

TEKDÜZEN HESAP PLANININ VERGİ YASALARI KARŞISINDAKİ DURUMU

Dilek SEVİMKAN*

1. GİRİŞ

26.12.1992 tarih ve 21447 sayılı Resmi Gazetenin mükerrer sayısında yayımlanan 1 numaralı Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği ile genel olarak bilanço esasına göre defter tutan bütün mükelleflere Tekdüzen hesap planına uyma zorunluluğu getirilmiştir. Ancak bilanço esasına göre defter tutmakla beraber faaliyet konuları itibariyle farklı muhasebe tekniklerini kullanmak durumunda bulunan, banka ve sigorta şirketleri, özel finans kurumları, finansal kiralama şirketleri (faktoring vb. gibi alanlarda faaliyet gösterenler dahil), menkul kıymet yatırım fonları aracı kurumlar ve yatırım ortaklıkları tebliğlerde belirlenen "Muhasebenin Temel Kavramları"na, "Muhasebe Politikalarının Açıklanması"na ve "Mali Tablolar İlkeleri"ne uymaları kaydıyla bu tebliğin diğer mecburiyetlerini yerine getirmekle yükümlü değildir. İşletme hesabı esasına göre defter tutan işletmeler ise sadece belirlenen "Muhasebenin Temel Kavramları"na uymakla yükümlüdürler. Belirlenen muhasebe usul ve esaslarına uymayanlar hakkında 213 sayılı Vergi Usul Kanunu* ve 3568 sayılı Serbest Muhasebecilik ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanununun** ilgili hükümleri uyarınca gerekli cezai işlemler uygulanacağı şeklinde yaptırımını öngörmüştür. *

Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği ile saptanan usul ve esaslar, vergi mevzuatı hükümlerini esas almamış, bir çok konuda ticaret hukuku kurallarını benimsemiştir. Diğer bir anlatımla, Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğinde mali kâr değil, şirket ortaklarına dağıtılacak kârın tespitine yönelik düzenlemeler yapılmıştır. Dönem kârını Tekdüzen Hesap Planına göre hesaplayan işletmeler, ticari kâr ile mali kâr arasında meydana gelen farkı bilanço veya gelir tablosu üzerinde gideremeyecek, vergiye tabi safi kazancını mali tablolar dışında hesaplayacaktır. Nitekim 4 no.lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği ile Maliye Bakanlığı gelir vergisi mükelleflerinin mali kârlarını hesaplayabilecekleri bir form yayımlamıştır.

Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği ile yapılan düzenlemeler, vergi mevzuatı ve uygulamasından tamamen bağımsız olarak ve vergisel kaygılar ön planda tutulmaksızın hazırlanmıştır. Bu itibarla, Muhasebe Sistemi

(*) Vergi Denetmeni

Uygulama Genel Tebliğlerinde vergi mevzuatına kıyasen farklılık gösteren düzenlemeler yer almaktadır. Maliye Bakanlığı, 4 ve 6 sıra no.lu tebliğlerle, "uygulamanın yeni ve mükelleflerimizin uygulamaya yeterince nüfuz edememeleri nedeniyle, muhasebe standartları yürürlüğe girinceye kadar mükelleflerin Tekdüzen Hesap Sistemi çerçevesinde ileri tarihli çekler ile alacak ve borç senetlerini reeskonta tabi tutmaları ve kıdem tazminatı için karşılık ayırmaları ihtiyaridir" şeklinde açıklamada bulunmuştur. Ancak Maliye Bakanlığı halen muhasebe standartlarını yayımlamamıştır.

Burada, Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğlerinde yer alan aykırı düzenlemelerden 213, sayılı Vergi Usul Kanunu ile örtüşmeyen hususlar ve düzenlemeler açıklanmaya çalışılacaktır.

2. VERGİ KANUNLARI AÇISINDAN UYGULAMASI İSTEĞE BIRAKILMIŞ BAZI HUSUSLARIN MUHASEBE SİSTEMİ UYGULAMA GENEL TEBLİĞİ İLE ZORUNLU TUTULMASI

2.1. THP'ye Göre Amortisman Ayrırma Zorunluluğu

213 sayılı VUK'nun 313. maddesinde amortisman mevzuu aşağıdaki şekilde hüküm altına alınmıştır.

"İşletmede bir yıldan fazla kullanılan ve yıpranmaya, aşınmaya

veya kıymetten düşmeye maruz bulunan gayrimenkullerle 269. madde gereğince gayrimenkul gibi değerlendirilen iktisadi kıymetlerin alet, edevat, mefruşat, demirbaş ve sinema filmlerinin birinci kısımdaki esaslara göre tespit edilen değerinin bu kanun hükümlerine göre edilmesi amortisman mevzuunu teşkil eder.

1 sıra no.lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği birikmiş amortismanlar hesabını "Maddi duran varlık bedellerinin, kullanılabilecekleri süre içerisinde hesaben yok edilmesini sağlamak amacıyla kullanılan hesap" olarak tanımlamıştır. Aynı tebliğde yer alan gelir tablosu ilkelerinin 'c' maddesinde, "maddi ve maddi olmayan duran varlıklar ile özel tükenmeye tabi varlıklar için uygun amortisman ve tükenme payı ayrılmalıdır." denilmiştir.

