

AKTİF VE PASİF GEÇİCİ HESAP KIYMETLERİ

D. Ali ALKAN (*)

- GİRİŞ

Tamamen veya kısmen mali karakterde ve para ile ifade edilebilen işlemlere ait anlamlı ve güvenilir bilgileri sağlayacak biçimde verilerin ilgili kaynaklardan toplanması, doğruluklarının saptanması, kaydedilmesi, tasnif edilmesi, raporlar halinde sunulması, analiz ve yorumlanması olarak tanımlayabileceğimiz muhasebenin genel kabul görmüş temel kavramlarından "işletmenin sürekliliği kavramı", işletmenin kuruluş sözleşmesinde aksine bir kayıt bulunmadıkça faaliyetine sonsuz ve sınırsız bir şekilde devam edeceği görüşünü esas alır. Bu kavramın tamamlayıcısı konumunda bulunan "dönemsellik kavramı"na göre ise, işletme faaliyetlerinin sınırsız kabul edilen ömrünün belli dönemlere bölünmesi ve her dönemin faaliyet sonuçlarının diğer dönemlerden bağımsız olarak tespiti gerekmektedir. Gelir ve giderlerin tahakkuk esasına göre muhasebeleştirilmesi ile hasılat, gelir ve kârların aynı döneme ait maliyet, gider ve zararlarla karşılaştırılması bu kavramın gereğidir.

Türk vergi sisteminde de dönemsellik ilkesi benimsenerek işletme faaliyet sonuçlarının 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu'na göre bir takvim yılı içinde, 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'na göre de bir hesap dönemi içinde değerlendirilmesi ve bu belir-

lenen sonuçlara göre vergilendirme ile ilgili işlemlerin yapılması öngörülmüştür.

İşletme faaliyetlerinin dönemlere ayrılarak dönemsel sonuçların alınması gereği, esas olarak 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nda düzenlenen "dönem sonu işlemleri"ni de beraberinde getirmiştir. Dönemsonu envanter çalışmaları ile işletmeye dahil kıymetlerin dönem sonu değerlendirme işlemleri de bu kapsamdadır.

213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nun "Aktif Geçici Hesap Kıymetleri" başlığını taşıyan 283'üncü maddesinde "Gelecek bir hesap dönemine ait olarak peşin ödenen giderler ile cari hesap dönemine ait olup da henüz tahsil edilmemiş olan hasılatın mukayyet değerleri üzerinden aktifleştirilerek değerlendirileceği", "Pasif Geçici Hesap Kıymetleri" başlıklı 287'nci maddesinde ise "Gelecek hesap dönemlerin ait olarak peşin tahsil olunan hasılat ile cari hesap dönemine ait olup henüz ödenmemiş olan giderlerin mukayyet değerleri üzerinden pasifleştirmek suretiyle değerlendirileceği" hükme bağlanmıştır.

Belirtilen hükümler, iktisadi işletmelere ait değerlendirme hükümleridir. İktisadi işletmeler bünyesinde doğan kazançlar vergi hukuku açısından ticari kazanç teşkil etmekte ve ticari kazancın tespitinde tahakkuk esas geçerli bulunmaktadır. Ticari kazancın tespiti ile ilgili gelir veya gider unsurunun hesaplama alınması için geçici hesaplar kullanılması

(*) Vergi Denetmeni

gereği yoktur. Tahakkuk eden gelir veya gider unsurları, henüz tahsil edilmemiş veya ödenmemiş bulunsu bile dönem matrahının tespitinde nazara alınmak zorundadır.¹

Dolayısıyla yukarıda sözü edilen geçici hesaplarla ilgili değerlendirme hükmü ile kastedilen henüz tahakkuk etmemiş gelir ve gider unsurlarının dönem sonuçlarına intikalinin sağlanması ile ilgilidir. Gelir unsuru açısından alındığında, tahakkuk, gelire hak kazanılmasını izleyen aşamadır. Bazı hallerde, gelire hak kazanılma durumu tekemmül ettiği halde tahakkuk gerçekleşmemiş olabilir. Veya belli bir döneme ait, o dönem kazancının elde edilmesi için yapılma durumunda olan gider unsuru, dönem sonuna kadar tahakkuka bağlanmamış bulunabilir. Aktif ve pasif geçici hesaplar bu hallerde devreye girer. Gider veya gelir unsurunun ilgili olduğu dönem sonuçlarına mal edilmesini kazancın safi tutarının dönemsellik ilkesi açısından sıhhatli olarak tespit edilmesini sağlar.²

II- AKTİF GEÇİCİ HESAP KIYMETLERİ

213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 283'üncü maddesinde Aktif Geçici Hesap Kıymetleri düzenlenmiştir. Buna göre;

"Gelecek hesap dönemine ait olarak peşin ödenen giderler ile cari hesap dönemine ait olup da henüz tahsil edilmemiş olan hasılat, mukayyet değerleri üzerinden aktifleştirilmek suretiyle değerlendirilir."

