



MEVCUTLARDA ve ALACAKLARDA AMORTİSMAN UYGULAMASI

Serdar KUŞCU(*)

1 - GİRİŞ

Amortisman kavramı işletmecilik, muhasebe ve vergi uygulamaları açısından farklı şekillerde tanımlanabilir. Fransızcadan dilimize girmiş olan amortisman kavramı kısaca yıpranma, tükenme ve aşınma payı anlamına gelmektedir. Genel anlamıyla amortisman; işletmenin envanterine kayıtlı bulunan ve uzun süre kullanımdan dolayı aşınma, yıpranma ve değer kaybına uğrayan duran varlık bedellerinin dönemsellik kavramı çerçevesinde yıllara dağıtılarak yok edilmesidir.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda (VUK)¹ amortisman tanımına yer verilmemiştir. Ancak mevcutlarda amortisman mevzuunu konu eden 313 üncü madde hükmünde; amortisman mevzuunun işletmede bir yıldan fazla kullanılan ve yıpranma, aşınma ya da değerden düşmeye maruz bulunan sabit kıymetlerin değerlerinin yok edilmesi olduğu anlaşılmaktadır. Bu şekli ile amortisman sabit kıymetlerdeki değer kayıplarının aktiften düşülerek dönem giderlerine ilave edilmesi ya da bilançonun pasifinde biriktirilmesi anlamını taşır. Dolayısıyla gider karakterlidir ve mali kara etki eder.

Alacaklarda amortisman ise bu genel anlamın dışındadır. Alacak amortismanı, alacağın tahsilinin şüpheli veya imkansız hale gelmesi nedeniyle, bu hale gelen alacağın gider yazılması demektir.

Amortismanlar VUK'un "Değerleme" başlıklı üçüncü kitabının üçüncü kısmında yer almaktadır. Çalışmamızın ilk bölümünde "mevcutlarda amortisman" uygulamasına ayrıntılı olarak değindikten sonra "alacaklarda ve sermayede amortisman" uygulaması üzerinde durulacaktır.

2- AMORTİSMAN MEVZUU

2.1- Amortismanın Tanımı

213 sayılı VUK'da amortisman uygulamasına ilişkin düzenleme, değerleme hükümlerinin yer aldığı üçüncü kitabın üçüncü kısmında ele alınmıştır. Bu kısmın ilk bölümü ise mevcutlarda amortisman ko-

(*) Vergi Müfettişi

¹ 10.01.1961 Gün ve 10703 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

nusundaki düzenlemelere ayrılmıştır. Aynı bölümün “amortisman mevzuu” başlıklı 313 üncü maddenin ilk fıkrasına göre; *“İşletmede bir yıldan fazla kullanılan ve yıpranmaya, aşınmaya veya kıymetten düşmeye maruz bulunan gayri menkullerle 269 uncu 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 yok edilmesi amortisman mevzuunu teşkil eder.”*

2.2- Amortisman Konu Olan Varlıklar

İşletmede bir yıldan fazla kullanılan ve yıpranmaya, aşınmaya veya kıymetten düşmeye maruz bulunan;

- Gayrimenkuller,
- Gayrimenkul gibi değerlendirilen iktisadi kıymetler,
- Alet, edevat, mefruşat, demirbaş,
- Sinema filmleri, amortisman konulu varlıklardır.

VUK’un “Gayrimenkuller” başlıklı 269 uncu maddesinde, iktisadi işletmelere dahil bilimum gayrimenkullerin maliyet bedeli ile değerlendirileceği belirtildikten sonra gayrimenkullerin mütemmim cüzüleri² ve teferruatı³, tesisat ve makineler, gemiler ve diğer taşıtlar ile gayri maddi hakların da gayrimenkuller gibi değerlendirileceği hüküm altına alınmıştır. O halde, yukarıda sayılan bu iktisadi kıymetlerin hepsi, 313 üncü maddede sayılan diğer şartların da gerçekleşmesiyle birlikte amortisman tabi tutulacaktır.

2.3- Amortisman Tabi Olmanın Şartları

2.3.1- Duran Varlık Envantere Dahil Olmalıdır

İktisadi kıymetlerin envantere dahil olmasıyla ilgili düzenleme VUK’un 189 uncu maddesinde aşağıdaki şekilde düzenlenmiştir. Buna göre;

“Üzerinden amortisman yapılan kıymetler ve bunların amortismanları aşağıda yazılı şekillerden her hangi biriyle gösterilir.

1. Envanter defterinin ayrı bir yerinde;
2. Özel bir amortisman defterinde;
3. Amortisman listelerinde.

Amortisman kayıtları, amortisman başlandığı tarihten itibaren her yılın amortismanı ayrı ayrı gösterilmek şartıyla birbirine bağlanır. İşletmeye yeniden giren iktisadi kıymetlerle bunların amortismanlarının evvelki yıllara ait kayıtlarda devam ettirilmesi caizdir.

Amortisman defteri veya listelerinin kayıtları envanter kaydı hükmündedir. Yukarıdaki esaslara göre kayıtlarda gösterilen iktisadi kıymetlere ait değerler envanter defterine toplu olarak geçirilebilir.”

² Medeni Kanun’un 619 uncu maddesinde bütünleyici parça (mütemmim cüz); yerel adetlere göre asıl şeyin temel unsuru olan ve o şey yok edilmedikçe, zarara uğratılmadıkça veya yapısı değiştirilmedikçe ondan ayrılmasına olanak bulunmayan parçadır.

³ Medeni Kanunun 686’ncı maddesinde eklenti (teferruat); asıl şey malikinin anlaşılabilen arzusuna veya yerel adetlere göre, işletilmesi, korunması veya yarar sağlaması için asıl şeye sürekli olarak özgülünen ve kullanılmasında birleştirme, takma veya başka bir biçimde asıl şeye bağlı kılınan taşınır maldır.

Amortisman tabi olma, bilanço esasına göre defter tutan mükellefler için aktive kayıtlı olma, işletme hesabı esasına göre defter tutan mükellefler için demirbaş ve amortisman listesine dahil edilmiş olma anlamına gelir.⁴

İşletmede fiilen kullanılmalarına rağmen envantere dahil olmayan iktisadi kıymetlere amortisman ayırlamayacağı hususu çok nettir. İşletme sahibi bilfiil hizmet üretiminde kullandığı binek otomobili için envantere kayıtlı olmaması nedeniyle amortisman ayıramazken, fiilen kullanılan kiralınmış bir iktisadi kıymet için de aynı gerekçeyle amortisman ayıramaz. Buna rağmen, envantere kayıtlı olup da başkasına kiraya verilen iktisadi kıymetler için amortisman ayrılabilir. Örneğin, işletmenin aktifine kayıtlı olup da başkasının arazisine konulan reklam panoları için amortisman ayrılabilir.

Amortisman uygulamasının başlangıcının tespiti açısından önemli bir unsur olan “envantere dahil olma” veya “aktife girme” kavramıyla neyin kastedildiğinin tespiti önem arz etmektedir. Başka bir yönüyle irdelendiğinde; iktisadi kıymetlerin VUK’un 189’uncu madde hükmüne uygun olarak envantere alınmış olması, aktive girme olarak değerlendirilebilecek mi sorusunun çözümü önem arz etmektedir.⁵

Kanımızca envantere kayıtlı olma koşulunun, iktisadi kıymetin işletmenin tasarrufunda bulunma koşulu ile birlikte değerlendirilmesi gerekmektedir.

Vergi kanunlarında da tanımı yapılmamış olan aktive girme, diğer bir tabirle envantere dahil olma kavramıyla ilgili olarak 18.04.1988 tarih ve 276/2 sayılı Hesap Uzmanları Danışma Komisyonu kararının sonuç bölümünde aşağıdaki açıklamalara yer verilmiştir;

“Amortisman tabi bir iktisadi kıymetin aktive girmesi, o kıymetin iktisap edilerek defter kayıtlarına geçirilmesi, değerlendirme gününde envantere dahil olması kullanılmaya hazır halde bulunması olarak değerlendirilmesi gerekir.”

Söz konusu kararda kullanılmaya hazır halde bulunma kavramıyla neyin kastedildiği ise aşağıdaki şekilde ele alınmıştır.

“Kullanılmaya hazır halde bulunma kavramı ise, alındığı şekilde kullanılacak iktisadi kıymetlerde sözleşme şartlarının yerine getirilip, kıymetin teslim alınmasını veya gümrükten çekilip işletmeye dahil edilmesini, kullanılması için montajı gerekli kıymetlerin montajının tamamlanmasını, inşa veya imal edilen kıymetlerde ise inşa veya imal işleminin tamamlanarak inşaat veya imalat hesabından sabit kıymet hesabına alınmasını ifade eder.

Amortisman uygulaması yönünden aktive girme deyimi, iktisadi kıymetin işletmede fiilen kullanılmaya başlanmasını ifade etmez. Bu nedenledir ki; iktisap edilen fakat fiilen kullanılmayan yedek makine ve tesisatın amortisman tabi tutulabilmesi için kullanılmaya hazır halde bulunması yeterlidir.”

Bu karara göre işletmenin aktifine kayıtlı olan ancak henüz montajı yapılmamış bir makine veya üretim tesisi ya da trafik tescili yapılmamış bir araç için amortisman ayırlamayacaktır.

Bu konuda aksi yönde Danıştay kararları da bulunmaktadır. Örneğin;

“Amortisman ayrılmasına başlanması için ilgili iktisadi kıymetlerin aktive girişi yeterli olup bunların söz konusu yılda kullanılmamış olması, amortisman tefrikine engel teşkil etmez.”⁶

⁴ ALTINBAŞ Hidayet, “Mevcutlarda Amortisman ve Yenileme Fonu Uygulaması”, Vergi Dünyası Dergisi, HUD Yayınları, Sayı 244, 2001, s.104.

⁵ ÇELİK Abdullah, “Vergi Hukukunda Amortismanlar”, Muhasebeci ve Vergici İle Diyalog Dergisi, Süryay A.Ş., Sayı:152, Aralık 2000, s.73.

⁶ Danıştay 4.Dairesinin 10.02.1971 Tarih ve E.1970/1197,K:1971/854 sayılı Kararı.

“Aktife kayıtlı olmakla beraber henüz kullanılmaya başlanmayan iktisadi kıymetler için yıpranma, aşınma veya kıymetten düşmeye maruz bulunmamaları nedeniyle amortisman ayrılması gerektiği düşünülebilirse de, amortisman ayrılmasında esas maksat maliyet bedellerinin belli sürede itfa edilmesi olduğundan aslında kullanılmayan bir kıymet için de amortisman ayrılması gerekir.”⁷

Bizim görüşümüze göre VUK 320 inci maddede hüküm altına alınan *“amortisman süresi, kıymetlerin aktife girdiği yıldan başlar.”* ifadesi çok açık ve anlaşılır niteliktedir. Zira Kanun maddesinin lafzı ile amortisman ayırmanın temel mantığı birbiriyle örtüşmektedir. Amortisman uygulamasında temel amaç; iktisadi kıymetlerin maliyet bedellerinin muhasebenin temel kavramı olan dönemsellik kavramı çerçevesinde, belli sürede itfa edilmesidir. Öyleyse, işletme satın aldığı iktisadi kıymetler için aktifinde kayıtlı olması şartıyla amortisman ayırabilecektir ve kullanılmaya başlanmasına gerek yoktur.

2.3.2- Duran Varlık İşletmede Bir Yıldan Fazla Kullanılmalıdır

Amortisman ayırabilmek için iktisadi kıymetin envantere kayıtlı olmasının yanında işletmede bir yıldan fazla kullanılması gerekmektedir. Burada kastedilen fiilen kullanılma değil, bir yıldan fazla kullanılabilir nitelikte olmaktır. Zaten duran varlıklar da, işletmenin faaliyetini gerçekleştirirken bir yıldan fazla süreyle kullandığı ve aşınmaya, yıpranmaya, tükenmeye ve değer kaybına tabi iktisadi kıymetlerdir.

İktisadi kıymetlerin bir yıldan fazla kullanılabilir nitelikte olmalarıyla ilgili olarak belirtilmesi gereken en önemli hususlardan biri de; bir yıldan fazla kullanılması mümkün olmayan iktisadi kıymetlerin değerleri yüksek olsa da amortisman konusuna konu olmamaları ve kullanıldıkları yıl gider yazılmalarıdır.

Sürenin belirlenmesi hususunda ise değerlendirme gününe göre tespit yapılmaması gerekmektedir. İktisadi kıymetin kullanım süresi, iki takvim yılını kapsayıp kapsamadığına göre değil, 365 günden fazla olup olmadığına göre belirlenir. Örneğin, Aralık ayında satın alınarak kullanılmaya başlanan iş makinesi lastikleri, dönem sonunda işletmede mevcut olsa bile ömrünün bir yıldan kısa olduğu biliniyorsa bedeli doğrudan gider kaydedilebilecektir.⁸

İşletme aktifine kayıtlı bulunan, bir yıldan fazla kullanılabilecek nitelikte olup da bazı yıllarda hiç kullanılmayan iktisadi kıymetler için de amortisman ayrılabilmesi tabiidir. Çünkü amortisman ayırma koşulu, iktisadi kıymetin fiilen bir yıldan fazla kullanılması değil, kullanılabilecek nitelikte olmasıdır. Bu nedenle işletme, aktifinde kayıtlı bulunan jeneratörü üst üste üç yıl kullanmasa bile amortisman ayırabilecektir. Çünkü her ne kadar iktisadi kıymet kullanılmamadan dolayı yıpranmaya ve aşınmaya maruz bulunmasa da zamanın geçmesiyle birlikte değerinde azalma olacaktır.

2.3.3- Duran Varlık Yıpranmaya, Aşınmaya ve Kıymetten Düşmeye Maruz Bulunmalıdır

İktisadi kıymetlerin amortisman konusuna tabi olmasının temel gerekçesi gereği, iktisadi bir kıymetin amortisman tabi tutulabilmesi için kıymetin aşınma, yıpranma veya başka nedenlerle kıymetten düşmeye maruz bulunması gerekir.⁹

⁷ Danıştay 4.Dairesinin 19.09.1974 Tarih ve E.1973/5799,K:1974/3152 sayılı Kararı.

⁸ BEYLİK Ali, “Mevcutlarda Amortisman Uygulaması”, Vergi Dünyası Dergisi, HUD Yayınları, Sayı:280, 2004, s.158.

⁹ BIYIK Recep, KIRATLI Aydın, Giderler ve İndirimler, PWC Business Scholl, 2010, s.384.

Kullanılma sonucunda duran varlıkların yapısındaki yıpranma ve aşınma ile duran varlıktan beklenen verimlilik de düşecektir. Kullanılarak yıpranan veya aşınan duran varlığın değerinde azalma olabileceği gibi teknolojik gelişmelerin hızlı olması da duran varlığın değerinde azalmaya yol açacaktır. Teknolojik gelişmeler, işletmenin aktifleri arasındaki duran varlıkların “teknolojik olarak eski” olması-na yol açmaktadır ki bu da kıymetten düşmeye maruz kalma olarak ifade edilebilir.

Kanun koyucu neden sınırlaması yapmayarak her türlü yıpranma, değerden düşme etkilerini, amortisman ayrılması nedeni kabul etmiştir. Ayrıca bu etkilerin fiilen mevcut olması koşulu da aranmaktadır. Bu tür sonuçlara yol açabilecek etkilerin iktisadi kıymetler için bir olasılık taşıması yeterli sayılmıştır. Aktife alınan ancak yılın son günü kullanılabilecek bir iktisadi kıymet için amortisman ayrılabilmesi ilkesi, bu iktisadi kıymetin yıpranmadığı halde yıpranabilecek olduğunun kabul edilmesinden kaynaklanmaktadır.¹⁰

Konuya diğer taraftan bakarsak, yıpranmaya, aşınmaya veya kıymetten düşmeye maruz kalan varlıkların amortismanı konu olmayacağı açıktır. Nitekim VUK’un 314 üncü maddesinde boş arazi ve arsaların amortismanı tabi olmadığı ifade edilmektedir. Ancak tarım işletmelerinde vücuda getirilen meyvelik, dutluk, fındıklık, zeytinlik ve güllüklerle incir bahçeleri ve bağlar gibi tarım tesisleri ile işletmede inşa edilmiş olan her nev’i yollar ve harklar amortismanı tabidir.

2.3.4- İktisadi Kıymet Belli Tutarın Üzerinde Olmalıdır

VUK’un 313 üncü maddesine 2365 sayılı Kanun’un 54 üncü maddesiyle eklenen 3 üncü fıkraya göre; değeri 50.000.000 TL’yi (01.01.2012’den itibaren 770 TL) aşmayan peştamallıklar ile işletmede kullanılan ve değeri 50.000.000 TL’yi (01.01.2012’den itibaren 770 TL) aşmayan alet, edevat, mefruşat ve demirbaşlar amortismanı tabi tutulmayarak doğrudan doğruya gider yazılabilir. İktisadi ve teknik bakımdan bütünlük arz edenler de bu had topluca dikkate alınır.

