karşılığında alıcıya belirli oranlarda indirim yapılmasıdır. Miktar iskontosu ise; alıcının, belli miktar üzerinde alışlarda bulunarak satıcının mal sürümüne katkıda bulunmasından dolayı kendisine belli oran yada tutarlarda yapılan indirimdir.

612 DİĞER İNDİRİMLER (-)

Satıcı tarafından alıcı hesabına malın sevki sırasında ödenen giderleri ifade eden ve satılan mallara ait olan sevk giderleri sa-

tilan malların hatalı ve noksan olması yada taşıma sırasında hasara uğramış olması nedeniyle yapılması zorunlu indirimler ile satış vergileri, fonlar (KDV hariç) ve benzerleri bu hesapta gösterilir.

Bu Hesapların Denetiminde Dikkat Edilecek Hususlar

* Satış iadeleri ve iskontolarının yasal defterlere doğru kaydedilip kaydedilmediği araştırılmalıdır.

* Defterlere doğru kaydedilse bile sayfadan-sayfaya ve defterden-deftere doğru aktarılıp aktarılmadığı kontrol edilmelidir.

* Satış indirim ve iskontolarının gerçeği yansıtıp yansıtmadığı, muvazaalı olup olmadığı araştırılmalıdır.

* Kurumların KVK'nın 17'nci maddesinde belirtilen kişilerle olan iktisadi münasebetlerine (alım-satım işlemlerine) uyguladığı iskonto oran veya tutarlarının emsali nitelikteki diğer işlemlere uygulanan iskonto oran ve tutarı ile farklılık arz edip etmediği test edilmelidir.

* Satılan malların iade edilmesi halinde alıcının iade faturası düzenleyip düzenlemediği kontrol edilmelidir.

* Devamlı envanter yönteminin uygulandığı kurumlarda iade edilen malların tekrar 150-153 nolu hesaplara girişinin yapılıp yapılmadığı kontrol edilmelidir.

62 SATIŞLARIN MALİYETİ (-)

İşletmenin dönem içindeki stok hareketleri ile satılan mamul, yarı mamul, ilk madde ve malzeme ile ticari mal gibi maddelerin ve satılan hizmetlerin maliyetini kapsar.

620 SATILAN MAMUL MALİYETİ (-)

Satılan mamullerin maliyetinin izlendiği hesaptır. Satılan mamullerin maliyet tutarı "152 Mamuller" hesabına alacak bu hesaba borç kaydedilir.

621 SATILAN TİCARİ MALLAR MALİYETİ (-)

Herhangi bir değişikliğe tabi olmadan satılmak amacıyla alınan ticari mallar (emtia) ve benzeri kalemlerin maliyetini kapsar. Satılan ticari malların maliyet tutarı "153 Ticari Mallar" Hesabına alacak, bu hesaba borç kaydedilir.

622 SATILAN HİZMET MALİYETİ (-)

Üretilen hizmetlerle ilgili olarak yapılan giderlerin kaydedildiği hesaptır.

Üretilen hizmetle ilgili giderler niteliklerine göre, eş zamanlı kayıt sistemine tabi olan ve "7/A" seçeneğini uygulayan hizmet işletmeleri "741 Hizmet Üretim Maliyetleri Yansıtma Hesabı" alacağı ile "7/B" seçeneğini uygulayan küçük işletmelerde "799 Üretim Maliyeti" hesabı alacağı ile bu hesaba borç kaydedilir.

Yıllara yaygın inşaat ve onarım işleri bulunan taahhüt firmaları aktifte beklettikleri maliyet tutarlarını, geçici kabulleri yaptıkça bu hesaba borç, ilgili aktif hesaba (örneğin, 170 Yıllara Yaygın İnşaat Onarım Maliyetleri hesabına) alacak kaydederler.

623 DİĞER SATIŞLARIN MALİYETİ (-)

İşletmenin esas faaliyet konusu ile ilgili diğer satış gelirlerinin elde edilmesi için yapılan giderlerin izlendiği hesaptır. Hesaplanan satışların maliyeti bu hesaba borç kaydedilir. Tali ürün, artık, deşe vb. maddelerin satışında ilgili stok hesaplarının alacağına karşılık bu hesaba borç yazılır.

Bu Hesapların Denetiminde Dikkat Edilecek Hususlar

* Alışları olduğundan yüksek gösterilmiş olabilir.(Özellikle, gider pusulası ve müstahsil makbuzu düzenlenerek yapılan giderler)

* Ticari hayatta faaliyet gösteren firmalardan gerçekte mal alışları olmadığı halde fatura alınarak gider yazılmış olabilir.(Akar-yakıt istasyonları bu tür faturayı sık sık vermektedirler)

* Gerçekte faaliyeti olmayan, hayali bir firma adına düzenlenen faturalar gider belgesi olarak kullanılabilir.

* Maliyetleri azaltıcı bir niteliğe sahip olan alış iskontolarının kayıtlara yansıtılıp yansıtılmadığı kontrol edilmelidir.

* Gider ve maliyet belgeleri yasal defterlere doğru olarak kaydedilmemiş veya "690 Dönem Karı veya Zararı" hesabına doğru aktarılmamış olabilir.

* Dönem sonu stokları VUK hükümlerine göre değerlendirilmelidir. (Zira dönem sonu stokların düşük değerlendirilmesi yıl içinde satılan mamullerin maliyetini artırarak dönem kazancını düşürür.)

* İmalat işletmelerinde imalat defterinin tutulup tutulmadığı, birden fazla üretim ve imalat yapılmışsa her bir malın birim maliyetlerinin doğru hesaplanıp hesaplanmadığı kontrol edilmelidir.

63 FAALİYET GİDERLERİ (-)

İşletmenin esas faaliyeti ile ilgili bulunan ve üretim maliyetlerine yüklenemeyen araştırma ve geliştirme giderleri, pazarlama satış ve dağıtım giderleri ve genel yönetim giderlerinden oluşan hesap grubudur.

Yedinci grupta izlenen esas faaliyet dönem giderleri, yan-

sıtma hesapları alacağı ile dönem sonlarında bu grupta yer alan hesaplara devredilir.

630 ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME GİDERLERİ (-)

Üretim maliyetlerinin düşürülmesi, satışların artırılması ve yeni üretim biçim ve teknolojilerinin işletmede uygulanması amacıyla yapılan giderlerin aktifleştirilmeyen araştırma ve geliştirme giderleri ile aktifleştirilmiş olanlardan bu döneme isabet eden itfa payları bu hesapta yer alır.

631 PAZARLAMA SATIŞ VE DAĞITIM GİDERLERİ (-)

Mal ve hizmetleri pazarlama, satış ve dağıtım faaliyetleri ile ilgili olarak yapılan endirekt malzeme, endirekt işçilik, personel giderleri, dışardan sağlanan fayda ve hizmetler, çeşitli giderler, vergi, resim ve harçlar, amortismanlar ve tükenme paylarından oluşur.

632 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ (-)

İşletmenin genel yönetim fonksiyonu ile ilgili olarak yapılan ve üretimle ya da satılan mal maliyeti ile doğrudan ilişkisi kurulamayan endirekt malzeme, endirekt işçilik, personel giderleri, dışardan sağlanan fayda ve hizmetler, çeşitli giderler, vergi, resim ve harçlar ile amortisman giderlerinden oluşur.

Bu Hesapların Denetiminde Dikkat Edilecek Hususlar

* Vergi kanunları açısından(GVK/41 ve KVK/15) safi kazancın tespitinde indirim olarak kabul edilmeyen giderlerin indirim konusu yapıp yapılmadığı,

* Aktifleştirilmesi gereken giderlerin direkt olarak gider yazılıp yazılmadığı,

* Giderlerin muhasebeleştirilmesinde dönemsellik ilkesine uyulup uyulmadığı,

* Giderlerin yasal defterlere doğru kaydedilip, gerekli aktarma işlemlerinin doğru yapılıp yapılmadığı,

* Kısmen indirimi kabul edilen giderlerin doğru hesaplanıp hesaplanmadığı,

* Giderleri tevsik eden belgelerin gerçek bir ilişkiyi yansıtıp yansıtmadığı ve tutarlarının doğru olup olmadığı araştırılmalıdır. (Sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgeye dayalı olup olmadığı gerekirse karşıt incelemelerle kontrol edilmelidir.)

64 DİĞER FAALİYETLERDEN OLAĞAN GELİR VE KARLAR

İşletmenin esas faaliyeti dışında iştiraklerden ve bağlı ortaklıklardan elde edilen temettü ile faiz ve diğer temettü gelirleri, temettü faizleri, kambiyo karları, kira gelirleri, menkul kıymet satış karları gibi diğer faaliyetlerden elde edilen olağan gelir ve karlardan oluşur.

640 İŞTİRAKLERDEN TEMETTÜ GELİRLERİ

İşletmelerin sermayelerine katıldıkları iştiraklerden elde ettikleri temettü gelirlerinin izlendiği hesaptır. Hisse senedi ve tahvil gibi menkul kıymet satışından doğan karlar yada zararlar bu hesaba alınmaz.

641 BAĞLI ORTAKLIKLARDAN TEMETTÜ GELİRLERİ

İşletmelerin bağlı ortaklıklarından elde ettikleri temettü gelirlerinin izlendiği hesaptır.