Yine, aynı tebliğin bilanço ilkelerinde a/2. maddesinde, "Bilançoda duran varlıklar grubunda yer alan maddi duran varlıklar ile maddi olmayan duran varlıkların maliyetini çeşitli dönem maliyetlerine yüklemek amacıyla, her dönem ayrılan amortismanların birikmiş tutarları ayrıca bilançoda gösterilmelidir." şeklinde, mali tabloların net değer üzerinden düzenlenmesi ilkesi gereğince amortisman ayrılmasının ve birikmiş tutarlarının bilançoda gösterilmesinin zorunlu olduğu, belirtilmiştir. Oysa, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 313. maddesi uyarınca, amortismanların ayrılması ihtiyaridir.¹

2.2. Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğinde Öngörülen Borç ve Alacak Senetleri Reeskont İşlemleri

213 sayılı Vergi Usul Kanununun 281. maddesinde;

"Alacaklar mukayyet değerle değerlendirilir.

Vadesi gelmemiş olan senede bağlı alacaklar değerlendirme gününün kıymetine irca olunabilir. Bu takdirde senette faiz nispeti açıklanmış ise bu nispet, açıklanmamış ise Cumhuriyet Merkez Bankasının resmi iskonto haddi uygulanır."

Yine aynı kanunun 285. maddesinde ise;

"Alacak senetlerinin değerlendirme gününün kıymetine irca eden mükellefler, borç senetlerini de aynı şekilde işleme tabi tutmak zorundadırlar." denilmektedir.

Bu suretle, alacak senetleri reeskontu yapmak (Banka ve sigorta şirketleri hariç) isteğe bağlı bırakılmış, ancak tek taraflı reeskont uygulaması yasaklanmıştır. Diğer bir anlatımla, alacak senetleri için reeskont hesaplayan işletmelerin, artık borç senetleri için reeskont hesaplaması zorunlu hale gelmiştir.* Sadece ticari nitelikteki senetlerin reeskonta tabi tutulacağı da dikkate alınmalıdır.

Tekdüzen muhasebe sisteminin en büyük özelliklerinden biri de mali tabloların gerçek durumu yansıtması gerekliliğidir. Özellikle enflasyonist baskıların yoğun olduğu ülkelerde fi-

yatlar sürekli olarak yükselme meyli içinde olacaktır. Bu durumda mukayyet değerle değerlendirilmesi gereken varlık kalemleri ise günün şartlarına göre gerçek durumu yansıtmaktan oldukça uzak olacaktır.²

Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğinin bilanço ilkelerinin 2/a-5 bendinde;

"Dönen ve duran varlıklar grubunda yer alan alacak senetlerini bilanço tarihindeki gerçeğe uygun değerleri ile gösterebilmek için reeskont işlemleri yapılmalıdır." şeklinde belirtilse de yazımızın giriş bölümünde de açıklandığı üzere, Maliye Bakanlığı 4 ve 6 sıra no.lu tebliğlerle bu işlemi ihtiyari kılmıştır. 238 no.lu 213 sayılı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinin C bölümünde, "Bu itibarla, mükelleflerin hesap dönemi sonu itibariyle senede bağlı borç ve alacaklarının değerlendirme gününde haiz olacakları kıymetleri $F=A \cdot [Ax360 / (360 + mx t)]$ formülüne uygun olarak iç iskonto yöntemine göre hesaplanacaktır. Bu hesaplamada; faiz oranı olarak reeskont işlemlerinde uygulanan faiz oranının değil, kısa vadeli avans işlemlerinde uygulanan faiz oranının esas alınması gerekmektedir."

Burada, F = Reeskont miktarını, A = Senedin nominal değeri, m =Faiz oranı, t =Vadeye kadar olan gün sayısı olarak tanımlanmıştır.

ÖRNEK : 31.12.19... tarihinde yapılan envanterde, işletmenin sahip

olduğu alacak senetlerinin tutarları ve vadeleri aşağıdaki gibidir. Değerlemede faiz oranı %50 dir. İşletme alacak ve borç senetleri için reeskont ayırmaya karar vermiştir.

teğe bağlı olan yeniden değerlendirme, Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği a/3. no.lu bilanço ilkesinde;

"Bilançoda varlıkları, bilanço tarihindeki gerçeğe uygun değerleriyle

VADE	TUTAR
10 Şubat	6.000.000.000.- TL.
16 Şubat	2.000.000.000.- TL.
1 Mart	10.000.000.000.- TL.
31/12/19...	
657 REESKONT FAİZ GİDERLERİ	1.205.124.680.-
122 ALACAK SENETLERİ REESKONTU	1.205.124.680.-
122.00 Türk Paralı Senetler Reeskontu	
(6.000.000.000-[6.000.000.000x360/360+(40x0,50)])=	315.789.473.-
(2.000.000.000-[2.000.000.000x360/360+(46x0,50)])=	120.104.438.-
(10.000.000.000-[10.000.000.000x360/360+(60x0,50)])=	769.230.769.-
	1.205.124.680.-
01/01/19...	
122 ALACAK SENETLERİ REESKONTU	1.205.124.680.-
122.00 Türk Paralı Senetler Reeskontu	
647 REESKONT FAİZ GELİRLERİ	1.205.124.680.-

2.3. Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğine Göre Yeniden Değerleme Zorunluluğu

Yeniden değerlendirme, işletmelerin değerlendirme gününde amortismanına tabi iktisadi kıymetlerin işletme için haiz olduğu değeri hesaplamaya yarayan, enflasyonun hüküm sürdüğü ülkelerde kullanılarak, enflasyonun ifadesizleştirdiği rakamları güncel hale getiren bir hesaplamadır. 213 sayılı Vergi Usul Kanununa göre is-

gösterebilmek için, varlıklardaki değer düşüklüklerini gösterecek karşılıkların ayrılması zorunludur." denilmek suretiyle zorunlu tutulmuştur.