Zirai işletmelerde henüz idrak edilmemiş olan mahsuller için yapılan giderler (hazırlık işleri giderleri gibi) de bu madde hükmüne göre aktifleştirilerek değerlendirilir."

Yukarıda yer alan madde metninde "peşin ödenen giderler" ile "tahsil edilmemiş hasılatlar" dan bahsedilmektedir. Her ne kadar bunların biri gider kalemi, diğeri de hasılat kalemi olsa da bu kalemler dönemsellik ilkesi açısından sonuçlar itibariyle işletmeler için birer alacak kalemi olarak aktif kıymetlerdir. Ayrıca, gelecek dönemde söz konusu işlemler

tamamlandığında bunlara ilişkin hesapların kapatılması gerekeceğinden aynı zamanda birer geçici hesaplardır.³

A- Gelecek Hesap Dönemine Ait Olarak Peşin Ödenen Giderler :

Bu tür giderler, cari hesap dönemi içinde peşin ödenmiş olmakla birlikte kısmen veya tamamen gelecek hesap dönemini ilgilendiren giderlerdir. Bu giderlerin özelliği, önceden miktar ve tutar olarak kesinleşerek tahakkuk etmiş olmalarıdır.

Dönemsellik ilkesi gereği her gider unsuru, ait olduğu hesap döneminin kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınmalıdır. Gelecek hesap dönemine ait olarak peşin ödenen giderler genellikle kısmen içinde bulunan, kısmen de sonraki hesap dönemini ilgilendiren giderlerdir. Bu nedenle, bu şekilde ortaya çıkan giderlerin peşin ödenmiş ve buna bağlı olarak tahakkuk etmiş olmasına rağmen cari hesap dönemini ilgilendirmeyen kısmının kıst yapılmak suretiyle ayıklanarak dönem sonunda düzeltilmesi gerekmektedir.

Peşin olarak ödenerek miktar ve tutar olarak kesinleşmiş bulunan ancak gelecek hesap dönemini de ilgilendiren;

- Kira giderleri,
 - Bakım - onarım giderleri,
 - Faiz ve komisyon giderleri,
 - Basın - yayın giderleri,
 - Sigorta prim giderleri,
- bu giderlere örnek teşkil etmektedir.

Ayrıca yukarıda yer alan kanun maddesinde de belirtildiği üzere, zirai işletmelerde hasat edilmemiş müstakbel ürünler için öncesinden yapılan giderler hazırlık giderleridir. Şayet hazırlık giderlerinin yapıldığı dönemden sonraki dönem ya da dönemlere sarkan bir ürün varsa, hazırlık giderlerinin doğrudan gider yazılmayıp aktifleştirilmesi gerekmektedir.

Söz konusu hazırlık giderleri gelecek dönemde elde edilecek ürünlere ilişkin olacağından, ürünlerin

¹ ÖZTÜRK Bünyamin, "Vergi ve Muhasebe Uygulamaları Açısından Dönemsonu Envanter ve Değerleme İşlemleri", Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara-2006, sayfa: 367

² ÖZBALCI Yılmaz, Sirküler IV-21, Oluş Yayıncılık, Ankara-1990

³ HASANEFENDİOĞLU Devrim, "Aktif ve Pasif Geçici Hesap Kıymetleri", Vergi Dünyası Dergisi, Sayı: 232, Aralık 2000, sayfa: 196-200

elde edildiği ve satılabilir hale geldiği dönemde ürün maliyetine dahil edilmesi gerekmektedir. Ürün elde edildikten sonra yapılan hazırlık giderleri diğer giderlerle birlikte ürünün maliyet bedeline dahil edilecektir. Maliyet bedeli tespit edilen ürünler satıldıklarında satılan ürünün maliyet bedeli olarak, satılmadığında ise stoktaki ürünün maliyet bedeli olarak dikkate alınmalıdır.⁴

Aynı şekilde, yıllara sari inşaat işleri gibi cari hesap dönemi içinde tamamlanmayan ve kâr-zarar sonucunu gelecek hesap döneminde ortaya çıkacak işlere ait olarak cari hesap dönemi içinde yapılmış bulunan harcamalar da bu neviden gider ya da maliyet unsurlarındandır. Bunların da cari hesap dönemi kazancı ile ilgilendirilmeden gelecek döneme aktarılması ve işin tamamlandığı hesap dönemi kazancının tespitinde dikkate alınması gerekmektedir.

Gelecek hesap dönemine ilişkin olarak peşin ödenen giderler konusunda dikkat edilmesi gereken diğer bir husus da avans-gider ayrımıdır. Bir ödemenin gider olabilmesi için yapılan ödemenin fatura veya benzeri bir belgeye bağlanmış olması ve ödeme karşılığında alınacak hizmet veya teslim sürecinin başlamış olması gerekir. Aksi halde, bu bir avans ödemesidir. Avans ise bir gider unsuru değil, gelecekteki mal teslimi veya hizmet ifası edimine karşılık önceden yapılan kısmi veya tam ödeme olup, ödenen taraf açısından ödeme tarihi itibarıyla bir alacak niteliğindedir.