642 FAİZ GELİRLERİ

Her türlü kısa ve uzun vadeli mali yatırımlardan sağlanan faiz gelirlerinin izlendiği hesaptır. Faiz gelirleri tahakkuk ettikçe bu hesaba alacak yazılır.

643 KOMİSYON GELİRLERİ

Tahakkuk eden komisyon gelirleri bu hesapta izlenir. Esas faaliyet konusu komisyonculuk olanların aldıkları komisyon gelirleri bu hesapta değil "60 Brüt Satışlar" grubunda izlenir.

644 KONUSU KALMAYAN KARŞILIKLAR

Aktifle ilgili olarak ayrılan karşılıklardan iptal edilen tutarlar bu hesapta izlenir. Hesap dönem sonunda "690 Dönem Kar veya Zararı" hesabına devredilerek kapatılır. (Ayrıldığında vergi matrahına eklenmiş bulunan karşılıklar iptal edildiğinde matrahtan indirilmelidir.)

645 MENKUL KIYMET SATIŞ KARLARI

Menkul kıymet satış karlarının izlendiği hesaptır. Menkul kıymet satıldığında, satış değeri ile maliyet değeri arasındaki olumlu fark bu hesaba alacak yazılır.

646 KAMBİYO KARLARI

Kambiyo karlarının izlendiği hesaptır. İşletmenin yabancı para cinsinden yaptığı işlemler sonucu hesaplanan olumlu kur farkları ile dövizli alacak ve borçların dönem sonunda değerlemesinden doğan olumlu kur farkları bu hesaba alacak yazılır. Borçlanmadan doğan kur farkları "780 Finansman Giderleri" hesabına kaydedilir. (İhracatla ilgili dönem içinde ortaya çıkan kur farkları bu hesapta değil "601 Yurtdışı Satışlar" hesabına aktarılır.)

647 REESKONT FAİZ GELİRLERİ

Reeskont faiz gelirlerinin izlendiği hesaptır. İşletmenin senetli borçlarının dönem sonu itibarı ile yapılan reeskont işlem faiz geliri ile, alacak senetleri reeskontunun izleyen dönem başında iptalinden ortaya çıkan faiz gelirleri bu hesaba alacak yazılır.

649 DİĞER OLAĞAN GELİR VE KARLAR

Yukarıdaki hesaplar kapsamına girmeyen diğer olağan faaliyetlerden sağlanan gelir ve karların izlendiği hesaptır. Bu hesaba esas faaliyet dışında fatura karşılığı olarak elde edilen gelirler kaydedilir. Sabit kıymet satış karları buraya değil, "679 Diğer Olağandışı Gelir ve Karlar" hesabına kaydedilir.

Bu Hesapların Denetiminde Dikkat Edilecek Hususlar

* İşletmenin bu tür gelirleri olup olmadığı araştırılmalı varsa defter kayıtlarına doğru kaydedilip kaydedilmediğine bakılmalıdır.

* Bu hesaplarla ilgili matematiksel işlemlerin doğruluğu kontrol edilmelidir,

* Bu hesapların "690 Dönem Karı veya Zararı" hesabına doğru aktarılıp aktarılmadığı kontrol edilmelidir.

* Dönem sonlarında bankadan gelen hesap ekstresi ile karşılaştırılarak tahakkuk ettirilen faizlerin brüt tutarları üzerinden "642 Faiz Gelirleri" hesabına alacak kaydedilip kaydedilmediği kontrol edilmelidir. (gerekirse bankalardan bilgi istenebilir.)

* İşletme alacak senetlerini reeskonta tabi tutmuşsa borç senetlerini de reeskonta tabi tutup tutmadığı kontrol edilmelidir.

65 DİĞER FAALİYETLERDEN OLAĞAN GİDER VE ZARARLAR (-)

Bu grup işletmenin esas faaliyetleri dışında kalan olağan faaliyetlerle ilgili gider ve zararları içerir.

653 KOMİSYON GİDERLERİ (-)

İşletmenin esas faaliyeti dışındaki diğer olağan faaliyetleri ile ilgili olarak acenta, temsilci ve benzeri işletmelere ödediği komisyon giderlerinin izlendiği hesaptır. Komisyon giderleri tahakkuk ettikçe bu hesaba borç kaydedilir.

654 KARŞILIK GİDERLERİ (-)

Aktifle ilgili olarak ayrılan karşılık giderlerinin izlendiği hesaptır. Bu hesaba borç ve gider karşılıkları (kıdem tazminat karşılığı gibi) kaydedilmez.

655 MENKUL KIYMET SATIŞ ZARARLARI (-)

Menkul kıymetler satıldığında satış değeri ile maliyet değeri arasındaki olumsuz fark bu hesaba borç yazılır.

656 KAMBIYO ZARARLARI (-)

Kambiyo zararlarının izlendiği hesaptır. İşletmenin yabancı para cinsinden yaptığı işlemlerden doğan borç ve alacakların olumsuz kur farkları bu hesapta izlenir. (Borçlanma ile ilgili kur farkları bu hesaba alınmaz, finansman gideri olarak muhasebeleştirilir.) Finansman gideri niteliğindeki kur farkları 7/A seçeneğinde "780 Finansman Giderleri" hesabında izlenir. 7/B seçeneğinde ise "797 Finansman Giderleri" hesabı kullanılır. Borçlanma ile ilgili kur farkları "finansman gideri" olarak muhasebeleştirilir.

657 REESKONT FAİZ GİDERLERİ (-)

İşletmenin senetli alacaklarının dönem sonu itibarı ile yapılan reeskont işlem faiz gideri ile; alacak senetleri reeskontunun, izleyen dönem başında iptalinden ortaya çıkan faiz gelirleri bu hesaba borç yazılır. (Konu ile ilgili olarak "Alacak Senetleri Reeskontu" hesabına bakınız.)

659 DİĞER OLAĞAN GİDER VE ZARARLAR (-)

Yukarıdaki hesaplar kapsamına girmeyen diğer olağan faaliyetlerle ilgili gider ve zararların izlendiği hesaptır. Gider veya zararlar doğdukça bu hesaba borç yazılır. Hesap dönem sonunda "690 Dönem Karı veya Zararı" hesabına devredilerek kapatılır.

Bu gruptaki (65) hesaplar için dikkat edilecek hususlar,

- * İşletmenin bu tür giderleri olup olmadığı araştırılmalı, varsa defter kayıtlarına doğru kaydedilip kaydedilmediğine bakılmalıdır.

- * Bu hesaplarla ilgili matematiksel işlemlerin doğruluğu kontrol edilmelidir.

- * Bu hesapların "690 Dönem Kar veya Zararı" hesabına doğru aktarılıp aktarılmadığına bakılmalıdır.

- * Vergi kanunlarına göre kanunen kabul edilmeyen giderlerin, yardımcı hesap veya nazım hesaplarda izlenerek mali karın tespitinde dikkate alınıp alınmadığına bakılmalıdır.

- * Kanunen kabul edilmeyen gider karşılıklarının vergi matrahının tespitinde dikkate alınıp alınmadığına bakılmalıdır.

66 FİNANSMAN GİDERLERİ (-)

İşletmenin borçlandığı tutarlarla ilgili olarak kullanılan ve var-

lıkların maliyetine eklenmiş bulunan faiz, kur farkları, kredi komisyonları vb. diğer giderleri kapsar.

660 KISA VADELİ BORÇLANMA GİDERLERİ (-)

Bir yıla kadar vadeli olan borçlanmalarla ilgili olarak yüklenilen ve varlıkların maliyetine eklenmeyen faiz vb. giderlerin izlendiği hesaptır.

Finansman giderleri, tahakkuk ettikçe önce "7" nci gruptaki maliyet hesaplarına kaydedilir. Giderler her ayın sonunda veya yıl sonunda yansıtma hesapları alacağı ile bu hesaba devredilir.

7/A seçeneğinde, dönem içinde tahakkuk eden finansman giderleri "780 Finansman Giderleri" hesabına kaydedilir. Dönem sonlarında kısa vadeli borçlanma giderleri "781 Finansman Giderleri Yansıtma Hesabı" alacağı ile bu hesabın borcuna aktarılır.

7/B seçeneğinde ise, dönem içinde "797 Finansman Giderleri" hesabında izlenen finansman giderlerinden borçlanmalara ilişkin olanlar "798 Gider Çeşitleri Yansıtma Hesabı" alacağı ile bu hesaba aktarılır.

661 UZUN VADELİ BORÇLANMA GİDERLERİ (-)

Bir yılı aşan vadeli borçlanmalarla ilgili faiz ve benzeri giderlerin izlendiği hesaptır. Hesap "660" nolu hesapta belirtilen esaslara göre çalışır.

Bu hesap grubu (66) ile ilgili dikkat edilmesi gereken hususlar,

* Vergi kanunları açısından gider olarak kabul edilmeyen tutarların kanunen kabul edilmeyen gider hesaplarında ayrıca izlenip izlenmediğinin dikkate alınması gerekmektedir.

