



AKTİF ve PASİF GEÇİCİ HESAP KIYMETLERİ

Özden KARADUMAN^(*)

1 - GİRİŞ

Muhasebenin temel kavramlarından biri olan süreklilik, işletmelerin faaliyetlerini bir süreye bağlı olmaksızın sürdüreceğini ifade eder. Diğer taraftan dönemsellik kavramı ise, işletmenin süreklilik kavramı uyarınca sınırsız kabul edilen ömrünün belli dönemlerde bölünmesi ve her dönemin faaliyet sonuçlarının diğer dönemlerden bağımsız olarak saptanması gerektiğini belirtir.

İşletmelerin reel faaliyetleriyle parasal faaliyetleri her zaman aynı hesap dönemi içine sığmayabilir. İşletmenin ürettiği bir malı teslim etmesi veya sipariş verdiği bir ürünü alması ertesi hesap dönemine kayabilir. Keza ertesi hesap dönemlerinde yararlanılacak hizmetlerin bedelleri peşin ödenmek zorunda kalınabilir. Bu tür durumlarda ertesi hesap dönemleriyle ilgili olarak yapılan giderler ile elde edilen hasılatın ayrılma-

sı değerlendirme hükümleri açısından önem teşkil etmektedir¹.

Gelir ve giderin tahakkuk esasına göre muhasebeleştirilmesinde, hasılat, gelir ve karlar aynı döneme ait maliyet, gider ve zararlar karşılaştırılır. Bu şekilde sonraki yıllarda elde edilen bir hasılatla ilişkin olarak yapılacak bir giderin daha önce matrah-tan indirilmesi önlenirken, bedeli tahsil edilmiş ancak mal teslimi veya hizmet ifası gerçekleşmemiş bir işe ilişkin olarak gelirin de önceden vergilendirilmesinin önüne geçilmiş olmaktadır.

Türk vergi sisteminde dönemsellik ilkesi benimsenerek, işletme faaliyet sonuçlarının 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'na (GVK) göre bir takvim yılı içinde, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'na (KVK) göre ise bir hesap dönemi içinde değerlendirilmesi ve bu belirtilen sonuçlara göre vergilendirmeyle ilgili işlemlerin yapılması öngörülmüştür.

İşletme faaliyetlerinin dönemlere ayırarak dönemsel sonuçların alınması, gelecek hesap dönemine ait olarak peşin ödenen giderler ile cari he-

^(*) Vergi Müfettiş Yardımcısı

¹ ÖZYER M. Ali, "Vergi Usul Kanunu Uygulaması", HUD Yayınları, 2001, Ankara, s.420

sap dönemine ait olup da henüz tahsil edilmemiş hasılatlar ve gelecek hesap dönemine ait olarak peşin tahsil olunan hasılatlar ile cari hesap dönemine ait olup henüz ödenmemiş olan giderlerin de dönem sonunda işletme faaliyet sonuçlarının tespiti sırasında ayrıştırılarak düzeltilmesi gereği ni ortaya çıkarır.

Zikredilen bu hususlar 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun (VUK) 283 ve 287. maddelerinde "Aktif Geçici Hesap Kıymetleri" ve "Pasif Geçici Hesap Kıymetleri" başlıkları altında düzenlenmiştir.

Bu çalışmanın konusunu aktif ve pasif geçici hesap kıymetleri teşkil etmektedir. Çalışmanın ilerleyen bölümlerinde aktif ve pasif geçici kıymetlerinin Vergi Usul Kanunu hükümleri göre değerlendirilmesi hususları açıklanacak ve konuya ilişkin örnekler ile muhasebe kayıtlarına yer verilecektir.

2- AKTİF GEÇİCİ HESAP KIYMETLERİ

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 283. 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 aktifleştirmek suretiyle değerlendirilir. Zira işletmelerde henüz idrak edilmemiş olan mahsuller için yapılan giderler (hazırlık işleri giderleri gibi) de bu madde hükmüne göre aktifleştirilerek değerlendirilir.