01.01.2012 tarihinden itibaren değeri 770 TL’nin altında bulunan alet, edevat, demirbaş ve peştamallıklar doğrudan doğruya gider yazılabileceği gibi, aktife kayıtlı olan bu iktisadi kıymetler için amortisman ayırma yoluna da gidilebilir.

Söz konusu bu seçimlik hak ile uygulayıcılara kolaylık sağlanması amaçlanmıştır.

Bu seçimlik hakkın kullanılmasında dikkat edilmesi gereken en önemli nokta söz konusu iktisadi kıymetlerin doğrudan gider mi yazılacağı yoksa amortismanı mı tabi tutulacağı hususunun iktisap edildiği yılda karara bağlanması gerektiğidir. Çünkü, alındığı yıl iktisadi kıymetlere amortisman ayıran işletme daha sonraki yıllarda bu uygulamadan vazgeçip kalan kısmı gider olarak yazamayacaktır.

Alet ve demirbaşın iktisap edildiği yıl gider yazılmamış olması, amortisman usulünün seçildiğini gösterir. Birinci yıl hiç amortisman ayrılmamış da olsa, sonraki yıllarda doğrudan gider yazılma imkanı kaybedilir. Bu takdirde birinci yıla ait amortismanın da bir daha ayrılması mümkün olmaz. Sonraki yıllarda kalan kısmın amortismanıyla yetinilir. Değeri belli tutarı geçmeyen alet ve demirbaşların, iktisap edildiği yılda gider yazılması, bunların aktifleştirilip, yüzde yüz amortismanı tabi tutulması şeklinde de olabilir. Özellikle bu kabil kıymetleri işletmede kullanıldığı sürece izlemek isteyen mükellefler, aktifleştirme ve ilk yılda yüzde yüz amortisman ayırmayı tercih etmektedirler.¹¹

¹⁰ NARİNOĞLU Mustafa, Vergi Hukukunda Duran Varlık Amortismanı, Vergi Dünyası Dergisi, Ocak 1992, Sayı:125, s.20.

¹¹ ÖZBALCI Yılmaz, “Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları”, Oluş Yayınları, 2004, s.795,796.

Diğer taraftan kanun koyucu “İktisadi Ve Teknik Bütünlük” kavramını tanımlamamıştır. Bu kavram Hesap Uzmanları Kurulu Danışma Komisyonu’nun 26.01.1968 tarih ve 163 nolu kararında; bir işletmede belli bir fonksiyon etrafında birleşerek bir istihsalde bulunan veya üretime herhangi bir safhada bir değer kazandıracak nitelikteki bir fonksiyonu birbirini tamamlayarak yerine getiren amortisman tabi değerler topluluğunun iktisadi ve teknik bakımdan bir bütün teşkil edeceği ve yine ticari örf ve teamüle göre, birlikte alınıp satılması mutad olan ve teknik niteliği bulunmayan belli bir hizmetin yapılmasına topluca katılan değerlerin bütünü teşkil edeceği, şeklinde tanımlanmıştır.

Bu konuya ilişkin Danıştay’ın vermiş olduğu kararlarda otellerde kullanılan çatal, kaşık, bıçak, dolap, karyola; sinema sandalyeleri; işletmede kullanılan çuvallar; okul sıraları, büroda kullanılan masa, koltuk, sandalye, etajer gibi iktisadi kıymetlerin, iktisadi ve teknik bakımdan bir bütün olarak değerlendirildiği ve amortisman tabi tutulması gerektiği hususları yer almaktadır.

2.4- Arazide Amortisman

VUK’un 314 üncü maddesinde boş arazi ve arsaların amortisman tabi olmadığı hüküm altına alınmıştır. Çünkü boş arazi ve arsalar yıpranmaya, aşınmaya ve kıymetten düşmeye maruz bulunmamaktadır.

Ancak, tarım işletmelerinde vücuda getirilen meyvelik, dutluk, fındıklık, zeytinlik ve güllüklerle incir bahçeleri ve bağlar gibi tarım tesisleri ve işletmede inşa edilmiş olan her nevi yollar ve harklar amortisman tabidir.

2.5- Madenlerde Amortisman

VUK’un 316’ncı maddesindeki düzenlemeye göre; işletme sebebiyle içindeki cevherin azalmasından dolayı maddi değerini kaybeden madenlerin ve taş ocaklarının imtiyaz ve maliyet bedelleri, ilgililerin, müracaatları üzerine bunların büyüklük ve mahiyetleri göz önünde tutulmak ve her maden veya taş ocağı için ayrı ayrı olmak üzere Maliye ve Sanayi Bakanlıklarınca belli edilecek nispetler üzerinden yok edilir.

Madenlerde amortisman uygulamasına esas alınacak bedel, işletme hakkının nasıl edinildiğine göre farklılık gösterir. Ülkemizde madenlerin mülkiyeti de, işletme hakkı da devlete aittir. Devletin dışındaki kişilerin madenleri işletmesi izne tabidir. Maden rezervini işletme hakkı iki yolla elde edilir. Birincisi devletten işletme ruhsatı ve işletme izni alınmasıdır. İkincisi ise, işletme ruhsatına sahip olanlardan bu ruhsatın satın alınmasıdır. Maden Kanunu’nun 5 inci maddesi maden ruhsatlarının maden siciline şerh edilmek suretiyle devredilebileceğini öngördüğü için, devletten işletme ruhsatı almış bir kişinin işletme hakkını bizzat kullanmayıp başkasına devretmesinde yasal bir engel bulunmamaktadır. Madenlerde amortisman uygulanacak bedelin nasıl teşekkül edeceği, işletme hakkının hangi yolla edinildiğine bağlı olarak değişmektedir.¹²

Madenlerde arazi genel olarak geniş ölçüde değer kaybına uğramaktadır. Bu arsa veya araziler VUK’un 314 üncü maddesinde söz konusu edilen boş arazi ve arsalar gibi mütalaa edilemezler. Bu itibarla 316’ncı maddedeki amortisman tabi maden maliyetine katılmaları gerekir. Arazi ve arsaların işletme süresi sonunda bir kısım madenlerde daha az, bir kısmında daha çok kıymet kaybına uğrama-

¹² ÖZTÜRK Bünyamin, ÖÇREDİK Güray, “Dönem Sonu Muhasebe Ve Vergi Uygulamaları”, Maliye Ve Hukuk Yayınları, Mali Pusula Dergisi, Aralık 2007 Sayı Eki, s.109.

ları mümkün olmakla beraber, uzunca bir dönemi kapsayan işletme süresinde meydana gelebilecek değer azalmalarını takdir etmek, pratik güçlükler arz edeceği göz önünde tutularak arazi maliyetinin, cevher ve araziye ait kısmı ya da işletme süresi sonunda kalacak değeri diye bir ayırım yapılmaksızın, tümünün amortismanına tabi tutulması uygun olur.¹³

3- AMORTİSMAN AYIRMA YÖNTEMLERİ ve ÖZELLİKLİ DURUMLAR

VUK'da, mevcutların amortismanı bakımından esas itibariyle, normal ve azalan bakiyeler olmak üzere iki usul kabul edilmiştir. Ayrıca madenler için de özel bir amortisman şekli ön görülmüş, belli nedenlerle olağan dışı yıpranma, aşınma veya değer kaybına uğrayan kıymetlerde, fevkalade amortisman uygulaması esası benimsenmiştir.

3.1- Normal Amortisman Yöntemi

Normal amortisman yöntemi VUK'un 315 inci maddesinde 5024 Sayılı Kanun'un 3 üncü maddesiyle şu şekilde düzenlenmiştir: *"Mükellefler amortismanına tabi iktisadi kıymetlerini Maliye Bakanlığı'nın tespit ve ilan edeceği oranlar üzerinden itfa ederler. İlan edilecek oranların tespitinde iktisadi kıymetlerin faydalı ömürleri dikkate alınır."*

Kanun metninden de anlaşıldığı üzere, normal amortisman uygulamasında mükellefler, amortismanına tabi iktisadi kıymetlerini belli süre içinde, Maliye Bakanlığı'nın faydalı ömürleri esas alarak tespit ve ilan ettiği oranları¹⁴ kullanarak eşit tutarda itfa ederler.

Örnek: (X) A.Ş.'nin 30.09.2009 tarihinde 100.000,00 TL bedelle aldığı makinenin faydalı ömrü 5 yıldır. İşletme amortisman hesabında normal amortisman yöntemini seçmiştir. İşletmenin yıllar itibarıyla ayırması gereken amortisman tutarları aşağıdaki gibidir:

Yıllar	Amortismanına Esas Tutar	Amortisman Oranı	Amortisman Tutarı	Birikmiş Amortisman	Net Değer
2009	100.000,00	%20	20.000,00	20.000,00	80.000,00
2010	100.000,00	%20	20.000,00	40.000,00	60.000,00
2011	100.000,00	%20	20.000,00	60.000,00	40.000,00
2012	100.000,00	%20	20.000,00	80.000,00	20.000,00
2013	100.000,00	%20	20.000,00	100.000,00	0,00
		Toplam	100.000,00		

3.2- Azalan Bakiyeler Usulüyle Amortisman Yöntemi

VUK'un mükerrer 315 inci maddesine göre;

"Bilanço esasına göre defter tutan mükelleflerden dileyenler, amortismanına tabi iktisadi değerlerini, azalan bakiyeler üzerinden amortisman usulü ile yok edebilirler."

¹³ Hesap Uzmanları Danışma Komisyonu'nun 09.06.1970 Tarih ve 204 Yayın Sıra No'lu Kararı.

¹⁴ VUK 333, 339, 365, 389, 399 ve 406 Sıra No'lu Genel Tebliğlerinde listeler halinde açıklanmıştır.

Bu usulün tatbikinde;

1. Her yıl, üzerinden amortisman hesaplanacak değer, evvelce ayrılmış olan amortismanlar toplamının tenzili suretiyle tespit olunur. Enflasyon düzeltilmesi yapılan dönemlerde, üzerinden amortisman ayrılacak değer, amortismana tâbi iktisadî kıymetin düzeltilmiş değerinden daha evvel ayrılmış olan amortismanların toplamının taşınmış değerleri indirilmek suretiyle tespit edilir.

2. Bu usulde uygulanacak amortisman oranı % 50'yi geçmemek üzere normal amortisman oranının iki katıdır.

3. Bu usulde amortisman süresi normal amortisman nispetlerine göre hesaplanır.

Bu sürenin son yılına devreden bakiye değer, o yıl tamamen yok edilir."

Azalan bakiyeler yöntemi sadece bilanço esasında defter tutan mükelleflerce kullanılabilir. Buna göre;

- İşletme hesabı esasına göre defter tutan tacirler,
- Basit usule tabi ticari kazanç sahipleri,
- Zirai işletme hesabı esasına göre defter tutan çiftçiler,
- Serbest meslek kazanç defteri tutan serbest meslek erbabı,
- Gayrimenkul sermaye iradı sahiplerinin iktisadi kıymetlerini bu yöntemle itfa etmeleri mümkün değildir.

Ancak kendi isteği ile bilanço esasına göre defter tutanların azalan bakiyeler usulünde amortisman ayırmaları mümkündür.

Örnek: (X) A.Ş. işletmesi 01.06.2009 tarihinde 100.000,00 TL bedelle almış olduğu iktisadi kıymet için azalan bakiyeler yöntemine göre amortisman ayırmaya karar vermiştir. İktisadi kıymetin faydalı ömrü 5 yıl, uygulanacak amortisman oranı ise % 20'dir.

Uygulanması Gereken Oran = $1/\text{Ekonomik Ömür} \times 2 = \% 40$ olacaktır. Bu verilere göre işletmenin yıllara göre ayırması gereken amortisman tutarları aşağıdaki şekilde olmalıdır.

Yıllar	Amortisman Esas Tutar	Amortisman Oranı	Amortisman Tutarı	Birikmiş Amortisman	Net Değer
2009	100.000,00	%40	40.000,00	40.000,00	60.000,00
2010	60.000,00	%40	24.000,00	64.000,00	36.000,00
2011	36.000,00	%40	14.400,00	78.400,00	21.600,00
2012	21.600,00	%40	8.640,00	87.040,00	12.960,00
2013	12.960,00	Kalan	12.960,00	100.000,00	0,00
		Toplam	100.000,00		

Konuya ilişkin yapılması gereken muhasebe kayıtları hem 7/A hem de 7/B seçeneğine göre aşağıda gösterilmiştir.

7/A Seçeneğine Göre Muhasebe Kaydı:

31.12.2009		
770 Genel Yönetim Giderleri	40.000,00	
257 Birikmiş Amortismanlar		40.000,00
31.12.2009		
632 Genel Yönetim Giderleri	40.000,00	
771 Genel Yönetim Giderleri		40.000,00
Yansıtma Hesabı		
31.12.2009		
771 Genel Yönetim Giderleri	40.000,00	
Yansıtma Hesabı		
770 Genel Yönetim Giderleri		40.000,00
31.12.2009		
690 Dönem Karı veya Zararı	40.000,00	
632 Genel Yönetim Giderleri		40.000,00
//		

7/B Seçeneğine Göre Muhasebe Kaydı:

31.12.2009		
796 Amortisman ve Tükenme	40.000,00	
Payları		
257 Birikmiş Amortismanlar		40.000,00
31.12.2009		
632 Genel Yönetim Giderleri	40.000,00	
798 Gider Çeşitleri Yansıtma		40.000,00
//		
31.12.2009		
798 Gider Çeşitleri Yansıtma	40.000,00	
796 Amortisman ve Tükenme		40.000,00
Payları		
31.12.2009		
690 Dönem Karı veya Zararı	40.000,00	
632 Genel Yönetim Giderleri		40.000,00
//		

3.3- Amortisman Ayırma Yöntemleri Arasında Geçiş Yapılması

VUK'un mükerrer 320'inci maddesine göre bir iktisadi kıymet üzerinden normal amortisman usulüne göre amortisman ayrılmasına başlandıktan sonra bu usulden dönülemez. Bir işletme aldığı iktisadi kıymet için ilk yıl normal amortisman yöntemini kullanıp da daha sonraki yıl azalan bakiyeler usulünün sağladığı vergi avantajından yararlanmak için azalan bakiyeler usulüne geçemez.

Buna rağmen, bir iktisadi değer üzerinden azalan bakiyeler usulüne göre amortisman ayrılma-ya başlandıktan sonra, keyfiyetin beyannameler ve eski bilançolarında gösterilmesi şartıyla, normal amortisman usulüne geçilebilecektir. Kabul edilen yeni usul bu bildirimin yapıldığı beyannamenin taalluk ettiği dönemden itibaren nazara alınır. Bu takdirde henüz yok edilmemiş olan değer kısmı, bakiye amortisman süresine bölünmek suretiyle eşit miktarla yok edilir.

Örnek: (X) A.Ş. işletmesi 12.10.2008 yılında, 100.000,00 TL bedelle, faydalı ömrü 5 yıl, amortisman oranı %20 olan iktisadi kıymet için azalan bakiyeler usulüyle amortisman ayırmaya karar vermiş; ancak 2011 yılında bu yöntemden vazgeçerek normal amortisman usulüne geçiş yapmıştır. İşletmenin ayırması gereken amortisman miktarları aşağıdaki şekilde olmalıdır.

Yıllar	Amortismana Esas Tutar	Amortisman Oranı	Amortisman Tutarı	Birikmiş Amortisman	Net Değer
2008	100.000,00	%40	40.000,00	40.000,00	60.000,00
2009	60.000,00	%40	24.000,00	64.000,00	36.000,00
2010	36.000,00	%40	14.400,00	78.400,00	21.600,00
2011	21.600,00	%50	10.800,00	89.200,00	10.800,00
2012	10.800,00	Kalan	10.800,00	100.000,00	0,00
		Toplam	100.000,00		

3.4- Amortisman Sürelerinin Kısıtlanmaması

VUK'un 320'nci maddesinin son fıkrasına göre amortismanın herhangi bir yıl yapılmamasından veya ilk uygulanan nispetten düşük bir hadle yapılmasından dolayı amortisman süresi uzatılamaz. Herhangi bir yılda amortisman ayırmayan bir işletme gelecek dönemlerde bu hakkını kullanamaz.

Örnek: (X) A.Ş. işletmesi 17.10.2009 tarihinde 100.000,00 TL bedelle satın aldığı iktisadi kıymet için normal amortisman usulüne göre amortisman ayırmakta iken, 2010 yılında amortisman ayırmamıştır. İktisadi kıymetin faydalı ömrünün 5 yıl ve amortisman oranının %20 olduğu varsayımı altında işletmenin yapması gereken işlemler aşağıdaki gibi olmalıdır.