Bu çerçevede, Tekdüzen Hesap Planına göre gelecek hesap dönemlerine ait olarak peşin ödenen giderlerin muhasebeleştirilmesinde aşağıdaki hesapların kullanılması gerekmektedir.

1- 180 Gelecek Aylara Ait Giderler :

a) Hesabın Niteliği: Bilanço dönemi yıllık olan işletmelerde; izleyen yılın aylarıyla, bilanço dönemi aylık olan işletmelerde ise; izleyen aylarla ilgili olarak ödenen giderlerin, ilgili aylarda gider hesaplarına alınıncaya kadar bekletildiği hesaptır.⁵

b) Hesabın İşleyişi: İzleyen aylarla ilgili olarak bir gider yapıldığında bu hesaba borç yazılır. Daha önce giderlere alınan bir harcamanın cari dönem içinde gidere dönüşmediği tespit edildiğinde de ise söz konusu gider, ait olduğu ayın giderlerine aktarılacak üzere, kaydedildiği hesaptan bu hesaba aktarılır.⁶

c) Örnek İşlem: İşletme 1 Kasım 2007 günü 2 yıllık kira tutarı olan 48.000 YTL'yi ödüyor. Ödemede, % 20 Gelir Vergisi kesintisi yapılıyor.

i- Yıllık dönemler itibarıyla mali tablo düzenleyen işletmelerde "180-Gelecek Aylara Ait Giderler" hesabına yıl sonunda izleyen yılın giderleri kaydedilecektir. Buna göre kira ödemesi ile ilgili kayıtlar aşağıdaki gibi olacaktır.

Kira ödemesinde:

01.11.2007	
770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ H.	4.000
280 GELECEK YILLARA AİT GİDERLER H.	
44.000	
100 KASA H.	38.400
360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR H.	9.600
- 360.01 Gelir Vergisi 9600	

Ödemenin yapıldığı yılın sonundaki envanterde:

31.12.2007	
180 GELECEK AYLARA AİT GİDERLER H.	
24.000	
280 GELECEK YILLARA AİT GİDER. H.	24.000

- İzleyen yıla ait kiranın Dönen Varlıklardaki hesaba aktarılması

İzleyen yılın başında:

01.01.2008	
770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ H.	24.000
180 GELECEK AYLARA AİT GİDER. H.	24.000

⁴ Beyanname Düzenleme Kılavuzu 2006, Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayınları, İstanbul-2006, Sayfa: 879

⁵ SEVİLENGÜL Orhan, Genel Muhasebe, Gazi Kitabevi, Ankara-2003, Sayfa: 366

⁶ SEVİLENGÜL Orhan, a.g.e., Sayfa: 366

2008 yılının sonunda ve 2009 yılının başında yukarıdaki işlemler 10 aylık kira tutarı olan 20.000 YTL için tekrarlanacaktır.

ii- Aylık dönemler itibariyle mali tablo düzenleyen bir işletme ise örnek işlemle ilgili muhasebe kayıtlarını aşağıdaki gibi yapacaktır.

01.11.2007	
770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ H.	2.000
180 GELECEK AYLARA AİT GİDERLER H.	2.000
280 GELECEK YILLARA AİT GİDERLER H.	44.000
100 KASA H.	38.400
360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR H.	9.600
- 360.01 Gelir Vergisi	9600

Aralık ayı kirasının giderlere aktarılması:

01.12.2007	
770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ H.	2.000
180 GELECEK AYLARA AİT GİDER. H.	2.000

Envanterde; Süresi 1 yıla inen peşin ödemenin dönen varlıklar içine aktarılması:

31.12.2007	
180 GELECEK AYLARA AİT GİDERLER H.	24.000
280 GELECEK YILLARA AİT GİDER. H.	24.000

2008 yılında aylara isabet eden kiralardan giderler aktarılması (Tüm aylarda işlem tekrarlanacaktır.)

31.01.2008	
770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ H.	2.000
180 GELECEK AYLARA AİT GİDER. H.	2.000

31 Aralık 2008 tarihinde geriye kalan 10 aylık kira tutarı olan 20.000 YTL "280 Gelecek Yıllara Ait Giderler" hesabından "180 Gelecek Aylara Ait Giderler" hesabına aktarılacak ve bu hesaptan, yukarı-

da gösterildiği gibi ilgili ayların kira giderine dönüşecektir.

2- 280 Gelecek Yıllara Ait Giderler:⁷

a) Hesabın Niteliği: Hesap dönemi içinde yüklenen ancak gelecek yıllara ait olan giderlerin kaydına ayrılmıştır.

b) Hesabın İşleyişi: Gider yapıldığında bu hesaba borç yazılır. Süresi 1 yıla inenler, bu hesaptan, "180 Gelecek Aylara Ait Giderler" hesabına aktarılır.

c) Örnek İşlem: İşletme 3 yıllık dönemlerle yaptırdığı onarım için 24.000 YTL ödüyor. (KDV ihmal edilmiştir.)