213 sayılı Vergi Usul Kanununun mükerrer 298. maddesinde,

"Bilanço esasına göre defter tutan Gelir ve Kurumlar Vergisi mükellefleri (imtiyazlı şirketler³ hariç; kolektif, adi komandit ve adi şirketler dahil) bilançolarına dahil amortismanına tabi iktisadi kıymetleri ve bu kıymetler

üzerinden ayrılmış olup, bilançolarının pasifinde gösterilen amortismanları, her hesap dönemi sonu itibarıyla aşağıdaki şartlarla yeniden değerleyebilirler. Şu kadar ki İktisadi Devlet Teşekküllerinin yeniden değerlendirme yapmaları zorunludur.

1- İktisadi kıymetlerin maliyet bedellerine eklenmiş bulunan kur farkları ve kredi faizleri, sinema filmleri, alamenti farika hakları, peştemallıklar, ilk tesis ve taazzuv giderleri, organizasyon, etüt ve arama giderleri ile mahiyetleri ve amortisman süre ve farzları itibarıyla bunlara benzeyen sair aktif kıymetler yeniden değerlendirme kapsamına girmezler." denilmiştir.

163 sıra no.lu 213 sayılı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinde, kur farklarının iktisadi kıymetin aktife girdiği dönemin sonuna kadar doğan kısmın iktisadi kıymetin maliyetine ekleneceği, sonraki yıllarda doğan kur farkının ise aktifleştirilmesinden veya doğrudan gider olarak yazılması isteğe bırakılmıştır. Bu durumda, iktisadi kıymetin satın alındığı veya ilgili olduğu hesaba alındığı yılın sonuna kadar doğan kur farkları yeniden değerlendirme kapsamında, iktisadi kıymet aktife girdikten sonra doğan ve maliyet bedeline eklenen kur farkları ve faizler yeniden değerlendirme kapsamı dışında tutulacaktır.

Öte yandan, gayrimenkullerin genişletilmesi veya kıymetini devamlı

olarak arttırması için yapılan ve maliyetine yansıtılan giderler, aktifleştirildikleri dönemlere bakılmak suretiyle yeniden değerlemeye tabi tutulacaktır.

Yeniden değerlendirme uygulaması sonucu hesaplanan maddi duran varlık değer artışı ile birikmiş amortismanlarında meydana gelen artış arasındaki fark, net değer artış tutarını ifade eder. Bu değer artışı "522-MADDİ DURAN VARLIK YENİDEN DEĞERLEME ARTIŞI" hesabında izlenir.

3. MUHASEBE YÖNTEMLERİ İLE İLGİLİ DÜZENLEMELER

3.1. Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği ile Değeri Düşen Mallar İçin Karşılık Ayrılma Esası

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 274. maddesinde;

"Satın alınan veya imal edilen emtia maliyet bedeliyle değerlendirir. Emtianın maliyet bedeline nazaran değerlendirme günündeki satış bedelleri %10 ve daha fazla bir düşüklük gösterdiği hallerde mükellef, maliyet bedeli yerine 267. maddenin ikinci sırasındaki usul hariç olmak üzere, emsal bedeli ölçüsünü tatbik edebilir. Bu hüküm 275. maddede yazılı maddeler içinde uygulanabilir."

213 sayılı Vergi Usul Kanununun 267 nci maddesinde :

"Emsal bedeli; gerçek bedeli olmayan veya bilinmeyen veyahut doğru olarak tesbit edilemeyen bir

malın, değ erleme gününde satılması halinde emsaline nazaran haiz olacağı değ erdir.

Emsal bedeli sıra ile, aşağıdaki esaslara göre tayin olunur :

Birinci sıra : (Ortalama fiyat esası)
Aynı cins ve nevideki mallardan sıra ile değ erlemenin yapılacağı ayda veya bir evvelki veya bir daha evvelki aylarda satış yapılmışsa, emsal bedeli bu satışların miktar ve tutarına göre mükellef tarafından çıkarılacak olan ortalama satış fiyatı ile hesaplanır. Bu esasın uygulanması için, aylık satış miktarının emsal bedeli tayin olunacak her bir malın miktarına nazaran %25 ten az olmaması şarttır.

 ikinci sıra : (Maliyet bedeli esası)
Emsal bedeli belli edilecek malın, maliyet bedeli bilinir veya çıkarılması mümkün olursa, bu taktirde mükellef bu maliyet bedeline, toptan satışlar için %5, perakende satışlar için %10 ilave etmek suretiyle emsal bedelini bizzat belli eder.

    nc  sıra : (Takdir esası) Yukarıda yazılı esaslara göre belli edilemeyen emsal bedelleri ilgililerin müracaatı üzerine takdir komisyonunca takdir yolu ile belli edilir. Takdirler, maliyet bedeli ve piyasa kıymetleri araştırılmak ve kullanılmış   ya için ayrıca yıpranma dereceleri nazara alınmak suretiyle yapılır.