Yıllar	Amortismana Esas Tutar	Amortisman Oranı	Amortisman Tutarı	Birikmiş Amortisman	Net Değer
2009	100.000,00	%20	20.000,00	20.000,00	80.000,00
2010	100.000,00	%20	-	20.000,00	80.000,00
2011	100.000,00	%20	20.000,00	40.000,00	60.000,00
2012	100.000,00	%20	20.000,00	60.000,00	40.000,00
2013	100.000,00	%20	20.000,00	80.000,00	20.000,00
		Toplam	80.000,00		

Öngörülen faydalı ömrü içinde amortismanı tam olarak ayrılmayan bir iktisadi kıymet, işletme aktifinde olması gerekenden ayrılmayan amortisman tutarı kadar daha yüksek kayıtlı değerle yer alacaktır. Amortismanına tabi iktisadi kıymetin aktiften çıkartılması halinde, kayıtlı değer esas alındığından, amortismanın tam olarak ayrılmamış olması bu işlemlerin sonucunu dolayısıyla dönem kar zararını etkileyecektir. Ayrıca eksik ayrılan dönemde gider ve maliyetler eksik ayrılan amortisman tutarı kadar düşük belirlenecek ve dönem kar zarar bu tutar kadar daha yüksek olacaktır.¹⁵

3.5- Amortisman Oranlarının Tespiti

333 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği'nin¹⁶ 1-6 bölümleri arasındaki sınıflamalar, tüm mükellefler için ortak hükümler içermekte ve bu iktisadi kıymetler genel olarak tüm sektörlerde ana faaliyete ilişkin aşamalar dışında kullanılan iktisadi kıymetlerden oluşmaktadırlar. Sektörel sınıflamalarda yer alan iktisadi kıymetler ise mükelleflerin faaliyet konuları dikkate alınarak tespit edilen ve bizzat üretim, imalat, hizmet vb. aşamalarda kullanılan iktisadi kıymetlerdir. Böylece, mükellefler öncelikle faaliyet-te bulundukları sektörü tespit ederek hangi iktisadi kıymetin hangi sınıflamaya dahil olduğunu belirleyeceklerdir. İlgili sektörde ismen belirtilmeyen ancak 1-6 bölümleri arasında yer alan iktisadi kıymetler ise 1-6 bölümünde gösterilmiş olan faydalı ömürleri üzerinden amortismanına tabi tutulacaklardır.

3.6- Amortisman Listelerinde Yer Almayan İktisadi Kıymetlere Amortisman Ayrılması

Yukarıda da belirttiğimiz gibi Maliye Bakanlığı iktisadi kıymetlere uygulanacak amortisman oranlarını 333 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği ekinde listeler halinde sunmuştur. Ancak daha sonra yayınlanan 339, 365, 389, 399 ve 406 Sıra No'lu VUK Genel Tebliğler'inde 333 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği ekindeki listede bulunmayan iktisadi kıymetler için yeni ek listeler oluşturulmuştur. Şu halde bile bu listelerde yer almayan iktisadi kıymetler için mükellefler Maliye Bakanlığı'na başvurarak bakanlıkça belirlenecek oranlar üzerinden amortisman ayırabileceklerdir.

3.7- Fevkalade (Olağanüstü) Amortisman

Normal ve azalan bakiyeler yöntemine göre amortisman yönteminin belirlenmesi aynı zamanda ilgili iktisadi kıymetin kullanılabilir ömrünün de tahmin edilmesi sonucunu doğurmaktadır. Tahmini kullanılabilir ömrü önceden tahmin edilmekle birlikte sonradan tahmini ömründe esaslı değişiklik meydana gelen iktisadi kıymetler için amortisman ayrılması ise doğal olarak farklı bir prosedürü gerektirmektedir.¹⁷

Yukarıda açıklanan normal ve azalan bakiyeler yöntemlerinde, amortismanına tabi iktisadi kıymetlerde meydana gelen normal değer kayıpları esas alınmaktadır. Bu yöntemler olağandışı değer kayıplarını yansıtmamakta, bu ise fevkalade amortisman yönteminin konusunu oluşturmaktadır.

VUK'un 317'nci maddesinde bazı koşulların gerçekleşmesi durumunda, normal ve azalan bakiyeler yöntemi ile hesaplanan amortisman dışında, fevkalade amortisman hesaplanmasına olanak verilmiştir. İlgili madde hükmüne göre;

¹⁵ AKYOL M.Emin, "Amortisman Ayrılmaması veya Düşük Nispette Ayrılması Üzerine Bir Değerlendirme", Vergi Dünyası Dergisi, sayı:337, 2009, s.4.

¹⁶ 28.04.2004 Tarih ve 25446 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

¹⁷ BİYİK Recep, KIRATLI Aydın, a.g.e., s.391.

“Amortisman tabi olup:

1. Yangın, deprem, su basması gibi afetler neticesinde değerini tamamen veya kısmen kaybeden;
2. Yeni icatlar dolayısıyla teknik verim ve kıymetleri düşerek tamamen veya kısmen kullanılmaz bir hale gelen;

3. Cebri çalışmaya tabi tutuldukları için normalden fazla aşınma ve yıpranmaya maruz kalan;

Menkul ve gayrimenkullerle haklara, mükelleflerin müracaatları üzerine ve ilgili bakanlıkların mütalaası alınmak suretiyle, Maliye Bakanlığınca her işletme için işin mahiyetine göre ayrı ayrı belli edilen «Fevkalade ekonomik ve teknik amortisman nispetleri» uygulanır.”

Her ne kadar Kanun metninde mükellefin müracaatı üzerine Maliye Bakanlığı tarafından fevkalade amortisman oranının belirleneceği ifade edilse de uygulama da, özellikle afetler neticesinde kısmen veya tamamen değerini kaybeden iktisadi kıymetler için oran belirlemesi yerine takdir komisyonu aracılığıyla iktisadi kıymetin emsal bedeli bulunarak net değer ile emsal bedel arasındaki fark giderleştirilmektedir.

Örnek: (X) AŞ. İşletmesi’nin kumaş imalatında kullanmak üzere 2009 yılında 100.000,00 TL bedelle satın aldığı makine, 2011 yılında çıkan yangın sonucunda tamamen kullanılamaz hale gelmiştir. Yapılan başvuru üzerine iktisadi kıymet için 20.000,00 TL emsal bedel takdir edilmiştir. Makinenin birikmiş amortismanı 50.000,00 TL’dir.

İktisadi kıymetin net değeri = (100.000-50.000 =) 50.000,00 TL olacaktır.

Gider Yazılması Gereken Tutar = (50.000-20.000 =) 30.000,00 TL’dir.

Yeni icatlar dolayısıyla teknik verim ve kıymetleri düşen iktisadi kıymetlerin fevkalade amortisman tabi tutulabilmeleri için de, tamamen veya kısmen kullanılamaz hale gelmiş olmaları şartı aranmaktadır. Günümüzde teknolojik verimin hızlı gelişmesi dolayısıyla iktisadi kıymetlerin daha işlevsel ve gelişmiş modellerinin ortaya çıkması durumlarıyla sıklıkla karşılaşılmaktadır. Daha teknolojik modellerin ortaya çıkması da çoğu zaman kendinden önceki modellerin kıymetlerinde düşmeye neden olmaktadır. Madde hükmünden de anlaşılacağı üzere bu gibi durumlarda sadece kıymet düşüklüğü değil, aynı zamanda “kullanılamaz hale gelme” şartı aranmaktadır. Dolayısıyla daha gelişmiş bir modelin edinilmiş olmasına rağmen eskisi hala kullanılabiliyorsa fevkalade amortisman ayırlamayacağı sonucu çıkmaktadır.¹⁸

Cebri çalıştırılmaları nedeni ile normalden fazla aşınmaya maruz kalan iktisadi kıymetler için fevkalade amortisman uygulaması sadece üretime doğrudan katkısı olan iktisadi kıymetler için geçerlidir. Söz konusu bu uygulama normal amortisman oranına ek oran verilmesi şeklinde, ancak aşırı çalıştırma dönemi boyunca uygulanabilir.

Cebri çalışmaya tabi tutuldukları için normalden fazla aşınmaya, yıpranmaya veya değer kaybına uğrayan iktisadi kıymetlerde de fevkalade amortisman uygulaması için Maliye Bakanlığı’na başvurulması gerekir. Bakanlık, başvuran yükümlülerden bir formla fevkalade amortisman oranı belirlenecek iktisadi kıymetin çalıştırılma süreleri, çalışan işçi sayısı, işçilerin ücretleri ile aktif değerlerine ilişkin bilgi ister ve Sanayi ve Ticaret Bakanlığı’ndan da görüş alarak fevkalade amortisman oranını belirler.

Fevkalade amortisman uygulamasında bu oran ilgili birimlerce tespitin yapıldığı dönemde değil, VUK’un 318 inci maddesi gereği ilgililerin müracaatta bulunduğu hesap döneminden itibaren geçerli-

¹⁸ ŞAHİN Yılmaz, “Mevcutlarda Amortisman Uygulaması”, Vergi Dünyası Dergisi, sayı:352, 2010, s.108.

dir. Ancak cebri çalışmaya maruz kalan iktisadi kıymetlerde uygulama farklıdır, çünkü söz konusu bu duran varlıkların cebri çalışmaya maruz kaldıkları hesap dönemi kapandıktan sonra anlaşılmaktadır. Sonuç olarak mükellefler, cebri çalışmaya maruz kalan iktisadi kıymetler için Maliye Bakanlığı'ndan talep ettikleri bu amortisman oranlarını başvurdıkları yıl için değil cebri çalışmaya maruz kalınan yıl için uygulayabileceklerdir.

4- AMORTİSMAN UYGULAMA SÜRESİ

VUK'un 320'nci maddesi hükmü gereği; amortisman süresi, kıymetlerin aktife girdiği yıldan başlar. Bu sürenin yıl olarak hesaplanması için (1) rakamı mükellefçe uygulanan nispete bölünür.

Her yılın amortismanı ancak o yıla ait değerlemede nazara alınabilir.

Amortismanın herhangi bir yıl yapılmamasından veya ilk uygulanan nispetten düşük bir hadle yapılmasından dolayı amortisman süresi uzatılamaz.

Ayrıca iktisadi kıymet, yılın son günü de iktisap edilse yıllık amortisman ayrılır. Ancak bu kuralın istisnaları mevcuttur. Kıst amortismanının uygulandığı bazı istisnai durumlar aşağıda açıklanacaktır.

4.1- Binek Otomobillere İlişkin Kıst Amortisman Uygulaması

VUK'un 320'nci maddesine 01.01.1994 tarihinde yapılan bir değişiklikle binek otomobillere ilişkin aşağıdaki düzenleme yapılmıştır.

"Faaliyetleri kısmen veya tamamen binek otomobillerinin kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olanların bu amaçla kullandıkları binek otomobilleri hariç olmak üzere, işletmelere ait binek otomobillerinin aktife girdiği hesap dönemi için ay kesri tam ay sayılmak suretiyle kalan ay süresi kadar amortisman ayrılır. Amortisman ayrılmayan süreye isabet eden bakiye değer, itfa süresinin son yılında tamamen yok edilir."

Örnek: (X) A.Ş. İşletmesi, 16.08.2009 tarihinde 60.000,00 TL bedelle otomobil satın almıştır. Otomobilin faydalı ömrü 5 yıl, amortisman oranı ise %20'dir. Bu verilere göre işletmenin hesaplaması gereken amortisman oranı aşağıdaki gibi olmalıdır.

İşletme 2009 yılı için, ağustos ayını tam ay kabul etmeli ve kalan 5 ay için kıst amortisman uygulamalıdır. 2009 yılından kalan bakiye değer ise son yılda itfa edilmelidir. 2009 yılı amortisman tutarı:

$$60.000 \times \%20 = 12.000 \text{ TL (12 aylık döneme isabet eden kısım)}$$

12.000/12 x 5 = 5.000,00 TL (5 aylık kısma isabet eden ve 2009 yılında ayrılması gereken kıst amortisman tutarı)

Yıllar	Amortisman Esas Tutar	Amortisman Oranı	Amortisman Tutarı	Birikmiş Amortisman	Net Değer
2009	60.000,00	%20	5.000,00	5.000,00	55.000,00
2010	60.000,00	%20	12.000,00	17.000,00	43.000,00
2011	60.000,00	%20	12.000,00	29.000,00	31.000,00
2012	60.000,00	%20	12.000,00	41.000,00	19.000,00
2013	60.000,00	%20	19.000,00	60.000,00	0,00
		Toplam	60.000,00		

2009 yılında ayrılmayan (12.000 – 5.000 =) 7.000 TL'lik tutar, VUK 320'nci madde hükmü gereği, son yıl ayrılacak amortisman tutarına ilave edilmiştir.

Diğer yandan (X) A.Ş. İşletmesi otomobil için azalan bakiyeler usulünü kullanması halinde ortaya özellikli bir durum çıkacaktır. Daha önce de açıklandığı üzere, azalan bakiyeler yönteminde her yıl üzerinden amortisman hesaplanacak değer, evvelce ayrılmış olan amortismanlar toplamının tenzili suretiyle tespit olunur ve ayrıca amortisman sürenin son yılına devreden bakiye değer, o yıl tamamen yok edilir. Örnekte yer alan otomobil için azalan bakiyeler usulünün kullanılması halinde ilk yılda kıst amortisman uygulanacak olmakla birlikte ikinci yıl üzerinden amortisman ayrılacak değer hesaplanırken ilk yılın amortisman tutarı tam olarak hesaplanmış gibi dikkate alınacaktır. İlk yıl kıst amortisman nedeniyle amorti edilemeyen tutarın son yılın amortismanına ekleneceği tabiidir. Buna göre (X) A.Ş. İşletmesinin azalan bakiyeler usulünü kullanması halinde yıllar itibariyle amorti edeceği tutarlar aşağıda verilmiştir.

Yıllar	Amortismana Esas Tutar	Amortisman Oranı	Amortisman Tutarı	Birikmiş Amortisman	Net Değer
2009	60.000,00	%40	10.000,00	10.000,00	50.000,00
2010	36.000,00	%40	14.400,00	24.400,00	35.600,00
2011	21.600,00	%40	8.640,00	33.040,00	26.960,00
2012	12.960,00	%40	5.184,00	38.224,00	21.776,00
2013	21.776,00	Kalan	21.776,00	60.000,00	0,00
		Toplam	60.000,00		

4.2- Kıst Amortisman Uygulanan Diğer Durumlar

Genel olarak binek otomobilleri dışında kıst amortisman uygulaması yapılmamakla birlikte aşağıda belirtilen hallerde de kıst amortisman uygulaması yapılmaktadır.

İşletme sahibi veya adi ortaklıkta ortaklardan bir veya birkaçının ölmesi ve mirasçıların işe devam etmek istemeleri halinde, hesap döneminden ölüm tarihine kadar ki süreye isabet eden kazancın müris adına beyanı gerektiğinden amortisman kıst amortisman şeklinde hesaplanır.

Adi ortaklıklarda yıl içinde ortaklıktan çıkma veya yeni ortak alınması halinde, ortaklık değişikliğinin olduğu tarih itibariyle kazancın tespiti gerektiğinden amortismanlar kıst amortisman şeklinde hesaplanır.

Hesap dönemi içinde gerçekleşen devir, birleşme ve dönüşüm işlemlerinde, işlemin gerçekleştiği tarihe kadar ferdi işletme veya şahıs şirketinde kıst amortisman ayrılması; devir, birleşme veya dönüşüm tarihinden sonraki döneme ait amortismanların ise yeni kurulan sermaye şirketi bünyesinde ayrılması gerekir.

Normal hesap döneminden özel hesap dönemine veya özel hesap döneminden normal hesap dönemine geçişlerde bir takvim yılında iki defa amortisman ayrılmasına neden olmamak için, hesap döneminin başından yeni hesap dönemine geçilecek tarihe kadar olan devre ayrı bir hesap dönemi kabul edildiği için kıst amortisman ayrılır. Yeni başlanılan özel hesap dönemi için ise yıllık amortisman ayrılır. Kıst dönem nedeniyle ayrılamayan amortisman kısmı amortisman süresinin sonunda ayrılır.

4.3- Özel Maliyet Bedellerinin İtfası

Normal bakım, tamir ve temizleme giderleri dışında, gayrimenkulü genişletmek veya iktisadi kıymetini devamlı olarak arttırmak maksadıyla yapılan giderler gayrimenkulün maliyet bedeline eklenecektir. Ancak bu işletmenin envanterine kayıtlı olan gayrimenkuller için mümkünken, işletmenin kiralamış olduğu gayrimenkullerde bu amaçla yapılan harcamalar VUK'un 272'nci maddesinde belirtildiği gibi özel bir düzenlemeye tabidir.

İşletme, kiralamış olduğu gayrimenkulleri veya işletme hakkını aldığı elektrik üretim ve dağıtım varlıklarını genişletmek veya iktisadi kıymetlerini devamlı olarak arttırmak amacıyla yaptığı giderleri özel maliyet bedeli olarak aktifleştirir ve amortisman yoluyla itfasını gerçekleştirir.

Bir geminin iktisap tarihindeki süratini fazlalaştırmak, yolcu ve eşya yükleme ve barındırma tertibatını genişletmek veya değiştirmek suretiyle iktisadi kıymetini devamlı olarak arttırmak, bir motorlu kara nakil vasıtasının kasa veya motorun yenisi ile değiştirilmesi veya alımında mevcut olmayan yeni bir tertibatın eklenmesi için yapılan giderler de bu kapsamda değerlendirilir.