* Dönem sonu stoklarını son giren ilk çıkar yöntemine (LİFO) göre değerleyen veya amortismanına tabi iktisadi kıymetlerini yeniden değerlemeye tabi tutanların işletmede kullandıkları yabancı kaynaklara ilişkin faiz, komisyon, kur farkı vb. adlar altında yaptıkları ödemeler toplamına (yatırım maliyetine eklenenler hariç) Maliye Bakanlığınca belirlenen indirim oranının uygulanması suretiyle bulunacak kısmın % 25' i kanunen kabul edilmeyen giderdir. (GVK 41/8 ve KVK 15/13)

* Sanayi siciline kayıtlı imalatçıların imalat faaliyetlerinde kullandıkları yabancı kaynaklara ait gider ve maliyet unsurları için gider indirimi kısıtlaması söz konusu değildir. Ayrıca bankalar, sigorta şirketleri ile kurumlar vergisi mükellefi olan finans kurumları için gider kısıtlaması geçerli değildir.

* Amortismanına tabi iktisadi kıymetin aktife girdiği dönemin sonuna kadar doğan kredi faizleri ve kur farklarının maliyete eklenmesinin zorunlu olduğu, bu dönemden sonra doğan kredi faizleri ve kur farklarının ise maliyete eklenmesinin veya doğrudan gider yazılmasının ihtiyari olduğu belirtilmiştir. (VUK Genel Tebliği 163)

* Yatırım maliyetine eklenen finansman giderlerinin tamamı, yatırım maliyetine eklenmelerinin zorunlu veya ihtiyari olmasına bakılmaksızın gider kısıtlaması uygulamasının dışındadır. (KVK Genel Tebliği 54)

* Finansman gider kısıtlamasının doğru hesaplanıp hesaplanmadığı ve kanunen kabul edilmeyen gider olarak mali karın tespitinde dikkate alınıp alınmadığı kontrol edilmelidir.

* Finansman giderlerinin yanı sıra, finansman geliri de elde etmiş olan mükelleflerin gider kısıtlaması uygulamasında söz

konusu gelir ve giderlerini birbiri ile mukayese etmek suretiyle netleştirmeleri mümkün olmayıp, finansman giderleri toplamının gider kısıtlamasına konu edilmesi gerekmektedir.(KVK Gen.Teb. 55)

* Yıllara sari inşaat ve onarma işlerinde finansman gider kısıtlaması uygulanır.(KVK Genel Tebliği 55)

* Her yıla ait finansman gideri ilgili yılın indirim oranı uygulanarak hesaplanır ve işin bittiği yıl kazancın hesaplanmasında gider veya maliyet olarak dikkate alınır.(KVK Gen.Teb. 55)

* Özel hesap dönemine tabi olan mükellefler finansman gider kısıtlama uygulamasında özel hesap döneminin başladığı yıla ait yeniden değerlendirme oranını ve aynı yıla ait ortalama ticari kredi faiz oranını uygulamalıdır.

67 OLAĞANDIŞI GELİR VE KARLAR

İşletmenin olağan faaliyetlerinden bağımsız olan ve bu nedenle arızı nitelik taşıyan duran varlıkların satışından elde edilen karlar ile olağandışı olay ve gelişmeler nedeniyle ortaya çıkan gelir ve karların yer aldığı hesap grubudur.

671 ÖNCEKİ DÖNEM GELİR VE KARLARI

Cari dönemden önceki dönemlere ait olan ve bu dönemlerin mali tablolarına hata veya unutmaya nedeniyle yansıtılamayan tutarların gösterildiği hesap kalemidir.

679 DİĞER OLAĞANDIŞI GELİR VE KARLAR

Yukarıdaki hesap kalemleri dışında kalan ve arızı bir karakter taşıyan(duran varlık satışından doğan karlar gibi) gelir ve karların yer aldığı hesap kalemidir.

Bu hesap grubunda (67) dikkat edilmesi gereken hususlar,

* Bu hesapta yer alan gelirlerin önceki dönemin mali karının tespitinde dikkate alınması gereken gelir olup olmadığı,

* Dönem sonunda "690 Dönem Kar veya Zararı" Hesabına doğru aktarılıp aktarılmadığı,

* Duran varlık satışlarında satış karının doğru tespit edilip edilmediği kontrol edilmelidir. (amortisman ve yeniden değerlendirme fonu ayrılmışsa kar zararın tespitinde dikkate alınıp alınmadığı kontrol edilmelidir.)

68 OLAĞANDIŞI GİDER VE ZARARLAR (-)

İşletmenin olağan faaliyetlerinden bağımsız olan ve bu nedenle sık sık ve düzenli olarak ortaya çıkması beklenmeyen işlem ve olaylardan kaynaklanan gider ve zararların yer aldığı hesap grubudur.

680 ÇALIŞMAYAN KISIM GİDER VE ZARARLARI (-)

Üretimle ilgili giderlerden çalışmayan döneme ve çalışmayan kısımlara ait giderleri içerir.

Üretimle ilgili olan ancak çalışmayan kısım veya dönemlere ait olan giderler, "721 Direkt İşçilik Giderleri Yansıtma Hesabı" ve "731 Genel Üretim Giderleri Yansıtma Hesabı" aracılığı ile bu hesaba borç kaydedilir. Dönem sonunda "690 Dönem Kar veya Zararı" Hesabına devredilerek kapatılır.

681 ÖNCEKİ DÖNEM GİDER VE ZARARLARI (-)

Cari dönemden önceki döneme ait olan ve bu dönemlerin mali tablolarına hata yada unutma nedeni ile yansıtılmayan veya sonradan ortaya çıkan tutarların gösterildiği hesaptır.

Yıllara yaygın inşaat ve onarım işleri yapan işletmelerde önceki dönemde yapılan geçici kabulden sonra kesin kabul sırasında ortaya çıkan ve karşılığında hakediş alınması söz konusu olmayan tamamlama giderleri de bu hesapta izlenir.

Cari dönemden önceki döneme veya dönemlere ait olan ancak bu dönemde ortaya çıkan giderler bu hesaba borç kaydedilir. Dönem sonunda ise "690 Dönem Kar-Zararı" hesabına devredilerek kapatılır.

689 DİĞER OLAĞANDIŞI GIDER VE ZARARLAR (-)

Yukarıda tanımlanan hesaplar kapsamı dışında kalan diğer olağandışı gider ve zararlardan oluşur.

Bu hesap grubunda (68) dikkat edilecek husus, gider ve zararlara ilişkin belgelerin gerçeği yansıtıp yansıtmadığıdır. Ayrıca önceki döneme ait gider faturası kayıt dışı kaldığında dönemsellik ilkesi gereği bu tür giderler kanunen kabul edilmeyen giderler olup, hesap dönemi geçtiği için bu giderlere ilişkin katma değer vergisi de indirilemez.

69 DÖNEM NET KARI (ZARARI)

Bu grupta dönem sonunda kullanılan ve dönem sonucunun hesaplanmasına olanak veren aşağıdaki hesaplar yer alır.

690 DÖNEM KARI VEYA ZARARI

Dönem sonlarında, sonuç hesaplarında yer alan gelir ve gider hesaplarının aktarıldığı hesaptır. Gelir hesapları bu hesabın alacağına, gider hesapları borcuna kaydedilir. Hesabın kalanı vergiden önceki dönem karı veya zararını gösterir.

690 Dönem Karı veya Zararı hesabının görüntüsü aşağıdaki gibidir.

BORÇ	690 DÖNEM NET KARI VEYA ZARARI	ALACAK
61 SATIŞ İNDİRİMLERİ (-)	60 BRÜT SATIŞLAR	
610 SATIŞTAN İADELER (-)	600 YURTİÇİ SATIŞLAR	
611 SATIŞ İSKONTOLARI (-)	601 YURTDIŞI SATIŞLAR	
612 DİĞER İNDİRİMLER (-)	602 DİĞER GELİRLER	
62 SATIŞLARIN MALİYETİ (-)	64 DİĞER FAAL. OLAĞAN GEL. VE KAR.	
620 SATILAN MAMULLER MALİYETİ (-)	640 İŞTİRAKLERDEN TEMETTÜ GEL.	
621 SATILAN TİC. MAL. MALİYETİ (-)	641 BAĞLI ORT. TEMETTÜ GELİR	
622 SATILAN HİZMET MALİYETİ (-)	642 FAİZ GELİRLERİ	
623 DİĞER SATIŞLARIN MALİYETİ (-)	643 KOMİSYON GELİRLERİ	
63 FAALİYET GİDERLERİ (-)	644 KONUSU KALMAYAN KARŞILIKLAR	
630 ARAŞ. VE GELİŞTİRME GİDER(-)	645 MENKUL KIYMETLER SATIŞ KARLARI	
631 PAZARLAMA, SATIŞ VE DAĞ.GİD.(-)	646 KAMBIYO KARLARI	
632 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ (-)	647 REESKONT FAİZ GELİRLERİ	
65 DİĞER FAAL.OLA. GEL.-ZARAR.(-)	649 DİĞER OLAĞAN GELİR VE KARLARI	
653 KOMİSYON GİDERLERİ	67 OLAĞANDIŞI GELİR VE KARLAR	
654 KARŞILIK GİDERLERİ	671 ÖNCEKİ DÖNEM GELİR VE KARLARI	
655 MENKUL KIY. SATIŞ ZARARLARI	679 DİĞER OLAĞAN DIŞI GEL. VE KARLAR	
656 KAMBIYO ZARARLARI		
657 REESKONT FAİZ GİDERLERİ		
659 DİĞ. OLAĞAN GİDER VE ZARAR.(-)		
66 FİNANSMAN GİDERLERİ (-)		
660 KISA VADELİ BORÇLANMA GİD. (-)		
66 UZUN VADELİ BORÇLANMA GİD. (-)		
68 OLAĞANDIŞI GİDER VE ZARAR.(-)		
680 ÇALIŞMAYAN KISMI GİD.VE ZAR.(-)		
681 ÖNCEKİ DÖNEM GİD. VE ZARAR.(-)		
689 DİĞER O.DIŞI GİDER VE ZARAR (-)		

691 DÖNEM KARI VERGİ VE DİĞER YASAL YÜKÜMLÜLÜKLER KARŞILIKLARI (-)

Dönem karı üzerinden, ilgili mevzuat hükümlerine göre hesaplanan vergi ve yasal yükümlülük karşılıkları bu hesapta izlenir.