2.1- Gelecek Hesap Dönemine Ait Olarak Peşin Ödenen Giderler

Dönem içinde ödendiği halde gelecek dönemi ilgilendiren bir kısım giderlerin ilgili oldukları döneme kadar bir hesapta tutulması dönemsellik kavramı gereğidir. Bu giderlerin özelliği, önce-

den miktar ve tutar olarak kesinleşerek tahakkuk etmiş olmalarıdır.

Yukarda bahsedildiği üzere, dönemsellik ilkesi gereği her gider unsuru ancak ait olduğu hesap döneminin kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınmalıdır. Gelecek hesap dönemine ait olarak peşin ödenen giderler genellikle kısmen içinde bulunulan, 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 giderleri içinden çıkartılması gerekmektedir².

Bu tür giderlere; kira giderleri, sigorta prim giderleri, basın yayın giderleri, bakım onarım giderleri ile faiz ve komisyon giderleri örnek olarak gösterilebilir.

Bu noktada önem arz konulardan biri, yıllara sari inşaat işleri için yapılan giderlerdir. Cari yıl içinde sonuçlanmayan bu tür işler için katlanılan giderler geçici hesaplarda izlenilmelidir. İlgili iş bittiğinde geçici hesaplarda biriken giderler işin maliyetine dahil edilerek mali açıdan giderleştirme sağlanmalıdır.

Yapılmakta olan yatırımlar da yıllara sari inşaat işleriyle benzerlik göstermektedir. Yatırım tamamlanmadan toplam maliyet oluşturulmamaktadır. Bu süreç içerisinde yapılan giderler geçici hesaplarda gösterilmekte, yatırım tamamlandığında ilgili hesaplara aktararak maliyet tespit edilmekte ve giderleştirme başlamaktadır.

Gelecek hesap dönemine ilişkin olarak peşin ödenen giderler konusunda dikkat edilmesi gereken bir diğer konu da avans-gider ayırımıdır. Bir ödemenin gider olabilmesi için yapılan ödeme-

² TEMİZYÜREK Ahmet, "Aktif ve Pasif Geçici Hesap Kıymetleri", Vergi Dünyası, Sayı: 292, 2005 s..80

nin fatura veya benzeri bir belgeye bağlanmış olması ve ödeme karşılığında alınacak mal veya hizmetin teslim veya ifa sürecinin başlamış olması gerekir. Aksi halde bu bir avans ödemesidir ve gider yazılamaz.

VUK'da gerek alacakların ve gerekse borçların mukayyet değerleri ile değerlenmeleri öngörülmüştür. Ayrıca alacak ve borçların değerlemesi bu ölçüyle de yetinilmemiş, vadesi gelmemiş olan senede bağlı alacak ve borçların değerleme gününün kıymetine indirgenmesi de kabul edilmiştir. Bu değerleme biçimi, hem aktif ve pasif geçici hesap kıymetlerinin aynı değerleme ölçüsünün kullanılmasını gerektirmekte, hem de alacak ve borçların kayıtlı değerlerinin artırılmasını değil, bilakis azaltılmasını hedeflemektedir. Diğer bir ifadeyle, avansların parasal bir alacak/borç kabul edilmesinin VUK'daki alacak/borç değerlemesi yönünden bir farklılık yaratmadığı da ortadadır.

Kuşkusuz, avansların değerlemesinde dikkate alınacak hususlardan biri, avans olarak verilmesine neden olan işlemin gerçekleşmemesi halinde, avansların geçici olma niteliklerinin sona erip mahiyetinin kesinlik kazanmasıdır. Bu durumda, avans olma niteliği ortadan kalkan ve alacak haline dönüşen tutarların değerlemeye tabi tutulması işin doğası gereğidir. Zira avans olarak ödenen tutarların borcun ifasına ilişkin işlevi ortadan kalkmakta ve bu tutarların avansı ödeyene aynen iadesi gerekmektedir. Nitekim avansların borç haline dönüşmesi sonucunda dönem sonunda değerlemeye tabi tutulmasını, doğan kur farklarının da gider yazılmasını öngören Danıştay kararları mevcuttur. Bu kararların varlığı, dolaylı ola-

rak avansların geçici hesap kıymetleri niteliğinde görülmesine de işaret etmektedir³.

Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği ile belirlenen tek düzen muhasebe planında, peşin ödenen gelecek döneme ait giderlerin muhasebeleştirilmesi işlemlerinde; "180-Gelecek Aylara Ait Giderler" hesabı ile "280-Gelecek Yıllara Ait Giderler" hesabı kullanılır.

2.1.1- Gelecek Aylara Ait Giderler

İzleyen aylarla ilgili olarak ödenen giderlerin ilgili aylarda gider hesaplarına alınıncaya kadar bekletildiği hesaptır. Muhasebe standardında "ertelenmiş giderler" olarak nitelenen dönemde gider yazılacak tutarlar bu hesapta izlenmiştir. İzleyen aylarla ilgili olarak bir gider yapıldığında bu hesaba borç yazılır. Daha önce giderlere alınan bir harcamanın cari dönem içinde gidere dönüşmediği belirlendiğinde de söz konusu gider ilgili olduğu ayın giderlerine aktarılacak üzere kaydedildiği hesaptan bu hesaba aktarılır.

2.1.2- Gelecek Yıllara Ait Giderler

Hesap dönemi içinde yüklenilen ancak gelecek yıllara ait olan giderlerin kaydına ayrılmıştır. Gider yapıldığında bu hesaba borç yazılır. Süresi bir yıla inenler, bu hesaptan "180- Gelecek Aylara Ait Giderler " hesabına aktarılır⁴.

Örnek: X A.Ş. işyeri olarak kullanılmak üzere 01.10.2010 tarihinde bir gayrimenkul kiralamıştır. Gayrimenkul için 2 yıllık kira bedeli olan 24.000,00 TL banka havalesi ile peşin ödenmiştir.

Görüldüğü üzere kira ödemesinin sadece 3

³ ASLAN Erdoğan, <http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/makaleler/2003023470.htm>

⁴ SEVİLENGÜL Orhan, "Genel Muhasebe", Gazi Kitabevi, 14. Baskı, Ankara, 2008, s.478

aylık kısmı 2010 hesap dönemini ilgilendirmektedir. Bunun dışındaki sürenin 9 aylık kısmı gelecek bir yıl içinde kalmakta, 12 aylık kısmı ise bir yıldan uzun süreli bir giderleştirme gerektirmektedir. Dolayısıyla 31.12.2010 itibariyle 3 aya tekabül eden kira ödemesi cari yılda giderleştirilecektir. 31.12.2010'da 180 kodlu hesaba alınan tutarın 3 aya isabet eden kısmı gider hesaplarına aktarılırken, süresi bir yıldan aşağıya düşen 3.000,00 TL ise 280 kodlu hesaptan dönen varlıklar arasında yer alan 180 kodlu hesaba alınacaktır. Muhasebe kayıtları aşağıdaki gibidir.

AÇIKLAMA	BORÇ	ALACAK
-----01.10.2010-----		
770-GENEL YÖNETİM GİDERLERİ	1,000,00	
180-GELECEK AYLARA AİT GİDERLER	2,000,00	
280-GELECEK YILLARA AİT GİDERLER	21,000,00	
191-İNDİRİLECEK KDV	4,320,00	
102-BANKALAR		28,320,00
-----31.12.2010-----	12,000,00	
180-GELECEK AYLARA AİT GİDERLER		12,000,00
280-GELECEK AYLARA AİT GİDERLER		
-----31.12.2010-----	9,000,00	
180-GELECEK AYLARA AİT GİDERLER		9,000,00
280-GELECEK YILLARA AİT GİDERLER		

2011 Ocak ayı sonu itibariyle yapılacak giderleştirme ise geçici hesaptan çıkarılıp genel yönetim giderleri hesabına alınarak yapılacaktır.