Kiracının veya işletme hakkına sahip tüzel kişinin faaliyetini icra için vücuda getirdiği tesisata ait giderler de özel maliyet bedeli olarak değerlendirilip amortisman yoluyla itfa edilmelidir.

Eğer gayrimenkul veya elektrik üretim ve dağıtım varlıkları için yapılan harcamalar kapsamında tamir, bakım gibi gider yazılması gereken harcamalar da bulunursa, işletme kıymet artırımına yönelik olarak yapılan harcamaları tamir, bakım masraflarından ayrı tutmalı ve bu kısmı maliyete eklemelidir.

Özel maliyet bedelleri, kira veya işletme hakkı süresine göre eşit yüzdelerle itfa edilir. Kira veya işletme hakkı süresi dolmadan, kiralanan veya işletme hakkı alınan şeyin boşaltılması veya işletme hakkının herhangi bir sebepten sona ermesi halinde henüz itfa edilmemiş olan giderler, boşaltma veya hakkın sona erdiği yılda bir defada gider yazılır.

5- AMORTİSMANDA ÖZEL HALLER**5.1- Amortisman Tabi Kıymetlerin Satılması**

VUK'un 328 inci maddesine göre; amortisman tabi iktisadi kıymetlerin satılması halinde alınan bedel ile bunların envanter defterinde kayıtlı değerleri arasındaki fark kar ve zarar hesabına geçirilir. İşletme hesabı esasında defter tutan mükelleflerle serbest meslek kazanç defteri tutan mükellefler bu farkı defterlerinde hasılat veya gider kaydedebilirler. Amortisman ayrılmış olanların değeri ayrılmış amortismanlar düşüldükten sonra kalan meblağdır. Devir ve trampa satış hükmündedir.

Net aktif değer olarak da ifade edilen kayıtlı değer, amortisman tabi iktisadi kıymetin defter değerinden ilgili iktisadi kıymete ilişkin birikmiş amortismanlar çıkartıldıktan sonra kalan değerdir.

Enflasyon düzeltmesi işlemleri sonucunda amortisman tabi iktisadi kıymetlerin değerlerinin bilanço gününe irca edilmesi halinde, amortisman tabi iktisadi kıymetlerin satış karı hesaplanırken; bu iktisadi kıymetlerin kendilerine ve birikmiş amortismanlarına ilişkin enflasyon düzeltme farkları birlikte dikkate alınmalı ve satışla konu amortisman tabi iktisadi kıymetin net aktif değeri enflasyon düzeltmesi sonrasındaki değeriyle dikkate alınmalıdır.¹⁹

¹⁹ ŞENYURT İdris, "Amortismanlarda Özel Haller", Vergi Dünyası Dergisi, 2009, sayı:340, s.66.

5.2- Amortisman Tabi Malların Sigorta Tazminatı

VUK'un 329 uncu maddesine göre; yangın, deprem, sel, su basması gibi afetler yüzünden tamamen veya kısmen ziyaa uğrıyan amortisman tabi iktisadi kıymetler için alınan sigorta tazminatı bunların değerinden (Amortismanlı olanlarda ayrılmış olan amortisman çıktıktan sonra kalan değerden) fazla veya eksik olduğu takdirde farkı kar veya zarar hesabına geçirilir.

Sigorta tazminatının kaydı için amortisman tabi iktisadi kıymetin kayıtlı değerinden birikmiş amortismanları çıkartılarak, amortisman tabi iktisadi kıymetin net aktif değerine ulaşılmaya çalışılır. Net aktif değer ile sigorta tazminatı arasındaki fark kar veya zarar hesabına geçirilmesi gereken değer olacaktır.

Örnek: (X) A.Ş., iplik üretimi işi ile iştigal etmekte iken, aktifinde kayıtlı bulunan makine, 14.07.2008 tarihinde çıkan yangın sonucunda değer düşüklüğüne uğramıştır. Takdir komisyonu söz konusu makine için 90.000,00 TL değer biçmiştir. Makinenin defter değeri 200.000,00 TL olup birikmiş amortisman tutarı 100.000,00 TL'dir. Sigorta şirketi ise makine için 55.000,00 TL tazminat ödemiştir. İşletmenin yapması gereken muhasebe kaydı aşağıdaki gibi olmalıdır.

Makinenin Net Defter Değeri = 200.000,00 – 100.000,00 = 100.000,00 TL

Makinedeki Değer Kaybı = 100.000,00 – 90.000,00 = 10.000,00 TL

Kar = 55.000,00 – 10.000,00 = 45.000,00 TL

31.12.2008		
102 Bankalar	55.000	
253 Tesis Makine ve Cihazlar		10.000
679 Diğer Olağandışı Gelir ve		45.000
Karlar		

5.3- Yenileme Fonu Uygulaması

Yenileme fonu uygulamasına ilişkin hükümlere, VUK'un 328 ve 329'uncu maddelerinde yer verilmiştir. Söz konusu uygulama ile mükelleflere, amortisman tabi iktisadi kıymetlerin satışından veya doğal afetler nedeniyle alınan sigorta tazminatları dolayısıyla doğan kârın, belli şartlarla "yenileme fonu" adı altında pasifte geçici bir hesapta tutmalarına izin verilmektedir.

Buna göre, satılan veya doğal afetler dolayısıyla hasara uğrayan iktisadi kıymetlerin yenilenmesi, işin mahiyetine göre zaruri bulunur veya bu hususta işletmeyi idare edenlerce karar verilmiş ve teşebbüse geçilmiş olursa bu takdirde, satıştan elde edilen eden kâr, yenileme giderlerini karşılamak üzere, pasifte geçici bir hesapta azami üç yıl süre ile tutulabilmektedir.

Her ne sebeple olursa olsun bu süre içinde kullanılmamış olan kârlar üçüncü yılın vergi matrahına eklenir. Üç yıldan önce işin terki, devri veya işletmenin tasfiyesi halinde bu kârlar o yılın matrahına eklenir.

Yukarıdaki esaslar dahilinde yeni değerlerin iktisabında kullanılan kâr, yeni değerler üzerinden bu kanun hükümlerine göre ayrılacak amortismanlara mahsup edilir. Bu mahsup tamamlandıktan sonra itfa edilmemiş olarak kalan değerlerin amortismanına devam olunur.

5.3.1- Yenileme Fonu Ayırmanın Şartları**5.3.1.1- Bilanço Esasına Göre Defter Tutulması**

Yenileme fonu ayırabilmenin ilk şartı, bilanço esasına göre defter tutulmasıdır. İlgili kanun maddesinde, "...satıştan tahassül eden kâr, yenileme giderlerini karşılamak üzere, **pasifte geçici bir hesapta** azami üç yıl süre ile tutulabilir..." şeklinde, bilançonun pasifinden bahsedilmektedir. Dolayısıyla işletme hesabı esasına göre defter tutanlar yenileme fonu ayıramayacaklardır. Madde metninde, işletme hesabı esasında defter tutan mükelleflerle serbest meslek kazanç defteri tutan mükelleflerin satıştan doğan kârı defterlerinde hasılat veya gider kaydedecekleri belirtilmiştir.

5.3.1.2- Satılan veya Doğal Afetler Dolayısıyla Hasara Uğrayan İktisadi Kıymetlerin Yenilenmesinin Zaruri Olması veya Bu Hususta İşletmeyi İdare Edenlerce Karar Verilmiş ve Teşebbüse Geçilmiş Olması

Yenileme fonu ayırabilmenin diğer bir şartı da; satılan veya hasara uğrayan iktisadi kıymetlerin yenilenmesinin zaruri bulunması veya şirket yetkililerince ilgili iktisadi kıymetin yenilenmesi konusunda karar verilmiş ve teşebbüse geçilmiş olmasıdır.

Elden çıkarılan iktisadi kıymetin yenilenmesinin zaruri bulunduğu açıkça anlaşılıyorsa (hasara uğrama, ekonomik ömrün sona ermiş olması), yenileme fonu ayrılabilir. Ancak, işin mahiyetinden bu durum açıkça anlaşılamiyorsa, şirket yetkililerince ilgili iktisadi kıymetin yenilenmesi yönünde bir karar alınması ve girişimde bulunulması (sipariş verilmesi gibi) şarttır.

5.3.1.3- Satın Alınacak İktisadi Kıymetin Satılan İktisadi Kıymetle Aynı Nitelikte Bulunması

Satılan iktisadi kıymetin yerine, aynı niteliklere sahip benzeri veya teknolojik gelişmeye uygun yeni modelleri satın alınmalıdır. Burada önemli olan, iktisadi kıymetin tahsis edileceği hizmetin aynı olmasıdır. Aksi takdirde yenileme fonu uygulamasından yararlanmak da mümkün olmayacaktır.

Örneğin, satılan kamyonun yerine binek otomobili alınmışsa burada bir yenileme değil, yeni bir iktisadi kıymet satın alınması söz konusudur. Zira yeni iktisadi kıymetin tahsis edileceği hizmet de eskisiyle aynı değildir. Bu nedenle kamyonun satılması dolayısıyla elde edilen kârın yenileme fonuna alınması mümkün olmayacaktır.

5.3.1.4- Satılan ve Yeni Alınan İktisadi Kıymetlerin Amortismanına Tabi Olması

Yenileme fonunun ayrılabilmesi; amortismanına tabi iktisadi kıymetin varlığı ile bu kıymetin satılmasından oluşan kârın, yeni bir iktisadi kıymet alımında kullanılması halinde mümkün olacaktır. Amortismanına tabi olmayan iktisadi kıymetlerin satışından doğan kâr, yenileme fonuna alınamaz. Örneğin, ticari işletmedeki ortaklık payının devri nedeniyle sağlanan kârın, yenileme fonu olarak pasifte geçici bir hesapta tutulmasına imkan yoktur. Yine VUK'un 314 üncü maddesine göre boş arsaların amortismanına tabi tutulmaması nedeniyle, boş arsa ve arazi satışından doğan kâr yenileme fonuna alınamaz.

Örnek: (A) A.Ş., maliyet bedeli 25.000 TL ve birikmiş amortismanı 10.000 TL olan makineyi 15.08.2009'de 20.000 TL'ye satmıştır. (A) A.Ş., 23.10.2011'de 40.000 TL'ye aynı neviden yeni bir makine satın almıştır. Bu durumda, muhasebe kayıtları aşağıdaki gibi olacaktır.

15.08.2009	
100- Kasa	23.600
257- Birikmiş Amortismanlar	10.000
253-Tesis-Makine ve Cihazlar	25.000
391-Hesaplanan KDV	3.600
679-Diğer Olağandışı Gelir ve Kârlar	5.000
31.12.2009	
679- Diğer Olağandışı Gelir ve Kârlar	5.000
549-Özel Fonlar	5.000
/	
23.10.2011	
253- Tesis-Makine ve Cihazlar	40.000
191- İndirilecek KDV	7.200
100-Kasa	47.200
31.12.2011	
549- Özel Fonlar	5.000
770- Genel Yönetim Giderleri	3.000
257- Birikmiş Amortismanlar	8.000
(40.000 × %20 = 8.000)	
/	

Muhasebe kayıtlarından görüleceği üzere, amortismanına tabi iktisadi kıymet satıldığında elde edilen 5.000 TL'lik kâr dönem sonunda 679- Diğer Olağandışı Gelir ve Kârlar hesabından, 549- Özel Fonlar (Yenileme Fonu) hesabına alınarak 2009 takvim yılı kurum kazancına dahil edilmemiştir. 2011 takvim yılında yeni alınan makinanın ilk yılına ait 8.000 TL'lik amortisman giderinin 5.000 TL'lik kısmı 549- Özel Fonlar hesabında bulunan yenileme fonundan karşılanmıştır.

Örneğimizde 549- Özel Fonlar hesabında 5.000 TL değil de 10.000 TL olduğunu varsaydığımızda 31.12.2011 ve 31.12.2012 tarihlerindeki kayıtlar şu şekilde olacaktı:

31.12.2011	
549- Özel Fonlar	8.000
257- Birikmiş Amortismanlar	8.000
(40.000 × %20 = 8.000)	
31.12.2012	
549- Özel Fonlar	2.000
770- Genel Yönetim Giderleri	6.000
257- Birikmiş Amortismanlar	8.000
(40.000 × %20 = 8.000)	
/	

Bu varsayıma göre; satılan makinadan elde edilen 10.000 TL'lik satış karının (özel fonlar hesabına alınan) 8.000 TL'lik kısmı 2011 takvim yılında, geriye kalan 2.000 TL'lik kısmı da 2012 takvim yılında vergilendirilmiş olmaktadır. Çünkü amortisman giderleri 549-Özel Fonlar hesabında bulunan yenile-

me fonundan karşılanmamış olsaydı 2011 ve 2012 takvim yıllarında 770- Genel Yönetim Giderleri hesabı 549- Özel Fonlar hesabında bulunan tutar kadar daha fazla olacaktı. Dolayısıyla dönem sonunda 771- Genel Yönetim Giderleri Yansıtma Hesabı aracılığıyla gelir tablosunda yer alan 632- Genel Yönetim Giderleri hesabına aktarılan tutar da fondaki tutar kadar artacak ve işletmenin kârı söz konusu tutar kadar azalacaktı. Yenileme fonu uygulamasının özünde, bir vergi erteleme müessesesi olduğu verdiğimiz örnekte daha iyi anlaşılmaktadır.

5.3.2- Yenileme Fonunun Kullanılma Süresi

Yenileme fonunun kullanılma süresi azami üç yıldır. Her ne sebeple olursa olsun bu süre içerisinde kullanılmamış olan kârların, üçüncü yılın vergi matrahına ekleneceği kanun metninde belirtilmiştir. Üç yıldan önce işin terki, devri veya işletmenin tasfiyesi halinde bu kârlar, o yılın matrahına eklenir.

Uygulamada yenileme fonunun kullanılma süresi ile ilgili olarak tereddütler yaşanmış ve farklı görüşler ortaya çıkmıştır. Ancak, Maliye Bakanlığı vermiş olduğu bir özeltede²⁰; "VUK'un 328 inci maddesinde, amortismanla tabi iktisadi kıymetlerin satışından tahassül eden kârın, yenileme giderlerini karşılamak üzere, pasifte geçici bir hesapta azami üç yıl süre ile tutulabileceği, her ne sebeple olursa olsun bu süre içinde kullanılmamış olan kârların üçüncü yılın vergi matrahına ekleneceği hükme bağlandığından, eski otobüslerin satışından elde edilen kârın da, belirtilen sürede ve aynı neviden yeni iktisap olunacak iktisadi kıymetlerin değerleri üzerinden ayrılacak amortismanlara mahsup edilmesi mümkün bulunmaktadır.

Sözü edilen maddedeki yıl deyimi, vergilendirme dönemini ifade etmekte olduğundan, otobüs satışından tahassül edilen karın yenileme fonuna alındığı yılı da keza aynı maddede geçen üç yıllık sürenin başlangıç yılı olarak saymak gerekmektedir." şeklinde görüş bildirmiştir. İdarenin görüşü doğrultusunda, örneğin 28.12.2009'de yenileme fonuna alınan tutar 31.12.2011 tarihi itibarıyla vergi matrahına eklenmelidir. Burada fiili süre iki yıl üç gün olmasına karşın yenileme fonuna alınan tutar iki yıl vergi dışı bırakılmış olduğundan, üçüncü yıl olan 2011 yılı matrahına eklenmelidir.

Kanun metninde belirtilen üç yıllık süre, yeni iktisadi kıymetin alınma süresi olduğundan, yeni iktisadi kıymet üç yıl içinde alındıktan sonra yenileme fonu hesabındaki tutar bitene kadar itfası devam edecektir.

6- AMORTİSMAN KAYIT YÖNTEMLERİ

6.1- Direkt Yöntem

Hesaplanan amortisman tutarının ilgili duran varlık hesabına alacak kaydedildiği yöntemdir. İlgili duran varlığın bedeli, dönem sonu bilançosunda ayrılan amortisman miktarı kadar az görünür. Bunun sonucu olarak da en son itfa yılında, ayrılan amortisman miktarı duran varlık bedelinden düştüğü için hesap kapanır, buna rağmen ilgili duran varlık kullanılmaya devam edilir. Bu nedenle, bu yöntemi seçen işletmeler bu durumu yok etmek için, iz bedeli olarak anılan bir işlemle, son yıla ait amortisman tutarını 1 TL bile olsa eksik göstererek ilgili duran varlık hesabının kapanmamasını sağlarlar.

Örnek: İşletme, 15.09.2012 tarihinde 100.000,00 TL maliyet bedeliyle satın alınan demirbaş için % 20 oranında amortisman ayırmıştır.

²⁰ Maliye Bakanlığı Özelgesi: 10.08.1993 Tarih ve VUK/24459-328-72 Sayı.

31.12.2012		
770- Genel Yönetim Giderleri	20.000,00	
255- Demirbaşlar		20.000,00

//

6.2- Endirekt Yöntem

Ayrılan amortisman tutarlarının pasifte "Birikmiş Amortismanlar" hesabına yazıldığı ve duran varlığın maliyet bedelinin yanında biriken amortisman tutarlarının da görülebildiği yöntemdir. Aktifi düzenleyici pasif bir hesap olan birikmiş amortismanlar, bilançoda parantez içinde ilgili duran varlığın maliyet bedelinden düşülerek yazılır, böylece duran varlık bilanço aktifinde net değeriyle yer alır. Yukarıdaki örneğin endirekt yönetime göre kaydedilmesi halinde kayıt aşağıdaki gibi olmalıdır.

