

**TEK DÜZEN
MUHASEBE
SİSTEMİNDE
392 DİĞER
KDV
HESABININ
İZLENİMİ**

Adem YAĞMUR
Vergi Denetmen Yardımcısı

Bilindiği üzere 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 175 ve mükerrer 257 nci maddeleri ile Maliye Bakanlığına, Muhasebe Usul ve Esasları, Muhasebe Standartları, Tek Düzen Hesap Planı ve Mali Tabloların çıkarılmasına ilişkin usul ve esaslar konularında düzenleme yapma yetkisi tanınmıştır.

Bu yetkiye istinaden Bakanlıkça;

— Muhasebenin temel kavramları,

— Muhasebe politikalarının açıklanması,

— Mali Tablolar İlkeleri, düzenlenmesi ve sunulması,

— Tek düzen hesap çerçevesi, hesap planı ve işleyişi

konularında düzenlemeler yapılmış ve bu düzenlemeler 26.12.1992 tarih ve 21447 sayılı Resmi Gazete'nin mükerrer sayısında yayımlanan 1 sıra no'da "Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği" içinde açıklanmıştır.

Tebliğ ile getirilen muhasebe usul ve esasları, hesap dönemi takvim yılı olanlarda 01.01.1994 tarihinden, Özel Hesap Dönemi kullananlarda ise 1994 Takvim yılı içinde hesap döneminin açıldığı tarihten geçerli olmak üzere, tebliğin yayımlandığı tarih itibariyle yürürlüğe girmiştir.

Yürürlüğe giren bu tek düzen muhasebe sisteminde bilançonun pasifinin "3 KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR" bölümünün "39 Diğer Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar" grubunda yer alan "392 Diğer KDV Hesabı" üzerinde durarak işleyişi açıklanacaktır.

392 - Diğer KDV Hesabı, Tek düzen hesap planında, teşvikli yatırım mallarının ithalinden doğan ve ertelenen Katma Değer Vergisi ile ihraç kaydıyla satış nedeniyle ertelenen ve daha sonra da terkin edilecek olan Katma Değer Vergisinin bu hesapta izlenmesi için getirilmiştir.

Bu konuyu daha ayrıntılı olarak iki ayrı bölümde ele alacak olursak;

1) İhraç Kaydıyla Teslimlerde Ertelenen KDV:

3065 sayılı KDV Kanunu'nun 11 nci maddesine göre ihracat teslimleri KDV'den müstesna tutulmuş olup aynı maddeye göre imalatçılar tarafından ihraç şartı ile ihracatçılara yapılan satışlarda, düzenlenen belgelerde KDV hesaplanarak gösterilmekte, ancak ihracatçıdan tahsil edilmemektedir. Faturada gösterilen KDV imalatçı tarafından beyan edilmekte ancak Vergi Dairesince tecil edilmektedir. İhracatın süresi içinde gerçekleşmesi durumunda vergi terkin edilmektedir. İhracatın süresi içinde gerçekleştirilmemesi durumunda ise tecil edilen verginin imalatçı tarafından ödenerek ihracatçıya rücu edilmesi gerekmektedir.

Tek düzen muhasebe sisteminde ihracat kaydıyla yapılan satışlarda düzenlenen faturada gösterilen KDV vade durumuna göre "136 (veya 236) Diğer Çeşitli Alacaklar Hesabı"na borç kaydedilirken "391 Hesaplanan KDV Hesabı"na alacak kaydedilecektir. KDV'nin tecil edilmesi durumunda "391 Hesaplanan KDV hesabına" borç ve "392 Diğer KDV hesabı"na alacak kaydedilir. İhracatın gerçekleşmesi durumunda terkin işlemi yapıldığında ise "392 Diğer KDV hesabı"na borç "136 (veya 236) Diğer Çeşitli Alacaklar Hesabı"na alacak kaydedilip hesapların kapatılması gerekir.

Örneğin x firmasının ihraç kaydıyla yaptığı satış nedeniyle hesaplanan KDV'sinin 50 milyon olduğunu kabul edersek kayıtlar şöyle olacaktır;

— İhraç kaydıyla yapılan satış;	
136 - Diğer Çeşitli Alacaklar	50.000.000.-
(236)	
391 Hesaplanan KDV	50.000.000.-

— Tecil İşleminin Yapılması;

391 Hesaplanan KDV	50.000.000.-	
392 Diğer KDV	50.000.000.-	

— İhracatın belirtilen tüm şartlarıyla birlikte gerçekleşmesi durumunda terkin işleminin yapılması;

392 Diğer KDV	50.000.000.-	
136 Diğer Çeşitli Alacaklar	50.000.000.-	

şeklinde muhasebeleştirilmesi gerekmektedir.