Gider yapıldığındaki muhasebe kaydı aşağıdaki gibi olacaktır:

.../.../...	
730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ H.	8.000
280 GELECEK YILLARA AİT GİDER. H.	16.000
100 KASA H.	24.000

Dönem sonunda (kısa vadeli varlığa dönüşen) izleyen yıl payının aktarılması:

.../.../...	
180 GELECEK AYLARA AİT GİDERLER H.	8.000
280 GELECEK YILLARA AİT GİDER. H.	8.000

B- Gelecek Hesap Döneminde Tahsil Edilecek Cari Dönem Hasılatları:

Bu tür hasılatlar, gelecek hesap döneminde nakden veya hesaben tahsili yapılacak olmakla birlikte kısmen veya tamamen cari hesap dönemini ilgilendiren gelirlerdir.

Dönemsellik ilkesi gereği her hasılat unsuru ait olduğu hesap döneminin kazancının tespitinde gelir olarak dikkate alınmalıdır. Gelecek hesap döneminde tahsil edilecek hasılatların bir kısmı, kısmen içinde bulunulan kısmen de sonraki hesap dönemini ilgilendiren gelirlerdir. Bu nedenle, bu şekilde ortaya çıkan gelirlerin dönem sonunda kıst yapılarak cari dönem kazancının tespitinde dikkate alınması gerekmektedir.

⁷ SEVİLENGÜL Orhan, a.g.e., Sayfa: 465

Konuyla ilgili olarak, vadesi sonraki hesap dönemi sarkan menkul kıymetlerin bir kısmında Vergi Usul Kanunu'nun 4369 sayılı Kanun ile değişik 279'uncu maddesi hükmü uyarınca kıst gelir hesabı yapılması gerekmektedir. Söz konusu menkul kıymetlere örnek vermek gerekirse;

- Hazine bonosu,
- İntifa Senetleri,
- Devlet tahvilleri,
- Varlığa dayalı menkul kıymetler,
- Banka bonoları,
- Banka garantili bonolar,
- Konut sertifikaları,
- Finansman bonoları,
- İpotekli borç senetleri,

Fon portföyünün % 51'i veya daha fazla nispetteki kısmı Türkiye'de kurulmuş bulunan şirketlerin hisse senetlerinden oluşmayan yatırım fonu katılma belgeleri,

gibi menkul kıymetler, dönem sonu işlemleri sırasında borsa rayiciyle, borsa rayici yoksa veya borsa rayicinin muvazaalı bir şekilde oluştuğu anlaşılırsa, menkul kıymetin alış bedeline vadesinde elde edilecek gelirin (kur farkları dahil) iktisap tarihinden değerlendirme gününe kadar geçen süreye isabet eden kısmının eklenmesi suretiyle bulunacak değerle değerlendirilecektir. Bu durumda, söz konusu menkul kıymetlerin değerlemesi sonucunda ortaya çıkacak olan kıst dönem faiz geliri veya benzeri gelir ya da değer artışından kaynaklanan gelirler de cari hesap dönemi gelirleri arasına alınacaktır.⁸

Tekdüzen Muhasebe Sistemine göre gelecek hesap dönemlerinde tahsil edilecek kısmen cari dönem, kısmen de gelecek dönem ya da dönemlere ait gelirlerinin muhasebeleştirilmesinde aşağıdaki hesaplar kullanılacaktır.

1- 181 Gelir Tahakkukları:⁹

a) Hesabın Niteliği: Bilanço tarihi itibariyle doğmuş olan bir kısım gelirler bu tarih itibariyle istenebilir hale gelmemiş olabilir. Geliri, isteme hakkı doğmadan, bir alacak hesabına borç yazılarak ta-

hakkuk ettirilmesi uygun olmaz. Çünkü bir alacak olması için bir parayı isteme hakkı olmalıdır. Bu nedenle Tekdüzen Hesap Planında bilanço tarihi itibariyle doğmuş ancak istenebilir duruma gelmemiş gelirlerin, gelir hesaplarına alınmasında kullanılmak üzere "181 Gelir Tahakkukları" hesabı açılmıştır. İlgiliden istenebilir duruma gelmiş gelirler ise bu hesaba değil, alacağın türüne uygun alacak hesaplarına kaydedilir.

Hesap, aylık rapor dönemi uygulayan işlemlerde, ay sonu itibariyle işlemiş gelirlerin tahakkukunda da kullanılır.

b) Hesabın İşleyişi: Dönem sonlarında o döneme ait olarak hesaplanacak tutarlar ilgili gelir hesapları karşılığında bu hesaba borç kaydedilir. İzleyen dönemde, alacağın istenebilir hale gelmesi üzerine tahsil edilmesi ya da alacak hesaplarına alınması sırasında; ilgili hesaplara karşılık, alacak karakterli hesap kapanır.

c) Örnek İşlem: İşletme bir iş makinesini, 2 aylığına ve kirasını kira dönemi sonunda almak üzere, 10.000 YTL'ye 1 Aralık 2007 günü kiraya veriyor. Kira, sözleşme uyarınca süre sonunda nakden tahsil ediliyor.