Dönem karı üzerinden, ilgili mevzuat hükümlerine göre hesaplanan vergi ve yasal yükümlülükler bu hesabın borcuna, "370 Dönem Karı Vergi ve Diğer Yasal Yükümlülükler Karşılıkları" hesabının alacağına kaydedilir.

692 DÖNEM NET KARI VEYA ZARARI

Bu hesap işletmenin vergi ve diğer yasal yükümlülüklerden sonraki net karını yada zararını gösterir.

"690 Dönem Karı veya Zararı" hesabı ile "691 Dönem Karı Vergi Ve Diğer Yasal Yükümlülükler Karşılıkları" hesabının karşılıklı olarak kapatılması sonucu bulunan fark bu hesaba kaydedilir. Vergiden sonraki net dönem karı, hesabın alacağına; net dönem zararı ise borcuna kaydedilir. Bu hesap, dönem sonlarında "590 Dönem Net Karı" hesabına veya "591 Dönem Net Zararı" hesabına devredilerek kapatılır.

Bu hesap grubunda (69) dikkat edilmesi gereken hususlar,

- * Ticari kardan mali kara geçiş hesaplamalarının doğru yapılip yapılmadığı,
- * Vergi ve diğer yasal yükümlülüklerin doğru hesaplanıp hesaplanmadığı,
- * Hesaplar arasındaki aktarmaların doğru yapılip yapılmadığı.

MALİYET HESAPLARI

Maliyet hesapları, mal ve hizmetlerin planlanan biçim ve niteliğe getirilmesi için yapılan giderlerin toplandığı ve maliyet unsurlarına dönüştürülerek işlendiği hesaptır.

Bu bölümde yer alan gider hesapları, uygulamada esneklik sağlamak üzere iki seçenek halinde 7/A ve 7/B olarak sunulmuştur. 7/A seçeneğinde giderler defteri kebirde fonksiyon esasına göre, 7/B seçeneğinde ise çeşit esasına göre belirlenmiştir. Bu suretle işletmelere giderlerin bölümlenmesinde ve defteri kebirde izlenmesinde kendi organizasyon yapılarına, büyüklüklerine ve ihtiyaçlarına göre düzenleyebilmeleri için kolaylık sağlanmış, farklı maliyet hesaplama yöntemlerine uyulabilmesi açısından geniş bir esneklik tanınmıştır.

7/A SEÇENEĞİNDE MALİYET HESAPLARI

Büyük ve orta büyüklükteki üretim ve hizmet işletmeleri için özellikle zorunlu olarak önerilen 7/A seçeneğinde; giderler esas defterlerde fonksiyon esasına göre belirlenmiştir. Eş zamanlı kayıt yönteminin kullanılması önerilen bu uygulamada, giderler yapıldıkları anda ilgili gider hesaplarına "Fonksiyon" esasına göre kaydedilirken söz konusu giderler aynı zamanda yardımcı defterlerde hem çeşit esasına hem de ilgili gider yerlerine göre izlenir.

Gider çeşitlerinin izleneceği yardımcı defter kayıtlarının, giderlerin ait olduğu gider yerlerini de gösterecek şekilde tutulması durumunda, bu yöntem amacına uygun biçimde yürütülmüş olacaktır. Bu kayıt yönteminde; giderler eşzamanlı olarak aynı zamanda hem fonksiyonlarına hem de ilgili gider yerlerine göre izlendiğinden; muhasebe kayıtlarının azaltılmasına ve her

kademenin üretim ve hizmet maliyetlerinin belli bir düzen içinde oluşturulmasına olanak sağlamaktadır.

Bir önceki yıl aktif toplamı ve net satışlar toplamı Maliye Bakanlığının belirlediği limitleri aşan üretim ve hizmet işletmeleri için 7/A seçeneğinin uygulanması zorunluluktur.

GİDER HESAPLARI

Bu hesaplar dönem içinde yapılan ve tahakkuk ettirilen giderlerin izlendiği ve borçlarına kaydedildiği hesaplardır. Gider hesaplarına yapılacak kayıtlara ilişkin olarak düzenlenecek muhasebe fişlerinde gider yerleri ve gider çeşitleri hesaplarına ait numaralar birlikte yazılır.

GİDER YANSITMA HESAPLARI

Bu hesaplar, "fiili maliyetler"in uygulandığı durumlarda gider hesaplarında toplanan giderlerin tümünün, önceden saptanmış maliyet yöntemlerinin kullanılması durumunda ise bunlara göre saptanan giderlerin ilgili hesaplara yansıtılmasını sağlamak amacıyla kullanılır.

FARK HESAPLARI

Bu hesaplar, önceden saptanmış maliyet yöntemlerinin kullanılması durumunda fiili giderler ile önceden saptanmış giderler arasındaki farkların kaydedildiği hesaplardır. Fark hesapları borç ve alacak kalanı verebilir.

70 MALİYET MUHASEBESİ BAĞLANTI HESAPLARI

700 MALİYET MUHASEBESİ BAĞLANTI HESABI

Genel muhasebe ve maliyet muhasebesi arasında bağlantı sağlayan ve genel muhasebe tarafından tutulan hesaptır.

Maliyet muhasebesinin genel muhasebeden ayrı izlendiği durumlarda maliyetlerle ilgili giderler genel muhasebe tarafından bu hesaba borç kaydedilir.

Maliyetle ilgili tüm giderler tahakkuk ettikçe bu hesaba borç, ilgili aktif ve pasif hesaplara alacak kaydedilir. Maliyet dönemleri sonunda maliyet muhasebesi tarafından genel muhasebeye bildirilen veriler bu hesabın alacağına, ilgili hesapların borcuna kaydedilir.

701 MALİYET MUHASEBESİ YANSITMA HESABI

Genel muhasebe ve maliyet muhasebesi arasında bağlantı sağlayan, maliyet muhasebesi tarafından tutulan ve "maliyet muhasebesi bağlantı hesabı"nın borcuna kaydedilen giderlerin, maliyet muhasebesince ilgili hesaplara aktarılmasını sağlayan hesaptır.

Genel muhasebede "700 Maliyet Muhasebesi Bağlantı Hesabı"nın borcuna kaydedilen giderler, genel muhasebeden gelen belgeler doğrultusunda maliyet muhasebesinde bu hesabın alacağına, fonksiyonel gider hesaplarının borcuna kaydedilir. Maliyet muhasebesinden genel muhasebeye aktarılan tutarlar ise, bu hesabın borcuna, ilgili fonksiyon gider yansıtma hesaplarının alacağına kaydedilir.

71 DİREKT İLK MADDE VE MALZEME GİDERLERİ

710 DİREKT İLK MADDE VE MALZEME GİDERLERİ

Bu giderler, esas üretim gider yerleri ile ilgili olup, mamulün bünyesine giren, temel ögesini oluşturan ve mamulün bünyesine doğrudan yüklenebilen maddelerin kullanımı fiili tutarlarla bu hesapta izlenir. Üretimde kullanılmayan ve satılan ilk madde ve malzemenin maliyeti bu hesapta izlenmez.

Dönem içinde üretimde kullanılmak üzere ana ve yardımcı üretim yerlerinde ambardan çekilen direkt maddeler bu hesabın borcuna, "150 İlk Madde ve Malzeme" hesabının alacağına kaydedilir. Eş zamanlı kayıt yöntemi uygulayan işletmelerde giderlerin tahakkuk kaydının yapılmasını sağlamak üzere düzenlenen fişte, gider çeşidi ile gider yeri kodunun yazılması esastır.

Hesapla ilgili olarak yapılan düzeltmeler hesabın alacağına kaydedilir. Dönem sonlarında bu hesap, "711 Direkt İlk Madde ve Malzeme Yansıtma" hesabı ile karşılaştırılarak kapatılır.

711 DİREKT İLK MADDE VE MALZEME GİDERLERİ YANSITMA HESABI

Bu hesap, direkt ilk madde ve malzeme giderinin üretim maliyetlerine yansıtılmasında kullanılır.

712 DİREKT İLK MADDE VE MALZEME FİYAT FARKI

Önceden saptanmış maliyet hesaplama yöntemlerinin uygulandığı durumlarda fiili direkt ilk madde ve malzeme giderleri ile önceden saptanmış ve maliyetlere yüklenmiş direkt ilk madde ve malzeme giderleri arasındaki olumlu veya olumsuz fiyat farklarının izlendiği hesaptır.