31.12.2012		
770- Genel Yönetim Giderleri	20.000,00	
257 Birikmiş Amortismanlar		20.000,00

//

7- ŞÜPHELİ ALACAKLAR

Ticari ve zirai kazancın tespitinde tahakkuka dayalı bir vergileme esasının benimsenmiş olması sebebi ile işletmeler satmış oldukları mal ve hizmet bedellerini tahsil etmeseler dahi hasılatlarına intikal ettirirler. Bu sebeple 213 sayılı VUK'un 323 üncü maddesinde hangi alacakların şüpheli alacak sayılacağı belirtilmiş ve maddede belirtilen şartların sağlanması halinde mal ve hizmet bedellerinin tahsil edilememesi riskinin ortaya çıktığı dönemde ilgili karşılıkların ayrılarak daha önce hasılat olarak kaydedilen tutarların iptal edilmesi sağlanmıştır. VUK'un şüpheli alacaklar başlıklı 323 üncü maddesi şu hükümleri taşımaktadır.

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

1. Dava veya icra safhasında bulunan alacaklar,

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

Yukarıda yazılı şüpheli ticari 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.

Şüpheli alacakların sonradan tahsil edilen miktarları tahsil edildikleri dönemde kar-zarar hesabına intikal ettirilir."

VUK'un 323 üncü maddesinden de anlaşılacağı üzere şüpheli ticari alacak karşılığı ayrılabilmesi için bazı şartların oluşması gerekmekte olup bu şartlar aşağıda belirtilmiştir.

- Alacak, ticari veya zirai kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi ile ilgili olmalıdır.

- Şüpheli alacak ayrılabilmesi için bilanço esasına göre defter tutulmalıdır. Başka bir ifadeyle işletme hesabı esasına göre defter tutanlar bu uygulamadan faydalanamazlar.

- Karşılık ayrılacak alacağın vade tarihi geçmiş olmalıdır.
- Alacak, dava veya icra aşamasında bulunmalıdır.
- Alacak, yapılan protestoya veya yazı ile bir defadan fazla istenilmesine karşın borçlu tarafından ödenmemiş, ancak dava ve icra takibine değmeyecek derecede küçük olmalıdır.
- Alacak teminata bağlı olmamalıdır.
- Şüpheli alacak karşılığı, alacağın şüpheli hale geldiği dönemde ayrılmalıdır.
- Şüpheli alacak için değerlendirme gününün tasarruf değerine göre pasifte karşılık ayrılmalıdır.

VUK'un 323 üncü maddesinde şüpheli ticari alacaklar için değerlendirme gününün tasarruf değerine göre pasifte karşılık ayrılabilirliği hükme bağlanmış ve yine aynı maddede, teminatlı alacaklarda bu karşılığın teminattan geri kalan miktara inhisar edeceği belirtilmiştir. Tasarruf değeri, VUK'un 264 üncü maddesine göre, bir iktisadi kıymetin işletme sahibi için arz ettiği gerçek değerdir. İşletmeler için şüpheli alacak karşılığı ayrılması ihtiyaridir. Karşılık ayrılması durumunda karşılığın hangi alacağa ait olduğu gösterilecektir.

Dava ve icra takibinin bizzat işletme tarafından yapılması gerekmektedir. Dava veya icra takibi dilekçesinin verilmiş olması o alacağın dava ve icra safhasına intikal ettiğini gösterir. İşletme tarafından bizzat dava veya icra takibi yaptırılmamış alacaklar için şüpheli alacak karşılığı ayrılamaz.

Dava ve icra takibine değmeyecek derecede küçük olan alacaklardan yapılan protestoya veya yazı ile bir defadan fazla istenilmesine rağmen tahsil edilemeyenler şüpheli alacak sayılmışlardır. Kanun, küçük alacağın tanımını yapmamıştır. Dava ve icra takibine değmeyecek derecede küçük alacağın miktarı, alacağın tutarına, alacakla ilgili dava masraflarına ve işletmenin katlanacağı diğer giderler tutarına, işletmenin büyüklüğüne, alacağın işletme için önemine bağlı olarak değişecektir. Bu durumda söz konusu küçük alacağın miktarı her alacak için ayrı ayrı değerlendirilmelidir.²¹ Protestonun noter aracılığı ile yapılması, yazı ile istemin taahhütlü mektupla veya noterce yerine getirilmesi gerekmektedir.

7.1- Şüpheli Alacaklar İçin Karşılık Ayırma İle İlgili Esaslar

7.1.1- Alacak, Ticari veya Zirai Kazancın Elde Edilmesi ve İdame Ettirilmesi İle İlgili Olmalıdır

Madde hükmüne göre ticari ve zirai kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi ile ilgili olmayan alacaklar için şüpheli alacak karşılığı ayrılması mümkün değildir.

Alacağın işletmenin faaliyetleri ile ilgili olması ve ticari veya zirai kazancın normal icapları çerçevesinde doğmuş olması gerekir. Burada dikkat edilmesi gereken nokta alacağın daha önce hasılat hesaplarına intikal etmiş olmasının gerekliliğidir. Yani alacağın kâr - zararın teşekkülü ile ilgili olması gerekmektedir.

Bu konu ile ilgili olarak VUK'un 323 üncü maddesinde değişiklik yapılmasına ilişkin kanunun gerekçesinde, "karşılık ayrılmak suretiyle, zarara intikal ettirilecek alacağın ticari ve zirai faaliyetin elde edilmesi ile ilgili olması diğer bir ifade ile alacağın daha önce hasılat hesaplarına intikal ettirilmiş bulunması gerektiği" belirtilmiştir.²²

²¹ ÖZTÜRK Bünyamin, "Dönemsonu Envanter ve Değerleme İşlemleri", Maliye ve Hukuk Yayınları, 2006, s.149.

²² TERZİ Cihan, "Şüpheli Alacak Karşılığı Ayrılmasında Dikkat Edilecek Bazı Hususlar, Vergi Dünyası Dergisi, HUD Yayınları, 1992, Sayı:125, s.56.

Bu durum esas itibariyle ticari ve zirai kazancın belirlenmesinde taahhuk esasının geçerli olmasından kaynaklanmaktadır. Şöyle ki, ticari ve zirai işletmelerde satılan mal ve hizmetlerin bedeli, henüz tahsil edilmeden daha alacak safhasında iken hasılatla intikal ettirilmekte ve kârın oluşumunu etkilemektedir. Bu nedenle, satış bedeli veya hasılatın henüz alacak safhasında iken kârın hesabında göz önünde bulundurulması, daha sonra bu alacakların tahsil edilip işletmeye girmesinin imkansız veya şüpheli hale geldiği anda, zarar yazılmak suretiyle telafisi mümkün olmaktadır.

7.1.2- Bilanço Esasına Göre Defter Tutulmalıdır

VUK'un şüpheli alacakları düzenleyen 323 üncü maddesinde "şüpheli alacaklar için değerlendirme gününün tasarruf değerine göre pasifte karşılık ayrılabilir" hükmü yer almaktadır. Bu hükmün doğal bir sonucu olarak şüpheli alacak karşılığı, sadece bilanço esasına göre defter tutan tüccar ve çiftçiler tarafından ayrılabilir.

İşletme hesabı esasına göre defter tutan tüccar ve çiftçilerin, şüpheli alacak karşılığı ayırmaları veya bunları başka şekilde gider yazmaları mümkün değildir. Ancak, şüpheli alacağın değersiz alacak haline gelmesi durumunda, bu alacak miktarı gider (zarar) olarak kaydedilirler.

Nitekim yargıda oluşan kararlar da bu yöndedir. Örneğin: Danıştay Dördüncü Daire'sinin 11.04.1974 tarih, 1973/4688 esas ve 1974/1473 Karar No.lu kararında şu hükme yer verilmiştir. "Şüpheli alacak karşılığı ayrılabilmesi pasifte karşılık ayrılması zorunluluğuna bağlıdır. Şüpheli alacağın sadece tuttukları defterleri bu suretle kayıt tesisine elverişli bulunan birinci sınıf yükümlüler için söz konusu bulunduğu, işletme defteri tutan yükümlülerin bu haktan yararlanamayacakları açıktır. Esasen kanun koyucunun bu yolda hüküm getirmesinin amacı tahsili şüpheli olmakla beraber tamamen imkansız bulunmayan alacağını, şüpheli alacak yoluyla zarara aktararak noksan vergi ödeyen yükümlülerin bilahare anılan alacaklarını tahsil ettikçe beyan dışı bırakıp bırakmadıklarını vergi dairesine beyannameye bağlı olarak verilen bilançolardan kontrolünü sağlamaktır."

7.1.3- Alacak Teminatsız Olmalıdır

Bir alacağın, şüpheli alacak haline gelmesi durumunda alacağın şüpheli alacak sayılıp karşılık ayrılabilmesi için, bu alacağın teminatlı alacak olmaması gerekir. Eğer şüpheli alacak haline gelen alacak için bir teminat varsa, bu alacak için şüpheli alacak karşılığı ayrılamaz. Ancak, teminat bu alacağın sadece bir kısmını karşılamakta ise, alacağın teminatsız kalan kısmı için şüpheli alacak karşılığı ayrılabilir.

İcra ve İflas Kanunu'nun 85/1 inci maddesi hükmüne göre; "*Borçlunun kendi yedinde veya üçüncü şahısta olan menkul mallarıyla gayrimenkullerinden, alacak ve haklarından alacaklının ana faiz ve masrafları da dahil olmak üzere bütün alacaklarına yetecek miktar haciz olunur.*"

Haczedilen mal; hak ve alacakların tespit edilen değerinin alacağının tamamını karşılamaya yetmediğini gören alacaklı, karşılıksız kalan kısım için borçlunun diğer mallarının haczini de isteyebilir. Aksi takdirde alacaklı tarafından haczedilen mal ve hakların değerinin alacağın tamamını karşıladığı kabul ediliyor demektir.

Alacağın tamamını karşılayan miktarda haciz konulması alacağın teminatlı olduğunu ifade eder ve bu alacak için şüpheli alacak karşılığı ayrılamaz.

Bir alacağın şüpheli olup olmadığına, VUK'un 323'üncü maddesi çerçevesinde hesap döneminin son günü olan değerleme gününde karar verilir. Buna göre haciz yoluyla teminata bağlanan alacaklarda, değerleme günü itibarıyla teminat tutarı belirlenir ve teminatın karşılayamadığı kısım olursa bu kısım için karşılık ayrılır. Eğer değerleme günü itibarıyla teminatın tutarı belirlenemezse alacağın ne kadarlık kısmının teminatsız olduğu kesin olarak tespit edilemeyeceğinden, bu durumda kısmen dahi olsa karşılık ayrılması mümkün değildir. (Danıştay 4. Daire 29.12.1972 tarih ve E. 1970/8143, K. 1972/8342 sayılı karar)

Şüpheli alacağın belirlenmesinde teminat kavramından ne anlaşılması gerektiği uygulamada sorun olabilmektedir. Bu konuyu daha kapsamlı olarak inceleyecek olursak;

- Menkul rehni veya gayrimenkul ipotegi şeklinde aynı bir teminata bağlanmış olacaklar için karşılık ayrılamaz.

- Kefaletle Bağlı Alacaklar, şüpheli alacak uygulamasında teminatlı alacak olarak kabul edilmektedir. Ancak, aynı teminattan farklı olarak esas borçlunun yanı sıra kefil hakkında da yapılan takibatların semeresiz kalması halinde karşılık ayrılabilir.

- Adi ortaklıklardan Olan Alacaklar; Adi ortaklığın borçlarından, (borç doğuran muamelelerin ortaklık adına yapıldığının bilinmesi şartı ile) ortaklar şahsen ve müteselsilen sorumludurlar. Bu nedenle, adi ortaklıktan olan bir alacak dolayısıyla karşılık ayrılabilmesi için, ortaklardan her biri hakkında takibat yapılması gerekir. Kollektif şirketlerden olan alacaklar içinde benzer durum söz konusudur. Ancak karşılık ayrılabilmek için hem kollektif şirket tüzel kişiliği ve hem de ortaklar hakkında takip yapılması ve bütün bu takiplerin semeresiz kalması gerekir.

- Kamu İdare ve Müesseselerinden Olan Alacaklar; Karşılık ayırmanın esas amacı, gerçekleşmesi beklenen bir zararın varlığıdır. Kamu idare ve müesseselerinden olan alacakların ise tahsil edilememesi ve bu yüzden işletmenin bir zarara uğraması söz konusu olmayacağından, Kamu İdare ve Müesseselerinden olan alacaklar için karşılık ayrılamaz.

- Ciro Yolu ile Kabul Edilen Senetli Alacakların Durumu; Borçlunun borcuna karşılık, kendi müşterisinden almış olduğu bonoları vermesi yani ciro etmesi ve bu ciro edilen bonoların ödenmemiş olduğu durumlarda, senedi ciro edenler yani cirantalar, asıl borçlu ile birlikte müteselsilen sorumlu sayılırlar. Ancak, muhtelif cirantaların asıl muhatabı, bu senedi kendisine ciro eden kişidir.

Bu duruma göre; ciro edilmek suretiyle alınan ve ödenmeyen senet bedeli senedi ciro eden kişiden talep edilir. Eğer, ciro eden kişi senet bedelini (ciranta olarak) ödemezse, hakkında takibata geçilir. Yani ciro edilmek suretiyle gelen senet bedelinin ödenmemiş olması durumunda, şüpheli alacak karşılığı ayrılabilmesi için bu senedi ciro eden kişi hakkında takibat yapılmış olması gerekir.²³

7.1.4- Alacak Şüpheli Hale Gelmiş Olmalıdır

VUK'un 323 üncü maddesi hükmüne göre; ticari ve zirai kazancın elde edilmesi ve idame ettirebilmesi ile ilgili olmak şartıyla, bir alacağın şüpheli alacak haline gelmiş sayılması için, aşağıda belirtilen iki sebepten birinin bulunması gerekir.

²³ YILDIZ Murat, "Şüpheli Alacak Karşılığı Ayrılmasında Uygulamada Ortaya Çıkan Sorunlar", Vergi Sorunları Dergisi, Ocak 1996, Sayı:88,s.59.

7.1.4.1- Dava veya İcra Safhasında Bulunan Alacaklar

Ticari veya zirai bir işletmede, kazancın elde edilmesi veya idame ettirilmesi için yapılan işlemler sonucunda meydana gelen bir alacağın, borçlusu tarafından ödenmemiş olması nedeniyle dava veya icra safhasında bulunması, bu alacağın VUK'un 323'üncü maddesi hükmü çerçevesinde şüpheli alacak sayılmasını gerektirir. Yani dava ve icra safhasında bulunan bir alacak, şüpheli alacak sayılır.

Bu şekilde şüpheli hale gelen alacak için, karşılık ayrılarak, bu alacak tutan gider (zarar) kaydedilir. Bu kayıt için dava veya icra takibinin sonucunu beklemek şartı aranmaz. Dava veya icra safhasına intikal eden alacak daha sonra tahsil edilirse, bu defa tahsil edilen miktar kâr kaydedilmek suretiyle ayrılmış olan karşılık hesabı kapatılır.

Nitekim Danıştay 4. Dairenin 11.12.1991 T.E. 1991/1538 ve 1991/4320 sayılı Kararında «İcra yoluyla takip edilen alacaklar için şüpheli alacak olarak pasifte karşılık ayrılabilir» ve yine Danıştay 4. Dairenin 15.12.1977 T.E.1977/91 ve 1977/3338 sayılı Kararında ise «*Mahkemece kesin karar verilmediği sürece alacağın şüpheli olma niteliği devam edecek olup, karşılık ayrılabilir*» denilmektedir.