Yukarıdaki esaslara mukayyet olmaksızın kaza mercilerinin re'sen biçtikleri değ erler ile zira  kazanç  l-

  leri tesbit eden kararnamelerde yer alan unsurlar emsal bedeli yerine geçer.

 cretle yapılan imalatla ücretin gerçek miktarının bilinmemesi veya doğru olarak tayin edilememesi hallerinde tesbit edilecek emsal ücret de aynı esaslara göre tayin olunur." denilmektedir.

Bu madde hükmünün tetkikinden de anlaşılacağı üzere, emsal bedeli, emtianın satış bedeli yerine geçecek bir değ er olması nedeniyle, emtianın maliyet bedeli veya iptidai maddelerin değ erinin doğrudan doğruya emsal bedeli olarak kabulüne imkan bulunmamaktadır.

Bu sebeple takdir esasına göre emsal bedeli tayin olunurken, emsal bedelinin bir satış bedeli mahiyetinde olduğu nazara alınarak, taktirde kullanılacak bilgilerin satış fiyatına yakla tırıcı vasıfta bulunmasına dikkat edilmesi gerekmektedir.

Diğer taraftan mülga 5432 sayılı Kanunun 251 inci maddesinde ayrıca, borsalarla Ticaret ve Sanayi odalarında alınan fiyatların emsal bedeli yerine geçeceği hükme ba landığı halde, bu hususa yeni Vergi Usul Kanununun anılan 267 nci maddesinde yer verilmemiş olduğundan, bundan böyle, adları geçen kuruluşlardan alınacak fiyatların emsal bedeli olarak kabul  mümkün değildir.

Aynı Kanunun 278. maddesinde kıymeti d  en mallar;

"Yangın, deprem ve su basması gibi afetler yüzünden veyahut bozulmak, çürümek, kırılmak, çatlamak, paslanmak gibi haller neticesinde iktisadi kıymetlerinde önemli bir azalış vaki olan emtia ile maliyetlerin hesaplanması mutad olmayan hurdalar ve döküntüler, üstüğü, deşe ve iskartalar emsal bedeli ile değeriştir." denilmiştir.

Madde hükümlerinden anlaşılacağı üzere 213 sayılı Vergi Usul Kanunu, emtiaların genel kural olarak, maliyet bedeli ile değerlendirileceği, ancak;

- Emtianın maliyet bedeline nazaran değeriştirme günündeki satış bedeli %10 veya daha fazla düşüklük göstermesi hali,

- Emtianın doğal afetler ile yangın gibi nedenlerle iktisadi kıymetlerinde önemli ölçüde düşme olması hallerinde,

maliyet yerine emsal bedeli ile değeriştirileceği belirlenmiştir. Bu değeriştirme sırasında stok değeri düşüklüğü niteliğinde bir hesap kullanılmaz.

Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğinde yer alan, bilançoda varlıkları, bilanço tarihinde gerçeğe uygun değeriştirleriyle gösterebilmek için karşılıkların ayrılmasının zorunlu olduğu, şeklindeki ilke uyarınca işletmeler, dönem sonlarında stoklardaki değeri düşüklükleri için karşılık ayırmaya zorunludur. Tebliğde karşılık ayrılmasını gerektiren durumlar

açıkça sayılmış olup, "158- STOK DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI" hesabında izlenir. Tebliğde, bunlar :

"Yangın, deprem, su basması gibi doğal afetler ile bozulmak, çürümek, kırılmak, çatlamak, paslanmak, teknolojik gelişmeler ve moda değerişiklikleri nedenleriyle stokların fiziki ve ekonomik değeriştirlerinde önemli azalışların ortaya çıkması veya bunların dışında diğeri nedenlerle stokların piyasa fiyatlarında düşmelerin meydana gelmesi dolayısıyla, kayıpları karşılamak üzere ayrılan karşılıkların izlendiği hesaptır."

Belirtilen durumların tamamına yakını için vergi kanunları gereğince karşılık ayrılması mümkündür. Ancak, vergi mevzuatı yönünden bu karşılıkların gider kabul edilebilmesi için değeri düşüklüklerinin takdir komisyonlarınca takdir edilmesi ya da emsal bedeli ortalama fiyat esasının uygulanması gerekmektedir. Aksi halde, ayrılan karşılıklar kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınır.

3.2. Amortisman Ayrılmasında Tekdüzen Hesap Planında Endirekt Yöntem

213 sayılı Vergi Usul Kanununun 321. maddesinde amortisman hesapları :

"Bu bölüm gereğince hesaplanan amortismanların, hesaplarda ayrıca gösterilmek şartıyla ilgili bulundukları değeriştirlerden doğrudan doğruya indirilmesi veya pasifte ayrı bir karşılık

hesabında toplanması caizdir." denilmiştir.