İhracatın belirtilen süresi içinde gerçekleşmemesi durumunda tecil edilmiş olan KDV; "392 Diğer KDV Hesabı"nın borcuna "391 Hesaplanan KDV Hesabı"nın alacağına kayıt edilir. Yani ters kayıtla iptal edilmiş olur. İhracatın gerçekleşmemesi üzerine tecil edilip te terkin edilmeyen, hesaplanan KDV "360 Ödenecek Vergi ve Fonlar Hesabı"na alacak "391 Hesaplanan KDV Hesabı"na da borç kaydedilecektir. Verginin ihracatçıdan tahsilinde 136 (236) - Diğer Çeşitli Alacaklar Hesabı" da kapatılmış olacaktır.

Bir önceki örneğimizdeki yapılan ihracatın belirlenen koşullarda gerçekleşmediğini farz edersek muhasebe kayıtları şöyle olacaktır;

392 Diğer KDV	50.000.000.-	
391 Hesaplanan KDV	50.000.000.-	

— Verginin Tahakkuk Edilmesi;

391 Hesaplanan KDV	50.000.000.-	
360 Ödenecek Vergi ve Fonlar	50.000.000.-	

— KDV'nin İhracatı gerçekleştiremeyen ihracatçıdan tahsil edilmesi durumunda

100 Kasa	50.000.000.-	
	136 Diğer Çeşitli Alacaklar (236)	50.000.000.-
Verginin İlgili Vergi Dairesine Ödenmesi durumunda;		
360 Ödenecek Vergi ve Fonlar	50.000.000.-	
	100 Kasa	50.000.000.-

şeklinde muhasebeleştirilecektir.

2 - Teşvikli Yatırım Mallarının İthalinde Ertelenen KDV:

Bilindiği üzere KDV Kanunu'nun 46/6 maddesi uyarınca teşvikli yatırım mallarının ithali sırasında, gümrük idarelerince tarh ve tahakkuk ettirilen vergiler ödenmeyip teminat karşılığı ertelenmektedir. İlgili mükellefin ithalat tarihinden itibaren ödediği Katma Değer Vergilerinin toplamı ertelenen vergi tutarına ulaştığında, ertelenmiş olan bu vergi terkin edilmektedir. Ancak 46'ncı maddenin 6'ncı bendi 01.01.1994 tarihinden itibaren yürürlükten kaldırılmıştır. Bununla birlikte 3986 sayılı Kanunun 14. maddesi ile Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 49'ncü maddesine eklenen ikinci fıkra ile aynı uygulama 07.05.1994 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere yeniden getirilmiştir.

Tek düzen muhasebe sisteminde ise yatırım mallarının ithalinde tahakkuk ettirilip ertelenen Katma Değer Vergisi; "192 Diğer KDV Hesabı"nın borcuna, "392 Diğer KDV Hesabı"nın alacağına kaydedilecektir. Terkin şartları gerçekleşinceye kadar bu hesaplarda bekletilecek, terkin edilmesi gerektiğinde ise ters kayıt yapılarak kapatılacaktır.

Örneğin A Firmasının teşvik kapsamı dahilinde ithal ettiği emtia için gümrük idaresince tahakkuk ettirilen KDV'nin 45 milyon olduğunu kabul edersek;

— İthalatta KDV'nin ertelenmesi;

392 Diğer KDV	45.000.000.-	
	192 Diğer KDV	45.000.000.-

— İthalatın belirtilen şartlarda gerçekleşmesi durumunda;

192 Diğer KDV	45.000.000.-	
392 Diğer KDV	45.000.000.-	

Teşvik belgesine uygun olarak yatırımın gerçekleşmemesi durumunda % 50 zamlı tecil faizi ile birlikte ödenecektir.

Yukarıda verdiğimiz örnekteki yapılan teşvikli yatırımımızın belirlenen şartlarda gerçekleşmemesi halinde aşağıdaki kayıtlar yapılacaktır.

— Erteleme işleminden sonra yatırım şartlara uygun gerçekleşmediğinden vergi tahakkuku;

392 Diğer KDV	45.000.000.-	
360 Ödenecek Vergi ve Fonlar	45.000.000.-	

— Verginin ödenmesi durumunda;

360 Ödenecek Vergi ve Fonlar	45.000.000.-	
100 Kasa	45.000.000.-	

— Ödenen KDV'nin indirilmek üzere ilgili hesaba aktarılması ise;

291 Gelecek Yıllarda İndirilecek KDV	45.000.000.-	
192 Diğer KDV	45.000.000.-	

şeklinde muhasebe kaydı yapılacaktır.

Yararlanılan Kaynaklar

1. Genel Muhasebe (Tek Düzen Hesap Planına Göre): Süleyman Genç, Emin Tannıvermiş.
2. Vergi Muhasebesi (Tek Düzen Hesap Planlarına Göre): Prof. Dr. Mehmet Ali Canoğlu, Öğr. Gör. Dr. Ali İhsan Başol
3. Maliye ve Sigorta Yorumları Dergi Yayınları.
4. Konu ile ilgili Kanunlar.