Burada dikkat edilmesi gereken husus salt şekli müracaat alacağın şüpheli hale geldiğini ifade etmez. Uygulamada bazen mükellefin yılın son gününde icraya başvurarak şüpheli alacak karşılığı ayırdığı daha sonraki yılda ise ciddi bir takip ve izleme yapılmadığı, dosyanın takipsizlik nedeniyle işlemiden kaldırıldığı görülmektedir. Örneğin alacağın vadesi yılın Eylül ayında dolmaktadır. Ancak alacaklı mükellef Eylül ayında dava ve icra safhasına gitmiyor. Aralık ayının son günlerinde icraya başvuruyor. Tabii olarak borçlunun mallarına haciz kaydı konması diğer yıla sarkıyor. Bu durumda alacaklı mükellef icraya başvurmuş olduğu için şüpheli alacak karşılığı ayırıyor. Ancak izleyen yılda herhangi bir takip yapılmıyor haczin paraya çevrilmesi istenmiyor. Oysa alacaklı mükellef, alacağın vadesi olan Eylül ayında icraya başvurursa o yıl içinde borçlunun mallarına haciz kaydı konulacak ve alacak haciz konulan malların değeri ölçüsünde şüpheli olmaktan çıkacağı (teminatlı olacağı) için karşılık ayrılmayacaktı. Bu örnekte, Aralık ayında icraya başvurulması o yıl içinde borçlunun mallarına haciz kaydı konulmasa bile alacağın şüpheli hale geldiğini göstermez. Çünkü borçlunun yeterli mal varlığı vardır ve bu durum ilgili herkes tarafından bilinmektedir. Zaten yılın son günlerinde icraya başvurulması alacağı gerçekten takip niyetinin olmadığını, şekli şartları yerine getirip vergiden kaçınmak istenildiğini yani kısaca iyi niyetin olmadığını ve aslında alacağın şüpheli hale gelmediğini göstermektedir.²⁴

Yine uygulamada, hesap döneminin son günü olan değerlendirme gününden önce alacaklı ve borçlu anlaşarak, taksit yapma, vade uzatma gibi alacağa ilişkin ödeme şeklini yeniden belirlemelerine rağmen şeklen hesap döneminin son günlerinde alacaklının hukuki takibata geçerek şüpheli alacak karşılığı ayırdığı, ancak izleyen dönemde takipten vazgeçtiği ciddi bir şekilde izlemediği görülmektedir. Bu durumda bu alacak şüpheli hale gelmemiştir ve karşılık ayrılamaz. Keza takibe başladıktan sonra alacağın ödenmesine ilişkin vade uzatma, taksitlendirme gibi anlaşmalar olması halinde de değerlendirme gününde alacak şüpheli sayılmaz. Çünkü yeni anlaşmaya göre yeni ödeme şekillerinin yerine getirilip getirilmemesini beklemek gerekir.²⁵

Danıştay'ın çeşitli tarihlerde vermiş olduğu kararlarda bu açıklamalarımızı destekleyici niteliktedir. Konuyla ilgili Danıştay Kararı özetlerinden bazıları aşağıdaki gibidir.

²⁴ TERZİ Cihan, a.g.m, s.57.

²⁵ TERZİ Cihan, a.g.m, s.57-58.

- Danıştay 4D.23.6.1975 T. E.1973/5905, K.1975/2083 İcra takibatına geçilmiş borçlular hakkında ödeme emri gönderilmiş olmasına rağmen haciz işlemine geçilmeyen alacaklar şüpheli alacak vasfını kaybeder.

- Danıştay 3D. 10.6.1987 T. E.1986/2768, K.1987/1552. İcra takibatının ciddi olarak takip edilememesi nedeniyle, dosyası takipten düşen alacak şüpheli olarak kabul edilemez.

7.1.4.2- Yapılan Protestoya veya Yazı ile Birden Fazla İstenilmesine Rağmen Borçlu Tarafından Ödenmemiş Bulunan Dava ve İcra Takibine Değmeyecek Derecede Küçük Alacaklar

Şüpheli alacak sayılan ikinci grup alacaklar, bunlardan oluşur. Buna göre; senetli alacaklarda protestoya, senetsiz alacaklarda yazı ile bir defadan fazla (en az iki) istenilmesine rağmen ödenmeyen, dava ve icra takibine değmeyecek derecede küçük olan alacaklar, başka koşul aranmadan karşılık ayrılmak suretiyle zarar yazılabileceklerdir.

Bu esasa göre, şüpheli alacak karşılığı ayrılmasında alacağın senetli veya senetsiz olmasının bir önemi yoktur. Eğer alacak belli sürelerde ödenmezse, alacağın ödenmesi için belli bir vade tayin edilir. Belirlenen bu vadede alacağın ödenmesi protesto yoluyla istenilir. Alacak belirtilen vadede ödenmemiş ise şüpheli hale gelmiş sayılır. Ya da senetsiz alacak için yazı yazılarak belli edilen zamanda ödenmesi borçludan talep edilir. Bu şekilde borçludan yazı ile birden fazla (en az iki defa) istenilmiş olmasına rağmen, ödenmeyen küçük alacaklar, şüpheli alacak haline gelmiş sayılır ve karşılık ayrılmak suretiyle zarar yazılabilir.²⁶

Kanun maddesinde sözü edilen, “dava ve icra takibine değmeyecek derecede küçük alacak” teriminin kesin bir ölçüsü yoktur. Bu daha çoğunlukla yaygın müşteri kitlesine sahip perakende, taksitle satış yapan şirketlerde söz konusu olmaktadır.

Tutar itibarıyla, icra ve dava safhasına değmeyecek derecede küçük alacakların sınırının çizilmesinde, uygulamada anlaşmazlıklara düşülmesi kaçınılmazdır. Dava veya icra için, takipçilere verilecek ücret veya diğer dava veya icra masraflarının tutarı ölçü olarak alınabilir.²⁷

Ayrıca bu konuda, bu tür küçük alacakların toplam olarak tutanda önem taşır. Milyarlarca liralık alacağa sahip bir işletmede örneğin 1.000.000 liralık tek bir alacak icra ve dava talebine değmeyecek küçük alacak sayılabilir. Ancak işletmenin alacakları büyük oranda bu şekilde 1 milyon liralık alacaklardan oluşuyorsa bunların icra ve dava talebine değmeyeceğinden söz edilemez. Yani bir alacağın küçük alacak olup olmadığının değerlendirilmesinde hem tek tek alacaklar itibarıyla ve hem de bu tür alacakların toplam tutarının dikkate alınması gerekir.

Konuya ilişkin olarak yargıya intikal eden anlaşmazlıklar sonucu Danıştay’ın verdiği bazı örnek Kararlar aşağıdaki gibidir.

- Danıştay 4D. 25.12.1984 T. E.1982/4982 K. 1984/4669,

“Taahhütlü ve ilmühaberli olarak istenmeyen özel okul taksitleri için şüpheli alacak karşılığı ayrılmaz.”

- Danıştay 13D. 24.01.1978 T. E.1976/3483 K. 1978/139,

“Şüpheli alacaklar karşılığı ayrılabilmesi için, maddedeki yazı ile istemenin taahhütlü mektupla ya da noterce yapılması gerekir.”

²⁶ YILDIZ Murat, a.g.m., s.60.

²⁷ ÖZBALCI Yılmaz, a.g.e., s.705,706.

7.2- Şüpheli Alacak İle İlgili Özellik Arz Eden Durumlar**7.2.1- KDV İçin Karşılık Ayrılması**

Konu ile ilgili düzenleme 334 Sıra No'lu VUK Genel Tebliğinde yapılmış ve hesaplanan KDV için şüpheli alacak karşılığı ayrılabilmesine hükmedilmiştir. Adı geçen Tebliğ'de; "katma değer vergisinin ekonomik faaliyetlerin doğal bir sonucu olarak ortaya çıkan ve işletmenin alışları sırasında ödediği, işletme alacaklarının bir unsurunu teşkil eden ve doğrudan doğruya mal (veya hizmet) tesliminden (veya ifasından) kaynaklanan bir alacak" olduğundan bahisle VUK'un 323 üncü maddesinde belirtilen şartların mevcut olması, alacağın ilgili dönemlerde kayıtlarına girmesi ve KDV beyannamelerine beyan edilmesi halinde karşılık ayrılacağı belirtilmiştir.

Bu itibarla KDV'den kaynaklanan alacak için şüpheli ticari alacak karşılığı ayrılabilmesi; 323 üncü maddede belirtilen şartların mevcut olması, alacağın ilgili dönemin kayıtlarına girmesi ve katma değer vergisi beyannamelerinde beyan edilmesi halinde mümkün olacaktır.

Elbette, Tebliğde yapılan bu düzenlemeye katılmak mümkün değildir. Zira bu düzenleme, şüpheli alacak karşılığı ayırmanın esaslarına ve gerekçesine uygun değildir. Şüpheli alacak ayırmanın temelinde, tahakkuk esası yatmaktadır. Diğer bir ifadeyle, tahakkuk esası gereği, alacak tahsil edilmese dahi kesinleştiği anda gelir kaydedilmektedir. Daha sonra bu alacağın tahsil edilememe ihtimali doğarsa, tahsil edilmeden gelir kaydedilen alacak için şüpheli alacak karşılığı ayırmak suretiyle giderleştirme imkanı verilmektedir. KDV gelirin teşekkülünde bir etkiye bulunmamaktadır. Dolayısıyla gelirin oluşmasında etkisi bulunmayan bir unsur için şüpheli alacak karşılığı ayrılmasına imkan verilmesi doğru bir uygulama değildir.

Zikredilen Tebliğde KDV için şüpheli alacak ayırmanın gerekçeleri kabul edildiğinde, bu kez verilen avanslar için de şüpheli alacak karşılığı ayırmanın önünde herhangi bir engel kalmamaktadır. Durum KDV dışında kalan diğer dolaylı vergiler açısından da aynıdır. Buna göre Tebliğ'de yapılan düzenlemeden hareketle, özel tüketim vergisi (ÖTV) için de şüpheli ticari alacak karşılığı ayrılması gerektiği sonucuna ulaşılmaktadır. Bu süreç, bir yanlışlığın başka yanlışlara yol vererek sürüp gitmesi ihtimalini yaratmaktadır.

7.2.2- İflas ve İflas Ertelemesi Hallerinde Şüpheli Alacak Uygulaması

Borçlunun iflas etmesi, alacağı değersiz hale getirmemektedir. İcra iflas Kanunu'na göre, borçlunun iflas etmesi borcun ödenmeyeceği anlamına gelmez. İflas, alacağın takip ve tahsil yollarından biridir. İflas ile birlikte münferit icra takipleri durur. İflasın açılmasından önce, müflis aleyhine başlamış olan takipler, iflasın açılmasıyla durur ve iflasın kesinleşmesiyle bu takipler düşer.

Alacaklılar sadece, alacaklarını iflas masasına kaydettirme ve masanın tasfiyesinden sonra sıralarına göre alacaklarını tahsil etme hakkına sahiptir. İflas masasına kaydın yapıldığı yılda, alacaklar için şüpheli alacak karşılığı ayrılabilir. Ancak iflas masasının çalışmaları sonucunda, nakde çevrilebilen tüm varlıklara rağmen alacak tahsil edilemediyse ve borçlunun iflas kararı mahkemece ilan edildiyse, artık bu alacak değersiz alacak sayılmalıdır.

İflasın ertelenmesi, borca batıklık durumunda olan bir sermaye şirketi veya kooperatifin durumunun iyileştirilmesini sağlayan iflas hukuku müessesesidir. İflasın ertelenmesi uygulamasında alacaklıların zarar görmemesi için alınması gereken tedbirler İcra İflas Kanunu'nun 179/a ve 179/b maddelerinde

düzenlenmiştir. Mahkemenin erteleme kararı üzerine borçlu aleyhine 6183 sayılı Kanun'a göre yapılan takipler de dahil olmak üzere hiçbir takip yapılamaz ve evvelce yapılmış takipler durur. Ertelme süresi bir yıldır. Ancak süreler kayyum raporu doğrultusunda mahkeme tarafından uzatılabilir. Fakat uzatma süreleri toplamı dört yılı geçemez. Faizler erteleme süresince işleyecek olup mevcut rehinle karşılanamayacak faizlerin de teminata bağlanması zorunludur. İflası ertelenen bir işletmeden olan ve vadesi geçtiği halde tahsil edilemeyen bir alacak için dava ve icra yoluna gidilemeyecektir. Burada iflası ertelenen işletmeden alacaklı olan işletmeler adına mahkeme, borçlu işletmeye borçlarını ödemesi için vade uzatma imkanı sağlamıştır. Alacaklının şüpheli alacak uygulamasına ilişkin dava ve icra aşamasına gidememesi nedeniyle iflası ertelenen işletmeden vadesi geçmiş alacak için şüpheli ticari alacak karşılığı ayrılamaz.²⁸

İflası ertelenen bir tacirden olan alacakların ileriye dönük olarak tahsilinde bir şüphe değil, tam tersine olumlu yönde bir beklenti vardır. Alacak aslının güvence altında olup olmadığı ve hesaplanması gereken faiz tutarı iflas erteleme süresi sonunda verilecek iflas veya iflas etmeme kararına bağlıdır.

7.2.3- Şüpheli Alacak Karşılığının Ayrılacağı Dönem

Bir alacağın, gerekli koşulların varlığı halinde şüpheli alacak olarak kabul edilip karşılık ayrılabilmesinin yanında bu nitelikte bir alacağa hangi dönemde karşılık ayrılması gerektiği önem arz eden bir husustur.

VUK'un 174 üncü maddesinde düzenlenmiş olan "hesap dönemi" kavramı ile söz konusu kavrama ilişkin diğer Vergi Kanunlarında yer alan düzenlemelerin mutlak suretle göz önünde bulundurulması ve mükelleflerin vergiye tabi kazançlarının tespiti sırasında, her bir hesap döneminin ayrı ayrı dikkate alınması yasal bir zorunluluk olarak ortaya çıkmaktadır. 1 Seri No'lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'nde "İşletmenin sürekliliği kavramı uyarınca sınırsız kabul edilen ömrünün belli dönemlere bölünmesi ve her dönemin faaliyet sonuçlarının diğer dönemlerden bağımsız olarak saptanması" şeklinde tanımlanmış olan dönemsellik kavramı ile bu kavramın VUK'daki izdüşümü olarak kabul edilmesi mümkün olan "hesap dönemi" ifadesi ile 5520 sayılı KVK'nın 6'ncı maddesinde, kurumlar vergisinin, mükelleflerin bir hesap dönemi içerisinde elde ettikleri safi kurum kazancı üzerinden hesaplanacağı hususu, VUK'un değerlemeye ait hükümleri göz önünde bulundurularak inşa edilmiştir.

VUK'un 323 üncü maddesinin ikinci fıkrasında yer alan "yukarıda yazılı şüpheli alacaklar için değerlendirme gününün tasarruf değerine göre pasifte karşılık ayrılabilir" hükmü ile alacaklar için değerlendirme gününün tasarruf değerine göre karşılık ayrılmasına imkan tanınmıştır. VUK'un 259 uncu maddesinde, değerlemede, iktisadi kıymetlerin vergi kanunlarında gösterilen gün ve zamanlarda haiz oldukları kıymetlerin esas tutulacağı hükmüne yer verilerek; değerlemede, işletmeye dahil iktisadi kıymetlerin, vergi matrahının hesaplanacağı tarih itibarıyla haiz oldukları değerlerinin esas alınması öngörülmüştür.

Diğer yandan, vadesi gelmemiş ve kanuni yollara başvurulmamış alacaklar için karşılık ayrılamaz. Bu durumda vadesinde ödenmeyen alacaklar kanuni yollara hangi dönemde başvurulmuşsa alacak o dönemde şüpheli hale geleceğinden, karşılık da söz konusu dönemde ayrılacaktır. Alacağın vadesi ile kanuni yollara başvurulması farklı dönemlere rastlarsa, karşılık vadenin dolduğu yılda değil, gerekli

²⁸ KÜÇÜK Muzaffer, "İflasın Ertelenmesi Şüpheli Alacak Karşılığı Ayrılmayı Engeller mi?" Vergi Dünyası Dergisi, Sayı:339, 2009, s.41.

kanuni şartın sağlandığı yılda ayrılacaktır. Şüpheli alacak karşılığı ayrılması ihtiyaridir. Dolayısıyla zamanında ayrılmayan bir karşılığın daha sonraki dönemlerde ayrılması söz konusu olamaz. Bu çerçevede; VUK'un 323'üncü maddesi uyarınca alacakların şüpheli hale geldikleri yılın sonunda tasarruf değerlerine göre karşılık ayrılabilir.

Bu görüş Danıştay'ın birçok kararı ile de paralel bir görüştür. (Örnek; Dş. 2.3.1972 T., E. 1970/6390, K.1972/1324 sayılı; 14.2.1973 T.E. 1970/3842, K. 1973/584 sayılı; 3.4.1973 T., E. 1972/738 K. 1973/1787 sayılı; E. 1978/3363, K.1979/736 sayılı ve E. 1982/17062, K.1984/498 sayılı kararları).

Buna karşılık Danıştay 4'üncü Dairesi 02.05.1991 tarih ve E.1988/4658, K.1991/1627 sayılı kararında; *"VUK'un 323'üncü maddesinde, alacağın şüpheli hale geldiği tarihte karşılık ayrılmasını zorunlu kılan bir hükmün yer almadığı, alacağın maddede öngörülen şartlara sahip olup olmadığının önem taşıdığı, dönemin değişmesi ile alacağın şüpheli hale geldiği dönemin değişmesinin yeni değerlendirme günlerinde de tasarruf değerini koruyacak alacak için karşılık ayrılmasını önlemeyeceği gerekçesi ile karşılığın alacağın şüpheli hale geldiği dönemi izleyen dönemlerde de ayrılacağı yönünde"* hüküm tesis etmiştir.

7.2.4- Kamu Kurum ve Kuruluşlarından Olan Alacaklar

Kamu kurum ve kuruluşlarından olan alacaklar için karşılık ayrılıp ayrılmayacağı konusu uygulamada tartışılan bir konu olmakla beraber, karşılık ayrılmayacağı yönündeki görüş ağırlık kazanmaktadır.