AÇIKLAMA	BORÇ	ALACAK
-----31.12.2010-----	1,000,00	
770-GENEL YÖNETİM GİDERLERİ		1,000,00
180-GELECEK AYLARA AİT GİDERLER		

2.2- Gelecek Hesap Döneminde Tahsil Edilecek Cari Dönem Hasılatları

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

Dönemsellik ilkesi gereği her hasılat unsurunun ait olduğu hesap döneminin kazancının tespitinde 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.

5228 sayılı Kanun ile VUK'un 281. maddesine eklenen ibare ile vadeli mevduatların bilanço tari-

hi itibariyle tahakkuk ettikleri kısımları vade sonu beklenmeden matrahın tespitiinde gelir olarak dikkate alınacağı hüküm altına alınmıştır. Bu hükümden önce 67 Seri No'lu Kurumlar Vergisi Kanunu Genel Tebliği ile vadeli mevduatların bilanço tarihine kadar olan kısmının gelir yazılmasına ilişkin düzenleme vardır. Söz konusu düzenlemenin Danıştay tarafından iptal edilmesinden sonra, vadeli mevduatın vadesi sona ermeden önce aktif geçici kıymet olarak değerlemeye tabi tutulamamaktaydı. 5228 sayılı Kanun ile VUK'un 281. maddesine eklenen hüküm, vadeli mevduatların bilanço tarihi itibariyle tahakkuk eden kısmının değerlemeye tabi tutulması uygulamasını beraberinde getirmiştir.

Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği ile belirlenen tek düzen muhasebe planında, gelecek hesap döneminde tahsil edilecek cari dönem hasılatlarının muhasebeleştirilmesi işlemlerinde; "181-Gelir Tahakkukları" hesabı ile "281-Gelir Tahakkukları" hesabı kullanılır.

2.2.1- 181 Gelir Tahakkukları

Bilanço tarihi, itibariyle doğmuş olan bir kısım gelirler bu tarih itibariyle istenebilir hale gelmiş olabilir. Gelirin isteme hakkı doğmadan bir alacak hesabına borç yazılarak tahakkuk ettirilmesi uygun olmaz. Bu nedenle tek düzen muhasebe planında bilanço tarihi itibariyle, istenebilir duruma gelmemiş gelirlerin, gelir hesaplarına alınmasında kullanılmak üzere "181-Gelir Tahakkukları" hesabı açılmıştır. İlgililerden istenebilir duruma gelmiş gelirler ise bu hesaba değil, alacağın türüne uygun olan hesaplara kaydedilir. Hesap ay sonu itibariyle işlemiş gelirlerin tahakkukunda kullanılır.

Bilanço dönemi yıllık olduğu varsayılırsa ta-

hakkuk işlemleri yılsonunda yapılacaktır. Ancak ülkemizdeki geçici vergi uygulamaları nedeniyle gelir tablosunun en az 3 ayda bir düzenlenmesi zorunlu olduğundan gelir ve giderler açısından yıllık dönem uygulaması mümkün değildir. Fakat anlatımın kolaylaştırılması açısından yıllık dönem uygulandığı varsayılmaktadır.

Dönem sonlarında o döneme ait olarak hesaplanacak tutarlarla ilgili gelir hesapları karşılığında bu hesaba borç kaydedilir. İzleye dönemde, alacağın istenebilir hale gelmesi üzerine tahsil edilmesi ya da alacak hesaplarına alınması sırasında; ilgili hesaplara karşılık, alacaklanan hesap kapanır.

2.2.2- 281 Gelir Tahakkukları

Üçüncü kişilerden tahsil edilmesi yada bunların hesabına kesin borç kaydının yapılması sonraki yıllarda gerçekleşecek olan gelirlerin sonuç hesaplarına alınmasında bu hesap kullanılır.

Dönem sonunda döneme ait olarak hesaplanacak gelirler ilgili gelir hesabına, bu hesabın borcuna karşılık alınır. Tahsil süresi bir yılın altına inenler bu hesaptan "Dönen Varlıklar" grubundaki "181-Gelir Tahakkukları" hesabına aktarılır.