Olumsuz fiyat farkları bu hesabın borcuna, olumlu fiyat farkları ise alacağına kaydedilir.

713 DİREKT İLK MADDE VE MALZEME MİKTAR FARKI

Önceden saptanmış maliyet hesaplama yöntemlerinin uygulandığı durumlarda fiili direkt ilk madde ve malzeme giderleri ile önceden saptanmış ve maliyetlere yüklenmiş direkt ilk madde ve malzeme giderleri arasındaki olumlu veya olumsuz miktar farklarının izlendiği hesaptır.

Olumsuz miktar farkları bu hesabın borcuna, olumlu miktar farkları ise alacağına kaydedilir.

72 DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ

720 DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ

Bu giderler esas üretim gider yerleri ile ilgili olup, belli bir mamul veya hizmetin üretim maliyetine doğrudan doğruya yük-
lenebilen işçilik giderlerini kapsar. Bu giderler hangi mamul veya
mamul gurubu için harcandığı izlenebilen ve herhangi bir dağıtım
anahtarına gerek duymadan işçi başına düşen çalışma süresi
ölçülebilen işçilik giderlerinden oluşur.

Dönem içinde esas üretim gider yerinde çalışan işçilere ait
direkt işçilik giderleri tahakkuk ettikçe bu hesaba borç, " 381
Gider Tahakkukları" veya "335 Personele Borçlar" ve diğer ilgili
hesaplara alacak yazılır. Eş zamanlı kayıt sistemi gereği, dü-
zenlenen muhasebe fişinde, ayrıca gider çeşidi ve gider yeri
kodu yazılır.

721 DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ YANSITMA HESABI

Bu hesap, direkt işçilik giderlerinin üretim maliyetlerine yan-
sıtılmasında kullanılır.

Filli maliyet yönteminin uygulandığı durumlarda "720 Direkt
İşçilik Giderleri" hesabının borcuna, giderler ile önceden sap-
tanmış maliyet yöntemlerinin uygulandığı durumlarda önceden
saptanmış direkt işçilik giderleri maliyet unsuru olarak bu hesabın
alacağı karşılığında "151 Yarı Mamuller Üretim" hesabına borç
kaydedilir.

Üretim faaliyetinin yapılmadığı olağan dışı dönemlerde ça-
lışmayan kısımlara ilişkin işçilik giderleri bu hesabın alacağına

karşılık "680 Çalışmayan Kısım Giderleri" hesabının borcuna kaydedilir. Dönem sonlarında "720 Direkt İşçilik Giderleri" hesabı ile karşılaştırılarak kapatılır.

722 DİREKT İŞÇİLİK ÜCRET FARKLARI

Önceden saptanmış maliyet hesaplama yöntemlerinin uygulandığı durumlarda, fiili direkt işçilik giderleri ile önceden saptanmış ve maliyetlere yüklenmiş direkt işçilik giderleri arasındaki olumlu veya olumsuz ücret farklarının işlendiği hesaptır.

Olumsuz ücret farkları bu hesabın borcuna, olumlu ücret farkları ise alacağına kaydedilir.

Hesap dönem sonlarında ilgili stok ve satış maliyeti hesaplarına aktarılarak kapatılır.

723 DİREKT İŞÇİLİK SÜRE (ZAMAN) FARKLARI

Önceden saptanmış maliyet hesaplama yöntemlerinin uygulandığı durumlarda, fiili direkt işçilik giderleri ile önceden saptanmış ve maliyetlere yüklenmiş direkt işçilik giderleri arasındaki olumlu veya olumsuz süre(zaman) farklarının kaydedildiği hesaptır.

Olumsuz süre farkları bu hesabın borcuna, olumlu süre farkları ise alacağına kaydedilir. Hesap, dönem sonlarında ilgili stok ve satış maliyeti hesaplarına aktarılarak kapatılır.

73 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ

730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ

İşletmenin, üretim ve bu üretime bağlı hizmetler için yapılan direkt işçilik ve direkt ilk madde ve malzeme dışında kalan giderlerin izlendiği hesaptır.

Bu hesapta yer alacak giderlerin;

- * Üretim ve hizmet maliyeti ile ilgili gider niteliği taşıması,
- * Çeşit ve değer açısından ancak dağıtım yoluyla üretim ve hizmet maliyetlerine yansıtılabilir nitelikte olması gerekir.
- * Tahakkuk ettirilen giderler bu hesabın borcuna kaydedilir.
- * Dönem sonlarında "731 Genel Üretim Giderleri Yansıtma Hesabı" ile karşılaştırılarak kapatılır.

731 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ YANSITMA HESABI

Bu hesap, genel üretim giderlerinin üretim maliyetlerine yüklenmesinde kullanılır. Fiili maliyet yöntemlerinin kullanıldığı durumlarda üretim maliyetlerine fiili genel üretim giderleri, önceden saptanmış maliyet yöntemlerinin kullanıldığı durumlarda ise üretim maliyetlerine standart veya tahmini genel üretim giderleri yüklenir.

Önceden saptanmış maliyet yöntemlerinin uygulandığı durumlarda, önceden saptanmış genel üretim giderleri, fiili maliyet yöntemlerinin uygulandığı durumlarda, "730 Genel Üretim Giderleri" hesabının borcuna kaydedilen giderleri, bu hesabın alacağı karşılığı "151 Yarı Mamuller Üretim" hesabı ile diğer aktif gider ve zarar hesaplarına borç kaydedilir.

732 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ BÜTÇE FARKLARI

Fiili üretim genel giderleri ile maliyetlere yüklenen önceden saptanmış giderler arasındaki olumlu ya da olumsuz bütçe farklarının izlendiği hesaptır.

Olumsuz farklar hesabın borcuna, olumlu farklar ise alacağına kaydedilir. Dönem sonlarında bu hesap ilgili stok veya satış maliyeti hesaplarına aktarılarak kapatılır.

733 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ VERİMLİLİK FARKLARI

Fiili üretim genel giderleri ile maliyetlere yüklenen önceden saptanmış giderler arasındaki olumlu ya da olumsuz verimlilik farklarının izlendiği hesaptır.

Önceden saptanmış maliyet yöntemlerini uygulayan işletmeler tarafından kullanılır.

Verimlilik farkı = Fiili çalışma hacmindeki genel üretim giderleri bütçe tutarı yapılan üretim için öngörülmüş standart çalışma hacmindeki genel üretim giderleri bütçe tutarı

Verimlilik farkı şu şekilde hesaplanır;

Verimlilik Farkı = (Fiili Çalışma Hacmi - Olması Gereken Standart Çalışma Hacmi) X Standart Genel Üretim Giderleri Değişken Oranı

Olumsuz farklar hesabın borcuna, olumlu farklar ise hesabın alacağına kaydedilir. Dönem sonlarında bu hesap ilgili stok ve satış maliyeti hesaplarına aktararak kapatılır.

734 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ KAPASİTE FARKLARI

Fiili üretim giderleri ile maliyetlere yüklenen önceden saptanmış giderler arasındaki olumlu ya da olumsuz kapasite farklarını izlendiği hesaptır.

Kapasite Farkı = (Beklenen Kapasite - Fiili Kapasite) X Standart Sabit Genel Üretim Giderleri Yükleme Oranı

Olumsuz farklar bu hesabın borcuna, olumlu farklar ise alacağına kaydedilir. Dönem sonlarında bu hesap ilgili stok ve satış hesaplarına aktarılarak kapatılır.

74 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ

740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ

Bu hesap, hizmet işletmelerinde üretilen hizmetler için yapılan giderlerin izlenmesinde kullanılır. Giderler tahakkuk ettikçe bu hesaba alınır. Aynı anda ilgili gider yerleri ve gider çeşidi hesaplarına da kayıt yapılır.

Hizmet işletmelerinde üretilen hizmetler için yapılan giderlerin fiili tutarları bu hesabın borcuna kaydedilir. Dönem sonlarında bu hesap "741 Hizmet Üretim Maliyeti Yansıtma Hesabı" ile karşılaştırılarak kapatılır.

741 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ YANSITMA HESABI

Bu hesap hizmet maliyetini oluşturan giderlerin "622 Satılan Hizmet Maliyeti" hesabına, taahhüt işleri yapan inşaat şirketlerinde ise dönem içinde yapılan inşaat giderlerini "170 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri" hesabına devrinde kullanılır.

742 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ FARK HESAPLARI

Bu hesap fiili hizmet üretim maliyetleri ile önceden saptanmış hizmet üretim maliyetleri arasındaki olumlu ve olumsuz farkları gösterir.

Hesap, tahmini veya standart maliyeti uygulayan hizmet işletmelerinde kullanılır.

Olumsuz farklar hesabın borcuna, olumlu farklar hesabın alacağına kaydedilir. Dönem sonlarında bu hesap "622 Satılan Hizmet Maliyeti" hesabına veya "170-178 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri" hesabına aktarılarak kapatılır.

75 ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME GİDERLERİ

750 ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME GİDERLERİ

Üretimine devam olunan mamullerin maliyetlerini düşürmek satışlarını artırmak, bulunan yeni üretim çeşitlerinin işletmede kullanılmakta olan yöntem ve işlemlerini geliştirmek ya da yeni yöntem ve işlemler bulmak, üretimde kullanılan teçhizatın yenilerinin ve mevcutlarının geliştirilmesine ilişkin araştırmalar yapmak, satış ve pazarlama faaliyetlerini geliştirmek ve diğer bir deyişle ticari alana uygulanması için yapılan giderlerin kaydedildiği hesaptır.