Kamu idare ve müesseselerinden olan alacaklara karşılık ayrılmayacağını savunanların temel dayanak noktası kamu idarelerinden olan alacağın tahsil edilememesinin söz konusu olamayacağıdır. Bu şekildeki alacaklar devletin bit tür teminatı altındadır.

Bizim de katıldığımız diğer görüşe göre, kamu idare ve müesseselerinden olan alacaklar için karşılık ayrılabilir. Zira VUK'un 323'üncü maddesinde bir alacağın şüpheli alacak olarak değerlendirilebilmesi için gerekli şartlar sayılırken, borçlunun statüsüyle ilgili herhangi bir kısıtlamaya gidilmemiştir. Dolayısıyla, diğer şartları sağlamak koşuluyla, kamu kurum ve kuruluşlarından olan alacaklar için de şüpheli alacak karşılığı ayrılabilir. Nitekim Danıştay 4 üncü Dairesinin 07.05.1997 tarih ve E.1995/8216, K.1997/1717 sayılı kararında; kamu idarelerinden olan alacaklar için karşılık ayrılacağı belirtilmiştir.

7.2.5- Yabancı Para Cinsinden Alacakların Durumu

Yabancı para cinsinden olan alacakların değerlendirilmesi VUK'un 280 inci maddesinde düzenlenmiştir. Yabancı para cinsinden olan alacaklar borsa rayici ile değerlendirilir. Yabancı paranın borsada rayici yoksa değerlemeye uygulanacak kur Maliye Bakanlığınca tespit olunur.

Yabancı para cinsinden şüpheli alacaklarında hesap dönemi sonunda diğer alacaklar gibi değerlendirilmesi gerekmektedir. Değerleme sonunda kur farkı geliri oluştuğunda bu tutar bir yandan gelir yazılırken, öte yandan karşılık ayrılmak suretiyle zarara intikal ettirilebilecek ve sonuçta değerlemeye bağlı gelir ve gider oluşmayacaktır. Değerleme sonucu kur farkı gideri oluşması halinde ise daha önce ayrılmış bulunan karşılık tutarı azaltılmak suretiyle işlem nötr hale getirilecektir.

7.2.6- Yurt Dışından Olan Ticari Alacaklar

Borçlusu yurt dışında olan alacaklarda şüpheli alacak karşılığı ayrılabilmesi için alacakla ilgili olarak borçlunun mukimi olduğu ülkede icra takibine başlanmış olması gerekmektedir. Diğer bir ifadeyle yurt dışında olan kurum ve kişilerden olan alacaklar için, ilgili ülkede icra takibi yapılmadan Türkiye’de icraya başvurarak karşılık ayrılması mümkün değildir.

Yabancı parayla olan bir alacağın şüpheli alacak niteliği kazanıp karşılık ayrılabilmesi için hem VUK hem de 32 sayılı Türk Parasının Kıymetini Koruma Hakkında Karara ilişkin 91-32/5 Tebliğde aranan şartların bulunması gerekmektedir. Tebliğin belirtilen maddesinde, itilaf nedeniyle dava açılması mücbir sebep olarak kabul edilmiş, ancak bu durumun ispat edilebilmesi için; yurt dışından sağlanacak belgelerin dış temsilciliğimizce onaylanması veya Lahey Devletler Özel Hukuku Konferansı çerçevesinde hazırlanan Yabancı Resmi Belgelerin Kaldırılması Sözleşmesi hükümlerine göre onaylanmış olması koşulu getirilmiştir.²⁹

7.2.7- Sipariş Avanslarının Şüpheli Alacaklar Karşısındaki Durumu:

Avans, mal veya hizmetin alımından önce bu mal veya hizmetin bedeline mahsuben yapılan ödeme-
dir. VUK’un 323 üncü maddesinde şüpheli hale gelen alacak için ticari ve zirai kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesiyle ilgili olması koşuluyla karşılık ayrılabilmesi hüküm altına alınmış ve bu maddede ilişkin 30.12.1980 tarih ve 2365 sayılı Kanunun gerekçesinde; karşılık ayrılmak suretiyle zarara intikal ettirilecek alacağın daha önce hasılat hesaplarına intikal ettirilmiş olması gerektiği açıklanmıştır.

Mal alımı için verilen avanslardan doğan alacaklara, şüpheli alacak ayrılması mümkün bulunmamaktadır. Çünkü mal teslimine yönelik olarak verilen avanslar, daha önce hasılat hesaplarına intikal ettirilmemiştir.

7.2.8- Hatır Senedinden Kaynaklanan Alacaklar

Gerçek bir alışverişe dayanmayan ve amacı işletmelerin finansman ihtiyacını karşılamak olan hatır senedi ve çekleri, işletmenin faaliyeti sonucu doğmamaktadır. Her ne kadar işletmelerin muhasebe kayıtlarında görülseler dahi bunlar işletmenin ticari veya zirai kazancını elde etmesi için yapılan bir mal satışı veya hizmet ifası sonucu ortaya çıkmamışlardır. Dolayısıyla hatır senedi ve çeklerinden kaynaklanan alacaklar için şüpheli alacak karşılığı ayrılamaz. Nitekim Danıştay 4 üncü Dairesinin 09.03.1976 tarih ve E.1975/2661, K.1976/582 sayılı kararında; hatır senedi mahiyetindeki bonolar için şüpheli alacak karşılığı yazılamayacağı belirtilmiştir.

7.3- Şüpheli Alacaklara İlişkin Örnek Uygulama

İşletmenin müşterisi Fırat Bey’den olan 40.000 TL tutarındaki alacağının tahsili 15.10.2011 tarihinde şüpheli hale gelmiştir. Dönem içinde alacakla ilgili hukuki işlem başlatılmış ve Fırat Bey’in 15.000 TL’lik banka mevduat hesabı, alacağa karşılık bloke ettirilmiş olup yasal süreç devam etmektedir.

Alacağın şüpheli hale gelmesi ve karşılık ayrılmasına ilişkin muhasebe kayıtlarının aşağıdaki gibi olması gerekmektedir.

²⁹ ÖZTÜRK Bünyamin, a.g.e., s.159.

15.10.2011		
128 Şüpheli Ticari Alacaklar	40.000	
120 Alıcılar		40.000
Alacağın Şüpheli Hale Gelmesi		
31.12.2011		
654 Karşılık Giderleri	25.000	
129 Şüpheli Ticari Alacaklar		
Karşılığı		25.000
Karşılık Ayrılması		
//		

Davanın 15.06.2012 tarihinde sonuçlandığı ve alacağın tamamının tahsil edildiği varsayıldığında yapılması gereken muhasebe kaydı aşağıda verilmiştir.

15.06.2012		
100 Kasa	40.000	
129 Şüpheli Ticari Alacaklar	25.000	
Karşılığı		
128 Şüpheli Ticari Alacaklar		40.000
644 Konusu Kalmayan		25.000
Karşılıklar		
Alacağın tamamının tahsili		
//		

18.11.2012 tarihinde alacağın bankada bloke edilen tutar da dahil tahsilinin imkansız hale geldiği varsayıldığında yapılması gereken muhasebe kaydı aşağıda verilmiştir.

18.11.2012		
129 Şüpheli Ticari Alacaklar	25.000	
Karşılığı		
689 Diğer Olağandışı Gider ve Zarar	15.000	
128 Şüpheli Ticari Alacaklar		40.000
Alacağın tahsilinin imkansız hale gelmesi		
//		

8- DEĞERSİZ ALACAKLAR

VUK'un 322'nci maddesinde değersiz alacaklar aşağıdaki şekilde hüküm altına alınmıştır.

"Kazai bir hükme veya kanaat verici bir vesikaya göre tahsiline artık imkan kalmıyan alacaklar değersiz alacaktır.

Değersiz alacaklar, bu mahiyete girdikleri tarihte tasarruf değerlerini kaybederler ve mukayyet kıymetleriyle zarara geçirilerek yok edilirler.

İşletme hesabı esasına göre defter tutan mükelleflerin bu madde hükmüne giren değersiz alacakları, gider kaydedilmek suretiyle yok edilirler.”

Söz konusu hüküm kapsamında, bir alacağın değersiz alacak sayılabilmesi için kazai bir hükme göre tahsil imkanının kalmamış olması gerekmektedir. Alacağın tahsil olanağının kalmamış sayılabilmesi için de öncelikle tahsili için tüm yasal yollara başvurulması, gerekirse icra takibi yapılması, fakat yapılan başvuru ve takipler sonucunda alacağın ödenmeyeceğinin veya talep edilmesinin olanaksız hale gelmiş olduğunun (alacağın tahsilinin hukuken ve fiilen imkansız bir hale geldiğinin) mahkeme kararı ile tespit edilmiş olması gerekmektedir. Alacaktan vazgeçildiğini gösteren kanaat verici bir vesikaya göre, alacağın tahsiline imkan kalmadığının anlaşılması gerekmektedir. Ancak VUK'un 322'nci maddesinde belirtilen kanaat verici vesikadan ne kastedildiği konusunda yeterli açıklık yoktur. Alacaklar değersiz alacak hüviyetine büründükleri tarihte tasarruf değerlerini kaybederek, mukayyet değerleri üzerinden sonuç hesaplarına zarar olarak intikal ettirilirler.

8.1- Değersiz Alacak Uygulamasının Koşulları

8.1.1- Alacak İş ve İşletme İle İlgili Olmalıdır

Alacak, ticari işle veya işletmeyle ilgili olup, iş ile ilgili faaliyetlerden dolayı ortaya çıkmış olmalıdır. Değersiz alacak olarak dikkate alınıp gider yazılabilmesi için söz konusu alacağın işletmenin faaliyet konusuyla ilgili işlemleri sonucunda doğması gerekmektedir. İşletme sahibinin ya da ortaklarının kişisel ilişki ve işlemlerinden doğan ve işle ilgili olmayan alacakların değersiz alacak olarak kurum kazancının tespitinde gider kabul edilmesi mümkün değildir. Örneğin hatır senedi ve kefaletten doğan alacaklar değersiz alacak müessesesi kapsamında değerlendirilemez. Çünkü bu tür alacaklar ticari faaliyetin normal icaplarının bir sonucu olarak doğmamaktadır.

8.1.2- Alacak Ticari ve Zirai Kazancın Elde Edilmesi ve Devam Ettirilmesi İle İlgili Olmalıdır

Alacağın vergi kanunlarına göre değersiz sayılabilmesi için öncelikle bu alacağın, ticari ve zirai kazancın elde edilmesi ve devam ettirilmesi için yapılan ticari ve zirai faaliyetin normal icapları dahilinde doğmuş olması gerekmektedir. Ticari ve zirai kazançlar, tahakkuk esasının cari olduğu kazançlardır. Değersiz alacakların temelinde, şüpheli alacaklar da olduğu gibi tahakkuk esas yatmaktadır. Ancak şüpheli alacaklar karşılık ayırmak suretiyle giderleştirilirken, değersiz alacaklar doğrudan zarar yazılarak yok edilirler.

8.1.3- Alacak, Bilanço veya İşletme Hesabı Esasında Defter Tutan İşletmelere Ait Olmalıdır

Alacak, bilanço veya işletme hesabı esasına göre defter tutan ticari veya zirai kazançla iştigal eden işletmelere ait olmalıdır. Değersiz alacaklar bilanço esasına göre defter tutan mükelleflerce, anılan alacağın değersiz hale geldiği yıl mukayyet değeri ile gider yazılabilmekte iken işletme hesabı esasına göre defter tutan mükelleflerin işletme defterlerinin gider kısmına yazılmak suretiyle dönem kazancının tespitinde dikkate alınabilmektedir.

8.1.4- Alacağın Tahsili Kazai Bir Hükme veya Kanaat Verici Bir Belgeye Göre İmkansız Hale Gelmelidir

Değersiz alacaklara ilişkin kanuni düzenlemeden de anlaşılacağı üzere bir alacağın değersiz alacak kapsamında değerlendirilebilmesi için, yargı kararına göre tahsil edilemez duruma geldiğinin belgelenmesi veya alaktan vazgeçildiğini gösteren kanaat verici bir belgenin bulunması gerekmektedir.

Kazai bir hükümden maksat, alacağın tahsil edilme imkanının kalmadığını gösteren bir mahkeme kararıdır. Ancak maddede belirtilen kanaat verici vesikadan ne anlaşılması gerektiği belirsizdir. Prensipte alacağın değersiz alacak sayılabilmesi için alacaklının bu alacağın tahsili için bütün yasal yolları denemesi ve buna rağmen alacağın fiilen ve hukuken tahsiline artık imkan kalmamış olması gerekir. Bu konuda her belge ve olay ayrı ayrı değerlendirilmeli, ilgili olayın gerçek yönü araştırılmalı, bunlardan sonra vesikalar kanaat verici bulunursa; alacağın değersiz hale geldiği kabul edilmelidir.

Maliye Bakanlığı'nın muktezalari ve Danıştay kararları dikkate alınarak bir alacağın değersiz alacak olarak sayılması için kanaat verici vesikalara örnek olarak aşağıdaki belgeler sayılabilir.

- Alaktan vazgeçildiğine dair konkordato anlaşması,
- Mahkeme huzurunda alaktan vazgeçildiğine ilişkin olarak düzenlenmiş belgeler,
- Borçlunun ülkeyi terk ettiğini belirleyen resmi makam belgeleri,
- Borçlunun herhangi bir mal varlığı bırakmadan ölümü ve mirasçılarında mirası reddettiklerine dair resmi belgeler,
- Borçlunun ölümü ve mirasçılarının bulunmadığını kanıtlayan resmi soruşturma belgesi,
- Borçlunun alacaklı tarafından açılan davayı kazandığına dair mahkeme kararı,
- Borçlunun dolandırıcılıktan mahkum olması ve herhangi bir malvarlığı bulunmadığını belgeleyen resmi bir evrak,
- Dava veya icra takibinin zamanaşımı yönünden reddedilerek sonuçsuz kalması,
- Borçlunun Türk Ticaret Kanunu hükümlerine göre tasfiye edildiğini gösteren belgeler,
- Borçlu hakkında verilen gaiplik kararı,
- Borçlunun adresinin saptanamaması nedeniyle icra takibat dosyasının kaldırıldığını gösteren icra memurluğu yazısı,
- Finansal yeniden yapılandırma çerçeve anlaşmaları nedeniyle tahsilinden vazgeçilen alacaklara ilişkin belgeler,
- Gerek doğuşu gerekse vazgeçilmesi bakımından belli ve inandırıcı sebepleri olmak kaydıyla, alaktan vazgeçildiğini gösteren anlaşmalar.

Yine konuyla ilgili olarak 05.02.2000 tarih ve 23955 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren 284 Sıra No'lu VUK Genel Tebliğ'inde, alacaklı ve borçlunun her türlü muvazaadan arı olarak sulh olmaları ve bu anlaşmayı noterde düzenlemeleri halinde bu belgenin alacağın değersiz hale geldiğine ilişkin kanaat verici belge olarak kabul edileceği belirtilmiştir. Borçlu açısından ise vazgeçilen bir alacaktır.

8.2- Değersiz Alacaklarla İlgili Özellik Arz Eden Durumlar**8.2.1- Aciz Vesikası**

6183 sayılı Kanunun 75 inci maddesi uyarınca, yapılan takip sonunda, borçlunun haczi caiz malı

olmadığı veya bulunan malların satış bedeli borcunu karşılamadığı takdirde borçlu aciz halinde sayılır. Yapılan takip safhalarıyla bakiye borç miktarı bir aciz fişinde gösterilerek aciz hali tespit olunur.

Aciz vesikası bir alacağın değersiz hale gelmesi için yeterli bir belge değildir. Zira bu belgeye bağlanan alacaklar kesin olarak değerini yitirmemiştir. Hatta alacaklının durumu aciz vesikası ile kısmen kuvvetlendirilmiş olur. Çünkü alacaklı bu belgeyi aldıktan sonraki devrede alacağını ispat ile yükümlü olmayıp, sadece aciz belgesini ibraz etmekle yetinecektir. Ayrıca aciz vesikasına bağlanmış borç zamanlaşımına tabi olmayıp, bu vesika daha sonraki yıllarda da alacağın takip edilmesine imkan sağlar. Buna göre borçlunun daha sonraki yıllarda ödeme gücünü tekrar kazanması halinde, alacağın tahsil edilme imkanı vardır.

Dolayısıyla aciz vesikasına dayanılarak bir alacağın değersiz alacak olarak kabulü mümkün bulunmamaktadır. Ancak, aciz vesikasına dayanılarak şüpheli alacak karşılığı ayrılabilir. Danıştay 4'üncü Dairesinin 10.01.1984 tarih ve E.1982/8216, K.1984/98 sayılı kararında, aciz vesikasına bağlanan alacakların değersiz alacak olarak kabul edilemeyeceği yönünde hüküm verilmiştir.