Örnek: X A.Ş. 1 Temmuz 2010 tarihinde A bankasında 100.000-TL tutarında 2 yıl vadeli hesap açtırmıştır. Yıllık faiz oranı % 20'dir. Bu durumda şirketin ilgili tarihlerde yapması gereken muhasebe kayıtları aşağıdaki gibi olacaktır.

AÇIKLAMA	BORÇ	ALACAK
-----01.07.2010----- 102-BANKALAR 100-KASA	100.000,00	100.000,00
-----31.12.2010----- 281-GELİR TAHAKKUKLARI 642-FAİZ GELİRLERİ	10.000,00	10.000,00
-----31.12.2011----- 181-GELİR TAHAKKUKLARI 642-FAİZ GELİRLERİ	20.000,00	20.000,00
-----31.12.2011----- 181-GELİR TAHAKKUKLARI 281-GELİR TAHAKKUKLARI	10.000,00	10.000,00
-----30.06.2012----- 102-BANKALAR 193-PEŞİN ÖDENEN VERGİ VE FONLAR -% 15 Tevkifat 181-GELİR TAHAKKUKLARI 642-FAİZ GELİRLERİ	34.000,00 6.000,00	30.000,00 10.000,00

Bu örnekte işletmenin vade sonuna kadar parayı vadeli hesapta tuttuğu varsayılmıştır. Vadenin bozulması durumunda ise vadenin dolmasından önceki dönemde tahakkuk ettirilerek gelir kaydı yapılan tutarlar, diğer olağandışı gider ve zarar olarak dikkate alınacaktır.

2.3- Zirai İşletmelerde Henüz İdrak Edilmemiş Olan Mahsuller İçin Yapılan Giderler

Zirai işletmelerde ürünler oluşmadan bunların yetiştirilmesi için tohum gübreleme, ilaçlama, sulama, işçilik vb. giderler yapılmaktadır. Ürünün oluşması için yapılan bu tür giderler aktifleştirilir, doğrudan gider yazılmaz. Ürünler olgunlaşıp satılabilir duruma geldiğinde aktifleştirilen giderlerde diğer giderlerle birlikte ürünün maliyetine eklenir.

3- PASİF GEÇİCİ HESAP KIYMETLERİ

Pasif geçici hesap kıymetleri, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 287. maddesinde; *"Gelecek hesap dönemlerine ait olarak peşin tahsil olunan hasılat ile cari hesap dönemine ait olup henüz ödenmemiş olan giderler mukayyet değerleri üzerinden pasifleştirilmek suretiyle değerlenir."* şeklinde düzenlenmiştir.

Kanun hükmünde belirtilen peşin tahsil edilen hasılatlar ile cari döneme ilişkin henüz ödemesi yapılmamış giderler işletme açısından borç kalemi mahiyetindedir. Bu sebeple, pasif hesap kıymetleri olarak belirtilmişlerdir. Diğer taraftan bu hesaplar, ilgili dönem geldiğinde veya ödeme yapıldığında kapatılacağından da geçici mahiyettedir.

3.1- Gelecek Hesap Dönemlerine İlişkin Olarak Peşin Tahsil Olunan Hasılatlar

Bu gelirler cari hesap dönemi içinde peşin tahsil olmakla beraber kısmen yada tamamen gelecek

hesap dönemini ilgilendiren gelirlerdir. Dolayısıyla dönemsellik ilkesi gereği peşin tahsil olmuş gelirlerin ilgili olduğu hesap döneminde dikkate alınmak üzere cari dönemin gelirleri arasından çıkarılması gerekmektedir.

Bu tür gelirlere örnek olarak; kira gelirleri, basın yayın abone gelirleri, bakım onarım gelirleri, faiz ve komisyon gelirleri gösterilebilir.