Madde hükmünden anlaşılacağı üzere, direk ya da endirekt yöntemle göre amortisman ayrılması işletmelerin isteğine bırakılmıştır.

Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğinin bilanço ilkelerinin 6. maddesinde;

"Bilançoda duran varlıklar grubunda yer alan maddi duran varlıklar ile maddi olmayan duran varlıkların maliyetini çeşitli dönem maliyetlerine yüklemek amacıyla her dönem ayrılan amortismanın birikmiş tutarları ayrıca bilançoda gösterilmelidir." denilmiştir.

Bu ifadeden de anlaşılacağı üzere, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun aksine, Tekdüzen Hesap Planında endirekt veya direk yöntemle amortisman ayırmada seçimlik hak tanınmamış, endirekt yöntemin geçerli olduğu belirtilmiştir.

4. MUHASEBE SİSTEMİ UYGULAMA GENEL TEBLİĞİ İLE VERGİ KANUNLARINCA BELİRLENEN DİĞER FARKLI DURUMLAR

4.1. Vadeli Çeklerde Reeskont Uygulaması

Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğinde alınan çekler, "hesabı gerçek ve tüzel kişiler tarafından işletmeye verilmiş, henüz tahsili için bankaya verilmemiş olan çeklerin iz-

lenmesini sağlayan hesap" olarak tanımlanmıştır.

Tekdüzen Hesap Planında çekler, vadesiz çekler olarak ele alınmıştır. Diğer bir ifade ile, açık olarak ifade edilmese de '101-ALINAN ÇEKLER' hesabı ile '103-VERİLEN ÇEKLER VE ÖDEME EMİRLERİ' hesabı içerisinde ileri tarihli çeklerin yer almaması öngörülmüştür.4

Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğince muhasebe temel kavramı olarak sayılan "özün önceliği" kavramı gereğince, ileri tarihli çeklerin hazır değerlerden çıkarılarak, '121-ALACAK SENETLERİ' ile '321-BORÇ SENETLERİ' hesabına alınması gerekmektedir. Bu durumda net değer esasına göre değerlendirme gününde hesaplanan reeskontlar vergi mevzuatınca kabul edilmemektedir.

4.2. Amortismanın Kullanma Sürelerine Göre Ayrılma Şartı

213 sayılı Vergi Usul Kanununun 315. maddesinde;

"Mükellefler amortismanına tabi iktisadi kıymetlerinin değerini, %20 nispetinden fazla olmamak üzere, serbestçe tespit ettikleri nispetler üzerinden yok ederler.

Ancak, arazi ve binalar ile %20 nispetinden daha yüksek bir nispette amortismanına tabi tutulacak iktisadi kıymetlerin değeri Maliye Bakanlığınca tespit ve ilan olunan nispetler üzerinden yok edilir." hükmü yer almaktadır.

Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğinde maddi ve maddi olmayan duran varlıklar için uygun amortisman ve tükenme payı ayrılması gerektiği belirtilmişse de herhangi bir oran belirtilmemiştir. Ancak, '257-BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR' hesabında;

"Maddi duran varlık bedellerinin kullanılabilecekleri süre içerisinde hesaben yok edilmesini sağlamak amacıyla kullanılan hesaptır." şeklinde açıklanmıştır.

Buradan da anlaşılacağı üzere, Tekdüzen Hesap Planında amortisman ve tükenme payı ayrılmasında iktisadi kıymetlerin kullanılabilecekleri süre içinde yok edilmesi öngörülmesine rağmen, vergi mevzuatında belli bir oran belirlenmiş olup, daha yüksek bir oranın ise yine Maliye Bakanlığınca tespit ve ilan edileceği hükme bağlanmıştır.

4.3. Muhtemel Zararlar İçin Karşılık Ayrılma Zorunluluğu

Muhtemel bazı zararlar için karşılık ayrılacağı açıklanan 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 288. madde hükmü aynen aşağıdaki gibidir :

"Hasıl olan veya husulü beklenen fakat miktarı katıyetle kestirilemeyen ve teşebbüs için bir borç mahiyetini arz eden belli bazı zararları karşılamak maksadıyla hesaben ayrılan meblağlara karşılık denir."

Vergi mevzuatına göre, her türlü

zararlar için karşılık ayırlamayacağı, karşılık ayırabilmek için, yasal bir takım şartların oluşması ve yasal bir düzenlemenin olması gerekmektedir. Örneğin, şüpheli alacaklar için karşılık ayrılması, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 323. maddesinde sayılan şartların gerçekleşmesi halinde mümkünken, Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğinde sayılan, muhasebenin temel kavramlarından "ihtiyatlılık" kavramı gereği, muhtemel gider ve zararları karşılamak için karşılık ayırmak zorunludur.

1 sıra no.lu Muhasebe Uygulama Genel Tebliği'ne göre karşılık ayrılmasının zorunlu olduğu durumlar aşağıdaki gibidir.

- Gelir tablosu (i) bendinde, bilanço tarihinde var olan ve sonucu belirsiz bir veya birkaç olayın gelecekte ortaya çıkıp çıkmamasına bağlı durumları ifade eden, şarta bağlı olaylardan kaynaklanan, makul bir şekilde gerçeğe yakın olarak edilebilen gider ve zararlar, tahakkuk ettirilerek gelir tablosuna yansıtılır.