Dönem sonunda:

31.12.2007	
181 GELİR TAHAKKUKLARI H.	5.000
649 DİĞER OLAĞAN GEL.VE KAR. H.	5.000

Gelirin tahsilinde:

31.01.2008	
100 KASA H.	11.800
181 GELİR TAHAKKUKLARI H.	5.000
649 DİĞER OLAĞAN GEL.VE KARLAR H.	5.000
391 HESAPLANAN KDV H.	1.800

2- 281 Gelir Tahakkukları Hesabı:

a) Hesabın Niteliği: Üçüncü kişilerden tahsil

⁸ HASANEFENDİOĞLU Devrim, a.g.e., sayfa: 196-200

⁹ SEVİLENGÜL Orhan, a.g.e., sayfa: 466

edilmesi ya da bunlar hesabına kesin borç kaydının yapılması sonraki yıllarda gerçekleşecek olan gelirlerin sonuç hesaplarına alınmasında bu hesap kullanılır.

b) Hesabın İşleyişi: Dönem sonunda döneme ait olarak hesaplanacak gelirler ilgili gelir hesabına, bu hesabın borcuna karşılık alınır. Tahsil süresi 1 yılın altına inenler bu hesaptan Dönen Varlıklar grubundaki "181 Gelir Tahakkukları" hesabına aktarılır.

III- PASİF GEÇİCİ HESAP KIYMETLERİ

Vergi Usul Kanunu'nun 287'nci maddesinde Pasif Geçici Hesap Kıymetleri düzenlenmiştir. Buna göre¹⁰;

"Gelecek hesap dönemlerine ait olarak peşin tahsil olunan hasılat ile cari hesap dönemine ait olup henüz ödenmemiş olan giderler mukayyet değerleri üzerinden pasifleştirilmek suretiyle değerlendirilir."

Görüldüğü üzere, yukarıda yer alan madde metninde "peşin tahsil olunan hasılat" ile "ödenmemiş giderler" den bahsedilmektedir. Her ne kadar bunların biri hasılat, diğeri, gider olsa da bunlar sonuçları itibariyle işletmeler için birer borç kalemi olarak pasif kıymetlerdir. Ayrıca, gelecek dönemde söz konusu işlemler tamamlandığında bunlara ilişkin hesapların kapatılması durumu ortaya çıkacağından bunlar aynı zamanda birer geçici hesaptır.¹¹

A- Gelecek Hesap Dönemlerine Ait Olarak Peşin Tahsil Olunan Hasılat :¹²

Bu tür gelirler, cari hesap dönemi içinde peşin tahsil edilmiş olmakla birlikte kısmen veya tamamen gelecek hesap dönemini ilgilendiren gelirlerdir. Bu gelirlerin özelliği önceden miktar ve tutar olarak kesinleşerek tahakkuk etmiş olmalarıdır.

Dönemsellik ilkesi gereği her gelir unsuru, ait olduğu hesap döneminin kazancının tespitinde dikkate alınmalıdır. Bu nedenle, peşin tahsil olunmuş ve buna bağlı olarak tahakkuk etmiş bulunan gelirlerin

ilgili olduğu hesap döneminde dikkate alınmak üzere cari hesap dönemi gelirleri arasından çıkarılması gerekmektedir.

Peşin olarak tahsil edilerek miktar ve tutar olarak kesinleşmiş bulunan, ancak gelecek hesap dönemini de ilgilendiren;

- Kira gelirleri,
 - Bakım – onarım gelirleri,
 - Faiz ve komisyon gelirleri,
 - Basın – yayın abone gelirleri,
- bu gelirlere örnek teşkil etmektedir.

Aynı şekilde, yıllara sari inşaat işleri gibi cari hesap dönemi içinde tamamlanmayan ve kâr–zarar sonucu gelecek hesap döneminde ortaya çıkacak işlere ilişkin olarak cari hesap dönemi içinde yapılmış bulunan işler karşılığında alınan hakediş bedelleri de bu neviden hasılat unsurlarıdır. Bunların da cari hesap dönemi kazancı ile ilgilendirilmeden gelecek döneme aktarılması ve işin tamamlandığı hesap dönemi kazancının tespitinde dikkate alınması gerekmektedir.

Buna karşılık, yıllara sari inşaat işleri gibi işler ile diğer bu neviden işlerde avans ve hasılat kavramlarının ayrılığına dikkat edilmesi gerekmektedir.

Konuyla ilgili olarak Tekdüzen Hesap Planına göre gelecek hesap dönemlerine ait olarak peşin tahsil edilen hasılatların muhasebeleştirilmesinde aşağıdaki hesapların kullanılması gerekmektedir.