Bunun yanında, yıllara sari inşaat işlerine ilişkin yapılan harcamalar, iş tamamlanıncaya kadar aktif geçici hesaplarda izlenmektedir. Buna paralel olarak elde edilen hakkeşler de iş tamamlanana kadar pasif geçici hesaplarda takip edilecek, iş bitiminde dönem gelir hesaplarına aktararak geçici hesaplar kapatılacaktır.

Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği ile belirlenen tek düzen muhasebe planında, peşin tahsil edilen ancak cari dönemi ilgilendirmeyen gelirlerin muhasebeleştirilmesi işlemlerinde; "380-Gelecek Aylara Ait Gelirler" hesabı ile "480-Gelecek Yıllara Ait Gelirler" hesabı kullanılır.

Gelecek dönemlerde ilgili gelir hesaplarına alacak kaydedilecek peşin tahsil edilen gelirler 380 (veya 480) kodlu hesabın alacağına kaydedilir. İzleyen dönemlerde söz konusu hesap borçlandırılmak suretiyle aktarma yapılır.

Yıllara yaygın inşaat işlerine ilişkin hak ediş bedelleri ise ; "350-Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Hak Ediş Bedelleri" hesabına kaydedilir. İnşaat tamamlandığında ise bu hesapta biriken tutar "600-Yurtiçi Satışlar" hesabına aktarılır.

Alınan avanslar ise 340 ve 440 kodlu "Alınan Avanslar" hesabına kaydedilir. Bu hesaplarda biriken tutarlar da malın teslimi veya hizmetin ifası ile "600-Yurtiçi Satışlar" hesabına aktarılır.

Örnek: X A.Ş. aktifinde yer alan bir gayrimenkulü kiralamak isteyen bir işletmeden 01.05.2011 tarihinde 50.000,00-TL avans almıştır. Kiralama için 01.07.2011 tarihinde sözleşme yapılmış ve yıllık kira bedeli 200.000,00-TL olmak üzere 5 yıllığına kiraya verilmiştir. Kiranın tamamı tahsil edilmiştir.

Alınan avansa ilişkin muhasebe kaydının aşağıdaki gibi olması gerekmektedir.

AÇIKLAMA	BORÇ	ALACAK
-----01.05.2011----- 102-BANKALAR 340-ALINAN AVANSLAR	50.000,00	50.000,00

Sözleşme imzalanıp kiralama gerçekleşince açılan avans hesabı kapatılacaktır. Gelecek dönemlere ilişkin yapılan tahsilat da bir yıldan daha uzun süreye sarkıp sarkmamasına göre ilgili pasif geçici hesaplara alınacaktır:

AÇIKLAMA	BORÇ	ALACAK
-----01.07.2011----- 340-ALINAN AVANSLAR 102-BANKALAR 380-GELECEK AYLARA AİT GELİRLER 480-GELECEK YILLARA AİT GELİRLER 391-HESAPLANAN KDV	50.000,00 1.130.000,00	200.000,00 800.000,00 180.000,00

Dönem sonu geldiğinde ise geçici hesaptaki tutarlardan cari dönem isabet eden 100.000,00-TL'lik kısım dönem gelirleri arasına alınacaktır. Ayrıca 480 kodlu hesapta kalan tutarın bir kısmı da bir yıldan daha kısa vadeye düştüğünden 380 kodlu hesaba alınacaktır.

AÇIKLAMA	BORÇ	ALACAK
-----31.12.2011----- 380-GELECEK AYLARA AİT GELİRLER 649-DİĞER OLAĞAN GELİR VE KARLAR	100.000,00	100.000,00
-----31.12.2011----- 480-GELECEK YILLARA AİT GELİRLER 380-GELECEK AYLARA AİT GELİRLER	100.000,00	100.000,00

3.2- Cari Hesap Dönemine Ait Olup Ödemesi Sonraki Dönemlerde Yapılacak Olan Gelirler

İşletmeler için cari yılla ilişkin bir kısım giderler doğmasına rağmen, bunlara karşılık işletmeden herhangi bir kıymet çıkışı olmamaktadır. Gider oluşmuş ve cari yıl kar-zararının hesabında dikkate alınmıştır. Fakat işletmeden kıymet çıkışı olmadığından giderin tahakkukuna binaen pasif geçici hesapta takip edilmektedir. Ödeme yapıldığında ise söz konusu geçici hesaplar kapatılacaktır.