- Menkul kıymetler, bağlı menkul kıymetler, iştirakler,

- Alacaklar,

- Stoklar,

- Diğer dönen varlıklar,

- Kıdem tazminatı karşılığı.⁵

Karşılıkların işletmelerin kârını keyfi bir şekilde azaltmak veya bir döneme ait kârı diğer döneme aktarmak ama-

cıyla kullanılamayacağı (g) no.lu gelir tablosu ilkesinde açıklanmıştır.

4.4. Özel Maliyet Bedeli

213 sayılı Vergi Usul Kanununun 327. maddesinde, aynı kanunun 272.⁶ maddesinde yazılı özel maliyet bedellerinin kira süresince eşit yüzdelerle itfa edileceği, kira süresi dolmadan kiralanan şeyin boşaltılması halinde henüz itfa edilmemiş olan giderlerin, boşaltma yılında bir defada gider yazılacağı hüküm altına alınmıştır. Kira süresinin belli olmaması halinde ise, 5 yılda eşit tutarlarda itfa edilir.

Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğinde '264-ÖZEL MALİYETLER' hesabı, kiralanan gayrimenkullerin geliştirilmesi veya ekonomik değerinin sürekli olarak artırılması amacıyla yapılan giderler ile bu gayrimenkulün kullanılması için yapıp kira süresinin sonunda mal sahibine bırakılacak olan varlıkların bedeli, kira süresi içerisinde, kira süresinin beş yıldan fazla olması durumunda da beş yılda eşit tutarla amorti edileceği açıklanmıştır.

Buradaki ayırım, vergi mevzuatına göre, 5 yıllık süre, kira süresi belli olmaması halinde hüküm ifade etmesine rağmen, tebliğde kira süresinin 5 yıldan fazla olması halinde dikkate alınmasıdır.

4.5. Şüpheli Alacaklar

Şüpheli alacak, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 323. maddesinde

tanımlanmış olup, karşılık ayırma şartları aşağıdaki gibidir :

"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 istenilmesine rağmen borçlu tarafından ödenmemiş bulunan dava veya icra takibine değmeyecek derecede küçük alacaklar,

şüpheli alacak sayılır.

Yukarıda yazılı şüpheli alacaklar için değerlendirme gününün tasarruf değerine göre pasifte karşılık ayrılabilir.

Bu karşılığın hangi alacaklara ait olduğu karşılık hesabında gösterilir. Teminatlı alacaklarda bu karşılık teminattan geri kalan miktara inhisar eder."

Alacağın şüpheli hale gelmesi ve karşılık ayırma hususlarında 213 sayılı Vergi Usul Kanunu ile Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği arasında bir takım farklılıklar vardır. Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğinde, senetli veya senetsiz alacaklar,

- ödeme süresi geçmiş, bu nedenle vadesi birkaç defa uzatılmış,

- veya protesto edilmiş,

- veya yazı ile birden fazla istenmiş,

- veya dava veya icra safhasına aktarılmış ise şüpheli alacaklar olarak değerlendirilmiştir. Beklenen risk kadar karşılık ayrılması 'Varlıklara İlişkin İlkeler' bölümünde yer alan "Bilançoda varlıkları, bilanço tarihindeki gerçeğe uygun değerleriyle gösterebilmek için, varlıklardaki değer düşüklüklerini göstererek karşılıkların ayrılması zorunludur" şeklinde genel kabul görmüş muhasebe ilkesi gereğince, bilanço günü itibarıyla tahsil edilebilmesi hususunda şüphe bulunan alacaklar, yukarıda şartlar oluşmasa bile, şüpheli alacak olarak değerlendirilmesi ve karşılık ayrılması gerekmektedir. Bunun yanı sıra tahsili gecikmiş bir alacağın küçük miktarda olması halinde dava veya icra safhasında olsa bile şüpheli alacak olarak değerlendirilmeyebilir.

Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğinde; "128-şüpheli ticari alacaklar için ayrılacak karşılıklarla, perakende satış yöntemi kullanarak bilanço gününden önceki iki hesap döneminde vadesinde tahsil edilemeyen alacakların ilgili dönemlerdeki toplam vadeli satışlara oranlarının ortalamasının, değerlendirme dönemindeki vadeli satışlara uygulanması suretiyle bulunacak şüpheli alacaklar için ayrılan karşılıkları kapsayan hesap" olarak tanımlanmıştır.

Ortalama nispet uygulayarak ayrılacak şüpheli alacak karşılığı, geçmiş son iki yıl içinde tahsil edilmemiş bulunan alacakların, aynı süreye ait

aynı muameleler toplamına bölünmek suretiyle bulunan ortalamaya göre tespit edilen şüpheli alacak ortalamasının değerlendirme dönemindeki vadeli satışlara uygulanması suretiyle bulunacak alacaklar için ayrılır.