Aktifleştirilmeyen araştırma ve geliştirme gideri ile aktifleştirilmiş olanlardan bu döneme isabet eden itfa payları bu hesabın borcuna kaydedilir. Dönem sonlarında bu hesap "751 Araştırma Ve Geliştirme Giderleri Yansıtma Hesabı" ile karşılaştırılarak kapatılır.

751 ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME GİDERLERİ YANSITMA HESABI

Bu hesap araştırma geliştirme giderlerinin fiili veya standart tutarlarının gelir tablosu hesapları arasında bulunan "630 Araştırma ve Geliştirme Giderleri" hesabına veya döneme ait olmayan tutarların aktifleştirilmek üzere ilgili aktif hesaba devrinde kullanılır.

Önceden saptanmış maliyet yöntemlerinin uygulandığı durumlarda, önceden saptanmış araştırma ve geliştirme giderleri, fiili maliyet yöntemlerinin uygulandığı durumlarda "750 Araştırma ve Geliştirme Giderleri" hesabının borcuna kaydedilen tutarlar bu hesabın alacağı karşılığı, sonuç hesaplarında "630 Araştırma ve Geliştirme Giderleri" veya ilgili aktif hesaplara borç kaydedilir. Bu

hesap, dönem sonlarında "750 Araştırma ve Geliştirme Giderleri" hesabı ile karşılaştırılarak kapatılır.

752 ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME GİDER FARKLARI

Araştırma ve geliştirme fiili giderleri ile önceden saptanmış giderler arasındaki olumlu ya da olumsuz farkların izlendiği hesaptır.

750 ve 751 nolu hesapların karşılaştırılması sonucunda bulunan olumsuz farklar hesabın borcuna, olumlu farklar ise hesabın alacağına kaydedilir. Dönem sonlarında bu hesap "630 Araştırma ve Geliştirme Giderleri" hesabına aktarılarak kapatılır.

76 PAZARLAMA SATIŞ VE DAĞITIM GİDERLERİ

760 PAZARLAMA SATIŞ VE DAĞITIM GİDERLERİ

Bu hesap, pazarlama fonksiyonunun gerektirdiği giderlerin izlenmesinde kullanılır. Pazarlama satış ve dağıtım ile ilgili gider yerlerinin giderlerinin toplandığı hesaptır.

Mamulün stoklara verildiği ve hizmetin tamamlandığı andan itibaren bu mal ve hizmetlerin alıcılara teslimine kadar yapılan giderler bu hesaba borç kaydedilir. Dönem sonlarında bu hesap, "761 Pazarlama Satış ve Dağıtım Giderleri Yansıtma Hesabı" ile karşılaştırılarak kapatılır.

761 PAZARLAMA SATIŞ VE DAĞITIM GİDERLERİ YANSITMA HESABI

Pazarlama satış ve dağıtım giderlerinin "631 Pazarlama Satış ve Dağıtım Giderleri" sonuç hesabına aktarılmasında kullanılan hesaptır.

Önceden saptanmış maliyet yöntemlerinin uygulandığı du-

rumlarda, önceden saptanmış pazarlama satış ve dağıtım giderleri ile, fiili maliyet yönteminin uygulandığı durumlarda "760 Pazarlama Satış ve Dağıtım Giderleri" hesabı ile karşılaştırılarak kapatılır.

762 PAZARLAMA SATIŞ VE DAĞITIM GİDERLERİ FARK HESABI

Pazarlama giderlerinin fiili tutarları ile önceden saptanmış giderleri arasındaki olumlu ya da olumsuz farkların izlendiği hesaptır.

760 ve 761 nolu hesapların karşılaştırılması sonucunda bulunan olumsuz farklar, hesabın borcuna, olumlu farklar ise hesabın alacağına kaydedilir. Dönem sonlarında "631 Pazarlama Satış ve Dağıtım Giderleri" hesabına aktarılarak kapatılır.

77 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ

770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ

Bir işletmenin yönetim fonksiyonları, işletme politikasının tayini, organizasyon, büro hizmetleri, kamu ilişkileri, güvenlik, hukuk işleri, personel işleri, kredi ve tahsilatı da kapsayan muhasebe ve mali işler servislerinin giderleri bu hesaba borç kaydedilir.

Yönetim gider yerleri ile ilgili giderler bu hesaba borç kaydedilir. Dönem sonlarında bu hesap "771 Genel Yönetim Giderleri Yansıtma Hesabı" ile karşılaştırılarak kapatılır.

771 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ YANSITMA HESABI

Genel yönetim giderlerinin "632 Genel Yönetim Giderleri" sonuç hesabına aktarılmasında kullanılan hesaptır.

Önceden saptanmış maliyet yöntemlerinin uygulandığı durumlarda, önceden saptanmış olan yönetim giderleri, fiili maliyet yöntemlerinin uygulandığı durumlarda "770 Genel Yönetim Giderleri" hesabının borcuna kaydedilen giderler bu hesabın alacağı karşılığı "632 Genel Yönetim Giderleri" hesabına borç kaydedilir. Bu hesap yıl sonunda "770 Genel Yönetim Giderleri" hesabı ile karşılaştırılarak kapatılır.

772 GENEL YÖNETİM GİDER FARKLARI HESABI

Fiili genel yönetim giderleri ile önceden saptanmış giderler arasındaki olumlu ya da olumsuz farklar bu hesapta izlenir.

Fiili yönetim giderleri ile önceden saptanmış giderler arasındaki olumlu ya da olumsuz farklar bu hesaba alınır ve dönem sonlarında "632 Genel Yönetim Giderleri" hesabına devredilerek kapatılır.

78 FİNANSMAN GİDERLERİ

780 FİNANSMAN GİDERLERİ

Finansman fonksiyonu ile ilgili olarak ortaya çıkan ve gider çeşitlerinin yedinci grubunda yer alan finansman giderleri bu hesapta izlenir.

İşletme faaliyetlerinin aksamadan yürütülebilmesi amacıyla borçlanılan tutarlarla ilgili faiz, kur farkları, komisyon ve benzeri giderler bu hesaba borç kaydedilir.

781 FİNANSMAN GİDERLERİ YANSITMA HESABI

Bu hesap "780 Finansman Giderleri" hesabında toplanan fiili giderler ile önceden saptanmış maliyet yöntemlerinin uygulandığı durumlarda önceden saptanmış finansman giderlerinin

sonuç hesapları arasında bulunan "66 Finansman Giderleri" grubunun ilgili hesabına veya yapılmakta olan yatırımlar hesabına aktarılmasında kullanılır.

Önceden saptanmış maliyet yöntemlerinin uygulandığı durumlarda, önceden saptanmış finansman giderleri ile fiili maliyet yöntemlerinin uygulandığı durumlarda "780 Finansman Giderleri" hesabının borcuna kaydedilen giderler, bu hesabın alacağı karşılığında sonuç hesaplarındaki "66 Finansman Giderleri" grubunun ilgili hesabına borç kaydedilir.

782 FİNANSMAN GİDERLERİ FARK HESABI

Finansman giderlerinin fiili tutarları ile önceden saptanmış tutarları arasındaki olumlu ya da olumsuz farkların izlendiği hesaptır.

Olumsuz farklar hesabın borcuna, olumlu farklar ise hesabın alacağına kaydedilir. Dönem sonlarında hesap, "66 Finansman Giderleri" grubunun ilgili hesabına aktarılarak kapatılır.

7/B SEÇENEĞİNDE MALİYET HESAPLARI

İsteyen ticari işletmeler, ek mali tablo düzenlemek zorunda olmayan isteyen küçük hizmet işletmeleri ve isteyen küçük üretim işletmeleri giderlerinin izlenmesinde bu seçeneği uygulayabilirler.

Bu uygulamada giderler, defteri kebirde maliyet dönemi boyunca, çeşit esasına göre izlenir. Maliyet çıkarma dönemlerinde, söz konusu giderler gider dağıtım tablosu aracılığıyla fonksiyonlarına dönüştürülerek ilgili gider yerlerine ve hizmet veya mamul maliyetlerine veya sonuç hesaplarına aktarılır.

7/B seçeneğinde işletmeler 79 nolu gruptaki maliyet hesapları kullanılır.

79 GİDER ÇEŞİTLERİ

790 İLK MADDE VE MALZEME GİDERLERİ

791 İŞÇİ ÜCRET VE GİDERLERİ

792 MEMUR ÜCRET VE GİDERLERİ

793 DIŞARDAN SAĞLANAN FAYDA VE HİZMETLER

794 ÇEŞİTLİ GİDERLER

795 VERGİ RESİM VE HARÇLAR

796 AMORTİSMANLAR VE TÜKENME PAYLARI

797 FİNANSMAN GİDERLERİ

798 GİDER ÇEŞİTLERİ YANSITMA HESABI

799 ÜRETİM MALİYET HESABI

790 İLK MADDE VE MALZEME GİDERLERİ

İşletme faaliyetlerinin devamlılığını sağlamak amacıyla tüketilen her türlü direkt ilk madde ve malzeme, endirekt malzeme ve üretimler ilgili dışarıya yaptırılan işler bu hesapta izlenir.