Bu giderler örnek olarak; kira giderleri, elektrik giderleri, telefon giderleri, ücret, prim, ikramiye, harcırah ve tazminatlar, faiz ve komisyon giderleri gösterilebilir.

Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği ile belirlenen tek düzen muhasebe planında, izleyen dönemlerde ödemesi yapılacak cari hesap dönemine ait olan ve belgeye dayalı giderlerin muhasebeleştirilmesinde; "381-Gider Tahakkukları" ve "481-Gider Tahakkukları" hesapları kullanılacaktır.

Örnek: X A.Ş. kullandığı işletme kredileri nedeniyle 31.12.2011 tarihinde 30.000,00 TL faiz tahakkuk ettiğini öğrenmiştir.

Tahakkuk ettirilen faiz 2011 hesap dönemine ilişkin olduğundan; cari yıl dönem kazancı tespitinde gider unsuru olarak dikkate alınmalıdır. Diğer taraftan herhangi bir ödeme yapılmadığından da aynı tutarın geçici hesaplarda gider tahakkuku olarak izlenmesi gerekmektedir. Tahakkuk kaydı aşağıdaki gibidir:

AÇIKLAMA	BORÇ	ALACAK
-----31.12.2011----- 780-FİNANSMAN GİDERLERİ 381-GİDER TAHAKKUKLARI	30.000,00	30.000,00

05.01.2012 tarihinde faize ilişkin ödemenin yapıldığını varsayarak; tahakkuk hesabının kapatılıp ödemenin gösterildiği kayıt şöyle olacaktır:

AÇIKLAMA	BORÇ	ALACAK
-----05.01.2012----- 381-GİDER TAHAKKUKLARI 102-BANKALAR	30.000,00	30.000,00

4- SONUÇ

Çalışmanın giriş bölümünde de belirtildiği üzere, işletmelerin faaliyetlerini gerçekleştirirken sınırsız bir ömürlerinin olduğu düşünülerek hareket edilir. Sınırsız olarak kabul edilen bu ömür işletme sahipleri, ortakları, işletmeyle ilgili olan diğer kişiler ve devlet tarafından işletme faaliyetlerinin sonuçlarının görülmesi amacıyla dönemlere ayrılır. Çünkü işletmelerin kazançlarını doğru tespit etmesi sadece vergileme açısından değil işletmelerin kendi performanslarını ölçmeleri açısından da önemlidir.

Şüphesiz ki işletme faaliyetlerinin gerek niteliksel gerekse niceliksel olarak ölçümü bir dönemle sınırlı olmayabilir. Herhangi bir işlem hem cari dönemi hem de gelecek dönemlerin kazancını etkileyebilir. Bu durumda dönem kazançlarının doğru tespiti için işlemlerin sayısal sonuçlarının dönemler itibarıyla ayrıştırılması gerekmektedir.

Söz konusu bu hususlar 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 283. maddesinde “Aktif Geçici Hesap Kıymetleri” ve 287. maddesinde “Pasif Geçici Hesap Kıymetleri”nin dönem sonu değerlemesi olarak düzenlenmiştir. Bu düzenlemeler temel alınarak gider ve gelir unsurlarının ait oldukları dönemlerin kazançlarını etkileyecek şekilde dikate alınmaları açıklanmaktadır.

KAYNAKÇA

- ÖZYER M. Ali, “Vergi Usul Kanunu Uygulaması”, HUD Yayınları, 2001, Ankara
- TEMİZYÜREK Ahmet, “Aktif ve Pasif Geçici Hesap Kıymetleri”, Vergi Dünyası, Sayı: 292
- SEVİLENGÜL Orhan, “Genel Muhasebe”, Gazi Kitapevi, 14. Baskı, Ankara, 2008
- ERDOĞAN Aslan, <http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/makaleler/2003023470.htm>