Bu ifadeyi aşağıdaki gibi formüle etmek mümkündür :

Birinci yıl oranı = Vadesinde tahsil edilemeyen alacak ÷ Toplam Vadeli Satışlar

İkinci yıl oranı = Vadesinde tahsil edilemeyen alacak ÷ Toplam Vadeli Satışlar

Bölüm 1.01 Birinci yıl oranı + İkinci yıl oranı / 2 x Toplam vadeli satışlar = Şüpheli alacak karşılığı

213 sayılı Vergi Usul Kanunu bu yöntemle göre karşılık ayrılmasına izin vermediği için, bu usulde ayrılan şüpheli alacak karşılığı dolayısı ile gider kaydedilen tutar, vergi uygulamaları bakımından kanunen kabul edilmeyen gider olarak değerlendirilmeli ve vergi beyannamelerinin düzenlenmesi sırasında matraha eklenmelidir.⁷

4.6. Şarta Bağlı Borçlar

Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğinin (1) no.lu gelir tablosu ilkesinde;

"Bilanço tarihinde var olan ve sonucu belirsiz bir veya birkaç olayın gelecekte ortaya çıkıp çıkmamasına bağlı durumları ifade eden şarta bağlı

olaylardan kaynaklanan, makul bir şekilde gerçeğe yakın olarak tahmin edilebilen gider ve zararlar tahakkuk ettirilerek gelir tablosuna yansıtılır. Şarta bağlı gelir ve kârlar için ise gerçekleşme ihtimali yüksek de olsa herhangi bir tahakkuk işlemi yapılmaz; dipnotlarda açıklama yapılır."

Gerçeğe yakın bir şekilde tahmin edilebilen, ancak ortaya çıkması şarta bağlı olan gider ve zararların tahakkuk ettirilerek, gelir tablosunda gösterilmesi gerektiği açıklanmıştır.

Oysa vergi mevzuatında tahakkuk "gelirin mahiyet ve tutar itibarıyla kesinleşmesi" olarak tanımlanmıştır. Şarta bağlı olarak tahakkuk ettirilecek alacak ve borçlar ise henüz tahakkuk etmemiş olarak kabul edilmelidir.

Örneğin bir işletmenin hesaplarının geçirdiği inceleme sonucunda, inceleme raporunda tarhi istenen vergi ve kesilmesi öngörülen cezalar için, işletme dava açmış ve dava henüz sonuçlanmamıştır. Bilanço günü itibarıyla, idarenin haklı çıkması durumunda, ödenecek vergi ve cezalar için hesaplanacak gecikme zammı tutarının tahakkuk ettirilerek, gelir tablosuna yansıtılması gerekir. Gecikme zammı tahakkuku, ileride ortaya çıkması beklenen olayla ilgili olduğu için şarta bağlılık söz konusudur. Davanın mükellef lehine sonuçlanması halinde, buna bağlı ortaya çıkacak gecikme zammı da ortadan kalkacaktır.

Diğer taraftan vergi kanunlarınca şarta bağlı olsun olmasın gecikme zamlarının gider olarak indirimi kanunen mümkün değildir.

4.7. Kıdem Tazminatı

Kıdem tazminatları için karşılık ayrılması 1 no.lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği ile zorunlu tutulmasına rağmen, daha sonra yayımlanan 4 ve 6 sıra no.lu tebliğlerle bu uygulama vergi yasaları ile örtüşmediğinden işletmelerin isteğine bırakılmıştır. Çünkü vergi yasalarına göre kıdem tazminatının kanunen kabul edilebilir gider niteliğinde olması için fiilen ödemenin yapılması gerekir. Diğer bir anlatımla, çalışmakta olan işçiler için ayrılan kıdem tazminatı karşılıkları vergi yasaları açısından kabul edilemeyen gider kapsamındadır. Tebliğe göre, ticari uygulamada kıdem tazminatının yıl esas alınarak hesaplanması nedeniyle, o yıla düşen kısım için karşılık giderleri dönem gideri olarak sayılması öngörülmüştür. Ancak Maliye Bakanlığı Muhasebe standartlarını yayımlayınca kadar bu uygulama ihtiyaridir.

5. SONUÇ

1.1.1994 tarihinden itibaren uygulamaya giren Tekdüzen muhasebe sistemi ülkemizdeki kuralsız ve uygulama birliğinden yoksun muhasebe sistemindeki dağınıklığı gideren gerekli bir düzenlemedir. Ancak, faaliyet gösteren tüm mükellef ve meslek gruplarındaki farklı işkolları, şirket

hacimleri ve işlevleri dikkate alındığında, standart bir hesap planının muhasebe sisteminde oluşturulması, aynı zamanda ilgili kanunlarla da uyumunun sağlanması için, yapılan düzenlemelerin tüm bu faktörleri içine alarak yapılması gerektiği açıktır.

Bu nedenle Maliye Bakanlığı, birinci derecede görev ve sorumluluk alarak bugüne değin çıkardığı tebliğlerle, bir takım düzenlemeler getirmiş, daha sonra bu düzenlemelerden bir kısmının kullanımını vergi mevzuatı hükümleri ile örtüşmemesi nedeniyle, bunların muhasebe dışı bir takım tablolarla, bildirimlerle matraha dahil edilmesi ya da kullanımında seçimlik hakkı tanınması nedeniyle, vergi için bir muhasebe oluşturmaya devam etmiştir. Bu da, muhasebeyi bilimsel dayanaklardan uzaklaştırarak, muhasebe ilkelerine uymayan düzenlemelerle, gerçek mali yapıların evrensel ölçülerde ifade edilmesi gibi istenmeyen bir durum yaratmaktadır.