8.2.2- Uzun Süre Tahsili Mümkün Olmayan Alacaklar

Açılan dava veya yapılan icrai takibat neticesinde tahsil edilemeyen alacak için öncelikle karşılık ayrılır. Devam eden yıllarda da alacağın takibine mümkün olan bütün hukuki yollardan devam edilir. Ancak bu süreç için de alacağın uzun yıllar tahsil edilemeyeceği tespit olunursa ya da daha davanın açıldığı ilk yıl alacağın uzun yıllar tahsilinin mümkün olmadığı görülüyorsa, bu alacak değersiz alacak olarak kabul edilebilir.

Danıştay 4 üncü Dairesinin 03.03.1965 tarih ve E.62/5424, K.65/789 sayılı kararına göre; 15 yıla mahkum olan ve 21 milyon hazine alacağını ödemeye mali iktidarı müsait olmayan kimseden alacağı olan kimse bu alacağı değersiz alacak olarak kaydedebilir.

8.2.3- Değersiz Alacağın Zarar Yazılacağı Dönem:

Dönemsellik ilkesi gereği olarak, alacağın değersiz hale geldiği dönemde zarar yazılması gereklidir. Zira VUK'un 322'nci maddesinde; değersiz alacakların bu mahiyete girdikleri tarihte, tasarruf değerini kaybettikleri ve mukayyet değerleri zarara kaydedilmek suretiyle yok edilecekleri belirtilmektedir. İlgili olduğu yıllarda zarar yazılmayan değersiz alacaklar sonraki dönemlerde zarara intikal ettirilemez.

Zarar kaydedilen değersiz alacak tutarı daha sonraki yıllarda kısmen veya tamamen tahsil edilirse, bilanço esasına göre defter tutanlar kar olarak, işletme hesabı esasına göre defter tutanlar hasılat olarak bu tutarı kayıtlarına intikal ettirmelidirler.

8.2.4- Değersiz Alacaklar ve KDV

Değersiz alacağa ilişkin mal teslimi veya hizmet ifasına bedeline ait KDV'nin değersiz alacak yazılabileceği ve zarara geçirilerek yok edilebileceğine ilişkin herhangi bir yasal düzenleme bulunmamaktadır.

Ancak daha önce de açıklandığı üzere, 334 Sıra No'lu VUK Genel Tebliğinde, katma değer vergisinin ekonomik faaliyetlerin doğal bir sonucu olarak ortaya çıkan ve işletmenin alışları sırasında ödediği, işletme alacaklarının bir unsurunu teşkil eden ve doğrudan doğruya mal (veya hizmet) tesliminden

(veya ifasından) kaynaklanan bir alacak olduğu ve buna göre VUK'un 323'üncü maddesinde belirtilen şartların mevcut olması, alacağın ilgili dönemlerde kayıtlarına girmesi ve KDV beyannamelerinde beyan edilmesi halinde karşılık ayrılacağı belirtilmiştir. Bu düzenleme dikkate alındığında, tahsili mümkün olmayan KDV'nin değersiz alacak olarak zarara geçirilmesinde herhangi bir engel bulunmamaktadır.

8.3- Değersiz Alacakların Muhasebeleştirilmesi

İşletmeler, VUK'un 322'nci maddesinde yer alan şartları taşımaları nedeniyle değersiz hale gelen alacaklarını "689- Diğer Olağandışı Gider ve Zararlar" hesabına aktararak dönem kazancının tespitinde gider olarak dikkate alacaklardır. Söz konusu alacağın senede bağlı olması durumunda karşı hesap "121-Alacak Senetleri", senetsiz olması durumunda ise "120- Alıcılar" hesabı olacaktır.

a) _____/_____
689 Diğer Olağandışı Gider ve Zararlar
121 Alacak Senetleri
_____/_____

b) _____/_____
689 Diğer Olağandışı Gider ve Zararlar
120 Alıcılar
_____/_____

Değersiz alacak olması sebebiyle gider olarak dikkate alınan tutar dönem sonunda kar zarar hesabıyla ilişkilendirilir.

_____31.12..._____
690 Dönem Karı veya Zararı
689 Diğer Olağandışı Gider ve Zararlar
_____/_____

9- VAZGEÇİLEN ALACAKLAR

Alacaklısı tarafından değersiz alacak niteliğine sahip olan alacaklar borçlu için de vazgeçilen alacak niteliğinde olacak ve VUK'un 324 üncü maddesinde belirlenen "*Konkordato veya sulh yoluyla alınmasından vazgeçilen alacaklar, borçlunun defterlerinde özel bir karşılık hesabına alınır. Bu hesabın muhteviyatı alacaktan vazgeçildiği yılın sonundan başlayarak üç yıl içinde zararlar itfa edilmediği takdirde kar hesabına naklolunur.*" hükümlerine tabi olacaktır.

Konkordato veya sulh yoluyla alınmasından vazgeçilen alacaklar alacaklı yönünden değersiz alacak, borçlu yönünden ise kar mahiyetindedir.

324 üncü madde hükmüne göre bir alacağın vazgeçilen alacak olarak değerlendirilmesi için konkordato veya sulh yoluyla alacağın tahsilinden vazgeçilmiş olması gerekmektedir. Konkordato, ödeme güçlüğü içinde bulunan borçlunun alacaklılar ile yargı önünde anlaşmak suretiyle borcun anlaşılan kısmının ödenmesinden kurtulduğu bir sistemdir. Konkordato anlaşmasının geçerli olabilmesi için alacaklıların üçte ikisine isabet eden kısım tarafından imzalanmış olması gerekmektedir. Sulh yoluyla

vazgeçilen alacaklarda ise, bir şekil şartı bulunmamakla birlikte olayın incelenmesi neticesinde söz konusu vesikaya itibar edilebilmesi ve ispat aracı olarak kullanılabilmesi şartı aranmaktadır.

Konkordato veya sulh yoluyla vazgeçilen alacak tutarı, borçlu açısından kar hükmünde olup, borçlunun defterinde özel bir karşılık hesabına alınır ve üç yıl içinde zararlar itfa edilmediği takdirde takip eden yıl kara aktarılır. Bu hüküm nedeniyle işletme hesabı esasına göre defter tutanların vazgeçilen alacak için karşılık ayıramayacakları dolayısıyla doğrudan gelir yazacaklarının kabulü gerekir. Karşılık hesabında tutulmasındaki amaç; içinde bulunduğu mali zorluklar sebebiyle borcunu ödeyemeyen mükelleflerin vazgeçilen alacak tutarı üzerinden hesaplanacak verginin aynı dönemde ödenmesi sebebiyle zor durumda kalmalarını önlemektir. Ancak üç yıllık bekleme süresi içerisinde borçlunun işi terki, ölümü ve kurumlarda devir halinde o yılın karına eklenmelidir.

9.1- Konkordato Yoluyla Alınmasından Vazgeçilen Alacaklar

Konkordato müessesine ilişkin yasal düzenlemeler İcra ve İflas Kanunu'nun³⁰ 285 ve 309 uncu maddelerinde yapılmış olup, ödeme güçlüğü içinde bulunan borçlunun alacaklıları ile yargı mercilerinin huzurunda anlaşmak üzere, borçlunun, alacaklıların en az üçte iki çoğunluğuyla yaptığı ve kabul etmeyen diğer alacaklıları da bağlayan, alacaklıların alacağın belli bir yüzdesinden vazgeçtiklerini gösteren bir sözleşmedir. Alacaklıların, alacaklarının belli bir yüzdesinden feragat etmeleri şeklinde yapılan konkordatoya "tenzilat konkordatosu", alacakların borçluya yeni bir vade tanımaları veya borçları taksitlenmesi şeklinde ortaya çıkan konkordatoya ise "vade konkordatosu" adı verilmektedir.

Tenzilat konkordatosu sonucu tahsilinden vazgeçilen alacak kısmı alacaklılar açısından değersiz alacaktır. Alacaklılar açısından, alacağın bu kısmı mukayyet değeriyle zarar olarak sonuç hesaplarına intikal ettirilir.

Vade konkordatoları ise, alacaklının alacağından vazgeçtiğini göstermeyip; alacağın tamamının borçluya tanınan vadede tahsil edileceğini ifade etmektedir. Bu nedenle vade konkordatolarına istinaden vadesi uzatılmış olan alacaklar için karşılık ayrılması mümkün olmadığı gibi, değersiz alacak olarak sonuç hesaplarına zarar olarak intikal ettirilmesi de mümkün değildir.

Danıştay 4 üncü Dairesinin 13.02.1973 tarih ve E.1971/6636, K.1973/524 sayılı kararında, ticaret mahkemesince onanma kararı olmadıkça, konkordato anlaşmasının hüküm ifade edemeyeceği ve anlaşmaya konu olacak zarar olarak kaydedilemeyeceği belirtilmiştir.

9.2- Sulh Yoluyla Alınmasından Vazgeçilen Alacaklar

Sulh, iki tarafın karşılıklı istekleriyle var olan bir anlaşmazlığı ortadan kaldırmaları veya anlaşmazlığın ortaya çıkmasına engel olmalarıdır. Hukuk yargılamasında sulh, tarafların serbestçe üzerinde tasarruf edebilecekleri konularda olur. Taraflar arasındaki uyuşmazlığa son veren bir akit olan sulh, mahkeme önünde yapılacağı gibi mahkeme dışında da yapılabilir.

Sulh, konkordatodan farklı olarak, belli kanuni prosedür içermemektedir. Bir anlaşma olan sulhun herhangi bir şekle tabi bulunup bulunmadığı konusunda Kanunda bir açıklık yoktur. Buna karşılık 284 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği ile sulh anlaşmasının notere tasdik ettirilmesi veya noter huzurunda düzenlenmesi zorunluluğu getirilmiştir.

³⁰ 19.06.1932 Tarih ve 2128 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

9.3- Vazgeçilen Alacaklar ve KDV

Vazgeçilen alacaklar, VUK'un 324'üncü maddesinde düzenlenmiştir. Bu maddeye göre; vazgeçilen alacaklar, konkordato ve sulh yolu ile alınmasından vazgeçilen alacaklardır. Bu tür alacaklar, alacaklı yönünden değersiz alacak hükmündedir. Kanun hükmü tetkik edildiğinde vazgeçilen alacaklarda genel olarak alacaklının rızası bulunduğu görülmektedir. Bu itibarla vazgeçilen alacaklara ilişkin KDV'yi, VUK'un 324 üncü maddesi kapsamında değerlendirmek ve vergi alacağına tekabül eden tutarı zarar yazmak mümkün değildir.

9.4- Vazgeçilen Alacakların Muhasebeleştirilmesi

VUK'un 324 üncü maddesi kapsamında tahsilinden vazgeçilen alacaklara ilişkin muhasebe kayıtları alacaklı ve borçlu açısından farklıdır.

- Alacaklı Tarafından Yapılacak Kayıtlar

İşletmelerin kayıtlarında yer alan alacakların tahsilinden vazgeçmeleri durumunda söz konusu alacak değersiz alacak olarak değerlendirilecek ve değersiz alacak olarak kayıtlara alınacaktır.

689 Diğer Olağandışı Gider ve Zararlar
120 Alıcılar

- Borçlu Tarafından Yapılacak Kayıtlar:

Vazgeçilen alacaklarla ilgili olarak alacaklı tarafından tahsilinden vazgeçilen alacak tutarının borçlu tarafça hangi hesapta izleneceğine dair herhangi bir belirleme yer almamakla birlikte "549 Özel Fonlar" hesabında izlenmesi mümkün bulunmaktadır. Söz konusu tutarın fon hesabına alınarak üç yıllık sürede herhangi bir işleme tabi tutulmaması, ortaya çıkacak zararlar itfa edilebilmesi ve özünde bir kar unsuru olması sebebiyle bu hesapta izlenmesi uygundur.

Alacaklının tahsilinden vazgeçtiği tutar öncelikle borçlu tarafından pasifteki borç hesabından (senetli olması durumunda "321-Borç Senetleri" hesabı) çıkarılarak özel fonlar hesabına alınacaktır.

320 Satıcılar
549 Özel Fonlar

Üç yıl içerisinde zararlar itfa edilemeyen vazgeçilen alacaklar fon hesabından çıkarılarak gelir hesabına intikal ettirilecektir.

549 Özel Fonlar
679 Diğer Olağandışı Gelir ve Karlar

10- SONUÇ

Mükelleflerin vergilendirilebilir kazancına ulaşmak için, gider veya maliyet unsuru olarak değerlendirilen amortismanlar, Gelir Vergisi ve Kurumlar Vergisi Kanunları'nın muhtelif maddelerinde gider olarak kabul edilmektedir. Amortismanların gider olarak dikkate alınacağı hükmü, Gelir Vergisi Kanunu'nun ticari kazançla ilgili hükmü "İndirilecek Giderler" başlıklı 40 ıncı maddesinin 7 numaralı bendinde, zirai kazançla ilgili hükmü "Zirai İşletme Hesabı Esasında Giderler" başlıklı 57'nci maddesinin 6 numaralı bendi ile 59 uncu maddesinde, serbest meslek kazancıyla ilgili hükmü "Mesleki Giderler" başlıklı 68 inci maddesinin 4 numaralı bendinde, gayrimenkul sermaye iradiyle ilgili hükmü ise "Giderler"

başlıklı 74 üncü maddesinin 6 numaralı bendinde düzenlenmiştir.

Söz konusu bu maddelerde yer aldığı şekliyle amortisman uygulaması, bu bedellerin Maliye Bakanlığı'nca tespit ve ilan edilen faydalı ömürleri içinde giderleştirilmesi işlemidir.

VUK'da yer alan şüpheli alacaklar, vazgeçilen alacaklar ve değersiz alacaklar ise aynı zamanda vergi planlaması aracıdır. Bu düzenlemeler işletmelerin dönem sonuçlarını doğru olarak tespit edebilmeleri ve üçüncü kişilere doğru bilanço ve gelir tablosu sunabilmeleri için Kanun'un öngörülen şartları yerine getirmek suretiyle yararlanabilecekleri haklarıdır.

Ticari ve zirai kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesiyle ilgili olan bir alacağın, VUK'un 322'nci maddesinde hangi hallerde değersiz alacak haline geleceği ve hangi şartlarda zarar yazılabileceği belirtilmektedir. 323 üncü maddesinde ise yine aynı nitelikteki bir alacağın hangi hallerde şüpheli alacak sayılacağı ve bunlar için karşılık ayırma şartları belirtilmiştir. VUK'un 324 üncü maddesinde de konkordato veya sulh yolu ile alınmasından vazgeçilen bir alacağın nasıl zarar yazılabileceğine yer verilmiştir.

KAYNAKÇA

- ALTINBAŞ Hidayet, "Mevcutlarda Amortisman ve Yenileme Fonu Uygulaması", Vergi Dünyası Dergisi, HUD Yayınları, Sayı 244, 2001.
- AKYOL M.Emin, "Amortisman Ayrılması veya Düşük Nispette Ayrılması Üzerine Bir Değerlendirme", Vergi Dünyası Dergisi, sayı:337, 2009.
- Beyanname Düzenleme Rehberi, Vergi Müfettişleri Derneği, Ankara 2012.
- BEYLİK Ali, "Mevcutlarda Amortisman Uygulaması", Vergi Dünyası Dergisi, HUD Yayınları, Sayı:280, 2004.
- BIYIK Recep, KIRATLI Aydın, Giderler ve İndirimler, PWC Business Scholl, 2010.
- ÇELİK Abdullah, "Vergi Hukukunda Amortismanlar", Muhasebeci ve Vergici İle Diyalog Dergisi, Süray A.Ş., Sayı:152, Aralık 2000.
- KÜÇÜK Muzaffer, "İflasın Ertelenmesi Şüpheli Alacak Karşılığı Ayırmayı Engeller mi?" Vergi Dünyası Dergisi, Sayı:339, 2009.
- NARİNOĞLU Mustafa, Vergi Hukukunda Duran Varlık Amortismanı, Vergi Dünyası Dergisi, Ocak 1992, Sayı:125.

- ÖZBALCI Yılmaz, "Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları", Oluş Yayıncılık, 2004.
- ÖZTÜRK Bünyamin, ÖĞREDİK Güray, "Dönem Sonu Muhasebe Ve Vergi Uygulamaları", Maliye Ve Hukuk Yayınları, Mali Pusula Dergisi, Aralık 2007 Sayı Eki.
- ÖZTÜRK Bünyamin, "Dönemsonu Envanter ve Değerleme İşlemleri", Maliye ve Hukuk Yayınları, 2006.
- ŞAHİN Yılmaz, "Mevcutlarda Amortisman Uygulaması", Vergi Dünyası Dergisi, sayı:352, 2010.
- ŞENYURT İdris, "Amortismanlarda Özel Haller", Vergi Dünyası Dergisi, 2009, sayı:340.
- TERZİ Cihan, "Şüpheli Alacak Karşılığı Ayrılmasında Dikkat Edilecek Bazı Hususlar, Vergi Dünyası Dergisi, , 1992, Sayı:125.
- YILDIZ Murat, "Şüpheli Alacak Karşılığı Ayrılmasında Uygulamada Ortaya Çıkan Sorunlar", Vergi Sorunları Dergisi, Ocak 1996, Sayı:88.
- Vergi Usul Kanunu ve İlgili Genel Tebliği.