1- 380 Gelecek Aylara Ait Gelirler:

a) Hesabın Niteliği: İzleyen aylara ait olmak üzere peşin tahsil edilen gelirlerin kaydedildiği hesaptır. Hesap, aylık bilanço düzenleyen işletmelerde yıl sonuna kadar olan aylara ilişkin gelirleri, yıllık bilanço düzenleyen işletmelerde ise bilanço gününü izleyen 1 yıllık döneme ilişkin gelirleri izlemekte kullanılır.

b) Hesabın İşleyişi: İzleyen aylara ait gelirin tahsilinde ya da gelecek yıllara ait gelirlerin kısa vadeli olma niteliği kazanmasında, hesaba alacak yazılır. İlgili dönemde (yıllık mali tablo düzenleyen işletmelerde

¹⁰ HASANEFENDİOĞLU Devrim, a.g.e., Sayfa: 196-200

¹¹ ÖZTÜRK Bünyamin, a.g.e., sayfa: 370

¹² ÖZTÜRK Bünyamin, a.g.e., sayfa: 370

¹³ SEVİLENGÜL Orhan, a.g.e., sayfa: 540

düzenleyen işletmelerde izleyen yıldığı gelir, bu hesabın borcuna karşılık, gelir hesaplarına aktarılır.

c) Örnek İşlem:¹³ Büro makineleri bakımı yapın işletme, 6 aylık bakım ücreti olan 3.000 YTL'yi KDV ile birlikte 15 Kasım 2007 günü tahsil ediyor.

Bakım ücretinin tahsil edilmesi ve 15 günlük gelirin sonuç hesaplarına alınması:

15.11.2007	
100 KASA H.	3.540
600 YURT İÇİ SATIŞLAR H.	250
380 GELECEK AYLARA AİT GELİRLER H.	500
480 GELECEK YILLARA AİT GELİRLER H.	2.250
391 HESAPLANAN KDV H.	540

Aralık ayı gelirinin aktarılması (Aktarma, ilgili ayın herhangi bir gününde yapılabilir.)

01.12.2007	
380 GELECEK AYLARA AİT GELİRLER H.	500
600 YURT İÇİ SATIŞLAR H.	500

Yıl sonunda süresi 1 yılın altına inen gelirin kısa vadeli hesaba aktarılması:

31.12.2007	
480 GELECEK YILLARA AİT GELİRLER H.	2.250
380 GELECEK AYLARA AİT GELİRLER H.	2.250

İzleyen yılın Ocak-Nisan aylarında 500 YTL ve Mayıs ayında 250 YTL için aşağıdaki kayıt tekrarlanacaktır.

01.01.2008	
380 GELECEK AYLARA AİT GELİRLER H.	500
600 YURT İÇİ SATIŞLAR H.	500

İşletmenin yıllık mali tablo düzenlemesi halinde yıl sonuna kadar olan sürenin geliri bir defada ilgili gelir hesabına alınır.

15.11.2007	
------------	--

100 KASA H.	3.540
600 YURT İÇİ SATIŞLAR H.	750
480 GELECEK YILLARA AİT GELİR. H.	2.250
391 HESAPLANAN KDV H.	540

2- Gelecek Yıllara Ait Gelirler:

Dönemsellik kavramı uyarınca elde edilen gelirden sonraki yılları ilgilendiren kısmın, gelecek yılların gelirin aktarılmak üzere bekletileceği uzun vadeli dönem ayırıcı hesaplara ihtiyaç duyulabilir.

Bu çerçevede kısa vadeli hesaplara paralel olarak Tekdüzen Hesap Planında açılan Gelecek Yıllara Ait Gelirler hesabı bunlardan biridir.

a) Hesabın Niteliği: Gelecek bilanço dönemlerine ait peşin tahsil olunan gelirlerin bir yıldan uzun süreye ait kısımlarının izlendiği hesaptır.

b) Hesabın İşleyişi:¹⁴ Peşin tahsil olunan gelirler bu hesabın alacağına kaydedilir. Kısa vadeli nitelik kazanan gelirler bu hesabın borcu karşılığında "380 Gelecek Aylara Ait Gelirler" hesabına aktarılır.

Bu hesaba;

- Tahsil edildiği anda gelecek yıllara ait olduğu bilinen gelirler,
- Tahsil edildiği anda ne kadarının gelecek yıllara ait olacağı bilinmediği için tamamı gelir hesabına alınan ancak, bilanço dönemleri sonu itibarıyla gelire dönüşmediği belirlenen kısmı envanter sırasında ilgili gelir hesabından çıkartılan (gelir reeskontu yapılan) gelirler,

Alacak yazılır.