Muhasebe uygulamasını yönlendirecek standartların, düzenlemelerin bir soruna değil, sorunu çözmeye yönelik olarak çalışmasına izin veren, hızla değişen dünya ekonomisine de uyum sağlayabilecek sürekli ve bağımsız yasal bir organın kurulması bu konuda atılacak önemli bir adım olacaktır.

DİPNOTLAR

- * 2001 yılı için 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 353/6. md. gereğince

850.000.000.- TL özel usulsüzlük cezası kesilir.

- ** 3568 s. Kanunun 48. md. göre yaptırımını, meslek mensuplarına uyarı, kınama, yeminli sıfatını kaldırma ve meslekten çıkarma gibi disiplin cezalarıdır.

- 1 Özel tükenmeye tabi varlıklar için ayrılan tükenme paylarında da durum, yukarıda açıklananlarla aynı paralelliktedir.

- * Borç senetleri için reeskont ayrılması halinde, alacak senetleri için reeskont ayrılması zorunlu değildir.

- 2 YAĞMURLU, s. 144.

- 3 İmtiyazlı şirketler, meydana getirdikleri tesisatı imtiyaz süresinin bitiminden sonra bedelsiz olarak devlet veya devlet tarafından uygun görülecek bir teşebbüs veya belediyeye intikal ettirilmesi imtiyazname ile kararlaştırılmış bulunan şirketlerdir.

- 4 ÖZER, Mevlüt; "Vergi Kanunları ve Tekdüzen Muhasebe Sistemi Kapsamında Mali Tablolar ve Finansal Analiz: Envanter ve Değerleme Mali Tabloların Düzenlenmesi ve Sunulması, Finansal Analiz Teknikleri Bilgisayar Muhasebe Yazılımlarında Mali Tabloların Düzenlenmesi, Bilgisayar Muhasebe Yazılımları ve Finansal Analiz Uygulama ve Örnekler" (Cilt 1), Özkan Matbaacılık, Ankara, 1997, s. 30.

- 5 4 ve 6 no.lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğlerinde, muhasebe standartları açıklanan kadar kıdem tazminatları için karşılık ayrılmasının isteğe bağlı olduğu belirtilmiştir.

- 6 272-Gayrimenkuller kira ile tutulmuş ise, kiracı tarafından ya-

pılan bir ve ikinci fıkralardaki giderler bunların özel maliyet bedeli olarak ayrıca değerlendirilir. Kiracının faaliyetini icra ettiği için vücuda getirdiği tesisata ait giderler de bu hükümdedir.

7 YAĞMURLU, s. 159.

BİBLİYOGRAFYA

1. AKDOĞAN, Nalan; "Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğlerine Göre Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulaması", 5. b. İSMMMO, İstanbul. 1995.
2. ATAMAN, Ümit; "Genel Muhasebe Muhasebede Dönem İçi İşlemler", 2.b. Türkmen Kitabevi, İstanbul, 1996.
3. DEMİR, Ahmet; "Maliye Bakanlığı Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğlerine göre; Tekdüzen Muhasebe Sistemi: Genel Muhasebe, Maliyet Muhasebesi, Bütçe, Bilgisayara Uygulanabilir, Ayrıntılı Tekdüzen Hesap Planı, Monografiler ve Örnekler", Çağdaş Müşavirlik Pazarlama ve Ticaret Ltd. Şti., İstanbul, 1995.
4. ÖRTEN, Remzi; "Genel Muhasebe ve Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulama Örnekleri (Sistemin Tanıtılması ve Hesapların İşleyişi)", Gazi Kitabevi, 2. b., Ankara, 2000.
5. ÖZER, Mevlüt; "Vergi Kanunları ve Tekdüzen Muhasebe Sistemi Kapsamında Mali Tablolar ve Finansal Analiz: Envanter ve Değerleme Mali Tabloların Düzenlenmesi ve Sunulması, Finansal Analiz Teknikleri Bilgisayar Muhasebe Yazılımlarında Mali Tabloların Düzenlenmesi, Bilgisayar Muhasebe Yazılımları ve Finansal Analiz Uygulama ve Örnekler" (Cilt 1-2), Özkan Matbaacılık, Ankara, 1997.
6. ÜSTÜNEL, Bülent; "Tekdüzen Hesap Planı Uygulama Kılavuzu: Maliye Bakanlığı Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği Açıklaması" 2.b. Denet Yayıncılık A.Ş., İstanbul, 1993.
7. YAĞMURLU, Duran; "Muhasebe Sistemi ve Tekdüzen Hesap Planı Açıklamaları: Muhasebenin Temel Kavramları, Mali Tablolara İlişkin İlkeler, Hesap Grupları, Hesapların Tanım ve Kapsamları İşleyiş, Değerleme ve Envanter İşlemleri, Maliyet Hesapları ve Eşzamanlı Kayıt Yöntemi Gider Dağıtım Tabloları. Örnek Hesap Planı", İstanbul, 1997.

213 Sayılı VUK

3568 s. Kanun

Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği

238 no.lu VUK Genel Tebliği

163 no.lu VUK Genel Tebliği

87 no.lu VUK Genel Tebliği