Stoklanan malzemeler sarf edildikçe veya malzemeler satın alınıp stok hesaplarına alınmadan kullanıldığı için doğrudan gider yazıldıkça bu hesabın borcuna kaydedilir. Yıl sonunda hesap "798 Gider Çeşitleri Yansıtma Hesabı" ile karşılaştırılarak kapatılır.

791 İŞÇİ ÜCRET VE GİDERLERİ

İşletme faaliyetlerini yürütmek amacıyla çalıştırılan işçiler için tahakkuk ettirilen her türlü işçilik giderlerini kapsar.

İşçilik giderleri tahakkuk ettikçe bu hesaba borç kaydedilir. Yıl sonunda "798 Gider Çeşitleri Yansıtma Hesabı" ile karşılaştırılarak kapatılır.

792 MEMUR ÜCRET VE GİDERLERİ

İşletme faaliyetlerini yürütmek, üretim ve hizmetleri gerçekleştirmek amacıyla çalıştırılan aylıklı yönetici, büro personeli ve benzeri için tahakkuk ettirilen her türlü tutarları kapsar.

Personelin maaş ve diğer ücret ekleri, konuma ve statüye bağlı ödemelere, sosyal yardımları, diğer ücret ve giderleri tahakkuk ettikçe bu hesaba borç kaydedilir.

Dönem sonunda hesap "798 Gider Çeşitleri Yansıtma Hesabı" ile karşılaştırılarak kapatılır.

793 DIŞARDAN SAĞLANAN FAYDA VE HİZMETLER

İşletme faaliyetlerini yürütme, üretim, pazarlama ve diğer hizmetleri gerçekleştirmek amacıyla dışardan sağlanan fayda ve hizmetler (elektrik, su, gaz, bakım-onarım, haberleşme, nakliye ile diğer fayda ve hizmetler) için yapılan giderleri kapsar.

Cari döneme ilişkin dışardan sağlanan fayda ve hizmetler için giderler tahakkuk ettikçe bu hesaba borç kaydedilir. Dönem sonunda "798 Gider Çeşitleri Yansıtma Hesabı" ile karşılaştırılarak kapatılır.

794 ÇEŞİTLİ GİDERLER

Yukarıda belirtilen giderler dışında işletme faaliyetlerini sürdürmek için yapılması gerekli olan giderleri kapsar. Sigorta giderleri, kira giderleri, yolluk giderleri, dava, icra ve noter giderleri gibi çeşitli giderler bu hesaba izlenir.

Çeşitli giderler tahakkuk ettikçe bu hesaba borç kaydedilir. Dönem sonunda "798 Gider Çeşitleri Yansıtma Hesabı" ile karşılaştırılarak kapatılır.

795 VERGİ RESİM VE HARÇLAR

Mevzuat gereği tahakkuk ettirilen gider niteliğindeki vergi, resim ve harçları kapsar.

Gider niteliğindeki vergi resim ve harçlar tahakkuk ettikçe bu hesaba borç yazılır. Dönem sonlarında "798 Gider Çeşitleri Yansıtma Hesabı" ile karşılaştırılarak kapatılır.

796 AMORTİSMANLAR VE TÜKENME PAYLARI

Maddi olan ve maddi olmayan duran varlıklar ile özel tükenmeye tabi varlıklar için ayrılan amortisman giderleri ile tükenme paylarını kapsar.

Dönem içinde ayrılan amortisman giderleri bu hesabın borcuna "257 Birikmiş Amortismanlar" hesabının alacağına yazılır.

Dönem sonlarında "798 Gider Çeşitleri Yansıtma Hesabı" ile karşılaştırılarak kapatılır.

797 FİNANSMAN GİDERLERİ

İşletmenin gerek yatırım gerekse işletme sermayesi ihtiyacını karşılamak üzere yaptığı kısa veya uzun vadeli borçlanmaların faiz, komisyon ve kur farklarını kapsar.

Finansman giderleri tahakkuk ettikçe bu hesaba borç yazılır. Dönem sonlarında "798 Gider Çeşitleri Yansıtma Hesabı" ile karşılaştırılarak kapatılır.

798 GİDER ÇEŞİTLERİ YANSITMA HESABI

790-797 nolu hesaplarda biriken giderler, dönem sonlarında düzenlenen gider dağıtım tablosu sonucuna göre fonksiyonlarına dönüştürülür. Bulunan tutarların üretim maliyet hesabına veya

sonuç hesabına veya ilgili varlık maliyetlerine yansıtılmasında bu hesap kullanılır.

Üretim ve hizmet işletmelerinde maliyet çıkarma dönemlerinde düzenlenen gider dağıtım tablosu sonucuna göre fonksiyonlarına ve gider yerlerine göre gruplanan çeşit hesaplarının toplam tutarı "798 Gider Çeşitleri Yansıtma Hesabı" alacağı ile,

258 Yapılmakta Olan Yatırımlar

630 Araştırma Ve Geliştirme Giderleri

631 Pazarlama Satış Ve Dağıtım Giderleri

632 Genel Yönetim Giderleri

660 Kısa Vadeli Borçlanma Giderleri

661 Uzun Vadeli Borçlanma Giderleri

680 Çalışmayan Kısım Gider Ve Zararları

799 Üretim Maliyet Hesabı

ve diğer ilgili aktif hesaplarının borcuna kaydedilir.

Dönem sonlarında 790-797 gider çeşitleri hesaplarının alacağına, bu hesabın borcuna kayıt yapılarak hesaplar karşılıklı olarak kapatılır.

799 ÜRETİM MALİYET HESABI

7/B seçeneğini uygulayan üretim ve hizmet işletmelerinde üretim giderlerini bünyesinde toplayan ve üretim maliyetlerinin toplu olarak görülmesini sağlayan hesaptır.

Maliyet çıkarma dönemlerinde üretim faaliyetlerine ilişkin direkt ilk madde ve malzeme giderleri direkt işçilik giderleri ve genel üretim giderleri bu hesabın borcuna "798 Gider Çeşitleri

"Yansıtma Hesabı"nın alacağına kaydedilir. Dönem sonlarında üretimi tamamlanmayan yarı mamul stokları "151 Yarı Mamuller" hesabına, üretimi tamamlanan mamul stokları "152 Mamuller" hesabının borcuna, bu hesabın alacağına kaydedilir. Hizmet işletmelerinde hizmet üretim maliyetleri bu hesabın alacağına kaydedilir. Hizmet işletmelerinde hizmet üretim maliyetleri bu hesabın alacağı karşılığında "622 Satılan Hizmet Maliyeti" hesabının borcuna kaydedilerek bu hesap kapatılır.

Gider Hesapların denetiminde özellik arz eden hususlar;

- * Muhasebe kayıtlarında karşılık, yeniden değerlendirme, re-eskont yapmadan vergisel avantajlardan faydalanılamaz. Bunların mutlaka muhasebe kayıtlarında gösterilmesi gerekir.

- * Üretim kayıpları nedeniyle oluşan fireler, maliyetleri hesaplanarak gider yazılması veya mamul maliyetlerine eklenmesi durumunda kabul edilir.

- * Pişmanlıkla verilen beyannamede "671 Önceki Dönem Gelir ve Karları" kullanılır.

- * Yıllara sari inşaat ve onarma işlerinde geçici kabulden kesin kabule kadar geçen sürede oluşan gelirler "671 Önceki Dönem Gelir ve Karları" hesabına aktarılır.

- * Esas faaliyeti komisyonculuk olanlar "653 Komisyon Giderleri" hesabına kaydedemez. Duran varlık alımlarında komisyon, maliyete eklenir.

- * Araştırma ve geliştirme giderleri aktifleştirilirse "263 Araştırma ve Geliştirme Giderleri" hesabına kaydedilir ve amortisman yolu ile itfa edilir.

- * İşletmeler tarafından alınan damga pulu ve posta pullarının

"108 Diğer Hazır Değerler" hesabına kaydedilip daha sonra kullanıldıkça gider yazılması gerekmektedir.

* Borçlanma ile ilgili kur farkları finansman giderlerine atılır.

* Finansman giderlerinin yansıtılmasında GVK 41/8 ve KVK 15/13. madde hükümleri dikkate alınır.

* Giderlerin yansıtılmasında, üretim çeşitleri ve mamul, yarı mamul üretim maliyetlerinde kullanılan dağıtım kriterlerinin uygun olup olmadığı, yıllar itibariyle değiştirilip değiştirilmediği önem arz etmektedir. bu dağıtım sonucu stok ve satılan mal ile varsa yapılmakta olan yatırım maliyetlerinin doğru saptanıp saptanmadığı kontrol edilmelidir. Uygulamada mamul maliyetlerinin olduğundan yüksek hesaplanmasıyla satılan mal maliyeti artırılmakta dolayısıyla dönem karı azaltılmaktadır. Bu nedenle, maliyetlerin ilgili hesaplara yansıtılmasında dağıtım yönteminin doğruluğu araştırılmalıdır.

* Gider faturalarının ticari faaliyetleri ile orantılı olup olmadığı ve gerçeği yansıtır yansıtmadığı kontrol edilmelidir.

IV. BÖLÜM

SONUÇ

Bu çalışmamızda muhasebenin genel esasları, muhasebe hata ve hileleri ile bunların tespit yöntemleri ve hesapların denetimi konuları açıklanmaya çalışılmıştır.

Kuşkusuz muhasebe hata ve hilelerini sınırlamak olanaksızdır. Çünkü; uygulamada sürekli yeni hile yöntemleri geliştirilmektedir. Bunlar tespit edildikçe kaynaklarda yer alacaktır.

İşletmelerin kar-zararının tespitinde belirlenen muhasebe kurallarına uymalarının yanında, gelir ve giderlerinin kayıtlara yansıtılmasında Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunu hükümlerinin dikkate alınması ve Vergi Usul Kanunu'nun değerlendirme ile ilgili hükümlerine eksiksiz uyulması vazgeçilmez bir zorunluluktur.

İşletmelerin hesap ve işlemlerinin denetlenmesi sırasında bilinen denetim teknikleri ve yasal dayanakları özet olarak belirtilmeye çalışılmıştır. Belirtilen denetim yöntemleri dışında her işletmenin kendine özgü işlemlerinin bulunabileceği ve bu işlemlerin denetçiler tarafından geliştirilen tekniklerle denetime tabi tutulabileceği gözden uzak tutulmamalıdır.

DİPNOTLAR

- 1 Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği Sıra no:10
- 2 ÖZER, Mevlüt, Denetim I, s. 627
- 3 HIÇŞAŞMAZ, Dr. Mazhar, İşletme Hesaplarının İncelenmesi, s. 26
- 4 AKSOY, Ahmet, Muhasebe Denetimi, s. 21
- 5 ALTINDAĞ, Mehmet, Vergi ve Revizyon Rehberi, s. 548
- 6 ÖZER, Mevlüt, Denetim I, s. 627
- 7 KORKUSUZ, Mehmet, Yaklaşım Sayı 90, s. 69
- 8 ARSLAN, Ayla - YURT, Mehmet, Vergi İncelemesi - Muhasebe Hata ve Hileleri, 1993, ANKARA
- 9 AKSOY, Mehmet, Muhasebe Denetimi, s. 63
- 10 KEPEKÇİ, Prof. Dr. Celal, Bağımsız Denetim, s.1, Mart 1996
- 11 ÖZER, Mevlüt, Denetim I, s. 64, Ocak 1997
- 12 ÖZER, Mevlüt, Denetim I, s. 234
- 13 Maliye Bakanlığının 11.03.1997 tarih ve 0.49/4929-65/10113 sayılı özelgesi
- 14 YILMAZ, Kazım, VUK, GVK, KVK ve KDVK Açısından Değerleme, Kasım 2000, syf. 155
- 15 YILMAZ, Kazım, VUK, GVK, KVK ve KDVK Açısından Değerleme, Kasım 2000, syf. 162
- 16 AKDOĞAN, Nalan, SEVİLENGÜL Orhan, Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulaması, 9. Baskı syf. 82
- 17 ŞEKER, Sakıp, Dönem Sonu İşlemler, syf. 1678
- 18 Danıştay 4. Dairesi, 25.12.1984 tarih ve E. 1982/4982, K. 1984/ 4669 sayılı kararı.
- 19 Danıştay 4. Dairesi, 17.01.1994 tarih ve E.1983/79 K.1984/204 (KIZILOT Şükrü., Danıştay Kararları ve Özelgeler, s. 2635)
- 20 Maliye Bakanlığı , 06.01.1999 tarih ve 29/2923-323-150/316 sayılı muktezasında " ileride teslim alınmak üzere taahhüt edilen mal mukabilinde sipariş avansı niteliğindeki ödemeler ticari faaliyetin devamı için yapılan ödeme olduğu için VUK'un 323. maddesinde belirtilen diğer şartlar da taşınmak şartı ile karşılık ayrılması mümkündür" şeklinde görüş belirtmiştir.
- 21 Maliye Bakanlığı vermiş olduğu 31.10.2000 tarih ve 29/2978-323-171/49864 sayılı muktezasında KDV'den kaynaklanan alacaklar için karşılık ayrılabilirliğini belirtmiştir.
- 22 6 sıra nolu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği ile muhasebe standartları yayınlanana kadar bu zorunluluğun aranılmayacağı belirtilmiştir.

- 23 Bu uygulama KDV Kanununun 46/6 maddesinin 3946 sayılı kanunun 38/4'ncü maddesi ile 1.1.1994 tarihinden itibaren yürürlükten kaldırılmıştır. 07.05.1994 tarihinden itibaren yürürlüğe giren 3986 sayılı kanunla KDV Kanunu'nun 49/2 maddesi ile erteleme uygulaması tekrar getirilmiştir. Ancak, Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 49/2. maddesinin 01.08.1999 tarihinden itibaren tekrar yürürlükten kaldırılması nedeniyle söz konusu KDV ertelemesinin uygulaması kalmamıştır. Yatırım teşvik belgesi sahibi mükelleflere belge kapsamındaki makine ve teçhizat teslimleri 4369 Sayılı Kanun'la KDV Kanunu'na eklenen 13/d bendi ile istisna kapsamına alınmıştır.
- 24 SEVİLENGÜL, Orhan - AKDOĞAN, Nalan, Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulaması, 9. Baskı
- 25 Bu uygulama KDV Kanununun 46/6 maddesinin 3946 sayılı kanunun 38/4'ncü maddesi ile 1.1.1994 tarihinden itibaren yürürlükten kaldırılmıştır. 07.05.1994 tarihinden itibaren yürürlüğe giren 3986 sayılı kanunla KDV Kanunu'nun 49/2 maddesi ile erteleme uygulaması tekrar getirilmiştir. Ancak, Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 49/2. maddesinin 01.08.1999 tarihinden itibaren tekrar yürürlükten kaldırılması nedeniyle söz konusu KDV ertelemesinin uygulaması kalmamıştır. Yatırım teşvik belgesi sahibi mükelleflere belge kapsamındaki makine ve teçhizat teslimleri 4369 Sayılı Kanun'la KDV Kanunu'na eklenen 13/d bendi ile istisna kapsamına alınmıştır.
- 26 Bu uygulama KDV Kanununun 46/6 maddesinin 3946 sayılı kanunun 38/4'ncü maddesi ile 1.1.1994 tarihinden itibaren yürürlükten kaldırılmıştır. 07.05.1994 tarihinden itibaren yürürlüğe giren 3986 sayılı kanunla KDV Kanunu'nun 49/2 maddesi ile erteleme uygulaması tekrar getirilmiştir. Ancak, Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 49/2. maddesinin 01.08.1999 tarihinden itibaren tekrar yürürlükten kaldırılması nedeniyle söz konusu KDV ertelemesinin uygulaması kalmamıştır. Yatırım teşvik belgesi sahibi mükelleflere belge kapsamındaki makine ve teçhizat teslimleri 4369 Sayılı Kanun'la KDV Kanunu'na eklenen 13/d bendi ile istisna kapsamına alınmıştır.
- 27 ÖZER, Mevlüt, Muhasebe, s. 666.
- 28 SPK Seri XI No: 11 Tebliği
- 29 SPK Seri XI No:13 tebliği uyarınca açıklanmıştır. Maliyet Artış Fonu "549-Özel Fonlar" hesabında da izlenebilir.
- 30 SPK Seri XI No:13 tebliği uyarınca açıklanmıştır. Söz konusu kazançlar "549-Özel Fonlar" hesabında da izlenebilir.

KAYNAKÇA

- ÖZER, Mevlüt, Denetim I
ÖZER, Mevlüt, Muhasebe
HIÇŞAŞMAZ, DR. Mazhar, İşletme Hesaplarının İncelenmesi
AKSOY , Mehmet, Muhasebe Denetimi
ALTINDAĞ, Mehmet, Vergi ve Revizyon Rehberi
KORKUSUZ, Mehmet, Yaklaşım Dergisi, Sayı 90
ARSLAN, Ayla - YURT, Mehmet, Vergi İncelemesi Muhasebe Hata ve Hileleri
KEPEKÇİ, Prof. Dr. Celal, Bağımsız Denetim
YILMAZ, Kazım, VUK, GVK, KDV ve KDVK Açısından Değerleme, Kasım 2000
AKDOĞAN, Nalan - SEVİLENGÜL, Orhan, Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulaması, 9. Baskı
ŞEKER, Sakıp, Dönem Sonu İşlemleri I
ŞEKER, Sakıp, Dönem Sonu İşlemleri II
Vergi Usul Kanunu Ve Genel Tebliği
Gelir Vergisi Kanunu Ve Genel Tebliği
Kurumlar Vergisi Kanunu Ve Genel Tebliği
Diğer Vergisi Kanunu Ve Genel Tebliği
SPK Tebliği
Danıştay Kararları
Özelgeler
İç Genelgeler

KİTAP VE DERGİ İSTEME ADRESİ
Vergi Denetmenleri Derneği Genel Merkezi
Cihan Sokak No: 13/7 Sıhhiye - ANKARA
Tel: (0.312) 231 80 19 • Fax: 231 80 65
PK. 236 Yenışehir - ANKARA

Web Adresi : www.vdd.org.tr
e-mail : vdd@vdd.org.tr
baskan@vdd.org.tr
soru@vdd.org.tr