Gelecek yıllara ait gelirler hesabı;

- Gelirin ait olduğu yıla gelindiğinde "380 Gelecek Aylara Ait Giderler" hesabına aktarılmasında,
- Gelirin esas alındığı işlemin daha sonra yapılmasından vazgeçilmesi veya yapılmasının imkansız hale gelmesi nedeniyle yapılan tahsilatın iade edilmesinde,

Borçlanır.

c) Örnek İşlem:¹⁵ İşletme bir depoyu başka bir işletmeden 1 Nisan 2007 tarihinden itibaren kiralyor

¹⁴ SEVİLENGÜL Orhan, a.g.e., sayfa: 566

¹⁵ SEVİLENGÜL Orhan, a.g.e., sayfa: 567

ve 2 yıllık kira tutarı olan 18.000 YTL'yi ve KDV'sini tahsil ediyor. (İşletme yıllık mali tablo düzenlemektedir.

i. Tahsilat yapıldığında:

01.04.2007	
100 KASA H.	21.240
649 DİĞER OLAĞAN GELİR VE KAR H.	6.750
480 GELECEK YILLARA AİT GELİR. H.	11.250
391 HESAPLANAN KDV H.	3.240

- Cari Yıl	: 18.000 / 24 x 9 = 6.750
- Gelecek Yıllar	: 18.000 / 24 x 15 = 11.250

ii. Yıl sonunda:

31.12.2007	
480 GELECEK YILLARA AİT GELİRLER H.	9.000
380 GELECEK AYLARA AİT GELİR. H.	9.000

iii. İzleyen yılın başında:

01.01.2008	
380 GELECEK AYLARA AİT GELİRLER H.	9.000
480 DİĞER OLAĞAN GELİR VE KAR. H.	9.000

Kalan 2.250 YTL gelir kalemi için izleyen yıl sonunda ve sonraki yılın başında (i) ve (ii) maddelerinde yer verdiğimiz kayıtlar tekrarlanacaktır.

B- Gelecek Hesap Döneminde Ödenecek Cari Dönem Giderleri:

Bu tür giderler, gelecek dönemlerde ödemesi yapılacak olan, ancak cari hesap dönemine ait ve mutlaka yasal belgeye dayandırılması gerekli giderlerdir.

Dönemsellik ilkesi gereği her gider unsuru, ait olduğu hesap döneminin kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınmalıdır. Bu nedenle, bu şekilde ortaya çıkan giderlerin gelecek dönemlerde ödenecek olmasına rağmen ait olduğu cari hesap dönemi kazancının tespitinde dikkate alınmalıdır.

Gelecek hesap döneminde ödenecek olmakla birlikte cari hesap dönemine ait ve mutlaka yasal

belgeye dayandırılması gerekli;

- Kira giderleri,
 - Belgesi gelmeyen mallar,
 - Telefon giderleri,
 - Elektrik giderleri,
 - Gecikme faiz ve zamları,
 - Ücret, prim, ikramiye, harcırah ve tazminatlar,
 - Faiz ve komisyon giderleri
- bu giderlere örnek olarak verilebilir.

Yukarıda örnekler arasında sayılan faiz giderlerinde dikkat edilmesi gereken bir husus vardır. Gelecek hesap döneminde ödenecek cari dönem giderleri kapsamındaki faiz giderleri, belli dönemler (üç ya da altı aylık dönemler) itibarıyla ödeme planına bağlanmış ve ilgili finansman kurumunca bu dönemler itibarıyla tahakkukları yapılan uzun vadeli kredi işlemleri çerçevesinde, tahakkuk dönemi cari hesap dönemi sonuna rastlayan ancak dekontu gelecek hesap dönemi başında gelecek veya ödemesi fiilen gelecek hesap döneminde yapılacak olan faiz giderleridir. İzleyen yılda tahakkuku yapılacak (tahakkuk dönemi sonraki yıla sarkan) kredi faizleri için cari hesap dönemi sonunda tahakkuk yapılmayacaktır; bunlar bilanço dipnotlarında izlenecektir.¹⁶

1- 381 Gider Tahakkukları:

a) Hesabın Niteliği: Bir belgeye dayanarak hesaplanan ancak bilanço günü itibarıyla alacaklısı tarafından istenebilir duruma gelmemiş bulunan giderlerin tahakkuk ettirildiği hesap kalemidir. Bu hesabın kalanı, izleyen aylarda alacaklısı tarafından istenebilir hale gelecek olan borçları ifade eder.

b) Hesabın İşleyişi: Gider Tahakkukları hesabı, giderin tahakkuk ettirilmesinde ya da uzun vadeli gider tahakkukunun kısa vadeli nitelik kazanmasında alacaklıdır. Ödeme bu hesaptan yapılır.

c) Örnek İşlem:¹⁷ İşletme 1 Aralık 2007 günü 2 aylığına bir jeneratör kiralanıyor. Kira süresi sonunda 1.500 YTL kira ve ilgili Katma Değer Vergisi nakit olarak ödeniyor.

i. Aralık ayı giderinin tahakkuku:

¹⁶ ÖZTÜRK Bünyamin, a.g.e., sayfa: 371

¹⁷ SEVİLENGÜL Orhan, a.g.e., sayfa: 541

01.12.2007	
730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ H.	750
381 GİDER TAHAKKUKLARI H.	750

780 FİNANSMAN GİDERLERİ H.	5.096
481 GİDER TAHAKKUKLARI H.	5.09
- 200.000 X 31 X 30 / 36.500 = 5.096	

ii. Kira giderinin ödenmesi:

31.01.2008	
381 GİDER TAHAKKUKLARI H.	750
730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ H.	750
191 İNDİRİLECEK KDV H.	270
100 KASA H.	1.770

2- 481 Gider Tahakkukları Hesabı:

a) Hesabın Niteliği: Gelecek yıllarda ödemesi yapılacak ve mutlaka belgeye dayalı olarak yapılan giderlerle ilgili tahakkuklarının izlendiği hesaptır.

Bilanço tarihi itibarıyla doğmuş olmakla birlikte lehdarı tarafından ancak bir yıldan daha uzun bir süre sonra istenebilir duruma gelecek giderlerin, gider hesaplarına alınmasında kullanılan ve ilgililere kesin alacak kaydı yapılamayan borçları ifade eden hesaptır. İşletmeden bir yıllık süre içinde istenebilir duruma gelecek giderler "381 Gider Tahakkukları" hesabına alınır. İşletmeden istenebilir duruma gelmiş ancak henüz ödenmemiş tutarlar ise bu hesaba değil, borcun türüne uygun borç hesaplarına kaydedilerek işlem yapılır.

b) Hesabın İşleyişi: Yapılan tahakkuklar ilgili gider ve zarar hesapları mukabili bu hesaba alacak, vadesi bir yılın altına düşenler "381 Gider Tahakkukları Hesabı" na aktararak bu hesaba borç kaydedilir.

c) Örnek İşlem:¹⁸ İşletme 1 Aralık 2007 günü, 2 yıl vadeli ve faizi ile birlikte ödenmek üzere bir kredi kuruluşundan 200.000 YTL'lik % 30 faiz oranlı kredi almış durumdadır.

Aralık ayı sonunda işleyen faizin tahakkuku:

31.12.2007	
------------	--

IV- SONUÇ

İşletme faaliyetlerinin dönemlere ayrılarak bu dönemlerle ilgili sonuçların değerlendirilmesi, 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nda düzenlenen "dönem sonu işlemleri"ni de beraberinde getirmiştir. Dönemsonu envanter çalışmaları ile işletmeye dahil kıymetlerin dönem sonu değerlendirme işlemleri de bu kapsamdadır.

213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 283'üncü maddesinde yer alan Aktif Geçici Hesap Kıymetleri; Gelecek bir hesap dönemine ait olarak peşin ödenen giderler ile cari hesap dönemine ait olup da henüz tahsil edilmemiş olan hasılatın mukayyet değerleri üzerinden aktifleştirilerek değerlendirileceği şeklinde açıklanmıştır. Yine aynı kanunun 287'nci maddesinde yer alan Pasif Geçici Hesap Kıymetleri; Gelecek hesap dönemlerine ait olarak peşin tahsil olunan hasılat ile cari hesap dönemine ait olup henüz ödenmemiş olan giderlerin mukayyet değerleri üzerinden pasifleştirmek suretiyle değerlendirileceği şeklinde açıklanmıştır.

Söz konusu hükümler, işletmelere ait değerlendirme hükümleri kapsamındadır. Dolayısıyla aktif geçici hesaplarla ilgili değerlendirme hükmü ile anlatılmak istenen, peşin ödenen giderler ile tahsil edilmemiş hasılatların işletmeler için birer alacak kalemi olduğu ve gelecek dönemlerde söz konusu işlemler tamamlandığında bu hesapların kapatılması gerektiğidir.

Pasif geçici hesaplarla ilgili değerlendirme hükmü ile anlatılmak istenen ise, peşin tahsil olunan hasılat ile ödenmemiş giderlerin işletmeler için birer borç kalemi olduğu ve gelecek dönemlerde söz konusu işlemlerin tamamlanması sonucunda bu hesapların kapatılması gerektiğidir.

¹⁸ SEVİLENGÜL Orhan, a.g.e., sayfa: 568

KAYNAKÇA

- Bünyamin ÖZTÜRK, Vergi ve Muhasebe Uygulamaları Açısından Dönemsonu Envanter ve Değerleme İşlemleri, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara-2006
- Yılmaz ÖZBALCI, Sirküler IV-21, Oluş Yayıncılık, Ankara-1990
- Devrim HASANEFENDİOĞLU, Aktif ve Pasif Geçici Hesap Kıymetleri, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı: 232, Aralık-2000
- Orhan SEVİLENGÜL, Genel Muhasebe, Gazi Kitabevi, Ankara-2003
- Beyanname Düzenleme Kılavuzu 2006, Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayınları, İstanbul-2006
- 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu
- 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu
- 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu