



DENETİM DANIŞMANLIK VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK LTD. ŞTİ.

2016 YILI DÖNEM SONU İŞLEMLERİ

Erdal SÖNMEZ

Yeminli Mali Müşavir

Sinerji Bağımsız Denetim ve YMM Ltd. Şti

Ocak 2017



DENETİM DANIŞMANLIK VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK LTD. ŞTİ.

İÇİNDEKİLER

1. DEĞERLEME İŞLEMLERİ

1.1. Değerlemenin Tanımı

1.2. Değerleme Ölçüleri

1.2.1. Maliyet Bedeli

1.2.2. Borsa Rayici

1.2.3. Tasarruf Değeri

1.2.4. Mukayyet Değer

1.2.5. İtibari Değer

1.2.6. Rayiç Bedel

1.2.7. Emsal Bedeli ve Emsal Ücreti

1.2.8. Vergi Değeri

2. MENKUL KIYMETLERİN DEĞERLEMESİ

2.1. Menkul Kıymet Tanımı

2.2. Menkul Kıymet Türleri

2.3. Menkul Kıymetlerin Değerlemesine İlişkin Yasal Düzenlemeler

2.3.1. Hisse Senetlerinin Değerlemesi

2.3.2. Yatırım Fonu Katılma Belgelerinin Değerlemesi

2.3.3. Hazine Bonolarının Değerlemesi

2.3.4. Devlet Tahvillerinin Değerlemesi

2.3.5. Özel Sektör Tahvillerinin Değerlemesi

3. ALACAK VE BORÇLARDA REESKONT

3.1. Reeskonta Tabi Tutulacak Alacak ve Borçların Özellikleri



DENETİM DANIŞMANLIK VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK LTD. ŞTİ.

3.2. Reeskont İşleminin İhtiyarılığı

3.3. Reeskont İşlemi Açısından Özellik Arzeden Alacak ve Borçlar

3.3.1. Hatır Senetleri

3.3.2. Teminata Verilen Senetler

3.3.3. Tahsile Verilen Senetler

3.3.4. Yabancı Para Cinsinden Alacaklar ve Borçlarda Reeskont

3.3.5. Şüpheli Alacak Durumundaki Senetli Alacaklar

3.3.6. Alacak Senedinin KDV Dahil Olarak Alınması Halinde Reeskont Uygulanacak Tutar Ne Olacak?

3.4. Reeskont Oranı

3.5. Reeskontun Hesaplanması

3.6. Vadeli Çeklerde Reeskont Uygulaması

4. YENİDEN DEĞERLEME (Yeniden değerlendirme uygulaması enflasyon düzeltmesi uygulaması ile birlikte 1.1.2004 tarihinden itibaren yürürlükten kaldırılmıştır)

5. DÖNEM SONU İŞLEMLERİNDE FİNANSMAN GİDERİ KISITLAMASI (Finansman gider kısıtlaması uygulaması enflasyon düzeltmesi uygulaması ile birlikte 1.1.2004 tarihinden itibaren yürürlükten kaldırılmıştır)

6. GÖTÜRÜ GİDER UYGULAMASI

6.1. Götürü Gider Uygulamasından Yararlanabilecek Olan Mükellefler

6.2. Götürü Gider Kaydedilebilecek Azami Tutar

6.3. Götürü Gider Uygulamasında Hasılat

6.3.1. İhracat Hasılatı

6.3.2. İhracat Kaydıyla Mal Tesliminde Hasılat

6.3.3. Yurt Dışı Taşımacılık Hasılatı

7. SSK PRİMLERİNİN GİDER YAZILMASI



DENETİM DANIŞMANLIK VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK LTD. ŞTİ.

8. STOKLARIN DEĞERLEMESİ

8.1. Satın Alınan Emtianın Değerlemesi

8.2. İmal Edilen Emtianın Değerlemesi

9. STOK DEĞERLEME YÖNTEMLERİ

9.1. Fiili Maliyet Yöntemi

9.2. Ortalama Maliyet Yöntemi

9.3. İlk Giren - İlk Çıkar (FIFO) Yöntemi

9.4. Son Giren - İlk Çıkar (LIFO) Yöntemi (Enflasyon Düzeltmesi uygulaması ile 1.1.2004 tarihinden itibaren yürürlükten kaldırılmıştır)

9.5. Emtiada Düşük Bedelle Değerleme

9.6. Kıymeti Düşen Mallarda Değerleme

10. YABANCI PARALARIN VE YABANCI PARA CİNSİNDEN OLAN BORÇ VE ALACAKLARIN DEĞERLEMESİ

10.1. Yabancı Paraların Değerlemesi

10.2. Yabancı Para İle Olan Senetli veya Senetsiz Alacak ve Borçlar

11. AMORTİSMAN UYGULAMASI

11.1. Amortisman Konusu

11.2. Amortisman Ayırma Koşulları

11.2.1. İşletmede Bir Yıldan Fazla Kullanılma

11.2.2. Yıpranma, Aşınma veya Kıymetten Düşmeye Maruz Bulunma

11.2.3. Envantere Dahil Olma

11.3. Arsa ve Arazide Amortisman

11.4. Amortisman Ayırma Yöntemleri

11.4.1. Normal Amortisman



DENETİM DANIŞMANLIK VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK LTD. ŞTİ.

11.4.2. Azalan Bakiyeler Usulüne Göre Amortisman

11.5. Fevkalade Amortisman

11.6. Kıst Amortisman Uygulaması

12. DEĞERSİZ ALACAKLAR

12.1. Değersiz Alacak Sayılmanın Şartları

12.2. Bir Alacağın Değersiz Alacak Sayılabilmesi İçin Hukuki Yollar Tüketilmelidir

12.3. Borçlunun İflası Halinde Alacak Değersiz Olur mu?

12.4. Uzun Süre Tahsili Mümkün Olmayan Alacaklar Değersiz Alacak Sayılır mı?

12.5. Ticari Kazancın Elde Edilmesi ve İdame Ettirilmesiyle İlgili Olmayan Alacaklar

12.6. Değersiz Alacak Haline Gelen Alacağın Zarar Yazılacağı Dönem

12.7. Değersiz Alacakların Sonradan Tahsili

12.8. Değersiz Hale Gelen Alacakların Muhasebe Kaydı

13. ŞÜPHELİ ALACAKLAR

13.1. Şüpheli Alacak Karşılığı Ayırmanın Şartları ve Esasları

13.1.1. Alacak Ticari Kazancın Elde Edilmesi ve İdame Ettirilmesi İle İlgili Olmalıdır

13.1.2. Alacak Zamanında Tahsil Edilmemiş Olmalıdır

13.1.3. Bilanço Esasında Defter Tutulmalıdır

13.1.4. Alacak Teminatsız Olmalı veya Teminat Yetersiz Olmalıdır

13.1.5. Şüpheli Alacak Karşılığının Ait Olduğu Alacak Muhasebe Kayıtlarında Gösterilmelidir

13.1.6. Alacağın Değerleme Günündeki Niteliği Esas Alınır

13.1.7. Sonradan Tahsil Edilen Şüpheli Alacaklar İçin Ayrılan Karşılıklar Gelir Yazılır

13.2. Şüpheli Alacaklar Açısından Özellik Gösteren Durumlar



DENETİM DANIŞMANLIK VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK LTD. ŞTİ.

13.2.1. Konkordato Talep Edilen Alacaklar

13.2.2. Verilen Sipariş Avanslarının Durumu

13.2.3. Tahsil Edilemeyen Katma Değer Vergisi

13.2.4. Holdinglerin İştiraklerinden Olan Ticari Nitelikli Alacakları

13.2.5. Devletten ve Kamu Kuruluşlarından Olan Alacaklar

13.2.6. Ticari Faaliyetin Gereği Olarak Verilen Hatır Bonolarından Doğan Alacaklar

13.3. Muhasebeleştirme

14. VAZGEÇİLEN ALACAKLAR

15. YENİLEME FONU UYGULAMASI

15.1. Genel Açıklama

15.2. Yenileme Fonunun Oluşumu ve Kullanım Esasları

15.2.1. Yenileme Fonu Bilanço Esasına Göre Defter Tutanlarca Ayrılabilir

15.2.2. Satılan veya Hasara Uğrayan Kıymetin Amortismanına Tabi İktisadi Kıymet Olması Gerekir

15.2.3. Satılan İktisadi Kıymetin Yenilenmesinin Zorunlu Olması veya İşletmeyi İdare Edenlerce Bu Konuda Karar Verilerek Girişimde Bulunulması Gerekir

15.2.4. Yeni Alınan İktisadi Kıymetle Satılan İktisadi Kıymet Aynı Nitelikte Olmalıdır

15.3. Yenileme Fonunun Kullanımı ve Süresi

15.3.1. Yenileme Fonunun Kullanımı

15.3.2. Yenileme Fonu Kullanım Süresi

15.4. İş Terk, İşletmenin Devri veya Tasfiye Durumunda Yenileme Fonu

16. KDV YÖNÜNDE DÖNEM SONU İŞLEMLERİNDE DİKKAT EDİLMESİ GEREKEN HUSUSLAR

16.1. Tahsil Edilemeyen KDV İçin Şüpheli Alacak Karşılığı Ayrılabilceği



DENETİM DANIŞMANLIK VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK LTD. ŞTİ.

16.2. Binek Otomobil Alımlarına Ait KDV/ÖTV'nin Doğrudan Gider Yazılabileceği veya Maliyete İntikal Ettirilebileceği

16.3. İşi Bırakan Mükelleflerin İndiremedikleri KDV'yi Gider Yazabilecekleri

16.4. Dönem Sonu Değerlemeleri Nedeniyle Ortaya Çıkan Kur Farklarının KDV'ye Tabi Olup Olmadığı

16.5. Yıl Sonuna Kadar Defterlere Kaydedilmeyen Faturalardaki KDV'nin İndirilemeyeceği

16.6. Damga Vergisinin Yansıtılması İşleminde KDV

16.7. İmha Edilen Malların KDV'sinin İndirim Konusu Yapılamayacağı

16.8. Asıl Nüshası Kaybolan Faturanın Gider Kaydı ve KDV İndirimi

16.9. Stokta Bulunan Malların KDV'si İndirim KDV Olarak Gelecek Aylara Devreder

16.10. Dönem Sonu İskonto veya Ciro Primlerinin KDV Boyutu

16.11. Dönem Sonu Gider Yansıtılmalarında KDV Uygulaması

16.12. Sayım Tesellüm Fazlalıkları (397 Hesap)

16.13. Sayım Tesellüm Noksanlıkları

16.13.1. Zayi Olan Mallara Ait KDV

16.13.2. Malların Zayi Olması Sonucu Meydana Gelen Kayıplar

16.13.3. Malların Değerinin Düşmesi Sonucu Meydana Gelen Kayıplar

16.13.4. Fire Sonucu Meydana Gelen Kayıplar

16.13.5. Nedeni Açıklanamayan Emtea Noksanlıkları

16.14. Ortaklara Borç Para Kullandırma İşlemi

16.15. KDV İndiriminde Zamanaşımı

17. SERMAYE AMORTİSMANI UYGULAMASI

17.1. Genel Bilgi



DENETİM DANIŞMANLIK VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK LTD. ŞTİ.

17.2. İndirim Uygulaması

17.3. Kazanç Yetersizliği Nedeniyle İndirim Konusu Edilemeyen Tutarın Sonraki Dönemlere Devri

17.4. İndirim Uygulamasına İlişkin Bakanlar Kuruluna Verilen Yetki

17.5. İndirim Uygulamasına İlişkin Sınırlamalar



DENETİM DANIŞMANLIK VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK LTD. ŞTİ.

1. DEĞERLEME İŞLEMLERİ

1.1. Değerlemenin Tanımı

Vergi Usul Kanunu'nun 258 ve 259. maddelerinde değerlendirme, "vergi matrahlarının hesaplanmasıyla ilgili iktisadi kıymetlerin vergi kanunlarında gösterilen gün ve zamanlarındaki değerlerinin tespiti" şeklinde tanımlanmıştır.

Vergi Usul Kanunu'nun 258 ve devam eden maddelerinde her bir aktif ve pasif kıymetin nasıl değerlendirileceği hüküm altına alınmıştır.

Değerlemede iktisadi kıymetlerden her biri tek başına dikkate alınır. Teamülen aynı cinsten sayılan malların ve düşük kıymetli müteferrik eşyanın topluca değerlendirilmesi mümkündür (V.U.K. Md. 260).

1.2. Değerleme Ölçüleri

Değerleme iktisadi kıymetin nevi ve mahiyetine göre, aşağıdaki ölçülerden biri ile yapılır (V.U.K. Md. 261):

1. Maliyet bedeli
2. Borsa rayıcı
3. Tasarruf değeri
4. Mukayyet değer
5. İtibari değer
6. Vergi değeri
7. Rayiç bedel
8. Emsal bedeli ve ücreti

1.2.1. Maliyet Bedeli

Maliyet bedeli, iktisadi bir kıymetin iktisap edilmesi veyahut değerinin artırılması münasebetiyle yapılan ödemelerle bunlara müteferri bilumum giderlerin toplamını ifade eder (V.U.K. Md. 262).



DENETİM DANIŞMANLIK VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK LTD. ŞTİ.

1.2.2. Borsa Rayici

Borsa rayici, gerek menkul kıymetler ve kambiyo borsasına, gerekse ticaret borsalarına kayıtlı olan iktisadi kıymetlerin değerlemeden evvelki son muamele gününde borsadaki muamelelerin ortalama değerlerini ifade eder.

Normal temevvüçler dışında fiyatlarda bariz kararsızlıklar görülen hallerde, son muamele günü yerine değerlemeye takaddüm eden 30 gün içindeki ortalama rayici esas olarak aldirmaya Maliye Bakanlığı yetkilidir (V.U.K. Md. 263).

1.2.3. Tasarruf Değeri

Tasarruf değeri, bir iktisadi kıymetin değerlendirme gününde sahibi için arzettiği gerçek değerdir (V.U.K. Md. 264).

1.2.4. Mukayyet Değer

Mukayyet değer, bir iktisadi kıymetin muhasebe kayıtlarında gösterilen hesap değeridir (V.U.K. Md. 265).

1.2.5. İtibari Değer

İtibari değer, her nevi senetlerle esham ve tahvillerin üzerinde yazılı olan değerlerdir (V.U.K. Md. 266).

1.2.6. Rayiç Bedel

Rayiç bedel, bir iktisadi kıymetin değerlendirme günündeki normal alım satım değeridir (V.U.K. mük. Md. 266).

1.2.7. Emsal Bedeli ve Emsal Ücreti

Emsal bedeli, gerçek bedeli olmayan veya bilinmeyen veyahut doğru olarak tespit edilemeyen bir malın, değerlendirme gününde satılması halinde emsaline nazaran haiz olacağı değerdir.

Emsal bedeli sıra ile aşağıdaki esaslara göre tayin olunur.

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

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



DENETİM DANIŞMANLIK VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK LTD. ŞTİ.

Üçüncü sıra: (Takdir esası) Yukarıda yazılı esaslara göre belli edilemeyen emsal bedelleri ilgililerin müracaatı üzerine takdir komisyonunca takdir yolu ile belli edilir. Takdirler, maliyet bedeli ve piyasa kıymetleri araştırılmak ve kullanılmış eşya için ayrıca yıpranma dereceleri nazara alınmak suretiyle yapılır. Takdir edilen bedellere mükelleflerin vergi mahkemesinde dava açma hakkı mahfuzdur. Ancak dava açılması verginin tahakkuk ve tahsilini durdurmaz.

Emsal bedelinin mükellef tarafından bizzat hesaplandığı hallerde, bu hesaplara ait kayıt ve cetveller ispat edici kağıtlar olarak muhafaza edilir.

Yukarıdaki esaslarla mukayyet olmaksızın kaza mercilerinin re'sen biçtikleri değerler ile zirai kazanç ölçülerini tespit eden kararnamelerde ye alan unsurlar emsal bedeli yerine geçer.

Ücretle yapılan imalatta ücretin gerçek miktarının bilinmemesi veya doğru olarak tayin edilememesi hallerinde tespit edilecek emsal ücret de aynı esaslara göre tayin olunur (V.U.K. Md. 267).

1.2.8. Vergi Değeri

Vergi değeri, bina ve arazinin rayiç bedelidir (V.U.K. Md. 268).

Devam eden açıklamalarımızda değerlendirme işlemlerine ilişkin olarak yapılması gerekenler, özellikli ve tartışmaya açık durumlar da belirtmek suretiyle izah edilmeye çalışılmıştır.

2. MENKUL KIYMETLERİN DEĞERLEMESİ

2.1. Menkul Kıymet Tanımı

Menkul kıymetler; ortaklık veya alacaklılık sağlayan, belli bir meblağı temsil eden, yatırım aracı olarak kullanılan, dönemsel gelir getiren, misli nitelikte, seri halinde çıkarılan, ibareleri aynı olan ve şartları Sermaye Piyasası Kurulu tarafından belirlenen kıymetli evraklardır.

2.2. Menkul Kıymet Türleri

Uygulamada karşılaşılan menkul kıymet türleri şunlardır:

- Hisse Senetleri,
- Yatırım Fonu Katılma Belgeleri,
- Devlet Tahvilleri,
- Özel Sektör Tahvilleri,
- Hisse Senedi ve Tahvil Kuponları,



DENETİM DANIŞMANLIK VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK LTD. ŞTİ.

- Hazine Bonoları,
- Gelir Ortaklığı Senetleri,
- Toplu Konut İdaresi ve Kamu Ortaklığı İdaresi'nce Çıkarılan Tahviller,
- Finansman Bonoları,
- Banka Bonoları,
- Banka Garantili Bonolar,
- Varlığa Dayalı Menkul Kıymetler,
- Kar-Zarar Ortaklığı Belgeleri.

2.3. Menkul Kıymetlerin Değerlemesine İlişkin Yasal Düzenlemeler

Vergi Usul Kanunu'nun 279. maddesine göre;

“Hisse senetleri ile fon portföylerinin en az yüzde 51'i Türkiye'de kurulmuş bulunan şirketlerin hisse senetlerinden oluşan yatırım fonu katılma belgeleri alış bedeliyle, bunlar dışında kalan her türlü menkul kıymet borsa rayici ile değerlendirilir. Borsa rayici yoksa veya borsa rayicinin muvazaalı bir şekilde oluştuğu anlaşılırsa değerlemeye esas bedel, menkul kıymetin alış bedeline vadesinde elde edilecek gelirin (kur farkları dahil) iktisap tarihinden değerlendirme gününe kadar geçen süreye isabet eden kısmının eklenmesi suretiyle hesaplanır. Ancak, borsa rayici bulunmayan, getirisi ihraç edenin kar ve zararına bağlı olarak doğan ve değerlendirme günü itibarıyla hesaplanması mümkün olmayan menkul kıymetler, alış bedeli ile değerlendirilir.”

Yukarıda yer alan yasal hüküm çerçevesinde iktisadi işletmelere dahil menkul kıymetlerin değerlendirilmesine ilişkin olarak şu esaslar öngörülmüştür:

- İktisadi işletmelere dahil olan hisse senetleri alış bedeli ile değerlendirilecektir.
- İktisadi işletmelere dahil olan ve fon portföylerinin en az yüzde 51'i Türkiye'de kurulmuş bulunan şirketlerin hisse senetlerinden oluşan yatırım fonu katılma belgeleri alış bedeliyle değerlendirilecektir.
- Yukarıda yer alan menkul kıymetler dışında kalan her türlü menkul kıymet borsa rayici ile değerlendirilecektir.
- Menkul kıymetin borsa rayici yoksa veya borsa rayicinin muvazaalı bir şekilde oluştuğu anlaşılırsa değerlemeye esas bedel, menkul kıymetin alış bedeline vadesinde elde edilecek



DENETİM DANIŞMANLIK VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK LTD. ŞTİ.

gelirin (kur farkları dahil) iktisap tarihinden değerlendirme gününe kadar geçen süreye isabet eden kısmının eklenmesi suretiyle hesaplanacaktır.

- Borsa rayici bulunmayan, getirisi ihraç edenin kar ve zararına bağlı olarak doğan ve değerlendirme günü itibariyle hesaplanması mümkün olmayan menkul kıymetler, alış bedeli ile değerlendirilecektir.

Vergi Usul Kanunu'nun 279. maddesi kapsamında iktisadi işletmelerin aktifine kayıtlı bulunan menkul kıymetlerin türüne göre üç ayrı değerlendirme ölçüsü ortaya çıkmıştır.

- Alış Bedeli Ölçüsü:**Vergi Usul Kanunu'nda alış bedelinin tanımı yapılmamıştır. Ancak uygulamada alış bedelinin, bir iktisadi kıymetin iktisabı için satıcıya ödenen veya borçlanılan meblağ olduğu yönündeki görüş genel kabul görmüştür.

- Borsa Rayici Ölçüsü:**Borsa rayici Vergi Usul Kanunu'nun 263. maddesinde tanımlanmıştır. Buna göre borsa rayici, gerek menkul kıymetler ve kambiyo borsasına, gerekse ticaret borsalarına kayıtlı olan iktisadi kıymetlerin değerlemeden evvelki son muamele gününde borsadaki muamelelerin ortalama değerlerini ifade eder.

Normal dalgalanmalar dışında fiyatlarda bariz karasızlıklar görülen hallerde, son muamele günü yerine değerlendirme gününden önceki 30 gün içindeki ortalama rayici esas aldirmaya Maliye Bakanlığı yetkilidir.

- Kıst Getiri Ölçüsü:** Borsa rayicine göre değerlendirilmesi gereken menkul kıymetlerin, borsa rayicinin olmaması veya borsa rayicinin muvazaalı bir şekilde oluştuğunun anlaşılması halinde, değerlemeye esas bedel, menkul kıymetin alış bedeline vadesinde elde edilecek gelirin (kur farkları dahil) iktisap tarihinden değerlendirme gününe kadar geçen süreye isabet eden kısmının eklenmesi suretiyle hesaplanacaktır.

2.3.1. Hisse Senetlerinin Değerlemesi

Hisse senetleri Vergi Usul Kanunu'nun 279. maddesi uyarınca alış bedeliyle değerlendirilecektir. Dolayısıyla, aktifte bulunan hisse senetlerine ilişkin olarak 31.12.2016 tarihi itibariyle herhangi bir kar-zarar hesaplaması yapılmayacaktır. Ayrıca, hisse senetlerinin iktisabına bağlı olarak katlanılan muhtelif giderlerin (faiz, komisyon, saklama ücreti vb) dönem sonunda muhasebe kayıtlarına doğrudan gider olarak intikal ettirilmesi mümkündür.

2.3.2. Yatırım Fonu Katılma Belgelerinin Değerlemesi

Katılma belgeleri karşılığında halktan toplanan paralarla, belge sahipleri hesabına, riskin dağıtılması ilkesi ve inançlı mülkiyet esaslarına göre sermaye piyasası araçları, gayrimenkul, altın ve diğer kıymetli madenler portföyü işletmek amacıyla kurulan mal varlığına "Yatırım Fonu" denilmektedir. Fonun tüzel kişiliği bulunmamakla birlikte, mal varlığı kurucunun mal varlığından ayrı tutulur. Kurucular, kurdukları fonu katılma belgesi sahiplerinin haklarını koruyacak şekilde yönetmek zorundadır.



DENETİM DANIŞMANLIK VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK LTD. ŞTİ.

Vergi Usul Kanunu'nun 279. maddesi uyarınca, fon portföylerinin en az yüzde 51'i Türkiye'de kurulmuş bulunan şirketlerin hisse senetlerinden oluşan yatırım fonu katılma belgeleri alış bedeli ile değerlendirilecektir.

Bunun haricinde kalan katılma belgelerinin ise borsa rayiciyle değerlendirilmesi gerekir. Ancak, ülkemizde yatırım fonu katılma belgeleri henüz borsada işlem görmemektedir. Bu kıymetlerin değerlendirilmesinde, bunların değerlendirme günü itibariyle kıst getirisinin dikkate alınması gerekir. Kıst getiri hesabında ise, katılma belgelerini ihraç eden kurumların ilan edecekleri fiyatların esas alınması gerekir.

Örnek

(X) A.Ş., 30.08.2016 tarihinde (A) Bankası Yatırım Fonu katılma belgelerinden pay başına 10.-TL'den olmak üzere 2000 adet satın almıştır. Fon portföyünün % 75'i Türkiye'de kurulmuş bulunan ve enerji sektöründe faaliyet gösteren şirketlerin hisse senetlerinden oluşmaktadır. Söz konusu katılma belgeleri toplam alış bedeli olan 20.000.-TL'den alış tarihi itibariyle aktife kaydedilmiştir. (A) Bankası 2016 yılı sonu itibariyle söz konusu katılma belgelerinin pay başına değerini 9,4.-TL olarak açıklamıştır.

Fon portföyünün en az % 51'inin Türkiye'de kurulmuş bulunan şirketlerin hisse senetlerinden oluşması nedeniyle, 31.12.2016 tarihinde yapılacak olan değerlemede şirket, aktifine kayıtlı katılma belgelerini alış bedeli olan 20.000.-TL olarak değerleyecektir.

Şirket, yukarıda belirtilen yatırım fonu katılma belgesini iktisap ettiğinde, iktisap tarihi itibariyle şu şekilde muhasebe kaydı yapacaktır (ödemenin şirketin bankadaki cari hesabından yapıldığı varsayılmaktadır):

	30/08/2016	
118 DİĞER MENKUL KIYMETLER		20.000.-
102 BANKALAR		20.000.-

Açıklama: Yatırım fonu katılma belgesi iktisabı

_____ / _____

2.3.3. Hazine Bonolarının Değerlemesi

Devlet iç borçlanma senetlerinden, vadesi 1 yıldan daha az olanlar hazine bonusu olarak tanımlanmaktadır.

Hazine bonolarında kupon bulunmaz. Bunlar iskonto esasına göre ihraç edilmektedir. Bononun üzerinde gösterilen tutar vade sonunda anapara ve faiz dahil ödenecek parayı gösterir. Bu nedenle de hazine bonolarında getiri sabittir ve önceden hesaplanabilir.



DENETİM DANIŞMANLIK VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK LTD. ŞTİ.

Hazine bonoları İstanbul Menkul Kıymetler Borsasında işlem görmekte olup, bunların borsa rayici bulunmaktadır.

Örnek :

(X) A.Ş. 29.07.2016 tarihinde, toplam nominal bedeli 50.000.-TL olan 180 gün vadeli hazine bonosunu, ticari hesabının bulunduğu (A) bankası aracılığıyla 40.000.-TL'ye satın almıştır. Şirket 29.07.2016 tarihi itibarıyla iktisap etmiş olduğu hazine bonolarını alış bedeli ile aşağıdaki gibi aktifine kaydetmiştir:

_____ / _____	
112 KAMU KESİM TAHVİL	40.000
SENET VE BONOLARI	
102 BANKALAR	40.000

Açıklama: Hazine Bonosu İktisabı

_____ / _____	
---------------	--

Şirket aktifinde yer alan hazine bonosunun değerlendirme gününden önceki son iş gününde İMKB'de işlem gördüğü ortalama fiyata göre toplam değeri 48.000.-TL olarak gerçekleşmiştir. Şirket değerlendirme günü olan 31.12.2016 tarihinde anılan hazine bonosunu borsa rayicine göre değerleyecektir. Anılan işlem şu şekilde muhasebeleştirilecektir:

_____ 31.12.2016 _____	
------------------------	--

112 KAMU KESİM TAHVİL	8.000
SENET VE BONOLARI	
642 FAİZ GELİRLERİ	8.000

Açıklama: Dönem sonu değerlendirme kaydı

_____ / _____	
---------------	--

2.3.4. Devlet Tahvillerinin Değerlemesi

Devlet iç borçlanma senetlerinden, vadesi 1 yıl ve daha uzun olanlar devlet tahvili olarak tanımlanmaktadır.



DENETİM DANIŞMANLIK VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK LTD. ŞTİ.

Devlet tahvilinin üzerinde yazılı değer fiilen borçlanılan tutarı gösterir. Ödeme planına göre borçlanılan tutar üzerinden, kupon karşılığı dönemler itibariyle faiz ödemesi yapılır.

Vergi Usul Kanunu'nun 279. maddesi uyarınca, devlet tahvillerinin borsa rayicisiyle değerlendirilmesi gerekmektedir.

Dönem sonunda devlet tahvillerinin borsa rayicine göre değerlemesinin şu şekilde muhasebeleştirilmesi gerekir:

_____ / _____	
112 KAMU KESİM TAHVİL	XXXX
SENET VE BONOLARI	
642 FAİZ GELİRLERİ	XXXX

Açıklama: Dönem sonu değerlendirme kaydı

_____ / _____

2.3.5. Özel Sektör Tahvillerinin Değerlemesi

Anonim şirketlerin finansman ihtiyaçlarını karşılamak amacıyla itibari kıymetleri eşit ve ibareleri aynı olmak üzere çıkardıkları borç senetlerine tahvil denilmektedir. Kamu kuruluşlarının çıkardığı tahviller haricinde kalan tahvil ihraçlarında Sermaye Piyasası Kanunu'nda öngörülen düzenlemelere uyulması zorunludur.

Tahvillerin faiz ödemeleri yıllık, 6 aylık veya 3 aylık kuponlara bağlı olarak yapılabilmektedir. Tahvilden elde edilecek getiri sabit olabileceği gibi faiz oranı belirli bir değışkene de bağlanabilmektedir.

Vergi Usul Kanunu'nun 279. maddesi gereğince, vergi matrahlarının tespitinde özel sektör tahvillerinin borsa rayicisi ile veya borsa rayicisi yoksa bunların ilgili döneme isabet eden kıst getirilerinin hesaplanarak alış bedeline eklenmesi suretiyle değerlendirilmesi gerekir.

Dönem sonunda aktifinde özel sektör tahvili bulunan bir işletmenin anılan kıymetleri yukarıda belirtilen esaslar dahilinde değerlendirilmesinin şu şekilde muhasebeleştirilmesi gerekir:



DENETİM DANIŞMANLIK VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK LTD. ŞTİ.

111 ÖZEL KESİM TAHVİL

XXXX

SENET VE BONOLARI

642 FAİZ GELİRLERİ

XXXX

Açıklama: Dönem sonu değerlendirme kaydı

3. ALACAK VE BORÇLARDA REESKONT

Bilindiği üzere VUK'nun 281 ve 285. maddelerinde iktisadi işletmelere dahil alacak ve borçların değerlendirilmesi düzenlenmiştir. Anılan maddelerle, alacak ve borçların mukayyet değerleri ile değerlendirilmesi esası getirilmiştir. Ancak yasada öngörülen şekilde bazı mükellefler zorunlu, diğer bir kısmı ise ihtiyari olarak senede bağlı alacak ve borçlarını değerlendirme gününün değerine irca edebilmektedirler. Bu şekilde senede bağlı alacak ve borçların değerlendirme gününün değerine irca edilmesi işlemine pratikte reeskont işlemi denilmektedir. Bir başka ifade ile alacak ve borç senetlerinin mukayyet değerlerinden, vadelerine ve faiz oranına göre değişen, bir meblağı düşmek suretiyle net bugünkü değere (değerleme günü-bilanço günü) ulaşılması reeskont işlemi ifade etmektedir.

3.1. Reeskonta Tabi Tutulacak Alacak ve Borçların Özellikleri

a) Alacak veya Borcun İktisadi İşletme Bünyesinde Doğmuş Olması Gerekir

Alacak ve borçlar ilke olarak mukayyet değerle değerlendirilir. Ancak VUK'nun 281 ve 285. maddelerine göre; vadesi gelmemiş olan senede bağlı alacak ve borçlar değerlendirme gününün değerine irca olunabilir. Diğer taraftan bu alacak ve borçların iktisadi işletme bünyesinde doğmuş olması gerekmektedir.

Bir alacak veya borcun reeskonta tabi tutulabilmesi için, söz konusu alacağın gelir yaratıcı ya da hasılat unsuru, keza borcun da maliyet veya gider unsuru olması gerekmektedir. Çünkü, reeskont işleminin mantığı gelir ya da hasılat veya maliyet ya da gider etkisi birden fazla yıla sirayet eden alacak ve borçların dönemsel ilkesi gereği ait oldukları döneme mal edilmesidir.

b) Alacak veya Borcun Senede Bağlı Olması Gerekir

Bir alacak veya borcun reeskonta tabi tutulabilmesi için alacak veya borcun senede bağlı olması gerekir. Senede bağlı olmayan alacak veya borçlar için reeskont hesaplanması mümkün değildir.



DENETİM DANIŞMANLIK VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK LTD. ŞTİ.

c) Alacak veya Borcun Bağlı Olduğu Senedin Vade İçermesi Gerekir

Reeskonta tabi tutulacak alacak veya borç senedinin aynı zamanda bir vade içermesi gerekir. Çünkü reeskont işlemi mantığı gereği ancak gelecek dönemlerde tahsil edilebilecek alacaklara veya ödenebilecek borçlara uygulanabilir.

d) Senede Bağlı ve Vade İçeren Alacak veya Borcun Değerleme Günü İtibariyle Vadesinin Gelmemiş Olması Gerekir

Bir alacak veya borcun reeskont işlemine tabi tutulabilmesi için, söz konusu alacak veya borcun bağlı olduğu senedin vadesinin değerlendirme günü itibariyle gelmemiş olması gerekmektedir.

e) Alacak veya Borç Senedinin Değerleme Günü İtibariyle İşletmenin Aktifinde veya Pasifinde Yer Alması Gerekir

Reeskont işlemine tabi tutulacak alacak veya borç senedinin değerlendirme günü itibariyle işletmenin aktifinde ya da pasifinde yer alması gerekmektedir. Ancak alacak senedinin değerlendirme günü itibariyle teminata veya tahsile verilmiş olması reeskonta tabi tutulmasına engel teşkil etmez.

3.2. Reeskont İşleminin İhtiyarılığı

VUK'nun 281 ve 285. maddelerine göre bankalar, bankerler ve sigorta şirketleri, senede bağlı alacak ve borçlarını reeskonta tabi tutmak zorundadırlar. Ancak bankalar, bankerler ve sigorta şirketleri dışında kalan ve bilanço esasına göre defter tutan vergi mükellefleri vadesi gelmemiş senede bağlı alacak ve borçlarını reeskonta tabi tutup tutmamak konusunda VUK'na göre seçimlik hakka sahiptirler.

VUK'nun 285. maddesinin son fıkrası uyarınca alacak senetlerini değerlendirme gününün değerine irca eden mükellefler, borç senetlerini de aynı şekilde işleme tabi tutmak zorundadırlar. Bir başka ifade ile alacak senetlerini reeskonta tabi tutarak hesapladığı reeskont tutarını gider yazan mükellefler, aynı şekilde borç senetlerini reeskonta tabi tutarak hesaplayacakları reeskont meblağını gelir olarak hesaplarına yansıtma zorundadırlar.

VUK açısından (bankalar, bankerler ve sigorta şirketleri hariç) reeskont işlemi ihtiyari olmasına karşın SPK'na tabi şirketler açısından reeskont mecburidir.

3.3. Reeskont İşlemi Açısından Özellik Arzeden Alacak ve Borçlar

3.3.1. Hatır Senetleri

Gerçekte var olmayan bir borç alacak ilişkisini varmış gibi göstererek düzenlenen senetler hatır senetleridir. Hatır senetleri gerçek bir alacak borç ilişkisine dayanmadıklarından reeskonta da tabi tutulamazlar.



DENETİM DANIŞMANLIK VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK LTD. ŞTİ.

3.3.2. Teminata Verilen Senetler

Teminata verilen senetler işletmenin mülkiyetinde olan ve halen işletme için bir alacağı temsil eden senetlerdir. Alacak senetlerinin bankaya teminata verilmiş olması ve karşılığında bir kredi alınmış olması, bu alacağın temlik edildiği anlamına gelmez. Teminata verilen senetler karşılığında bankadan alınan krediler ile senetler arasında ilişki istendiğinde başka senetlerle değiştirilebilir. Diğer taraftan bu senetlerle işletmenin portföyündeki senetler arasında bir fark bulunmamaktadır. Bu nedenle teminata verilen alacak senetleri de reeskonta tabi tutulabilmektedir.

3.3.3. Tahsile Verilen Senetler

Tahsile verilen alacak senetleri değerlendirme gününde, henüz tahsil edilmemiş olmak şartıyla reeskonta tabi tutulabilir. Zira tahsile verilen alacak senetlerinde, tahsile veren işletmenin sahipliği hukuken devam etmektedir.

3.3.4. Yabancı Para Cinsinden Alacaklar ve Borçlarda Reeskont

22.07.1998 tarih ve 4369 sayılı Kanunu'nun 7. maddesi ile yabancı paralar cinsinden olan senetli alacakların da reeskonta tabi tutulması imkanı getirilmiştir.

Yabancı para cinsinden olan alacak ve borç senetlerinin reeskonta tabi tutulmasında aşağıdaki şartların aranması gerekmektedir:

-Yabancı para cinsinden olan alacak veya borç, senede bağlı olmalıdır.

-Senedin bir vade içermesi gerekir.

-Değerleme gününde senedin vadesinin gelmemiş olması gerekir.

-Reeskonta tabi tutulacak olan alacak senedinin ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi ile ilgili olması gerekir.

-Alacak veya borç senedinin işletmenin aktifine kayıtlı olması gerekir.

Bu şartların tamamının var olması halinde, yabancı para cinsinden düzenlenmiş olan alacak veya borç senetlerinin değerlendirilmesinde reeskont uygulaması yapılabilecektir.

Senette faiz oranının yazılı olması halinde bu faiz oranı esas alınır. Senette faiz oranının yazılı olmadığı durumlarda ise değerlendirme gününde geçerli olan Londra Bankalar Arası Faiz Oranı (LIBOR) esas alınır.

TL cinsinden olan alacak veya borç senetlerinin reeskont uygulamasında olduğu gibi yabancı para cinsinden olan alacak ve borç senetlerinin reeskontunda da iç iskonto yöntemi kullanılır.



DENETİM DANIŞMANLIK VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK LTD. ŞTİ.

Bu türden alacak senetlerini reeskonta tabi tutan işletmeler borç senetlerini de reeskonta tabi tutmak zorundadırlar.

3.3.5. Şüpheli Alacak Durumundaki Senetli Alacaklar

Şüpheli alacaklar senede bağlı olsun olmasın VUK'nun alacaklarda ve sermayede amortismanına ilişkin 323. maddesine göre değerlemeye tabi tutulmaktadır. Dolayısıyla daha önce hasılat unsuru olarak kayıtlara intikal etmiş olan bir alacak, anılan maddedeki şartlar gerçekleşmiş olmak kaydıyla, zaten karşılık ayrılmak yoluyla giderleştirilmektedir. Bu nedenle karşılık ayrılmak suretiyle vergi matrahının hesabında gider olarak dikkate alınmış olan senetli şüpheli alacaklar için ayrıca reeskont hesaplanması mümkün değildir.

3.3.6. Alacak Senedinin KDV Dahil Olarak Alınması Halinde Reeskont Uygulanacak Tutar Ne Olacak?

Katma Değer Vergisi dahil alacak senedi alınması halinde; reeskont hesaplaması yapılırken KDV'nin hesaplama dışında bırakılması gerekir. Zira KDV bir hasılat unsuru değildir.

3.4. Reeskont Oranı

Vergi Usul Kanunu'nun 280. 281 ve 285. maddelerine göre vadesi henüz gelmemiş senede bağlı alacak ve borçlar değerlendirme gününün kıymetine irca olunabilir. Bu takdirde, senette faiz nispeti açıklanmış ise bu nispet, açıklanmamışsa yabancı para cinsinden olan alacaklar için LIBOR (Londra Bankalar Arası Faiz Oranı), TL cinsinden olan alacaklar için ise Cumhuriyet Merkez Bankasının resmi iskonto haddi uygulanır. Ancak bankalar ve bankerlerle sigorta şirketleri senede bağlı olsun olmasın tüm alacak ve borçlarını reeskonta tabi tutmak zorundadırlar. Ayrıca bu firmalar reeskont oranı konusunda seçimlik bir hakka sahip bulunmaktadır. Bu firmalar reeskont oranı olarak ya kendi işlemlerinde kullandıkları faiz oranını ya da T.C. Merkez Bankası resmi iskonto oranını uyguluyorlar. T.C. Merkez Bankası resmi iskonto oranını uygulama zorunlulukları yoktur.

Maliye Bakanlığı 238 sıra numaralı VUK Genel Tebliği'nde, reeskont uygulamasında T.C. Merkez Bankası'nın reeskont faizinin değil, kısa vadeli avans işlemleri için belirlenen faiz oranının esas alınması esasını getirmiştir.

3.5. Reeskontun Hesaplanması

Reeskont hesaplanmasında iç iskonto yöntemi kullanılır.

İç iskonto yönteminde, reeskonta konu edilecek senedin net bugünkü değeri (hali hazır değeri) esas alınarak hesaplama yapılır. Bunun için önce senedin hali hazır değerinin bulunması daha sonra bu değere iskonto oranının uygulanması gerekir. İç iskonto formülü şöyledir.

$$F = A - (A \times 360 / (360 + n \times t))$$



DENETİM DANIŞMANLIK VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK LTD. ŞTİ.

Formülde yer alan **F**:İskonto tutarını, **A**: Senedin değerini, **n**: Faiz oranını ve **t**:senedin vadesini (değerleme günü itibariyle kalan gün sayısını) ifade etmektedir.

Bu formülü yazılı bir şekilde iç iskonto yöntemine göre açarsak; bu formül şu şekli almaktadır.

Nominal Değer x 360

Reeskont Tutarı = Nominal Değer - -----

360 + Faiz Oranı x Gün Sayısı

3.6. Vadeli Çeklerde Reeskont Uygulaması

30.04.2013 tarih ve 64 sıra numaralı VUK Sirküleri Açıklaması:

“5838 sayılı Kanunun 18 inci maddesiyle 3167 sayılı Çekle Ödemelerin Düzenlenmesi ve Çek Hamillerinin Korunması Hakkındaki Kanuna ilave edilen geçici 2 nci maddede "31.12.2009 tarihine kadar, üzerinde yazılı keşide tarihinden önce çekin ödenmek için muhatap bankaya ibrazı geçersizdir." hükmüne yer verilmiştir.

Mezkûr hükme yönelik olarak mükelleflerin, geçici bir süre ile sınırlı olarak vade getirilmiş olan ileri tarihli çeklerin artık senet olarak kabul edilerek, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun reeskont konusundaki düzenlemeleri karşısında reeskonta tâbi tutulup tutulmayacağı hususunda tereddüde düşüklerinin anlaşılması üzerine, mükellefler açısından uygulama birliğinin sağlanması gayesiyle 12.05.2009 tarihli ve 41 numaralı Vergi Usul Kanunu Sirküleri yayımlanmıştır.

Sözü edilen Sirkülerde özetle, mezkûr geçici 2 nci maddenin gerekçesinde bu maddenin belirli bir süreyle çekin, üzerinde yazılı keşide tarihinden önce ödenmek için muhatap bankaya ibrazının geçersiz kabul edilerek ekonomik sıkıntılarla çeklerin zamanında ödenmemesi sonucunda ticari hayatta karşılaşılan sorunlara ve mağduriyetlere çözüm üretilmesi amacıyla getirildiğinin ifade edildiği, dolayısıyla bu düzenleme ile çeklerin bono ve poliçeler gibi vadeli senet haline getirilmesinin amaçlanmadığı, ayrıca 6762 sayılı Türk Ticaret Kanununun hükümleri gereğince çeke vade konulmasının kabul edilmediği açıklamalarına yer verilerek, çekin ödeme aracı olmasından dolayı senet olarak kabul edilmesi imkân dâhilinde bulunmadığından 5838 sayılı Kanunun 18 inci maddesiyle yapılan düzenlemeye uyan çeklere reeskont uygulanmasının mümkün olmadığı görüşüne yer verilmiştir.

20.12.2009 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 5941 sayılı Çek Kanunu ile 3167 sayılı Kanun yürürlükten kaldırılmış, Kanunun geçici 1 inci maddesinin beşinci fıkrası ile de "31.12.2011 tarihine kadar, üzerinde yazılı düzenleme tarihinden önce çekin ödenmek için muhatap bankaya ibrazı geçersizdir." hükmü ihdas edilmiş, bilahare 6273 sayılı Kanunun 6 ncı maddesiyle 5941 sayılı Kanuna eklenen geçici 3 üncü maddenin beşinci fıkrasında



DENETİM DANIŞMANLIK VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK LTD. ŞTİ.

31.12.2017 tarihine kadar üzerinde yazılı düzenleme tarihinden önce çekin ödenmek için muhatap bankaya ibrazı geçersiz sayılmıştır.

Diğer taraftan 5941 sayılı Kanunun,

3 üncü maddesinin sekizinci fıkrasında "Üzerinde yazılı bulunan düzenleme tarihinden önce ibraz edilen çekin karşılığının Türk Ticaret Kanununun 707 nci maddesi uyarınca kısmen veya tamamen ödenmemiş olması hâlinde, bu çekle ilgili olarak hukukî takip yapılamaz. İleri düzenleme tarihli çekle ilgili olarak hukukî takip yapılabilmesi için, çekin üzerindeki düzenleme tarihine göre kanunî ibraz süresi içinde bankaya ibraz edilmesi ve karşılıksızdır işlemine tâbi tutulması şarttır." hükmü,

5 inci maddesinin birinci fıkrasında "Üzerinde yazılı bulunan düzenleme tarihine göre kanunî ibraz süresi içinde ibrazında, çekle ilgili olarak karşılıksızdır işlemi yapılması hâlinde, altı ay içinde hamilin talepte bulunması üzerine, çek hesabı sahibi gerçek veya tüzel kişi hakkında, çekin tahsil için bankaya ibraz edildiği veya çek hesabının açıldığı banka şubesinin bulunduğu yer ya da çek hesabı sahibinin yahut talepte bulunanın yerleşim yeri Cumhuriyet savcısı tarafından, her bir çekle ilgili olarak çek düzenleme ve çek hesabı açma yasağı kararı verilir..." hükmü,

6 ncı maddesinin birinci fıkrasında ise "Karşılıksız kalan çek bedelinin, çekin üzerinde yazılı bulunan düzenleme tarihine göre kanunî ibraz tarihinden itibaren işleyecek 3095 sayılı Kanuna göre ticarî işlerde temerrüt faiz oranı üzerinden hesaplanacak faizi ile birlikte tamamen ödenmesi hâlinde, çek düzenleme ve çek hesabı açma yasağı Cumhuriyet savcısı tarafından kaldırılır..." hükmü yer almaktadır.

İlk defa 3167 sayılı Kanuna 28.02.2009 tarihinden 31.12.2009'a kadar uygulanmak üzere ilave edilen çekin üzerinde yazılı keşide tarihinden önce ödenmek için muhatap bankaya ibrazının geçersiz kabul edilmesi kuralı önce 5941 sayılı Kanunla 31.12.2011 tarihine, sonra da 6273 sayılı Kanunla 31.12.2017 tarihine kadar geçerli hâle getirilmiştir. Kısa bir dönem için geçici mahiyette ihdas edilen kural, bilahare yapılan iki düzenleme ile 31.12.2017 tarihine kadar geçerli hâle getirilmiştir. Mevcut durumda düzenlemenin geçicilik mahiyetini koruduğunu söylemek zor olacaktır.

Diğer taraftan, geçici maddede yer alan mezkûr düzenlemenin yanında 5941 sayılı Kanunun 3, 5 ve 6 ncı maddelerinin yukarıda yer verilen hükümleri incelendiğinde, ileri tarihli düzenlenen bir çekin, üzerinde yazılı bulunan düzenleme tarihinden önce ibraz edilmesi hâlinde çekin karşılığının Türk Ticaret Kanununun 795 nci maddesi uyarınca kısmen veya tamamen ödenmemiş olması hâlinde, bu çekle ilgili olarak hukukî takip yapılamayacağı; ayrıca 6273 sayılı Kanunla getirilen çek düzenleme ve çek hesabı açma yasağının, çekin, üzerinde yazılı bulunan düzenleme tarihine göre kanunî ibraz süresi içinde ibraz edilmesi, karşılığın bulunmaması ve karşılıksızdır işleminin yapılması hâlinde verileceği; son olarak çek düzenleme ve çek hesabı açma yasağının Cumhuriyet savcısı tarafından kaldırılması için karşılıksız kalan çek bedelinin ödenmesinde kanuni faizin çekin üzerinde yazılı bulunan düzenleme tarihine göre kanunî ibraz tarihinden itibaren işletileceği görülmektedir.



DENETİM DANIŞMANLIK VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK LTD. ŞTİ.

Mezkûr 3 üncü maddenin gerekçesinde "...ileri düzenleme tarihli çeklerin üzerinde yer alan tarihten önce, bankaya ibraz edilmesi ve karşılığının kısmen veya tamamen bulunmaması halinde, bu çekle ilgili olarak karşılıksızdır işleminin ve hukukî takip yapılmasının önüne geçilmesi amaçlanmıştır. Bu düzenlemeye göre, ileri tarihli çekle ilgili olarak kambiyo senetlerine özgü hukukî takip yoluna başvurulabilmesi için üzerinde yazılı düzenleme tarihi itibarıyla kanunî ibraz süresi içinde bankaya ibraz edilmesi ve bu Tasarı hükümlerine göre karşılıksızdır işlemi yapılması gerekmektedir.",

Öte yandan, 5941 sayılı Kanunun "Amaç ve kapsam" başlıklı 1 inci maddesinin ikinci fıkrasında "Bu Kanunda hüküm bulunmayan hâllerde genel hükümler uygulanır." hükmüne yer verilmiştir. Böylece bu Kanunun 6102 sayılı Türk Ticaret Kanununa göre özel bir kanun olduğu anlaşılmakta ve bu nedenle de düzenleme tarihinden önce ibraz yasağı ve hukuki takip yapılamama hususlarında 5941 sayılı Kanunun uygulanması lüzumu ortaya çıkmaktadır.

5941 sayılı Kanunun 1, 3, 5 ve 6 ncı maddelerinin yukarıda yer verilen hükümleri ve gerekçeleri birlikte değerlendirildiğinde bu hükümlerle çekin üzerinde yazılı düzenleme tarihine göre ibraz edilmesinin sağlanmasının, diğer bir ifadeyle üzerinde yazılı düzenleme tarihinden evvel ibrazın engellenmesinin amaçlandığı anlaşılmaktadır. Kaldı ki, Kanunun geçici 3 üncü maddesinde yer alan ve 31.12.2017 tarihine kadar mer'i olan üzerinde yazılı düzenleme tarihinden önce çekin ödenmek için muhatap bankaya ibrazının geçersiz sayılması kuralı bunu tamamen imkânsız kılmaktadır.

213 sayılı Kanunun 3 üncü maddesinin (B) fıkrasında, vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyetinin esas alınacağı hükmüne yer verilmiştir. Bu hükme göre vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin işlemlerin gerçek mahiyeti esas alınmakta, diğer bir ifade ile vergi uygulamalarında olayın görünen yönü değil gerçek biçimi esas alınarak buna göre işlem yapılmaktadır.

Bu itibarla, 5941 sayılı Kanunun geçici hükümlerine göre çekin üzerinde yazılı düzenleme tarihinden evvel ödenmek için bankaya ibrazının 31.12.2017 tarihine kadar geçersiz olması; ayrıca ana maddelere göre çekle ilgili hukuki takip yapılabilmesinin ve karşılıksız çıkan çekle ilgili müeyyide tatbik edilmesinin çekin üzerinde yazılı düzenleme tarihine göre kanuni ibraz süresi içerisinde ibraz edilmesine bağlı olması ve son olarak karşılıksız çıkan çekin bedelinin ödenmek istenmesi hâlinde kanuni faizin, üzerinde yazılı düzenleme tarihine göre kanunî ibraz tarihinden itibaren işlemesi dikkate alındığında, gerçek mahiyeti itibarıyla çeklerin vergi uygulamaları bakımından vadeli olma hususiyetini kazandığını söylemek mümkün olacaktır.

213 sayılı Kanunun 281 inci maddesinde "Alacaklar mukayyet değerleriyle değerlendirilir. Mevduat veya kredi sözleşmelerine müstenit alacaklar değerlendirilme gününe kadar hesaplanacak faizleriyle birlikte dikkate alınır.

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



DENETİM DANIŞMANLIK VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK LTD. ŞTİ.

Bankalar ve bankerler ile sigorta şirketleri alacaklarını ya Cumhuriyet Merkez Bankasının resmi iskonto haddi veya muamelelerinde uyguladıkları faiz haddi ile değerlendirme günü kıymetine irca ederler." hükmü yer almaktadır.

Anılan Kanunun 285 inci maddesinde de "Borçlar mukayyet değerleriyle değerlendirilir. Mevduat veya kredi sözleşmelerine müstenit borçlar değerlendirme gününe kadar hesaplanacak faizleriyle birlikte dikkate alınır.

Vadesi gelmemiş olan senede bağlı borçlar değerlendirme günü kıymetine irca olunabilir. Bu takdirde senette faiz nispeti açıklanmışsa bu nispet, açıklanmamışsa Cumhuriyet Merkez Bankasının resmi iskonto haddinde bir faiz uygulanır.

Banka ve bankerler ile sigorta şirketleri borçlarını, Cumhuriyet Merkez Bankasına resmi iskonto haddi veya muamelelerinde uyguladıkları faiz haddiyle, değerlendirme günü kıymetine irca ederler.

Alacak senetlerini değerlendirme gününün kıymetine irca eden mükellefler, borç senetlerini de aynı şekilde işleme tâbi tutmak zorundadırlar." hükmü bulunmaktadır.

Buna göre, 213 sayılı Kanun uyarınca vadesi gelmemiş olan alacak ve borç senetlerinin reeskonta tâbi tutulması gerekecektir. Ancak, bir ödeme aracı olarak kullanılmakla beraber yukarıda yer verilen yasal düzenlemeler çerçevesinde vergi uygulamaları bakımından çekin vadeli olabileceği ve değerlendirme gününde vadesi gelmemiş senede bağlı alacak ve borçlar için uygulanması öngörülen 213 sayılı Kanunda yer alan reeskont uygulamasından yararlanılmasının mümkün olduğu ortaya çıkmaktadır.

Yukarıda yapılan açıklamalar doğrultusunda ileri düzenleme tarihli çeklerin değerlendirme gününde vadesi gelmemiş senede bağlı alacak ve borçlar için uygulanması öngörülen reeskont uygulamasından yararlanması mümkün bulunmaktadır.

4. YENİDEN DEĞERLEME

Yeniden değerlendirme uygulaması enflasyon düzeltmesi uygulaması ile birlikte 1.1.2004 tarihinden itibaren yürürlükten kaldırılmıştır.

5. DÖNEM SONU İŞLEMLERİNDE FİNANSMAN GİDERİ KISITLAMASI

Finansman gider kısıtlaması uygulaması enflasyon düzeltmesi uygulaması ile birlikte 1.1.2004 tarihinden itibaren yürürlükten kaldırılmıştır.

6. GÖTÜRÜ GİDER UYGULAMASI (G.V.K. md. 40/1)

Gelir Vergisi Kanunu'nun 40. maddesinin 1 numaralı bendine 4108 sayılı Kanun'un 19. maddesiyle eklenen hükümlerle, 1.1.1995 tarihinden itibaren ihracat, yurt dışında inşaat, onarma, montaj ve taşımacılık faaliyetlerinde bulunan mükelleflere, bu işlemlerle ilgili



DENETİM DANIŞMANLIK VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK LTD. ŞTİ.

belgelendiremedikleri giderlerine karşılık olmak üzere götürü gider kaydedebilme imkanı getirilmiştir. Anılan hüküm uyarınca:

“İhracat, yurt dışında inşaat, onarma, montaj ve taşımacılık faaliyetlerinde bulunan mükellefler, bu bentte yazılı giderlere ilaveten bu faaliyetlerden döviz olarak elde ettikleri hasılatın binde beşini aşmamak şartıyla yurt dışındaki bu işlerle ilgili giderlerine karşılık olmak üzere götürü olarak hesapladıkları giderleri de indirebilirler. “

Götürü gider uygulamasına ilişkin ayrıntılı düzenlemeler 194 ve 197 Seri No’lu Gelir Vergisi Genel Tebliği ile yapılmıştır. Anılan uygulamanın esasları aşağıdaki gibidir.

6.1. Götürü Gider Uygulamasından Yararlanabilecek Olan Mükellefler

Götürü gider uygulamasından ihracat, yurt dışında inşaat, onarma, montaj ve taşımacılık faaliyetlerinde bulunan dar mükellefiyet esasında vergilendirilenler de dahil olmak üzere gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri yararlanabileceklerdir. Bu tür faaliyetleri bulunmayan mükelleflerin Gelir Vergisi Kanunu’nun 40. maddesi hükmüne göre götürü gider kaydı ve bu giderleri kazancın tespitinde indirim konusu yapmaları mümkün değildir.

Dar mükellefiyete tabi olanların Türkiye ile yabancı memleketler arasında yaptıkları ulaştırma işlerinden elde ettikleri kazançlar, Türkiye’de elde edilen hasılatla Maliye Bakanlığı’na belirlenen ortalama emsal nispetlerinin uygulaması suretiyle hesaplandığından, bunların vergiye tabi kazançlarının tespitinde ayrıca götürü gider uygulamasından yararlanmaları söz konusu olmayacaktır.

6.2. Götürü Gider Kaydedilebilecek Azami Tutar

Gelir Vergisi Kanunu’nun 40. maddesinin 1 numaralı bendine 4108 sayılı Kanunla eklenen parantez içi hükme göre, tevsik edilemeyen giderlere karşılık olmak üzere, götürü olarak gider kaydedilebilecek tutar, ihracat ve yurt dışında yapılan inşaat, onarma, montaj ve teknik hizmetler ile taşımacılık faaliyetlerinden döviz olarak elde edilen hasılatın binde beşini aşamayacaktır. Sözü edilen hasılat kavramı içinde değerlendirilecek dövizlerin, kambiyo mevzuatı gereğince Türkiye’ye getirilme şartı aranılmamaktadır.

6.3. Götürü Gider Uygulamasında Hasılat

6.3.1. İhracat Hasılatı

Her türlü ihracat ve yurt dışı taşımacılıktan döviz cinsinden sağlanan hasılat, götürü gider kaydına esas azami tutarın hesaplanmasında dikkate alınabilecektir. Türk Lirası karşılığı yapılan ihracat hasılatı azami gider tutarının tespitinde dikkate alınmayacaktır. Ancak, Kuzey Kıbrıs Türk Cumhuriyeti’ne Türk Lirası karşılığı yapılmış ihracat, döviz cinsinden hasılat olarak kabul edilecektir.

İlgili mevzuat çerçevesinde yapılan serbest ihracat, kredili ihracat, konsinyasyon ve müşterek hesap yoluyla ihracat, prefinansman yoluyla ihracat, bedelli ticari numune ihracatı, serbest



DENETİM DANIŞMANLIK VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK LTD. ŞTİ.

bölgelere yapılan ihracat ile sınır ve kıyı ticareti yoluyla yapılan ihracattan sağlanan hasılat götürü gider hesaplamasına konu olabilecektir.

Döviz olarak elde edilen ihracat hasılatının Türk Lirası karşılığının tespitinde, hasılatın kanuni defterlere kaydedildiği tarihte geçerli olan ve T.C. Merkez Bankası'na tespit ve ilan edilmiş döviz alış kurlarının esas alınması gerekmektedir.

6.3.2. İhracat Kaydıyla Mal Tesliminde Hasılat

194 Seri Numaralı Gelir Vergisi Genel Tebliği'nde, ihraç kaydıyla yapılan mal teslimlerinde, bu ihracat dolayısıyla götürü gider uygulamasının, ihracatçı ve ihracatçıya ihraç kaydıyla mal tesliminde bulunan işletmelerin ihracattaki katkıları oranında yapılacağı belirtilmiştir. Ancak Danıştay Dördüncü Dairesi, 194 Seri Numaralı Gelir Vergisi Genel Tebliği'nin ihraç kaydıyla mal tesliminde bulunanlara da götürü gider uygulaması imkanını veren 1 / 4 - b bölümünü iptal etmiştir (Danıştay 4. D.'nin 17.03.1999 tarihli Kararı). Anılan Danıştay Kararı sonucu, ihraç kaydıyla mal tesliminde bulunan gelir vergisi ve kurumlar vergisi mükelleflerinin geçici vergi ve müteakiben gelir ve kurumlar vergisi matrahlarının tespitinde götürü gider uygulamasından yararlanabilmeleri imkanı kalmamıştır.

6.3.3. Yurt Dışı Taşımacılık Hasılatı

Her türlü yurt dışı taşımacılık faaliyetinden döviz olarak sağlanan hasılat götürü gider uygulamasına konu olabilecektir. "Yurt dışı taşımacılık" ifadesinden başlangıç veya bitiş noktasından herhangi biri veya her ikisi yurt dışında bulunan taşımacılık işlerinin anlaşılması gerekir. Yük taşımacılığının yanısıra yolcu taşımacılığında sağlanan hasılat da götürü gider uygulamasına konu olabilecektir.

Döviz olarak elde edilen yurt dışı taşımacılık hasılatının Türk Lirası karşılığının tespitinde, hasılatın kanuni defterlere kaydedildiği tarihte geçerli olan ve T.C. Merkez Bankası'na tespit ve ilan edilmiş döviz alış kurları esas alınacaktır.

7. SSK PRİMLERİNİN GİDER YAZILMASI

5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu'nun 88. maddesi uyarınca işveren, bir ay içinde çalıştırdığı sigortalıların primlerine esas tutulacak kazançlar toplamı üzerinden, bu Kanun gereğince hesaplanacak prim tutarlarını ücretlerinden kesmeye ve kendisine ait prim tutarlarını da bu miktara ekleyerek en geç ertesi ayın sonuna kadar kuruma ödemeye mecburdur. **Anılan madde hükmüne göre kuruma fiilen ödenmeyen prim tutarları Gelir ve Kurumlar vergisi uygulamasında gider yazılamaz.**

Öte yandan, Gelir Vergisi Kanunu'nun 40/2. maddesinde, ticari kazancın tespitinde, işverenlerce hizmet erbabı için ödenen SSK primlerinin dönem kazancının tespitinde gider olarak indirilebileceği hükme bağlanmıştır.



DENETİM DANIŞMANLIK VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK LTD. ŞTİ.

Bu hükümlere göre, SSK primlerinin gider olarak dikkate alınabilmesi için, bu primlerin Sosyal Sigortalar Kurumu'na **fiilen ödenmiş olması** gerekmektedir. Bu nedenle, sigorta primleri fiilen ödendiği tarihte gider yazılabilmektedir.

Ancak, 5510 sayılı Kanun'un 88. maddesi gereğince bir aya ait sigorta primleri ertesi ayın sonuna kadar ödenebileceğinden, Aralık ayına ait olan sigorta primlerinin ertesi yılın Ocak ayı içinde ödenmesi durumunda bu primler Aralık ayının gideri olarak dikkate alınabilecektir. Bunun dışında geçmiş dönemlere ilişkin prim ödemeleri ilgili olduğu dönemde değil SSK'ya fiilen ödendiği tarihte gider olarak dikkate alınabilecektir.

8. STOKLARIN DEĞERLEMESİ

8.1. Satın Alınan Emtianın Değerlemesi

Emtia maliyet bedeli ile değerlendirilir. Emtianın değerlemesinin kural olarak fiili maliyetle yapılması gerekir. İstisnai olarak, özellikle misli ve belirli mallarda, ortalama maliyet usulünün de değerlendirilmesinde esas alınması mümkündür.

Maliyet bedeli bir iktisadi kıymetin satın alınması veyahut değerinin artırılması için yapılan ödemelerle bunlara bağlı olarak doğan her türlü giderlerin toplamını ifade eder. Buna göre satın alınan emtiada, maliyet bedeline aşağıdaki unsurların girmesi gerekir.

-Dahilde satın alınan emtiada; satın alma bedeli, malın işyerine kadar getirilmesine kadar ödenen nakliye ve sigorta giderleri, ödenen alış komisyonları vb.

İşletmelerin finansman temini amacıyla bankalardan veya benzeri kredi kurumlarından aldıkları krediler için ödedikleri faiz ve komisyon giderlerinden malın maliyetine pay verilmesi zorunlu değildir. Buna göre mükellefler söz konusu ödemelerini doğrudan gider kaydedebilecekleri gibi, diledikleri takdirde malın maliyetine de kaydedebilirler.

İthal edilen emtiada; ithal edilen emtianın CIF bedeli, gümrükte ödenen vergiler ve emtianın gümrükten işyerine gelinceye kadar yapılan nakliye, komisyon vb. giderler, ithalat teminatları için ödenen faiz ve komisyonlar maliyet bedeline girer.

Emtianın satın alınıp işletme stoklarına girdiği tarihe kadar oluşan kur farklarının maliyete yansıtılması zorunludur. Daha sonra ortaya çıkacak kur farklarının ise, ilgili buldukları yıllarda gider yazılması veya maliyetine yansıtılması konusunda mükelleflerin seçimlik hakkı bulunmaktadır.

8.2. İmal Edilen Emtianın Değerlemesi

İmal edilen emtia maliyet bedeli ile değerlendirilir. İmal edilen emtianın maliyet bedeli (tam ve yarı mamul mallar) şu unsurları içerir:

-Mamulün meydana getirilmesinde sarf olunan iptidai ve ham maddelerin bedeli,



DENETİM DANIŞMANLIK VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK LTD. ŞTİ.

-Mamule isabet eden işçilik,

-Genel İmal giderlerinden mamule düşen pay,

-Genel idare giderlerinden mamule düşen pay (bu payın mamulün maliyetine katılması ihtiyaridir),¹

-Ambalajlı olarak piyasaya arz edilmesi zorunlu olan mamullerde ambalaj malzemesinin bedeli.

Mükellefler, imalatını yaptıkları emtianın maliyet bedelini anılan unsurları taşımak kaydıyla diledikleri usulde tespit edebilir.

9. STOK DEĞERLEME YÖNTEMLERİ

Stokların değerlemesinde kullanılacak belli başlı stok değerlendirme yöntemleri aşağıda açıklanmıştır.

9.1. Fiili Maliyet Yöntemi

Bu stok değerlendirme yöntemi has maliyet, spesifik maliyet ve gerçek maliyet olarak da adlandırılmaktadır. Bu yöntemde değerlendirme gününde işletmede mevcut emtianın, hangi maliyet bedeli ile satın alındığının saptanması ve gerçek maliyetleri üzerinden değerlemeye tabi tutulması esastır. Bu yöntemde satın alınan ya da imal edilen mamulün dönem sonu stok değeri hesaplanırken, maliyete dahil edilmesi gereken harcamaların dikkate alınması gerekir.

Bu yöntemin uygulanabilmesi için stokta kalan malların hangi maliyet bedeli ile alındığı ya da hangi maliyetle imal edildiğinin bilinmesi gerekir. Ayrıca bu yöntemin sağlıklı olarak uygulanabilmesi için satışların çok iyi takip edilmesi gerekir. Ürün çeşidi fazla olan işletmelerde bu yöntemin uygulanması zorluklar doğurur. Bu yöntem daha çok ürün çeşidi az ve ürün bedeli yüksek olan işletmelerde uygulanabilir.

9.2. Ortalama Maliyet Yöntemi

Ortalama maliyet yönteminin kendi içinde kullanılan üç çeşidi vardır. Bunlar;

-Basit Ortalama Maliyet,

-Ağırlıklı Ortalama Maliyet ve

-Hareketli Ağırlıklı Ortalama Maliyet yöntemidir.

¹ Katma değer vergisi uygulaması bakımından emsal bedelin tayininde genel idare giderlerinden mamule düşen payın bedele katılması zorunludur.



DENETİM DANIŞMANLIK VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK LTD. ŞTİ.

Son yöntemin ayrıntısına girilmeksizin şu genelleme yapılabilir: Gerçek maliyet yöntemine en yakın sonucu pratik bir şekilde veren değerlendirme yöntemi bu yöntemdir denilebilir. Ancak bu sonucun alınabilmesi için stok giriş ve çıkışlarının çok sağlıklı olarak takip edilebilmesi gerekir. Bu yöntem işletmede sürekli, düzenli ve ciddi bir envanter tutulmasını gerektirir.

Basit ortalama maliyet yönteminde maliyetler yıl içinde satın alınan malların her partiye ait birim maliyetler toplamının parti toplamına bölünmesi suretiyle hesaplanır. Bu hesaplamada dönem başı stok hesaplamaya dahil edilmemektedir.

Ağırlıklı ortalama maliyet yönteminde, dönem başı mal mevcudu ve dönem içinde alınan malların toplam maliyetlerinin mal miktarına bölünmesi ile maliyet tespit edilir.

Hareketli ağırlıklı ortalama maliyet yöntemi ise fiili maliyete en yakın sonucu verir. Kural fiili maliyetle değerlendirme olduğundan, fiili maliyetle değerlendirme imkanı bulunmayan emtianın, sürekli envanter tutulduğu ya da alış ve satış tarihleri itibariyle kaydi envanter yapmanın imkan dahilinde olduğu hallerde, hareketli ağırlıklı ortalama maliyet yöntemine göre hesaplanacak maliyet bedeli ile değerlendirme yapılması gereklidir. Ancak bu hesaplama yapılamıyorsa o zaman ağırlıklı ortalama maliyet yöntemine göre değerlendirme yapılabilir.

9.3. İlk Giren - İlk Çıkar (FIFO) Yöntemi

Bu yöntemde satılan veya imalata sevk edilen malların işletmeye ilk giren mallardan olduğu kabul edilir. Malların çıkışı tarih olarak önce alınıandan başladığı ve sıranın buna göre devam ettiği düşünülür. Dönem sonunda ise stok olarak kalan emtia tarih itibariyle işletmeye en son giren emtiadır. Stok maliyeti ise doğal olarak işletmeye en son alınan malların maliyetine göre tespit edilir.

9.4. Son Giren - İlk Çıkar (LIFO) Yöntemi

Enflasyon Düzeltmesi uygulaması ile 1.1.2004 tarihinden itibaren yürürlükten kaldırılmıştır.

9.5. Emtiada Düşük Bedelle Değerleme

Vergi Usul Kanunu'nun 274. maddesine göre; emtianın maliyet bedeline nazaran değerlendirme günündeki satış bedelleri %10 ve daha fazla bir düşüklük gösterdiği durumlarda mükellef maliyet bedeli yerine aynı Kanununun 267. maddesinin ikinci sırasındaki usul hariç olmak üzere emsal bedeli ölçüsünü uygulayarak değerlendirme yapılabilir. Burada satış fiyatı olarak esas alınacak fiyat mükellefin kendi satış fiyatları değil piyasa satış fiyatlarıdır.

9.6. Kıymeti Düşen Mallarda Değerleme

Vergi Usul Kanunu'nun 278. maddesinde belirtilen nedenlerle, kıymetini kısmen veya tamamen kaybeden mallar maliyet bedeli yerine emsal bedeli ile değerlendirilir.



DENETİM DANIŞMANLIK VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK LTD. ŞTİ.

Emtianın, değeri düşen mal olarak değerlemeye tabi tutulabilmesi için, değerdeki kaybın şu nedenlerden kaynaklanmış olması gerekir:

-Değer kaybı ticari faaliyetin normal gerekleri dahilindeki bozulma, çürüme, kırılma, çatlama, paslanma gibi olaylar sonucunda meydana gelmelidir.

-Veya yangın, deprem, su basması gibi doğal bir afet yüzünden emtia değer kaybına uğramalıdır.

Bu haller, örneğin çalınma veya kaybolma gibi hallerde emtiada meydana gelen kayıplar için bu hüküm uygulanamaz.

Emsal bedelle yapılacak değerlemede, Vergi Usul Kanunu'nun 267. maddesinde belirtilen birinci sıradaki ortalama satış fiyatı esas, değer kaybı mal çeşitlerinde aynı ölçüde olamayacağı yani satılan veya hesap dönemi sonunda mevcut olan maldaki kayıp derecesi farklı olacağı için uygulanamaz.

Vergi Usul Kanunu'nun 267. maddesinin ikinci sırasında belirtilen maliyet bedeli esasının uygulanması ise söz konusu değildir.

Bu nedenlerle, maldaki değer kaybı dolayısıyla takdir komisyonlarına başvurulup, emsal bedel tespitinin istenmesi gerekir. Malın tamamen değer kaybına uğramış olması bu durumu değiştirmez. Bu durumda takdir komisyonu değerini tamamen yok olduğunu başka bir ifade ile emsal bedelin sıfır olduğunu takdir eder.

Örnek :

Maliyet bedeli 2.000.-TL olan emtia Kasım 2016'da gerçekleşen sel felaketi sonucu zarar görmüştür. Takdir komisyonuna mükellefin başvurusu üzerine komisyon emtianın iktisadi değerinin kalmadığına karar vermiştir:

İlgili muhasebe kaydı şu şekilde yapılacaktır²:

²Katma Değer Vergisi Kanunu'nun "İndirilemeyecek Katma Değer Vergisi" başlıklı 30/c maddesinde 4503 sayılı Kanun'un 3. maddesiyle yapılan ve 05.02.2000 tarihinde yürürlüğe giren değişiklik sonucu, deprem veya sel felaketi nedeniyle zayı olan malların katma değer vergisinin indirim konusu yapılacağı belirtilmiş olup, örneğin çözümünde yapılan bu yasal değişiklik dikkate alınmıştır. Ayrıca, 5228 sayılı Kanunun 17 nci maddesiyle 01.12.2003 tarihinden geçerli olmak üzere Deprem ve sel felaketine, Maliye Bakanlığının yangın sebebiyle mücbir sebep ilân ettiği yerlerdeki yangın sonucu zayı olanlar mallar da eklenerek, bu kapsamda zayı olan malların indirimine izin verilmiştir.



DENETİM DANIŞMANLIK VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK LTD. ŞTİ.

157 DİĞER STOKLAR	2.000
153 TİCARİ MALLAR	2.000

Hasara uğrayan malların diğer stoklara alınması

689 DİĞER OLAĞANDIŞI GİD. VE ZAR.	2.000
157 DİĞER STOKLAR	2.000

Zayıfın giderleştirilmesi

Örnek :

Maliyet bedeli 10.000.-TL (+ %18 KDV) olan emtia, Ekim 2016'da işletmede çıkan yangın sonucu kısmen değerini kaybetmiş, takdir komisyonuna yapılan başvuru sonucunda komisyon, emtiadaki kıymet kaybının %60 olduğunu tespit etmiştir.

Bu durumda dönem sonunda yapılması gereken muhasebe kayıtları şu şekilde olacaktır (60 sıra numaralı KDV Sirkülerinde malın tamamen yok olmaması, ancak değerinde önemli derecede düşüklük meydana gelmesi halinde malın zayı olması hükümlerinin geçerli olmayacağı; bu durumda malların zayı olması değil, düşük bedelle veya zararına satışı söz konusu olacağından, bu malların iktisabı dolayısıyla yüklenilen KDV'nin indirim konusu yapılabileceği ifade edilmiştir):

157 DİĞER STOKLAR	10.000
153 TİCARİ MALLAR	10.000

Hasara uğrayan malların diğer stoklara alınması



DENETİM DANIŞMANLIK VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK LTD. ŞTİ.

654 KARŞILIK GİDERLERİ	6.000
158 STOK DEĞER	6.000
DÜŞÜK KARŞILIĞI	

Zayıfın karşılık yoluyla giderleştirilmesi

Hasara uğrayan mal Ocak 2017’de (KDV hariç) 5.000.-TL’ye peşin satılmıştır. Satış kaydının şu şekilde muhasebeleştirilmesi gerekecektir:

100 KASA	5.900
600 YURTİÇİ SATIŞLAR	5.000
391 HESAPLANAN KDV	900

158 STOK DEĞER DÜŞÜK KARŞILIĞI	6.000
644 KONUSU KALMAYAN	6.000
KARŞILIKLAR	

621 SATILAN TİCARİ MALLAR MALİYETİ	10.000
157 DİĞER STOKLAR	10.000



DENETİM DANIŞMANLIK VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK LTD. ŞTİ.

10. YABANCI PARALARIN VE YABANCI PARA CİNSİNDEN OLAN BORÇ VE ALACAKLARIN DEĞERLEMESİ

10.1. Yabancı Paraların Değerlemesi

Yabancı paraların normal değerlendirme ölçüsü borsa rayicidir. Ancak ülkemizde döviz borsası olmadığı için normal değerlendirme ölçüsü olan borsa rayici kullanılamamaktadır. Vergi Usul Kanunu'nun 280. maddesinde, borsa rayici bulunmadığında Maliye Bakanlığı'nca belirlenen kurların esas alınacağı hükme bağlanmıştır.

Maliye Bakanlığı takvim yılı sonlarında değerlemede esas alınacak yabancı para kurlarını belirleyip tebliğ ile ilan etmektedir. Diğer Taraftan 130 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile Maliye Bakanlığı'nca kur tespiti yapılmadığı sürece, T. C. Merkez Bankası'nca tespit ve ilan edilen döviz kurlarının esas alınması öngörülmüştür.

Dönem sonunda nakit olarak şirket aktifinde bulunan yabancı paraların Maliye Bakanlığı'nca ilan edilmiş bulunan efektif alış kuru üzerinden, nakdi olmayan yabancı para cinsinden bono, poliçe, gibi kıymetlerin de döviz alış kuru üzerinden değerlendirilmesinin yapılması gerekmektedir.

10.2. Yabancı Para İle Olan Senetli veya Senetsiz Alacak ve Borçlar

Yabancı para ile olan senetli veya senetsiz alacak ve borçlar, Maliye Bakanlığı'nca tespit ve ilan olunan döviz alış kurları ile değerlendirilir.

Maliye Bakanlığı'nca tespit ve ilan edilen kurlardaki değişiklik nedeniyle, yabancı para ile olan alacak veya borçların TL karşılığında meydana gelen artış veya azalışlar kar veya zarara intikal ettirilir.

11. AMORTİSMAN UYGULAMASI

11.1. Amortisman Konusu

Amortisman konusu, Vergi Usul Kanunu'nun 313. maddesinde düzenlenmiştir. Anılan hükme göre;

“İşletmede bir yıldan fazla kullanılan ve yıpranmaya, aşınmaya veya kıymetten düşmeye maruz bulunan gayrimenkullerle 269. madde gereğince gayrimenkul gibi değerlendirilen iktisadi kıymetlerin, alet edevat, mefruşat, demirbaş ve sinema filmlerinin birinci kısımdaki esaslara göre tespit edilen değerlerinin bu kanun hükümlerine göre yok edilmesi amortisman mevzuunu teşkil eder.

İlgili mevzuat gereğince sözleşme süresinden sonra bedelsiz olarak devlete veya devletçe tensip olunan bir teşekküle veya belediyeye intikali öngörülen amortisman tabi iktisadi kıymetlerden (sözleşme süresinde yenilenmesi gerekenler hariç) sermayenin veya özel maliyet bedellerinin itfası hükümlerine göre amortisman tabi tutulanlar, genel hükümler uyarınca ayrıca amortisman tabi tutulamazlar.



DENETİM DANIŞMANLIK VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK LTD. ŞTİ.

Değeri (2010 yılı için 680.-TL, 2011 yılı için 700.-TL'yi, 2012 yılı için 770.-TL'yi, 2013 yılı için 800.-TL, 2014 yılı için 800.-TL, 2015 yılı için 880.-TL, 2016 ve 2017 yılları için 900.-TL'yi) aşmayan peştemallıklar ile işletmede kullanılan alet, edevat, mefruşat ve demirbaşlar amortismanına tabi tutulmayarak doğrudan gider yazılabilir. İktisadi ve teknik bakımdan bütünlük arz edenlerde bu had topluca dikkate alınır.”

Yukarıda yer verilen yasa hükmü uyarınca mevcutlar bakımından amortismanın konusu, işletmede bir yıldan fazla kullanılan ve yıpranmaya, aşınmaya veya kıymetten düşmeye maruz kalan gayrimenkullerin ve gayrimenkul gibi değerlendirilen iktisadi kıymetlerin, alet, edevat, mefruşat, demirbaş ve sinema filmlerinin, V.U.K.'nun değerlendirme hükümlerine göre belirlenen değerlerinin, yine V.U.K.'nda belirtilen esaslar ve süreler dahilinde yok edilmesidir.

11.2. Amortisman Ayırma Koşulları

V.U.K.'nun 313 maddesine göre, bir iktisadi kıymetin amortismanına tabi tutulabilmesi için, aşağıdaki şartların birlikte bulunması gerekmektedir.

11.2.1. İşletmede Bir Yıldan Fazla Kullanılma

İşletmede bir yıldan fazla kullanılacak olan iktisadi kıymetler amortismanına konu edilebilirler. Bir başka deyişle, bir kıymetin amortismanına konu iktisadi kıymet sayılabilmesi için, bir yılı aşan bir sürede yok edilebilmesi gerekmektedir.

İşletmede bir yıldan fazla kullanılması mümkün olmayan kıymetler dönem kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınırlar.

11.2.2. Yıpranma, Aşınma veya Kıymetten Düşmeye Maruz Bulunma

Bir iktisadi kıymetin amortismanına tabi tutulabilmesi için gerekli şartlardan ikincisi, bu kıymetin yıpranma, aşınma veya başka nedenlerden dolayı kıymetten düşmeye maruz bulunmasıdır. İşletmede bir yıldan fazla kullanılacak nitelikte olmakla beraber, zamanla değerini kaybetmeyecek kıymetler amortisman konusuna girmezler. Boş arazi ve arsada durum böyledir.

11.2.3. Envantere Dahil Olma

Amortisman ayrılması için gerekli şartlardan üçüncüsü, iktisadi kıymetin envantere alınmış olmasıdır. Amortisman konusu iktisadi kıymetler gerek bilanço ve işletme esasında defter tutan mükelleflerde gerekse serbest meslek erbabı ve çiftçilerde Vergi Usul Kanunu'nun 189. maddesinde gösterildiği şekilde envantere alınırlar.

İktisadi kıymetin envantere dahil olması, hem fiilen işletmenin tasarrufunda bulunması, hem de envantere kaydedilmiş olmasını ifade eder.



DENETİM DANIŞMANLIK VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK LTD. ŞTİ.

11.3. Arsa ve Arazide Amortisman

Vergi Usul Kanunu'nun 314. maddesine göre boş arazi ve boş arsalar amortismanına tabi değildir. Ancak;

a) Tarım işletmelerinde vücuda getirilen meyvelik, dutluk, fındıklık, zeytinlik ve güllüklerle, incir bahçeleri ve bağlar gibi tarım tesisleri,

b) İşletmede inşa edilmiş olan her nevi yollar ve harklar,

amortismanına tabi tutulur.

11.4. Amortisman Ayırma Yöntemleri

11.4.1. Normal Amortisman

“Mükellefler amortismanına tabi iktisadi kıymetlerini Maliye Bakanlığının tespit ve ilan edeceği oranlar üzerinden itfa ederler. İlân edilecek oranların tespitinde iktisadi kıymetlerin faydalı ömürleri dikkate alınır.”(VUK md. 315)

Yukarıda ifade edilen Vergi Usul Kanununun 315. maddesi uyarınca, amortisman oranlarının iktisadi kıymetlerin faydalı ömürleri dikkate alınmak suretiyle Maliye Bakanlığı'na belirleneceği hükme bağlanmıştır.

Bu hükme istinaden belirlenen oranlar, iktisadi kıymetlerin kullanıldıkları yerler itibariyle 333, 339, 365, 389 ve 399 Sıra Numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ekindeki listelerde gösterilmiş ve uygulamayla ilgili gerekli açıklamalara anılan Tebliğlerde yer verilmiştir.

11.4.2. Azalan Bakiyeler Usulüne Göre Amortisman

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

Bu usulün tatbikinde;

1. Her yıl, üzerinden amortisman hesaplanacak değer, evvelce ayrılmış olan amortismanlar toplamının tenzili suretiyle tespit olunur. (5024 Sayılı Kanunun 4'üncü maddesiyle eklenen hüküm:Yürürlük;01.01.2004) Enflasyon düzeltmesi yapılan dönemlerde, üzerinden amortisman ayrılacak değer, amortismanına tâbi iktisadî kıymetin düzeltilmiş değerinden daha evvel ayrılmış olan amortismanların toplamının taşınmış değerleri indirilmek suretiyle tespit edilir.

*2. (5024 Sayılı Kanunun 4'üncü maddesiyle değişen bent:Yürürlük;01.01.2004)Bu usulde uygulanacak (5228 sayılı Kanunun 59/1-d maddesiyle değişen ibare. Yürürlük: 31.07.2004) **amortisman oranı % 50'yi geçmemek üzere normal amortisman oranının iki katıdır.***



DENETİM DANIŞMANLIK VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK LTD. ŞTİ.

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

Bu sürenin son yılına devreden bakiye değer, o yıl tamamen yok edilir.” (VUK mükerrer md 315)

11.5. Fevkalade Amortisman

“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 ve 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.”(V.U.K. Md. 317).

Fevkalade amortisman uygulamasından yararlanabilmek için mükelleflerin mutlaka Maliye Bakanlığı'na müracaat etmeleri gerekmektedir. Bakanlığa başvurulmadan uygulama yapılması mümkün değildir. Mükelleflerin başvurudan önce amortisman tabi kıymetlerinin doğal afetler nedeniyle zarara uğradığını mahkeme kararı veya duruma göre belediye, tarım müdürlükleri gibi ilgili birimlere yaptırdıkları tespitlerle belgelemeleri gerekmektedir. Maliye Bakanlığı, konu ile ilgili diğer bakanlıkların da mütalaasını alarak, ayrılacak amortisman miktarını belirler ve mükelleflere bildirir. Müracatın süresi konusunda herhangi bir belirleme yapılmamasına karşın V.U.K.'nun 318 ve 320. maddeleri birlikte değerlendirildiğinde, başvurunun afetin olduğu hesap döneminde yapılması gerektiği sonucuna varılmaktadır.³

Fevkalade amortisman yukarıda sıralanan koşulların gerçekleşmesi durumunda, normal amortisman oranlarından daha yüksek oranda amortisman ayrılmasıdır. İktisadi kıymetin itfa edilmemiş bedelinin bir defada gider yazılması anlamını taşımaz. Bu nedenle fevkalade amortisman uygulandığı dönemde ayrıca normal (ya da azalan bakiyeler) usulüne göre amortisman ayrılamaz. Eğer fevkalade amortisman nispetinin uygulanmasından sonra da itfa edilmemiş bir kısım kalıyorsa, izleyen yıllarda normal (veya azalan bakiyeler) amortisman usulüne göre itfaya devam edilecektir.

Herhangi bir dönemde ayrılmamış olan amortismanlar daha sonra fevkalade amortisman ayrılması suretiyle giderilemez. Fevkalade amortisman tutarının hesaplanmasında, önceden ayrılmayan amortisman tutarı ayrılmış gibi dikkate alınır.

³ GEZGİN Burhan, Sel ve Diğer Doğal Afetlere Yönelik Vergisel Düzenlemeler, Vergi Dünyası, HUD Yayını, Eylül 1997, sayı 193, s. 59.



DENETİM DANIŞMANLIK VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK LTD. ŞTİ.

Diğer taraftan doğal afet nedeniyle amortismanına tabi iktisadi kıymet bütünüyle değer kaybına uğramışsa, iktisadi kıymetin kalan değerinin tamamı fevkalade amortisman yoluyla gider yazılacaktır.⁴

11.6. Kıst Amortisman Uygulaması

4108 sayılı Kanunu'nun 6. maddesiyle değişik Vergi Usul Kanunu'nun 320/2. maddesi uyarınca;

“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, ifta süresinin son yılında tamamen yok edilir...”

Kıstamortisman uygulaması yalnızca işletmelerin aktifinde kayıtlı binek otomobillerine münhasır olup, binek otomobilleri dışında kalan amortismanına tabi diğer kıymetler için aktife alındıkları yılda tam amortisman ayrılacaktır.

Diğer taraftan, faaliyetleri kısmen veya tamamen binek otomobillerinin kiralanması veya sair şekillerde işletilmesi olan mükelleflerin bu amaçla kullandıkları binek otomobillerine kıstamortisman uygulanmayacaktır.

Bu hükmün uygulanmasında binek otomobillerine ilişkin olarak işletmenin aktifine alındıkları yılda tam amortisman ayrılabilmesi için;

- a) İşletmenin faaliyet konuları arasında binek otomobillerinin kiralanması veya sair şekillerde işletilmesi,
- b) Binek otomobillerinin esas itibariyle bu amaca tahsis edilmiş olması,

şartları aranacaktır.

Örneğin, faaliyet konusu binek otomobillerinin kiralanması olan bir işletmenin aktifine alınıp fiilen şirket yöneticilerinin kullanımına tahsis edilen binek otomobili için aktife alındığı yılda tam yıl amortisman ayrılması mümkün olmayıp kıst amortisman uygulaması yapılacaktır.

Kıst amortisman uygulamasında, binek otomobillerinin aktife girdiği hesap dönemine ilişkin amortisman tutarı, (Yıllık Amortisman x Kalan Ay Sayısı) formülüne göre hesaplanacaktır.

⁴ GEZGİN, a.g.m., s. 59.



DENETİM DANIŞMANLIK VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK LTD. ŞTİ.

Hesaplama, binek otomobillerinin aktife girdiği ay kesri tam ay sayılacaktır. Amortisman ayrılmayan süreye isabet eden bakiye kısım ise, son yılda ayrılacak amortisman tutarına ilave edilerek itfa edilecektir.

11.7. Özel Maliyetlerin Amortismanında Kira Süresine Göre Eşit Yüzdelerle İtfa Ne Demektir

11.7.1. Giriş

Türk Vergi Hukukunda özel maliyetler Vergi Usul Kanunu'nda tanımlanmıştır.

Kanun'un 272. maddesinde yapılan belirleme aşağıdaki gibidir:

“Normal bakım, tamir ve temizleme giderleri dışında, gayrimenkulü veya elektrik üretim ve dağıtım varlıklarını genişletmek veya iktisadi kıymetini devamlı olarak artırmak maksadıyla yapılan giderler, gayrimenkulün veya elektrik üretim ve dağıtım varlıklarının maliyet bedeline eklenir.

(Bir geminin iktisap tarihindeki süratini fazlalaştırmak, yolcu ve eşya yükleme ve barındırma tertibatını genişletmek veya değiştirmek suretiyle iktisadi kıymetini devamlı olarak artıran giderlerle bir motorlu kara nakil vasıtasının kasa veya motorunun yenisi ile değiştirilmesi veya alımında mevcut olmayan yeni bir tertibatın eklenmesi için yapılan giderler maliyet bedeline eklenmesi gereken giderlerdendir.)

Gayrimenkuller kira ile tutulmuş ise veya elektrik üretim ve dağıtım varlıklarının işletme hakkı verilmiş ise, kiracı veya işletme hakkına sahip tüzel kişi tarafından yapılan bir ve ikinci fıkralardaki giderler bunların özel maliyet bedeli olarak ayrıca değerlendirilir.

Kiracının veya işletme hakkına sahip tüzel kişinin faaliyetini icra için vücuda getirdiği tesisata ait giderler de bu hükümdedir.

Gayrimenkuller veya elektrik üretim ve dağıtım varlıkları için yapılan giderler hem tamir, hem de kıymet artırma giderlerinden terekküp ettiği takdirde, mükellef bu giderlerden maliyet bedeline eklenecek kısmı ayrı göstermek mecburiyetindedir.”

Kanun'da yapılan tanımdan da görüleceği üzere özel maliyet uygulamasında temel bazı kriterler öngörülmüştür. Bunlar:

a) Özel maliyetler kiralanan gayrimenkuller veya elektrik üretim ve dağıtım varlıklarının işletme hakları için söz konusudur.

b) Kiralanan gayrimenkul veya elektrik üretim ve dağıtım varlıkları için yapılacak harcamaların kiracı veya işletme hakkı sahibi tarafından yapılmış olması ve bu harcamaların normal bakım, onarım ve tamir gideri niteliğinde olmaması gerekmektedir.



DENETİM DANIŞMANLIK VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK LTD. ŞTİ.

Normal bakım, onarım ve tamir gideri niteliğinde olan harcamalar vergi matrahının tespitinde, kayıtlara doğrudan gider olarak intikal ettirililer.

c) Kiracı tarafından yapılan harcamaların kiracı tarafından kendi adına yapılmış olması, kiralayana yansıtılmaması gerekmektedir.

d) Kiralanan gayrimenkuller veya elektrik üretim ve dağıtım varlıklarının işletme hakları için yapılan giderlerin bu kıymetleri genişletici veya iktisadi kıymetini devamlı olarak artırmak maksadıyla yapılan giderlerden olması gerekmektedir.

Örneğin, özelleştirme sürecinde DHMİ'den (Devlet Hava Meydanları İşletmesi Genel Müdürlüğü) belli bir süre ile işletme hakkı devralınan bir havalimanında yeniden inşa edilen terminal binası özel maliyet kapsamında değerlendirilir.

Benzer şekilde restoran işletmeciliği amacıyla kiralanan bir gayrimenkulde yapılacak olan fırın, mutfak, kiler yapımı, parke döşetilmesi gibi harcamalar özel maliyet gideri kapsamındadır.

11.7.2. Özel Maliyetlerin İtfası

11.7.2.2.1. Amortisman Mevzuu

Vergi Usul Kanunu'nun 313. maddesi uyarınca, işletmede bir yıldan fazla kullanılan ve yıpranmaya, aşınmaya veya kıymetten düşmeye maruz bulunan gayrimenkullerle, gayrimenkul gibi değerlendirilen iktisadi kıymetlerin, alet, edevat, mefruşat, demirbaş ve sinema filmlerinin bu Kanun hükümlerine göre yok edilmesi amortisman mevzuunu teşkil etmektedir.

Değeri Kanunda öngörülen tutarı aşmayan (1.1.2017'den itibaren 900.-TL'yi) peştemallıklar ile işletmede kullanılan ve değeri (1.1.2017'den itibaren 900.-TL'yi) aşmayan alet, edevat, mefruşat ve demirbaşlar amortisman tabi tutulmayarak doğrudan doğruya gider yazılabilmektedir. İktisadi ve teknik bakımdan bütünlük arz edenlerde bu haddin topluca dikkate alınması gerekmektedir.

Mükellefler amortisman tabi iktisadi kıymetlerini Maliye Bakanlığı'nın tespit ve ilan edeceği oranlar üzerinden itfa ederler. İlan edilecek oranların tespitinde iktisadi kıymetlerin faydalı ömürleri dikkate alınır (VUK md. 315).

Maliye Bakanlığı'nca yayımlanan 333, 339, 365, 389 ve 399 sıra no.lu VUK Genel Tebliğleri ile iktisadi kıymetlerin faydalı ömürleri belirlenmiştir.

Maliye Bakanlığı'nca belirlenen oranlar, iktisadi kıymetlerin kullanıldıkları yerler itibarıyla yukarıda sıra numaraları belirtilen Genel Tebliğlerin ekinde yer alan listelerde gösterilmiştir. Bahsolunan listelerin 1-6 bölümleri arasında genel sınıflamalar yapılmış ve amortisman tabi iktisadi kıymetlerin faydalı ömürleri ve amortisman oranları tespit edilmiştir. Listenin diğer bölümlerinde ise sektörler itibarı ile kullanılan amortisman tabi iktisadi kıymetlerin faydalı ömürleri ve amortisman oranları belirlenmiştir. Mükelleflerin uygun amortisman oranlarını



DENETİM DANIŞMANLIK VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK LTD. ŞTİ.

tespit ederken öncelikle, sektörel bazda tespit edilen amortisman oranlarını dikkate almaları, bu ayrımlarda bulunmayan amortisman tabi iktisadi kıymetler için uygulanacak oranları ise genel sınıflamada yer verilen oranlara göre tespit etmeleri gerekmektedir.

Listelerde herhangi bir sınıflamada yer almayan amortisman tabi iktisadi kıymetlere uygulanacak amortisman oranları için mükelleflerin Maliye Bakanlığı'na başvurarak faydalı ömür tespiti yaptırılmaları gerekmektedir.

Amortisman süresi, kıymetlerin aktife girdiği yıldan başlar.

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.

Amortismanın herhangi bir yıl yapılmamasından veya ilk uygulanan nispetten düşük bir hadle yapılmasından dolayı amortisman süresi uzatılamaz (VUK md. 320).

11.7.2.2. Özel Maliyet Bedellerinin İtfası

Özel maliyet bedellerinin itfası Vergi Usul Kanunu'nun 327. maddesinde düzenlenmiştir. Anılan madde hükmüne göre;

*“Gayrimenkullerin, elektrik üretim ve dağıtım varlıklarının ve gemilerin iktisadi kıymetlerini artıran ve 272 nci maddede yazılı 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.”

333 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği'nin eki listenin 56 no.lu satırında, özel maliyetlerin itfasında kira süresi belli olmayan durumlarda 5 yıllık kira süresi esas alınarak %20 oranının uygulanacağı belirtilmiştir.

Özel maliyetlerin itfasında normal amortisman usulünün geçerli olduğu, azalan bakiyeler usulüne göre uygulama yapılamayacağı genel kabul görmüştür. Bu görüşte **kira veya işletme hakkı süresine göre eşit yüzdelerle itfa edilir** belirlenmesi esas alınmaktadır.

Yukarıda yer verilen genel açıklamalardan sonra VUK'un 327. maddesindeki **“özel maliyet bedelleri kira veya işletme hakkı süresine göre eşit yüzdelerle itfa edilir”** hükmünün ne anlama geldiği tartışılacaktır.



DENETİM DANIŞMANLIK VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK LTD. ŞTİ.

Örnek 1:

(A) ticari işletmesi, kiraladığı bir işyeri için toplam 30.000.-TL tutarında özel maliyet gideri mahiyetinde harcama yapmıştır.

Anılan işyeri 01.12.2013 tarihinde kiralanmış olup kira süresi 2 yıl olarak belirlenmiştir. Bu belirlemeye uygun olarak da sözleşmeye, kiracının 01.12.2015 tarihi itibarıyla taşınmazı boşaltacağı hükmü konulmuştur.

(A) ticari işletmesince gerçekleştirilen söz konusu özel maliyet harcamasının yıllar itibarıyla itfa tablosu nasıl düzenlenecektir?

Burada söz konusu tablonun dört farklı şekilde düzenlenebileceği düşünülmektedir (örneği basitleştirmek için özel maliyet harcamalarının kira süresinin başlangıç tarihini oluşturan 01.12.2013 itibarıyla yapıldığı ve bu tarih itibarıyla de aktifleştirildiği varsayılmıştır):

1. Uygulama

Yıllar	Özel Maliyet Bedeli (TL)	İtfa Oranı	Amortisman Tutarı (TL)	Birikmiş Amortisman (TL)
2013	30.000	%50	15.000	15.000
2014	30.000	%50	15.000	30.000
2015	-	-	-	-

2. Uygulama

Yıllar	Özel Maliyet Bedeli (TL)	İtfa Oranı	Amortisman Tutarı (TL)	Birikmiş Amortisman (TL)
2013	30.000	-	-	-
2014	30.000	%50	15.000	15.000
2015	30.000	%50	15.000	30.000

3. Uygulama

Yıllar	Özel Maliyet Bedeli (TL)	İtfa Oranı	Amortisman Tutarı (TL)	Birikmiş Amortisman (TL)
2013	30.000	%50	1.250	1.250
2014	30.000	%50	15.000	16.250
2015	30.000	%50	13.750	30.000



DENETİM DANIŞMANLIK VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK LTD. ŞTİ.

Bu uygulamada özel maliyet bedelinin itfasında ay hesabı dikkate alınmış, 2013 yılı için $30.000.-TL \times (1/24) = 1250.-TL$ itfa tutarı öngörülmüştür. Bu kurguya uygun olarak hesaplamada 2014 yılı için 12 tam ay dikkate alınarak $(30.000.-TL \times 12/24 =) 15.000.-TL$; 2015 yılı için ise kalan 11 ay dikkate alınarak $(30.000.-TL \times 11/24 =) 13.750.-TL$ hesaplanmıştır.

4. Uygulama

Yıllar	Özel Maliyet Bedeli (TL)	İtfa Oranı	Amortisman Tutarı (TL)	Birikmiş Amortisman (TL)
2013	30.000	%50	1.274	1.274
2014	30.000	%50	15.000	16.274
2015	30.000	%50	13.726	30.000

Bu uygulamada özel maliyet bedelinin itfasında gün hesabı dikkate alınmış, 2013 yılı için $30.000.-TL \times (31/730) = 1274.-TL$ itfa tutarı öngörülmüştür. Bu kurguya uygun olarak hesaplamada 2014 yılı için $(30.000.-TL \times 365/730 =) 15.000.-TL$; 2015 yılı için ise kalan 334 gün dikkate alınarak $(30.000.-TL \times 334/730 =) 13.726.-TL$ hesaplanmıştır.

Uygulamaların Değerlendirilmesi

Vergi Usul Kanunu'nun "özel maliyetlerin itfası" hükümleri dikkate alındığında yukarıdaki olası itfa tablolarından hangisi doğru olarak kabul edilecektir?

Öncelikli şunu belirtmek gerekir ki özel maliyetler dışında yer alan herhangi bir iktisadi kıymetin amortismanında, yukarıda yer verilen olasılıklar söz konusu olmamaktadır. Zira özel maliyetler dışında kalan diğer iktisadi kıymetlerin amortismanında, faydalı ömür belirlenirken iktisadi kıymetin aktife girdiği yıl da 1 tam yıl sayılmaktadır. Bu da amortisman uygulamasını basitleştirmekte, farklı uygulama seçeneklerinin ortaya çıkmasına engel olmaktadır.

Binek otomobillere ilişkin kıst amortisman uygulamasında ise ilk yıl amortisman ayrılmayan ve iktisap öncesi süreye isabet eden bakiye değer, itfa süresinin son yılında tamamen yok edildiği için bu durumda da farklı uygulama olasılıkları söz konusu olmamaktadır.

Özel maliyetlerin itfasında ise VUK'un 327. maddesi hükmü gereği "*özel maliyet bedelleri kira veya işletme hakkı süresine göre eşit yüzdelerle itfa edileceğinden*", kira süresinin başladığı ve bittiği yıl, itfa uygulamasında tereddüte neden olan 1 artık yıl üretmektedir.

Yukarıdaki örneğe ilişkin olası uygulamalar sırasıyla değerlendirildiğinde şu açıklamalar yapılabilir:



DENETİM DANIŞMANLIK VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK LTD. ŞTİ.

1 Numaralı Uygulama:

Konuya ilişkin doktrin taramamızda 1 numaralı uygulamanın genel kabul gören uygulama olduğu görülmüştür. Vermiş olduğumuz örnekten de görüleceği üzere bu uygulamada özel maliyet bedelinin aktifleştirildiği ilk yıl için kıst uygulamasına gidilmeksizin tam yıl üzerinden amortisman ayrılmaktadır. Anılan uygulamaya ilişkin olarak VUK'un ilgili hükümleri uyarınca (binek otomobillerde amortisman uygulaması hariç) iktisadi kıymetin aktifleştirildiği yıl için tam yıl üzerinden amortisman ayrılabilmesi, özel maliyetlerin itfasına ilişkin olarak VUK'un 327. maddesinde özellikli bir düzenlemeye yer verilmediği, dolayısıyla özel maliyetlerin itfasında da genel uygulamanın geçerli olduğu düşüncesinden hareket edildiği söylenebilir. Ancak söz konusu uygulamada, kira süresinin bittiği son yıl için hiç amortisman ayrılmamış olması uygulamanın açıklanmaya muhtaç noktasını oluşturmaktadır. Bu uygulamada, kira süresinin bittiği yıla tekabül eden veya etmesi gereken amortisman tutarı öne çekilmiştir. Açıklanmaya muhtaç bu husus, yasal ve matematiksel açıklamalarla izah edilmediği sürece uygulamayı tam anlamıyla makul bir zemine oturtmak mümkün görülmemektedir. Kanaatimizce uygulamanın taşıdığı bu zaafiyetin doyurucu bir açıklaması bulunmamaktadır.

2 Numaralı Uygulama

2 numaralı uygulama, olası uygulamalar içinde muhtemelen en az tercih edilecek uygulamalardan olmalıdır. Ancak konuya ilişkin çözüm kombinasyonları bu seçeneği de teorik olarak mümkün kılmaktadır.

Bu seçenekte ilk yıl neden itfa uygulaması yapılmadığı sorusuna, kira süresinin iki yıl olarak belirlendiği, dolayısıyla ilk yıl itfa uygulaması yapılmayarak takip eden yıl ve kira süresinin sona erdiği yıl için tam yıl üzerinden amortisman uygulaması yapılarak vergi idaresinin olası eleştirilerinin de önüne geçilmiş olacağı söylenebilir. Bununla birlikte bu uygulama diğer üç uygulamaya kıyasla makul açıklaması en zor olan uygulamadır.

3 Numaralı Uygulama

3 numaralı uygulamada, özel maliyet bedelinin itfasında ay hesabı dikkate alınmıştır. Toplam kira süresinin kaç aya tekabül ettiği hesaplanmış ve ay hesabına göre itfa uygulaması yapılmıştır.

Bu uygulamanın eleştirisinde, Vergi Usul Kanunu'nda, binek otomobillerin amortismanı dışında kıst amortisman uygulamasının öngörülmediği, özel maliyetlerin itfası ile ilgili VUK hükümlerinde de kıst amortisman uygulaması yapılacağına dair bir belirlemeye yer verilmediği, dolayısıyla bu uygulamanın yasal dayanağının bulunmadığı ileri sürülebilir. Ancak bu olası eleştirilere karşılık olarak “*özel maliyet bedellerinin kira süresine göre eşit yüzdelerle itfa edileceği*” hükmünün kendi içinde kıst itfa uygulamasını öngördüğü, kıst uygulaması yapılmadan eşit yüzdelerle itfanın zaten mümkün olmadığı, bu itibarla Yasa'da özel maliyetlerin itfasının nasıl yapılacağına bizzat ilgili hükmün içinde açıklandığı, bu yöntemin de kıst itfa uygulamasını kastettiği açıklaması getirilebilir. Teorik olarak her iki değerlendirme de savunulabilir kanaatindeyiz.



DENETİM DANIŞMANLIK VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK LTD. ŞTİ.

4 Numaralı Uygulama

4 numaralı uygulama bir önceki uygulama ile aynı mahiyette olup gün hesabına girilmek suretiyle daha hassas itfa hesaplaması yapılmıştır.

Örnek 2:

Yukarıdaki örnekte (A) ticari işletmesinin anılan işyerini 01.12.2013 tarihinden geçerli olmak üzere 1 yıllığına kiraladığını, bu işyerini 01.12.2014 tarihinde boşaltacağını ve 2013 yılında kira süresinin başlangıcı itibariyle 30.000.-TL tutarında özel maliyet mahiyetinde harcama yaptığını varsayarsak, itfa uygulamasının zorluğu daha net görülecektir. Zira bu durumda itfanın tamamı 2013 yılı içinde yapılırsa 2014 yılına tekabül eden 11 aylık itfa payının 2013 yılına çekilmesi nasıl izah edilecektir. 2013 ve 2014 yılına ilişkin olarak ay veya gün hesabından hareketle kıst itfa uygulaması yapılması durumunda ise **kira veya işletme hakkı süresine göre eşit yüzdelerle itfa** edilme şartı yerine getirilmiş olacak mıdır veya bu hükme aykırı bir uygulama mı ortaya çıkacaktır. Özelliği itibariyle konunun izaha muhtaç olduğu açıktır.

3. Sonuç

Özel maliyet bedellerinin mahiyeti Vergi Usul Kanunu'nun 272. maddesinde düzenlenmiştir. Özel maliyetlerde itfa usulüne ise Kanun'un 327. maddesinde yer verilmiştir. Ayrıca 333 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği'nin eki listenin 56 no.lu satırında, özel maliyetlerin itfasında kira süresi belli olmayan durumlarda 5 yıllık kira süresi esas alınarak %20 oranının uygulanacağı belirtilmiştir.

Vergi yazınında, özel maliyetlerin itfa yönteminin tartışılmadığı, uygulamada genel amortisman usulüne göre itfa yönteminin esas alındığı gözlemlenmektedir. Ancak gelen kabul gören bu uygulamanın VUK'un 327. maddesinde yer alan "**özel maliyet bedellerinin kira veya işletme hakkı süresine göre eşit yüzdelerle itfa edileceği**" yönündeki hükmü tam olarak karşılamadığı, uygulamanın tartışılmaya muhtaç olduğu kanaatindeyiz.

12. DEĞERSİZ ALACAKLAR

Vergi Usul Kanunu'nun 322. maddesinde değersiz alacaklar aşağıdaki şekilde tanımlanmıştır.

"Kazai bir hükme veya kanaat verici bir vesikaya göre tahsiline artık imkân kalmayan alacaklar değersiz olacaktır.

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."



DENETİM DANIŞMANLIK VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK LTD. ŞTİ.

Kanun koyucu, yargısal bir hükme ve kanaat verici bir vesikaya göre artık tahsiline imkan kalmayan alacakların, mükellefler tarafından değersiz alacak olarak gider olarak dikkate alınabileceğine cevaz vermiştir.

Ancak, kanun hükümlerini değerlendirmeyi, hem mükelleflerin hem de vergi yönetiminin geniş ölçüde takdirine bırakmıştır.⁵

Değersiz alacaklar bu niteliğe girdikleri tarihte kayıtlı değerleri ile zarar yazılırlar.

12.1. Değersiz Alacak Sayılmanın Şartları

Bir alacağın değersiz alacak sayılabilmesi için yargısal bir hükme veya kanaat verici bir belgeye göre, tahsiline imkan kalmadığının anlaşılması gerekir.

Yargısal hükümden amaç, alacağın tahsil edilebilme imkanının tamamen ortadan kalktığını hükme bağlayan, bir mahkeme kararının varlığıdır.

Kanaat getirici vesikadan ne anlaşılması gerektiği konusunda ise, kanunda yeterli açıklık yoktur. Aslında, vergi matrahının oluşumunu etkileyen kayıt ve işlemlerin belgelendirilmesi ile ilgili esaslar Vergi Usul Kanunu'nda düzenlemiş, geçerli vesikaların neler olacağı belirtilmiştir.

Uygulamada esas alınan yoruma göre, alacağın değersiz hale geldiğini gösteren belgelerin de, bu genel esaslara göre değerlendirilmesi gerekir. Yani, alacağın değersiz olarak zarar yazılabilmesi için, diğer belgelerde olduğu gibi, belgenin ifade ettiği olayın gerçek yönü araştırılacak, kanaat getirici bulunduğu takdirde kabul edilebilecektir. İlgili madde hükmünde “kanaat getirici vesika” deyimini özellikle kullanılmış olması, bu konuda, olması gereken uygulamadan muhtemel sapmaları önlemek amacını taşıyan, bir uyarı niteliğindedir.⁶

Kanaat getirici vesikaya örnek olarak şunlar gösterilebilir:

-Konkordato anlaşması (Konkordato ile alacaklının borçluyu ibra ettiği miktar değersiz alacak sayılır),

-Alacaklardan vazgeçildiğini gösteren mahkeme tutanakları,

-Borçlunun miras bırakmadan öldüğü ve mirasçılarının mirası reddettiğini gösteren belgeler,

-Borçlunun kesin olarak yurt dışına çıktığını ve haczi kabil malı olmadığını gösteren belgeler,

⁵ DOĞAN Hasan, Alacaklarda Amortisman, Değersiz, Şüpheli ve Vazgeçilen Alacaklar (I), Mükellefin Dergisi, Lebib Yalkın Yayınları, Sayı 70, Ekim 1998, s. 60.

⁶ ÖZBALCI Yılmaz, Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları, Oluş Yayıncılık, Ankara; Ekim 1998, s. 747.



DENETİM DANIŞMANLIK VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK LTD. ŞTİ.

-Gerek doğuşu, gerekse vazgeçilmesi bakımından, belli ve inandırıcı sebepleri olmak şartı ile alacaktan vazgeçildiğini gösteren anlaşmalar.⁷

12.2. Bir Alacağın Değersiz Alacak Sayılabilmesi İçin Hukuki Yollar Tüketilmelidir

Bir alacağın değersiz alacak olarak nitelenebilmesi için, mükelleflerin, alacaklarını tahsil için bütün yasal yolları ve fiili imkanları denemesi, buna karşın alacağın tahsiline artık hukuken ve fiilen imkan kalmadığının anlaşılması gerekir. Ancak bu süreçten sonra bir alacak, değersiz alacak olarak zarar yazılabilir.⁸

12.3. Borçlunun İflası Halinde Alacak Değersiz Olur mu?

Borçlunun sadece iflası hali, alacaklının alacağını değersiz hale getirmez. Vergi yargısının kararları da bu yöndedir.

İflas hali, bütün alacakların sükutunun intaç edemediği gibi, tamamının tahsilini de imkansız hale geldiğini göstermeyeceği cihetle bahis konusu meblağın değersiz alacaklardan sayılmasında isabet görülmemiştir.⁹

İflas masasına müracaat etmek, alacağın değersiz sayılmasına müsait değildir.¹⁰

12.4. Uzun Süre Tahsili Mümkün Olmayan Alacaklar Değersiz Alacak Sayılır mı?

Yapılan icrai takibata, ya da dava ve icra takibine değmeyecek derecede küçük alacaklarda yapılan protestoya ya da yazı ile bir defadan fazla istenilmesine rağmen borçlu tarafından ödenmemiş alacaklar için, öncelikle, bu alacaklara karşılık ayrılarak gider yazılma yolu işletilir.

Daha sonraki yıllarda aynı şekilde takibata devam edilmesine karşın uzun yıllar tahsil edilemeyen alacaklarla, daha başlangıcında uzun yıllar tahsil edilmeyeceği belli olan alacaklar değersiz alacak olarak gider yazılarak işletmenin kayıtlarından silinebilir.¹¹

Vergi Yargısının görüşü de aynı yöndedir.

12.5. Ticari Kazancın Elde Edilmesi ve İdame Ettirilmesiyle İlgili Olmayan Alacaklar

Ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi ile ilgili olmayan alacakların tahsil edilmesinin mümkün olmadığı yargı kararı veya kanaat getirici bir vesika ile belgelense dahi zarar yazılamaz. Bu niteliklere sahip olan ve değersiz alacak haline gelen alacakların kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınması gerekir.

⁷ ÖZBALCI, a.g.e., s. 747, 748.

⁸ Danıştay 4. D., 28.02.1970 tarih, E. No: 1968/3910, K. No: 1970/1064 (DOĞAN, a.g.m., s. 61).

⁹ Danıştay 4. D., T. 30.01.1961, E. No:1955/4363, K. No: 1956/2023, Danıştay Dergisi, S. 74.

¹⁰ Danıştay 4. D., T. 30.01.1961, E. No:1958/2818, K. No: 1961/250 (DOĞAN, a.g.m. s. 63).

¹¹ DOĞAN, a.g.m., s. 63.



DENETİM DANIŞMANLIK VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK LTD. ŞTİ.

12.6. Değersiz Alacak Haline Gelen Alacağın Zarar Yazılacağı Dönem

Alacağın değersiz hale geldiği yıl hesaplarına zarar (gider) yazılması gerekir. İlgili olduğu yılda zarar yazılmayan değersiz alacak, sonraki yıllarda dikkate alınmaz.

12.7. Değersiz Alacakların Sonradan Tahsili

Değersiz alacak haline gelerek gider yazılan alacakların sonradan herhangi bir şekilde tahsil edilmesi durumunda tahsil edildikleri dönemde gelir yazılması gerekir. Değersiz hale geldiği için gider yazılan alacaklardan, alacağın değersiz hale geldiği yılda tahsil edilenlerin kayıtlarının düzeltme kaydıyla düzeltilmesi gerekir.

12.8. Değersiz Hale Gelen Alacakların Muhasebe Kaydı

Örnek :

(C) A.Ş.'nin senede bağlı olan 2.000.-TL değerindeki bir alacağı 2016 yılı içinde (Vergi Usul Kanunu hükümleri çerçevesinde) değersiz hale gelmiştir. Bu durumda şirket, değersiz hale gelen alacağını şu şekilde muhasebeleştirecektir:

_____ / _____

659 DİĞER OLAĞAN GİDER VE ZARARLAR 2.000.

121 ALACAK SENETLERİ 2.000

Değersiz hale gelen alacağın kaydı

_____ / _____

13. ŞÜPHELİ ALACAKLAR

Şüpheli hale gelen alacaklar için değerlendirme günü itibariyle karşılık ayırma şartlarının bulunup bulunmadığına bakılarak, şartların gerçekleşmesi halinde karşılık ayrılacaktır.

Şüpheli alacaklarla ilgili Vergi Usul Kanunu'nun 323. maddesi aşağıdaki gibidir.

“Ticari 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 alacaklar sayılır.



DENETİM DANIŞMANLIK VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK LTD. ŞTİ.

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

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

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

Şüpheli alacak ve şüpheli alacak karşılığı müesseselerinin sistemde bulunmasının nedeni ticari kazançta tahakkuk esasının geçerli olmasıdır. Zira, ticari kazanç açısından bir gelirin tahakkuk etmesi, elde etme için yeterlidir. Ancak tahsil imkanı şüpheli hale gelen bir gelir veya hasılat unsuru tahsil edilemediği zaman ekonomik ve hukuki tasarruftan söz edilemez. İşte tahakkuk edip hasılat yazıldığı halde ilgili şartlar tamamlanmış olmak kaydıyla, tahsil edilemeyen alacaklar karşılık ayrılmak suretiyle gider yazılmakta ve ekonomik ve hukuki tasarrufa konu olmayan gelirin vergi yükü nötr hale getirilmektedir.

13.1. Şüpheli Alacak Karşılığı Ayırmanın Şartları ve Esasları

Alacağın şüpheli hale gelmesi için iki şartın birlikte bulunması gerekir. Bu iki şartın birlikte varlığı halinde, alacak şüpheli hale gelir ve alacaklar arasından çıkarılarak şüpheli alacak olarak kayıtlara intikal ettirilir.

Bu şartlardan birincisi söz konusu alacağın ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi ile ilgili olması ikincisi ise alacağın dava veya icra safhasında bulunması veya yapılan protestoya veya yazı ile bir defadan fazla istenilmiş olmasına rağmen borçlu tarafından ödenmemiş bulunan dava ve icra takibine değmeyecek derecede küçük alacak olması gerekir.

13.1.1. Alacak Ticari Kazancın Elde Edilmesi ve İdame Ettirilmesi İle İlgili Olmalıdır

Vergi uygulaması açısından şüpheli hale gelen alacağın ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi ilgili olması şarttır.

13.1.2. Alacak Zamanında Tahsil Edilmemiş Olmalıdır

Şüpheli hale gelen alacağın dava veya icra safhasında olması gerekir; ya da protesto edilmesine veya yazılı olarak birden fazla istenilmiş olmasına karşın tahsil edilememiş olması ve miktarı da dava ve icra takibine değmeyecek kadar küçük olmalıdır.

Dava veya icra takibine değmeyecek küçük tutarın ne olduğu konusunda bir ölçü vermek pratik olarak mümkün değildir. Bu rakamı firmanın ölçekleri içinde değerlendirmek ve karar vermek gerekir.

Teminata bağlı alacaklar, tahsil edilmemeleri söz konusu olmayacağı için şüpheli alacak haline gelmezler. Kısmen teminata bağlı alacakların da teminata bağlı kısımlarının şüpheli



DENETİM DANIŞMANLIK VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK LTD. ŞTİ.

hale gelmeleri söz konusu değildir. Ancak bu alacakların teminatsız kalan kısımlarının da şüpheli hale gelmesi mümkündür.

13.1.3. Bilanço Esasında Defter Tutulmalıdır

Sadece bilanço esasına göre defter tutan ticari kazanç sahipleri şüpheli hale gelen alacakları için, şüpheli alacak karşılığı ayırabilirler.

İşletme hesabına göre defter tutan ticari kazanç sahipleri şüpheli hale gelen alacakları için karşılık ayıramazlar. Ayrıca karşılık niteliğinde olabilecek şekilde diğer giderler arasında da gösteremezler.

13.1.4. Alacak Teminatsız Olmalı veya Teminat Yetersiz Olmalıdır

Bir alacağın şüpheli sayılıp, karşılık ayrılabilmesi için teminatsız olması gerekir.

Menkul rehni veya gayrimenkul ipoteği şeklinde yani bir teminata bağlanmış alacaklar için karşılık ayrılamaz.¹²

Kefaletle bağlı alacaklar, şüpheli alacak uygulamasında teminatlı alacak sayılır. Ancak, aynı teminattan farklı olarak, burada kefil hakkında da takibat yapılmış olması ve takibatın sonuçsuz kalması halinde şüpheli alacak karşılığı ayrılabilir.¹³

Adi ortaklığın borçlarından, borç doğuran işlemin ortaklık adına yapıldığının bilinmesi şartı ile ortaklar şahsen ve müteselsilen sorumludurlar. Bu nedenle, adi ortaklıktan olan alacak dolayısıyla karşılık ayrılabilmesi için, ortaklardan her biri adına takibat yapılması gerekir.¹⁴

Kısmen teminata bağlı olan alacaklarda, yalnızca teminatsız kalan şüpheli alacak için karşılık ayrılabilir. Öte yandan bir alacak için dava ve icra süreci devam ederken, bu alacağın tahsilini sağlamak amacıyla borçlunun mallarına haciz konulması alacağı teminatlı kılmaz. Borçlunun mallarına haciz konulması şüpheli halde olan bu alacak için karşılık ayrılmasını engellemez.¹⁵

13.1.5. Şüpheli Alacak Karşılığının Ait Olduğu Alacak Muhasebe Kayıtlarında Gösterilmelidir

Ayrılan şüpheli alacak karşılığının hangi alacağa ait olduğunun muhasebe kayıtlarında gösterilmesi gerekir.

¹² ÖZBALCI, a.g.e., s. 749.

¹³ ÖZBALCI, a.g.e., s. 749.

¹⁴ ÖZBALCI, a.g.e., s. 749.

¹⁵ Danıştay 4. D., T. 22.05.1990, E. No: 1989/4580, K. No:1990/1491 (KIZILOT Şükrü, Danıştay Kararları ve Özelgeler (Muktezalar), C. 2, Yaklaşım Yayınları, s. 2629).



DENETİM DANIŞMANLIK VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK LTD. ŞTİ.

13.1.6. Alacağın Değerleme Günündeki Niteliği Esas Alınır

Şüpheli alacaklara karşılık ayrılabilme için şüpheli hale gelen alacağın değerlendirme gününde de bu nitelikte olması gerekir.

Uygulamada bazen takibat sonucunda dönem içinde şüpheli hale gelen alacaklar için, ya teminat alınmakta veya borcun vadesi bir bedel karşılığında veya bedelsiz olarak uzatılmaktadır. Bu tür durumlar hesap dönemi içinde gerçekleşmekte ve değerlendirme günü itibarıyla daha önce şüpheli hale gelen alacak, dönem sonunda şüpheli alacak niteliğini kaybetmektedir. Bu tür alacaklar için karşılık ayrılamaz.

13.1.7. Sonradan Tahsil Edilen Şüpheli Alacaklar İçin Ayrılan Karşılıklar Gelir Yazılır

Şüpheli alacak tahsil edildiği zaman şüpheli alacaklar hesabından çıkarılmak suretiyle bu hesap kapatılır. Ayrılmış olan şüpheli alacak karşılığı ile ilgili “129- Şüpheli Alacak Karşılıkları” hesabına borç ve “644- Konusu Kalmayan Karşılıklar” hesabına alacak kayıt yapılmak suretiyle gelir yazılır.

13.2. Şüpheli Alacaklar Açısından Özellik Gösteren Durumlar

13.2.1. Konkordato Talep Edilen Alacaklar

Konkordato, bir borçlunun alacaklılarının en az üçte ikisinin alacaklarının bir kısmından vazgeçtikleri, aynı zamanda bu alaktan vazgeçmeyi kabul etmeyen alacaklıları da bağlayan bir anlaşmadır. Bazen alacağın bir kısmından vazgeçme yerine belli bir süre tanınması halinde tamamını ödeyebilecek durumda da olabilir.

Konkordato alacağın vazgeçilmeyen kısmını şüpheli hale getirmediği gibi aksine, vazgeçilmeyen kısmının tahsilini teminata bağlar. Öte yandan konkordato bir dava ve icra takibi de değildir. Bu konudaki talep borçludan gelir. Bu nedenle borçlusu tarafından konkordato anlaşmasıyla sonuçlanan alacak kısmı şüpheli alacak haline gelmediği için bu tür alacaklar için karşılık ayrılamaz.

Konkordato anlaşması sonucunda vazgeçilen alacaklar Vergi Usul Kanunu'nun 322. maddesi kapsamında değersiz alacak olarak zarar yazılır.

Konkordato talebinin anlaşma ile sonuçlanamaması halinde yine karşılık ayrılamaz. Söz konusu alacağın şüpheli hale gelmesi için yasal takip yollarının işletilmesi gerekir.

13.2.2. Verilen Sipariş Avanslarının Durumu

Avans bir mal ya da hizmet almak için mal veya hizmeti almadan önce bu mal veya hizmetin bedeline mahsuben yapılan ödemedir. Ticari defterlere, verilen avans olarak kaydedilen erken ödemeler işle, bir başka ifade ile ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi ile ilgili olmalıdır. Aksi takdirde avans olarak değil alacak olarak cari hesaba kaydedilir. Yanlış kayıt yapılarak işle ilgili olmayan bir ödemenin de, salt verilen avanslar hesabına kaydedildi diye



DENETİM DANIŞMANLIK VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK LTD. ŞTİ.

avans olarak kabul edilmeyeceğinin de göz önünde bulundurulması gerekir. Burada ele alınan husus muvazaadan ari avansların durumudur.¹⁶

Ticari faaliyete konu olacak bir mal veya hizmet için verilen sipariş avansının, bu alımın gerçekleşmemesi ve sipariş avansı olarak yapılan ödemenin geri tahsil edilememesi halinde, bu alacak yürütülen yasal takibat sonucundan eğer şüpheli hale gelmiş ise karşılık ayrılabilir düşüncesindeyiz.¹⁷

Aksine de görüş bulunmaktadır. Bu görüşe göre; ancak ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi ile ilgili olarak, daha önce hasılat hesaplarına intikal ettirilmiş alacaklar olarak kabul edip, işlemi gerçekleşmeyen ve tahsil edilemeyen avanslar için karşılık ayrılamaz.¹⁸

13.2.3. Tahsil Edilemeyen Katma Değer Vergisi

Katma değer vergisinden kaynaklanan alacak için şüpheli alacak karşılığı ayrılabilmesi; ilgili kanun maddesinde yer alan şartların mevcut olması, alacağın ilgili dönemin kayıtlarına girmesi ve katma değer vergisi beyannamelerinde beyan edilmesi halinde mümkündür (334 sıra numaralı VUK G.T. 05.05.2004 tarih ve 25453 sayılı R.G.).

13.2.4. Holdinglerin İştiraklerinden Olan Ticari Nitelikli Alacakları

Holding şirketlerin kendi iştiraklerinden olan alacakları eğer normal ticari ilişkilerden doğuyorsa bu alacaklar için karşılık ayrılabilir. Çünkü sonuç itibarıyla holding şirketin kendisi ile iştiraki durumunda olan kurumlar ayrı tüzel kişiliklerdir. Aralarındaki ilişki ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi ile ilgili ise ve bu ilişkilerden doğan alacaklar yasal prosedür tamamlanmak şartı ile şüpheli hale gelmişse, söz konusu alacak için karşılık ayrılmaması için bir neden bulunmamaktadır. Nitekim bu konudaki bir Danıştay kararı aynı görüşü onamıştır. Buna göre; holding şirketlerin iştirakleri ile olan ilişkileri ticari nitelikli olduğundan şüpheli alacak karşılığı ayrılabilir.¹⁹

13.2.5. Devletten ve Kamu Kuruluşlarından Olan Alacaklar

Ödeme süresi geçtiği halde Hazine ve diğer kamu kurum ve kuruluşlarından ve bu arada belediyelerden olan alacaklar için şüpheli alacak karşılığı ayrılıp ayrılamayacağı tartışmalıdır. Bu konuda iki görüş mevcuttur.

Birinci görüşe göre; kamu kurum ve kuruluşlarından olan alacaklar zaten devletin güvencesindedir. Öte yandan ticari hayatta Devlet güvencesinden daha büyük bir güvence olmaz. Bunun yanında karşılık ayırmanın temel mantığı, doğması olası zararların varlığıdır. Kamu kurum ve kuruluşlarından olan alacağın zamanında tahsil edilememesi halinde, bu

¹⁶ YILMAZ Kazım, Değerleme, HUD Yayını, İstanbul, 1997, s. 378.

¹⁷ Aynı yönde görüş için bkz. YILMAZ, a.g.e., s. 379.

¹⁸ SAĞLAM Erdoğan, Şüpheli Alacak Karşılığı Uygulaması ve Bir kaç Sorun, Vergi Dünyası Dergisi, HUD Yayını, S. 155, Temmuz 1994, s. 41.

¹⁹ YILMAZ, a.g.e., s. 381.



DENETİM DANIŞMANLIK VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK LTD. ŞTİ.

alacağın tahsilinin tehlikeye girdiği söylenemez. Bu nedenle kamu kurum ve kuruluşlarından olan alacakların tahsilinde gecikilmesi ve takibat yapılması halinde de bu alacaklar için karşılık ayrılamaz.

İkinci görüşe göre; İcra ve İflas Kanunu'nun 82. maddesi uyarınca Devlet malları, Belediye Kanunu'nun 19. maddesi uyarınca Belediyelerin malları haczedilmez. Bununla beraber bu kurum ve kuruluşlar hakkında yasal takibat yapılamayacağını engelleyen herhangi bir hüküm bulunmamaktadır. Ayrıca Vergi Usul Kanunu'nun 323. maddesinde, kişiler değil alacakların nitelikleri sayılmıştır. Bu nedenle bu nitelikleri taşıyan alacaklar kimden olursa olsun ilgili prosedüre tabidir.

Nitekim bu görüş Hesap Uzmanları Danışma Komisyonu'nca da kabul görmüştür. Bu karara göre; “kamu idarelerine karşı yapılan inşaat taahhütlerinden doğan istihkaklara ait alacaklar için Vergi Usul Kanunu'nun 323. maddesi gereğince şüpheli alacak karşılığı ayrılabilir. Ayrılan karşılığın taahhüt hesapları ile ilgilendirilmeyerek ayrıldığı yılın genel ticari kar - zarar hesabına maledilmesi gerekir.”²⁰

13.2.6. Ticari Faaliyetin Gereği Olarak Verilen Hatır Bonolarından Doğan Alacaklar

İlgililerin gerçeğe uygun olmadığını bilerek var olmayan bir borcu veya sözleşmeyi varmış göstererek düzenledikleri senet²¹ olarak tanımlanabilir. Ancak bazı durumlarda hatır bonusu bir ticari kefalet niteliğinde olabilir. Bazı durumlarda bu bonolara istinaden karşılık ayrılabilir.

Ticari faaliyetle ilgisi bulunmayan hatır bonoları için ayrılmış olan şüpheli alacak karşılığı matraha dahil edilir. Bu konuda aşağıdaki Danıştay Kararı İlginç bir örnektir.

“Kollektif şirkete süresi içinde, ödenmediğinden karşılığı şüpheli alacak yazılan senetlerin, A.Ş.'nin kredi ihtiyacını karşılamak üzere verilmiş hatır bonoları olduğu hususunun inceleme raporu ve tutanakla sabit olduğu, böyle gelir sağlamayı hedef tutmayan faaliyetin ticari işletme ile ilgisi bulunmadığından söz konusu meblağın şüpheli alacak yazılamayacağı gerekçesiyle matrahta ipka²² etmek (...) doğrudur.”²³

Ancak belirli şartların gerçekleşmesi halinde, isimleri hatır bonusu olsa dahi doğan alacaklar için karşılık ayrılabilir. HUK Danışma Komisyonu kararına göre; “hatır bonolarından doğan alacakların tahsil edilememesi halinde değersiz veya şüpheli alacak olarak zarar yazılabilmesi için zarara muhatap olan kurumun hatır bonusunu ticari bir amaçla almış veya vermiş olması ve keza işlemin ticari defterlerde muhasebeleştirilmesi”²⁴ gerekir.

²⁰ HUK Danışma Komisyonu Kararı, T. 28.05.1962, Y. Sıra No:166, K. Sıra No:1962/2.

²¹ YILMAZ Ejder, Hukuk Sözlüğü, Seçkin Kitabevi, Ankara, 1986, s. 279.

²² İpka: kalma, yerinde bırakma, daim kılmak. (YILMAZ, Hukuk S..... s. 343).

²³ Danıştay, 4. D., T. 09.03.1976, E. No: 1975/2661, K. No: 1976/582 (DOĞAN, a.g.m., s. 71).

²⁴ HUK Danışma Komisyonu Kararı, T. 22.06.1960, Y. Sıra No:102, G. Sıra No:102.



DENETİM DANIŞMANLIK VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK LTD. ŞTİ.

Bu şartları taşıyan hatır bonolarına bağlı olan alacakların artık adı önemli değildir. Bu noktada ortada olan senetlerin adı hatır bonusu olsa bile karşılık ayrılabilir. Çünkü Vergi Usul Kanunu vergisel olayları fiili yönü ile kavramaktadır.

13.3. Muhasebeleştirme

İşletme bünyesinde bulunan ve Vergi Usul Kanunu hükümleri karşısında şüpheli hale gelen alacakların muhasebe kayıtları şu şekilde olacaktır:

_____ / _____		
128 ŞÜPHELİ TİCARİ ALACAKLAR	XXXX	
121 ALACAK		XXXX
SENETLERİ		
_____ / _____		
_____ / _____		
654 KARŞILIK GİDERLERİ	XXXX	
129 ŞÜPHELİ TİCARİ	XXXX	
ALACAKLAR KARŞILIĞI		
_____ / _____		
_____ / _____		
690 DÖNEM KARI VEYA ZARARI	XXXX	
654 KARŞILIK GİDERLERİ	XXXX	
_____ / _____		

Karşılık ayrılan alacakların kısmen veya tamamen tahsil edilmesi durumunda ise ilgili muhasebe kayıtları şu şekilde olacaktır:



DENETİM DANIŞMANLIK VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK LTD. ŞTİ.

_____ / _____

100 KASA (veya Diğer İlgili Hesaplar) XXXX

128 ŞÜPHELİ TİCARİ ALACAKLAR XXXX

_____ / _____

_____ / _____

129 ŞÜPHELİ TİCARİ XXXX

ALACAKLAR KARŞILIĞI

644 KONUSU KALMAYAN

KARŞILIKLAR XXXX

_____ / _____

_____ / _____

644 KONUSU KALMAYAN KARŞILIKLAR XXXX

690 DÖNEM KAR VEYA ZARARI XXXX

_____ / _____

Şüpheli alacağın tahsilinin imkansız hale gelmesi ve alacağın değersiz alacağa dönüşmesi durumunda ise yapılacak muhasebe kaydı şu şekilde olacaktır:

_____ / _____

129 ŞÜPHELİ TİCARİ ALACAK KARŞILIĞI XXXX

128 ŞÜPHELİ TİCARİ ALACAKLAR XXXX

_____ / _____

14. VAZGEÇİLEN ALACAKLAR

Konkordato veya sulh yoluyla alınmasından vazgeçilen alacaklar, alacaklı yönünden değersiz alacak sayılır. Borçlu yönünden ise, gerçekte pasifte bir azalma olmuş ve öz sermaye artmıştır.



DENETİM DANIŞMANLIK VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK LTD. ŞTİ.

Vazgeçilen alacak borçlu yönünden kar mahiyetindedir. Çünkü alacaklı yönünden vazgeçilen tutar değersiz alacak sayıldığından, alacaklı bünyesinde vazgeçilen tutar zarar yazılmakta, doğal olarak borçlu yönünden bu tutarın kar olması gerekmektedir. Ancak bu şekilde borçlu bünyesinde oluşan karın, alacaktan vazgeçildiği yılda değil, daha ileriki yıllarda vergilendirilmesi öngörülmüştür.

Alacaklısı tarafından konkordato veya sulh yoluyla vazgeçme suretiyle borcundan kurtulan borçlu bu azalan borç tutarını, öz sermaye kalemleri arasında açılacak Vazgeçilen Alacaklar Karşılığı hesabına alır. Bu şekilde açılan karşılık hesabına aktarılan tutar kar olmasına rağmen 3 yıl süre ile gelir yazılmaz. Bu hesaba alınan tutar 3 yıl içinde zararlarla itfa edilmediği takdirde 4. yılın sonunda kara alınır.

15. YENİLEME FONU UYGULAMASI

15.1. Genel Açıklama

Amortisman tabi iktisadi kıymetlerin satışından doğan veya hasara uğrayan amortisman tabi iktisadi kıymetler için sigortadan alınan tazminat dolayısıyla meydana gelen kar, belirli şartlarla yeni alınacak amortisman tabi iktisadi kıymetlerin amortismanında kullanılmak üzere yenileme fonuna alınabilir.

Yenileme fonunun oluşumu ve kullanımı ile ilgili esaslar aşağıda açıklanmıştır.

15.2. Yenileme Fonunun Oluşumu ve Kullanım Esasları

15.2.1. Yenileme Fonu Bilanço Esasına Göre Defter Tutanlarca Ayrılabilir

Yenileme fonu oluşturulabilmesi için, ilk şart bilanço esasında defter tutulmasıdır. Kanun metninde yenileme fonu olarak ayrılacak fonun pasifte geçici bir hesapta tutulacağı belirtilmiştir. İşletme hesabı esasına göre defter tutanlarla serbest meslek kazanç defteri tutanlar yenileme fonu ayıramazlar. Bu konu maddenin gerekçesinde de açıkça ifade edilmiştir. Ancak isteğe bağlı olarak bilanço esasında defter tutanlar yenileme fonu ayırabilirler.

15.2.2. Satılan veya Hasara Uğrayan Kıymetin Amortisman Tabi İktisadi Kıymet Olması Gerekir

Yenileme fonu oluşturabilmek için, satılan veya hasara uğrayan kıymetin amortisman tabi iktisadi kıymet olması gerekir. Amortisman tabi olmayan arsa ve arazi ile amortisman tabi olmayan diğer duran varlıkların satılması durumunda, bunların yerine yenisinin alınması zorunlu olsa dahi yenileme fonu oluşturulamaz.



DENETİM DANIŞMANLIK VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK LTD. ŞTİ.

15.2.3. Satılan İktisadi Kıymetin Yenilenmesinin Zorunlu Olması veya İşletmeyi İdare Edenlerce Bu Konuda Karar Verilerek Girişimde Bulunulması Gerekir

Yenileme fonu oluşturulması için gerekli bir diğer şart, satılan iktisadi kıymetin yenilenmesinin, işin niteliğine göre zorunlu bulunması veya işletmeyi idare edenlerce bu konuda karar verilmiş olması ve girişime geçilmiş olmasıdır.

Burada iki durum söz konudur: ya satılan kıymetin yenilenmesi işletmenin faaliyetini sürdürebilmesi için zorunlu olacak, ya da böyle bir zorunluluk olmamakla birlikte, işletmeyi yönetenler yenilenmesi için karar vermiş ve yenileme işlemlerine başlamış olacaklardır.²⁵

15.2.4. Yeni Alınan İktisadi Kıymetle Satılan İktisadi Kıymet Aynı Nitelikte Olmalıdır

Satış veya tazminat alınmasından doğan kar, aynı nitelikte bir amortisman tabi iktisadi kıymetin alınmasına tahsis edilmelidir. Satılan iktisadi kıymet yerine, başka bir amaca tahsis edilebilecek aynı nitelikte olmayan bir iktisadi kıymet almak amacı ile satış veya tazminattan doğan kar yenileme fonuna alınamaz.

Örneğin bir iplik fabrikasında, harman makinasının satışından doğan karın yenileme fonuna alınması için yine harman makinası alınmalıdır. Bunun yerine tarak makinası alınması için yenileme fonu oluşturulamaz.

Bununla beraber, iktisadi kıymetin yenilenmesi sırasında teknolojik gelişmeler ve firma ihtiyaçlarının gerektirdiği bazı değişiklikler olabilir. Örneğin, eşya nakliyatı yapan bir firmada, kamyon satışından doğan karla, bir treyler ve frigofirik kamyon alınması mümkündür. Keza, yolcu nakliyatı ile uğraşan bir firmada, 30 kişilik bir otobüs satışından doğan karla, 50 kişilik bir otobüs alınabilir. Buna karşılık, hem eşya hem de yolcu nakliyatı yapan bir firmada, kamyon satışı, otobüs alımına tahsis edilecekse, yenileme fonu oluşturulamaz.²⁶

Alınacak iktisadi kıymetin tahsis edileceği hizmet ile satılan iktisadi kıymetin tahsis edildiği hizmet aynı olmalıdır. Hizmet aynı değilse, satıştan doğan karla yenileme fonu oluşturulamaz.

Diğer taraftan satılan her iktisadi kıymet için bu satıştan doğan kardan ayrılan yenileme fonu, bu iktisadi kıymetin yerine alınacak yeni kıymetin amortismanında kullanılacağından, iktisadi kıymetlerin yenileme fonlarının muhasebe kayıtlarının ayrıntılı olması, her iktisadi kıymetin yenileme fonunun ayrıca izlenmesi gerekir.²⁷

²⁵ YILMAZ, a.g.e., s. 419.

²⁶ ÖZBALCI, a.g.e., s. 777.

²⁷ YILMAZ, a.g.e., s. 420.



DENETİM DANIŞMANLIK VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK LTD. ŞTİ.

15.3. Yenileme Fonunun Kullanımı ve Süresi

15.3.1. Yenileme Fonunun Kullanımı

Yenileme fonu oluşturulması suretiyle satın alınan yeni amortismanına tabi iktisadi kıymetlerin amortismanı, yenileme fonundan mahsup edilir. Bu mahsup tamamlandıktan sonra itfa edilmemiş kısım kalması halinde buna ilişkin amortismanlar normal şekilde amortismanına tabi tutulur ve cari yıl giderlerine veya maliyetlerine intikal ettirilir.

15.3.2. Yenileme Fonu Kullanım Süresi

Yenileme fonuna alınan karın 3 yıl içinde kullanılması zorunludur. Her ne şekilde olursa olsun bu süre içinde kullanılmayan yenileme fonuna alınan kar 3. yılın vergi matrahına eklenir. Ayrıca yeni alınan iktisadi kıymetin ayrılan amortismanının yenileme fonundan düşük olması halinde de yine mahsup edilemeyen kısım 3. yıl sonunda vergi matrahına eklenir.

15.4. İş Terk, İşletmenin Devri veya Tasfiye Durumunda Yenileme Fonu

Tasfiye halindeki kurumların sattıkları sabit kıymetlerin yenilenmesi söz konusu olamayacağına göre, sabit kıymet satışından doğan karın yenileme fonuna alınması mümkün değildir. Öte yandan daha önce satılmış ve doğan karı yenileme fonuna alınmış olan sabit kıymetlerin tasfiyeye giriş tarihi itibarıyla kara alınması gerekir.

Ancak, satılan iktisadi kıymetin yerine tasfiyeye giriş tarihinden önce yeni iktisadi kıymet alınmışsa, yenileme fonu pasifte kalır ve genel hükümler çerçevesinde amortismanlara mahsup edilmesine devam olunur.

İşin terki halinde, terk tarihinde henüz üç yıllık süre dolmamış ise yenileme fonunun vergi matrahına eklenmesi gerekir.

İşletmenin devri halinde de henüz kullanım süresi dolmamış olan yenileme fonunun vergi matrahına eklenmesi gerekir.

16. KDV YÖNÜNDEN DÖNEM SONU İŞLEMLERİNDE DİKKAT EDİLMESİ GEREKEN HUSUSLAR

16.1. Tahsil Edilemeyen KDV İçin Şüpheli Alacak Karşılığı Ayrılabilceği

Dönem sonu işlemlerinde tereddüt edilen hususlardan birisi de, hesaplandığı halde tahsil edilemeyen KDV için şüpheli alacak karşılığı ayrılıp ayrılamayacağıdır. KDV, ekonomik faaliyetlerin doğal bir sonucu olarak ortaya çıkan ve işletmenin alışları sırasında ödediği, işletme alacaklarının bir unsurunu teşkil eden ve doğrudan doğruya mal teslimi veya hizmet ifasından kaynaklanan bir alacaktır. Dolayısıyla, mal ve hizmet satışı üzerinden hesaplanan ve tahsil edilemediği halde beyan edilen KDV, satıcı mükellefler yönünden mal ve hizmet



DENETİM DANIŞMANLIK VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK LTD. ŞTİ.

satışından doğan bir alacak niteliğine dönüştüğünden, KDV'den doğan alacaklar için de şüpheli alacak karşılığı ayrılması gerekir. Konu ile ilgili olarak 334 Seri No.lu VUK Genel Tebliği'nde gerekli açıklamalar yapılmıştır.

16.2. Binek Otomobil Alımlarına Ait KDV/ÖTV'nin Doğrudan Gider Yazılabileceği veya Maliyete İntikal Ettirilebileceği

3065 sayılı KDV Kanunu'nun 30/b maddesine göre, faaliyetleri kısmen veya tamamen binek otomobillerin kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olanların bu amaçla kullandıkları hariç olmak üzere işletmelere ait binek otomobillerin alış belgelerinde gösterilen KDV'nin indirim konusu yapılması mümkün değildir. VUK'un 270. maddesinin 5035 sayılı Kanunla değişik ikinci fıkrasında ise, *“mükelleflerin ÖTV'yi maliyet bedeline ithal etmekte veya genel giderler arasında göstermekte serbest oldukları”* hükme bağlanmıştır.

Bu çerçevede, binek otomobillerine ait ÖTV ile indirim konusu yapılması mümkün bulunmayan KDV, mükellefler tarafından doğrudan gider yazılabileceği gibi, maliyete de intikal ettirilebilecektir. Bu konudaki seçimlik hak tamamen mükellefe ait olup, Maliye Bakanlığı da aynı görüştedir.

16.3. İşi Bırakan Mükelleflerin İndiremedikleri KDV'yi Gider Yazabilecekleri

KDV Kanunu'nda, işi bırakan mükelleflerce yüklenildiği halde indirim konusu yapılamayan ve işi bırakma nedeniyle indirim olanağı da kalmayan KDV'ler hakkında yapılacak işlem konusunda özel bir düzenleme bulunmamaktadır. Yüklenildiği halde indirilemeyen ve işi bırakma nedeniyle de bir daha indirilmesi mümkün bulunmayacak hale gelen KDV'nin mükelleflere iadesi, iade hakkı doğuran işlemler hariç kanunen mümkün bulunmamaktadır.

Maliye Bakanlığı, işi bırakan mükelleflerce yüklenildiği halde indirilemeyen KDV'nin GVK ve KVK yönünden gider olarak dikkate alınması gerektiği görüşünde olup, bu doğrultuda verdiği bazı Özelgelerin özeti aşağıdadır:

“Türkiye’de dar mükellefiyet esasında vergilendirilmekte iken işini bırakan bir kurumun, Türkiye’de yüklenip indiremediği KDV’yi kurumlar vergisi yönünden gider yazması mümkün bulunmaktadır.”

“31.12.2000 tarihinde faaliyetini terk eden mükellefin indirim yoluyla gideremediği vergilerin 2000 yılına ait gelir vergisi matrahının tespitinde gider veya maliyet unsuru olarak göz önüne alınmasında bir sakınca yoktur.”

“İşin bırakılması veya şirketin tasfiyesi dolayısıyla, işletmede bulunan vergiye tabi malların işin bırakılması veya şirketin tasfiyesinden önce satış vb. yollarla tasfiye edilmesi halinde teslim bedeli üzerinden, tasfiye edilmemiş ise bu malların işletmeden çekilen değer olarak KDV Kanunu'nun 3/a maddesi gereğince emsal bedel üzerinden KDV hesaplanarak ilgili dönem beyannamesinde beyan edilmesi gerekmektedir. İndirim konusu yapılamayan KDV ise sonraki döneme devreden KDV olarak kalacaktır. Sonraki döneme devreden KDV'nin iadesinin talep edilmesi mümkün bulunmamaktadır. Ancak, mükellefiyetin terkin edildiği



DENETİM DANIŞMANLIK VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK LTD. ŞTİ.

tarikh itibariyle indirim yoluyla giderilemeyen KDV ilgili dönem gelir ya da kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider veya maliyet unsuru olarak dikkate alınabilecektir. Diğer taraftan, devreden vergilerin gider yazılabilmesi ile ilgili bu uygulama sadece faaliyeti bırakan mükellefler için geçerlidir. Faaliyetin devamı süresince devreden vergilerin gider veya maliyet olarak değerlendirilmesinin mümkün olamayacağı tabiidir.”

16.4. Dönem Sonu Değerlemeleri Nedeniyle Ortaya Çıkan Kur Farklarının KDV'ye Tabi Olup Olmadığı

Bilindiği üzere, Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı, kur farkları ile ilgili görüşünü 105 Seri No.lu KDV Genel Tebliği(11) ile belirlemiş olup, Tebliğ'in E/2. bölümü aynen aşağıdadır (anılan görüş 1 Mayıs 2014 tarihinde yürürlüğe giren KDV Genel Uygulama Tebliğinde de yinelenmiştir):

“Bedelin döviz cinsinden veya dövize endekslenerek ifade edildiği işlemlerde, bedelin kısmen veya tamamen vergiyi doğuran olayın vukubulduğu tarihten sonra ödenmesi halinde, satıcı lehine ortaya çıkan kur farkı esas itibariyle vade farkı mahiyetinde olduğundan, matrahın bir unsuru olarak vergilendirilmesi gerekmektedir.

Buna göre, teslim veya hizmetin yapıldığı tarih ile bedelin tahsil edildiği tarih arasında ortaya çıkan lehte kur farkı için satıcı tarafından fatura düzenlenmek ve faturada gösterilen kur farkına, teslim veya hizmetin yapıldığı tarihte bu işlemler için geçerli olan oran uygulanmak suretiyle KDV hesaplanacaktır.

Bedelin tahsil edildiği tarihte alıcı lehine kur farkı oluşması halinde, kur farkı tutarı üzerinden alıcı tarafından satıcıya bir fatura düzenlenerek, teslim ve hizmetin yapıldığı tarihteki oran üzerinden KDV hesaplanması gerekmektedir.”

Tebliğ'de yapılan açıklamalardan da fark edileceği üzere, kur farklarının KDV'ye tabi tutulabilmesi için, KDV'ye tabi bir **teslim veya hizmet ifasına** ilişkin olarak doğmuş olması ya da KDV'ye tabi olan bu işlemlere ilişkin bedelin geç ödenmesine bağlı olarak ortaya çıkması gerekmektedir. Döviz cinsinden olan alacak, borç, çek, senet, kasa veya bankada bulunan mevcutların VUK hükümleri gereğince her geçici vergi dönemi sonunda değerlendirilmesi ve değerlendirme sonucunda ortaya çıkacak kur farklarının ise gelir, gider veya maliyet hesaplarına intikal ettirilmesi gerekmektedir.

Buna göre, değerlendirme sonucu ortaya çıkan kur farkları, bir teslim ve hizmetin karşılığı olarak doğmadığından KDV'ye tabi değildir. Değerleme, tamamen kanunen yapılması gereken bir zorunluluk olup, KDV'yi doğuran bir işlem değildir. Çünkü, değerlendirme işlemi tek taraflı bir işlem olup, bir teslim veya hizmetin karşılığı değildir.

Nitekim, bu konu hakkında verilen iki Özelge'nin özeti aşağıdadır:

“Ortaklarınızla ilişkili kişilerden borç para alma işleminiz finansman temini hizmeti kapsamında KDV'ye tabi olup, bedelin döviz cinsinden ifade edildiği borç işlemlerinde



DENETİM DANIŞMANLIK VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK LTD. ŞTİ.

VUK'un değerlemeye ilişkin hükümleri uyarınca dönem sonunda yapılan değerlendirme nedeniyle ortaya çıkan kur farkları, alacaklıya ödenmediği sürece KDV hesaplanmayacaktır.”

“Şirketin döviz cinsinden belirlenen borcunu yıl sonunda değerlemesi sırasında ortaya çıkan kur farkının KDV'ye tabi tutulmaması gerekir.”

16.5. Yıl Sonuna Kadar Defterlere Kaydedilmeyen Faturalardaki KDV'nin İndirilemeyeceği

KDV Kanunu'nun 29/3. maddesinde, Kanun'un 30. maddesinde sayılanlar hariç olmak üzere faaliyetlere ilişkin olarak yüklenilen KDV'ye ilişkin indirim hakkının, “vergiyi doğuran olayın meydana geldiği takvim yılı aşılmamak şartıyla ilgili belgelerin yasal deftere kaydedildiği vergilendirme döneminde kullanılması gerektiği” hükme bağlanmıştır.

Buna göre, fatura veya benzeri belgelerde gösterilen KDV, düzenledikleri yıl aşılmamak şartıyla bu belgelerin yasal defterlere kaydedildiği ay KDV beyannamesinde indirim konusu yapılabilecektir. İlgili yıl sonuna kadar yasal defterlere kaydedilmeyen belgelerde yer alan KDV'nin sonraki yıl/yıllarda yasal defterlere kaydedilerek indirim konusu yapılması mümkün değildir.

16.6. Damga Vergisinin Yansıtılması İşleminde KDV

Firmalar, aralarında yaptıkları yazılı veya sözlü anlaşmalarla, yapacakları işlemlere ait damga vergisinin öncelikle taraflardan birisi tarafından ödenmesini, daha sonra ise ödenen damga vergisinin belli bir kısmının ya da tamamının karşı taraftan tahsil edilmesini öngörebilmektedirler. Uygulamada, damga vergisinin gerçek ilgisinden tahsil edilmesi işleminin KDV'ye tabi olup olmayacağı konusunda tereddütlerle karşılaşmaktadır.

Vergi literatüründe “masraf aktarımı” olarak tanımlanan bu tür işlemlerde KDV uygulaması, masrafların bire bir aktarılıp aktarılmadığına bağlı olarak değişmektedir. Ödenen damga vergisinin gerçek ilgisine bire bir aktarılarak tahsil edilmesi işlemi esas itibarıyla bir masraf yansıtılması işlemi olup, KDV'nin konusuna giren bir teslim veya hizmet niteliğinde değildir. Dolayısıyla, damga vergisinin taraflardan birisi tarafından ödendikten sonra bire bir diğer tarafa aktarılarak tahsil edilmesi işlemi KDV'ye tabi bulunmamaktadır. Ancak, ödenen damga vergisinin bire bir değil de, üzerine bir bedel ilavesi suretiyle gerçek ilgisine yansıtılması halinde ise, masraf yansıtılmasının yanı sıra bir de aracılık hizmeti söz konusu olmaktadır. Bu durumda, faturada yer alan bedelin yansıtılan damga vergisi tutarını aşan kısmı üzerinden KDV hesaplanması gerekmektedir. Maliye Bakanlığı'nın konu ile ilgili görüşü ve uygulaması da bu doğrultudadır(6).

16.7. İmha Edilen Malların KDV'sinin İndirim Konusu Yapılamayacağı

Uygulamada mükelleflerin stoklarında yer alan ancak kullanım süresinin geçmesi veya başka nedenlerle kullanılmayacak hale gelmesi nedeniyle ilgili mevzuat uyarınca teşkil edilen resmi komisyonlar veya Takdir Komisyonu huzurunda imha edilen malların zayı olan mal



DENETİM DANIŞMANLIK VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK LTD. ŞTİ.

kapsamında değerlendirilip değerlendirilemeyeceği ve bu mallara ilişkin yüklenilen KDV'lerin indirilip indirilemeyeceği hususlarında tereddütlerle karşılaşılmaktaydı.

Maliye Bakanlığı 113 Seri No.lu KDV Genel Tebliği ile KDV Genel Uygulama Tebliği'nde *“kullanım süresi geçen veya diğer nedenlerle kullanılmayacak hale gelen malların ilgili mevzuat uyarınca teşkil edilen resmi komisyonlar veya Takdir Komisyonu huzurunda imha edilmesi halinde, bu malların zayi olan mal kapsamında değerlendirileceğini ve bunlarla ilgili olarak yüklenilen KDV'lerin indirim konusu yapılamayacağını”* açıklamıştır. 113 Seri No.lu KDV Genel Tebliği ile yapılan bu düzenleme Danıştay nezdinde Tebliğ'in yürütmesinin durdurulması ve iptali talebiyle ihtilafli hale getirilmiş, Danıştay 4. Dairesi ise verdiği Karar ile yürütmenin durdurulması talebini reddetmiştir(7).

Bu çerçevede, kullanım süresi geçen veya bir başka biçimde kullanılmayacak hale gelmesi nedenleriyle imha edilen mallar, zayi olan mal kapsamında değerlendirildiğinden, bu malların alımlarına ilişkin olarak yüklenilen KDV'nin, Kanun'un 30/c maddesine göre indirim konusu yapılmaması, indirilmiş ise indirilen KDV'nin imha tarihini kapsayan vergilendirme dönemine ilişkin 1 No.lu KDV Beyannamesinin “İlave Edilecek KDV” satırına dahil edilmek suretiyle düzeltilmesi gerekmektedir.

16.8. Asıl Nüshası Kaybolan Faturanın Gider Kaydı ve KDV İndirimi

Mal ve hizmet satışlarına ilişkin olarak düzenlenen faturaların asılları alıcılara ulaşmadan postada, kargoda vb. şekillerde kaybolabilmektedir. Bu gibi durumlarda kaybolan faturaların kayıtlara nasıl intikal ettirileceği ve bu faturalardaki KDV'nin indirim konusu yapıp yapılamayacağı konularında tereddüte düşülmektedir.

Uygulamada, fatura aslının kaybolduğu durumlarda, satıcı firmalar faturanın kendilerinde kalan nüshasının fotokopisi üzerine “Aslı Gibidir” yazarak kaşeleyip imzalamakta, alıcılar ise satıcılar tarafından belirtilen şekilde onaylanan fatura fotokopilerini kayıtlarına gider olarak intikal ettirmekte ve KDV'lerini de indirim konusu yapmaktadırlar. Ancak, Maliye Bakanlığı, fatura asıllarının kaybedildiği durumlarda, faturanın satıcılarda kalan nüshasının noter tasdikli fotokopilerine (Bu örnek üzerine, “Zayi olan aynı tarih ve sayıyı taşıyan fatura aslı yerine kullanılmak amacıyla tasdik edilmiştir.” şeklinde noterce şerh düşülmesi gerekir.) dayanılarak gider kaydı ve KDV indirimi yapılabileceği görüşündedir.

16.9. Stokta Bulunan Malların KDV'si İndirim KDV Olarak Gelecek Aylara Devreder

16.10. Dönem Sonu İskonto veya Ciro Primlerinin KDV Boyutu

Vergi İdaresi 116 seri no.lu KDV Genel Tebliğine kadar dönem sonu ciro primlerinin müstakil bir hizmet ifası olarak genel oranda KDV'ye tabi olduğunu savunmuştur (26 seri no.lu KDV GT açıklaması). Ancak vergi ihtilafları İdarenin aleyhine sonuçlanmıştır. İdare 116 seri no.lu KDV Genel Tebliği ile görüşünü değiştirmiştir. Buna göre ciro primi, satış primi, hasılat primi vb. adlar altında yapılan ödemeler ve cari hesap düzeltmeleri esas matrahta vuku bulan değişikliklerden olup esas işlemin tabi olduğu oranda KDV'ye tabi



DENETİM DANIŞMANLIK VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK LTD. ŞTİ.

tutulacaktır (aynı görüşe 1 Mayıs 2014 tarihi itibarıyla yürürlüğe giren KDV Genel Uygulama Tebliği'nde de yer verilmiştir).

16.11. Dönem Sonu Gider Yansıtımalarında KDV Uygulaması

Özellikle grup şirketlerinde dönem sonlarında yansıtma faturaları düzenlenmesi sıklıkla karşılaşılan durumlardandır. Yansıtma işlemlerinde (örneğin banka kredi faizi yansıtması, teminat komisyonu gideri yansıtması gibi) yansıtılan masraf KDV'ye tabi değil ise yansıtma işlemi KDV'siz; işlem KDV'ye tabi ise yansıtma işlemi esas işlemin tabi olduğu oranda KDV'li yansıtılacaktır. Yansıtma işleminde komisyon alınmışsa komisyon tutarı aracılık hizmeti olarak genel oranda KDV'ye tabi olacaktır.

16.12. Sayım Tesellüm Fazlalıkları (397 Hesap)

Dönem sonu emtea stoklarının fiili sayımında mal sayım fazlasının çıkması durumu söz konusu olabilir. Nedeni tespit edilememişse fazlalık gelir hesaplarına aktarılır.

KDV Kanunu'nun 9/2. maddesine göre;

“Fiilî yada kaydî envanter sırasında belgesiz mal bulundurulduğu veya belgesiz hizmet satın alındığının tespiti halinde, bu alışlar nedeniyle ziyaa uğratılan katma değer vergisi, belgesiz mal bulunduran veya hizmet satın alan mükelleften aranır.

Belgesiz mal bulundurdukları veya hizmet satın aldıkları tespit edilen mükelleflere, bu mal ve hizmetlere ait alış belgelerinin ibrazı için tespit tarihinden itibaren 10 günlük bir süre verilir. Bu süre içinde alış belgelerinin ibraz edilememesi halinde, belgesi ibraz edilemeyen mal ve hizmetlerin tespit tarihindeki emsal bedeli üzerinden hesaplanan katma değer vergisi, alışlarını belgeleyemeyen mükellef adına re'sen tarhedilir. Bu tarhiyata vergi ziyai cezası uygulanır.)

Ancak belgesiz alınan mal ve hizmetleri satanlara, bu satışlarla ilgili olarak, vergi inceleme raporuna dayanılarak katma değer vergisi tarhiyatı yapıldığı takdirde, ziyaa uğratılan vergi ve buna ilişkin ceza ayrıca alıcılardan aranmaz.”

Yukarıda yer verilen hüküm sayım tesellüm fazlası veren mükelleflerde tarhiyat riski doğurmaktadır.

16.13. Sayım Tesellüm Noksanlıkları

16.13.1. Zayi Olan Mallara Ait KDV

KDV sisteminde alış belgelerinde gösterilen verginin indirilmesi, bu malların satışı sırasında mala eklenen değer vergilendirileceği düşüncesine dayanmaktadır.

1 Seri No.lu KDV Genel Tebliği ile KDV Genel Uygulama Tebliği'nde, zayi olan mallar için satış ve dolayısıyla yaratılan bir katma değer olmayacağından, bu mallara ilişkin alış



DENETİM DANIŞMANLIK VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK LTD. ŞTİ.

vesikalarında gösterilen verginin indirilmesinin, zayı olan mallar üzerindeki vergi yükünü tamamen ortadan kaldıracığı; bu nedenle, Kanunun 30/c maddesi uyarınca, zayı olan malların alış vesikalarında gösterilen KDV'nin mükellefin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanan KDV'den indirilemeyeceği belirtilmiştir.

Öte yandan aynı bentte, deprem, sel felaketi ve Maliye Bakanlığının yangın sebebiyle mücbir sebep ilan ettiği yerlerdeki yangın sonucu zayı olan mallar nedeniyle yüklenilen vergilerin indirimine olanak tanınmaktadır.

Örneğin; sel felaketi nedeniyle bir şirketin deposunda yer alan malların zayı olması veya Maliye Bakanlığınca yangın sebebiyle mücbir sebep ilan edilen yerde olması koşuluyla, yangın nedeniyle malların kullanılamaz duruma gelmesi halinde bu mallara ilişkin yüklenilen vergiler indirim konusu yapılabilecektir.

Buna karşılık Maliye Bakanlığınca yangın sebebiyle mücbir sebep ilan edilmediği sürece, yangın sonucu zayı olan mal nedeniyle yüklenilen KDV'nin indirim konusu yapılması mümkün değildir. Örneğin, ithal edilen malların depolandığı antrepolarda çıkan yangın sonrasında Maliye Bakanlığınca mücbir sebep ilan edilmediği takdirde, zayı olan malların ithalinde ödenen KDV'nin indirim konusu yapılması mümkün bulunmamaktadır.

16.13.2. Malların Zayı Olması Sonucu Meydana Gelen Kayıplar

113 Seri No.lu KDV Genel Tebliği ile KDV Genel Uygulama Tebliği'nin ilgili bölümünde, kullanım süresi geçen veya kullanılamayacak hale gelen malların zayı olan mal olarak değerlendirileceği, KDV Kanununun 30/c maddesine göre mükelleflerce bu malların iktisabında yüklenilen KDV'nin indirim konusu yapılmasının mümkün olmadığı ifade edilmiştir.

Bu çerçevede;

- İmalatta kullanılmak için alınan ancak imalata girmeden eskime, bozulma, çürüme, çatlama vb. nedenlerle kullanılamaz hale gelen ve bu nedenle imalatta veya ambalajlamada kullanılabilme vasfını yitiren hammadde ve malzeme ile ambalaj maddeleri,
- Son kullanma tarihinin geçmesi, çeşitli kimyasallar içerdiğinin tespit edilmesi gibi nedenlerle kanunen tekrar satılması mümkün olmayan ve imha edilen bisküvi, çikolata, konserve gibi gıda ürünleri,
- Sağlık Bakanlığınca kullanımının yasaklanması nedeniyle imha edilen ilaçlar ile kullanım süresi içinde formül hatası bulunan, miadının dolması veya hasar görmesi nedeniyle kullanılamaz hale gelmiş, üretimden kalkmış, insan sağlığını tehdit eden ilaçlar,
- Hatalı dikim, renk farklılığı, leke ve benzeri nedenlerle ya da şirket politikası gereği satışı mümkün olmadığından imha edilen mallar,
- Kullanım ömrünü tamamladığı için imha edilen araç lastikleri



DENETİM DANIŞMANLIK VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK LTD. ŞTİ.

için yüklenilen KDV indirim konusu yapılamayacaktır.

16.13.3. Malların Değerinin Düşmesi Sonucu Meydana Gelen Kayıplar

Malın tamamen yok olmaması, ancak değerinde önemli derecede düşüklük meydana gelmesi halinde malın zayi olması hükümleri geçerli olmayacaktır. Bu durumda malların zayi olması değil, düşük bedelle veya zararına satışı söz konusu olacağından, bu malların iktisabı dolayısıyla yüklenilen KDV indirim konusu yapılabilir.

Örneğin;

- Üretim esnasında renginde problem olan giyeceklerin,
- Yangın sonucu tamamen yok olmayan ve ekonomik değeri olan yedek parça ve malzemelerin daha düşük bir fiyatla satılması halinde, bunlar nedeniyle yüklenilen KDV'nin tamamı indirim konusu yapılabilecektir.

16.13.4. Fire Sonucu Meydana Gelen Kayıplar

Fire, bir malın imalat sürecinde veya tüketiciye arzına kadar kendi doğal akışı içinde uğradığı fiziksel kayıp olarak tanımlandığından, imalat sırasında veya sonrasında meydana gelen firelerin zayi olan mal kapsamında değerlendirilmesi mümkün bulunmamaktadır.

Bu durumda, daha önce indirim konusu yapılan KDV'nin de düzeltilmesine gerek yoktur. Ancak, yasal düzenleme veya ilgili mesleki kuruluşlar tarafından belirlenen fire miktarını aşan kayıplara ilişkin giderlerin, Gelir veya Kurumlar Vergisi Kanunlarına göre kazancın tespitinde indiriminin kabul edilmemesi halinde, bu giderler dolayısıyla yüklenilen KDV'nin de indirim konusu yapılması mümkün değildir.

Örneğin;

- Akaryakıtın depolanması sırasında ortaya çıkan ve ilgili kuruluşlar tarafından belirlenen oranlar dahilindeki kayıplar,
- Balık çiftliklerinde balık üretimi esnasında pazarlama aşamasına ulaşıncaya kadar geçen süreçte, balık üretim ve besleme firesi olarak oluşan balık ölümleri,
- Tavuk çiftliklerinde, üretimin doğal sonucu olarak ortaya çıkan kayıplar,
- Hazır giyim eşyası dikiminde veya ayakkabı yapımında üretim sürecindeki kesme, biçme, dikme gibi işlemlerin doğal sonucu olarak ortaya çıkan kayıplar

fire olarak değerlendirilmekte olup, bunlara ilişkin olarak yüklenilen KDV indirim konusu yapılabilecektir.



DENETİM DANIŞMANLIK VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK LTD. ŞTİ.

16.13.5. Nedeni Açıklanamayan Emtea Noksanlıkları

Nedeni açıklanamayan noksanlıklar Maliyece faturasız satış olarak yorumlanmaktadır. Noksan malım emsal bedeli üzerinden kayıtlara satış olarak intikali ve KDV beyanı talep edilmektedir. Maliyenin bu uygulamasının yerindeliği konusunda Danıştay Kararları bulunmaktadır.

Uygulamada mükelleflerin bu mahiyetteki noksanlıkları kayıtlı değerleri üzerinden KKEG olarak dikkate aldıkları gözlemlenmektedir. Olası bir vergi incelemesinde bu tür işlemlerin eleştiriyeye tabi tutulması kuvvetle muhtemeldir.

16.14. Ortaklara Borç Para Kullandırma İşlemi

Şirketlerin ortaklarına veya ilişkili gerçek ve tüzel kişilere kullandırdıkları paraların faiz hesaplamasına konu edilmesi gerekmektedir. Hesaplanacak faiz tutarı üzerinden ayrıca %18 oranında KDV hesaplanmalı ve fatura düzenlenmelidir.

16.15. Devreden KDV'de Zamaşımı

Devreden KDV'de zamaşımı bulunmamaktadır. İndirime tabi tutulan KDV inceleme zamaşımına girmişse artık incelenemez.

17. SERMAYE AMORTİSMANI UYGULAMASI

17.1. Genel Bilgi:

Bilindiği üzere 6637 sayılı Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanununun 8. maddesiyle Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 10. maddesinin birinci fıkrasına eklenen (1) bendinde, finans, bankacılık ve sigortacılık sektörlerinde faaliyet gösteren kurumlar ile kamu iktisadi teşebbüsleri hariç olmak üzere sermaye şirketlerinin ilgili hesap dönemi içinde, ticaret siciline tescil edilmiş olan ödenmiş veya çıkarılmış sermaye tutarlarındaki nakdi sermaye artışları veya yeni kurulan sermaye şirketlerinde ödenmiş sermayenin nakit olarak karşılanan kısmı üzerinden Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası (TCMB) tarafından indirimden yararlanan yıl için en son açıklanan bankalarca açılan TL cinsinden ticari kredilere uygulanan ağırlıklı yıllık ortalama faiz oranı dikkate alınarak, ilgili hesap döneminin sonuna kadar hesaplanan tutarın %50'sinin, kurumlar vergisi matrahının tespitinde kurumlar vergisi beyannamesi üzerinde ayrıca gösterilmek şartıyla, kurum kazancından indirim konusu yapılabileceği hüküm altına alınmıştır.

Maliye Bakanlığı'nca Resmi Gazete'de yayımlanan 9 Seri Numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliği ile sermaye artırımlarında indirim uygulamasının usul ve esasları ayrıntılı olarak düzenlendi. Buna göre;

Sermaye şirketlerinin sermaye yapılarının güçlendirilmesi amacıyla getirilen bu düzenleme uyarınca indirime konu edilecek tutarın hesaplanmasında, **1/7/2015 tarihinden itibaren** ticaret siciline tescil edilmiş olan ödenmiş veya çıkarılmış sermaye tutarlarındaki **nakdi**



DENETİM DANIŞMANLIK VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK LTD. ŞTİ.

sermaye artışları veya bu tarihten itibaren yeni kurulan sermaye şirketlerinde ödenmiş sermayenin nakit olarak karşılanan kısmı üzerinden, ilgili hesap döneminin sonuna kadar Kurumlar Vergisi Kanununun 10 uncu maddesinin birinci fıkrasının (1) bendi hükmüne göre hesaplanacak tutar dikkate alınacaktır.

İndirim uygulamasında,

a) Nakdi sermaye artışı, sermaye şirketlerince ilgili hesap döneminde ticaret siciline tescil edilmiş olan ödenmiş veya çıkarılmış sermaye tutarlarındaki nakdi artışlar ile yeni kurulan sermaye şirketlerinde ödenmiş sermayenin nakdi olarak karşılanan kısmını,

b) Ticari krediler faiz oranı, bankalarca açılan TL cinsinden ticari kredilere uygulanan ağırlıklı yıllık ortalama faiz oranı olarak dikkate alınacak olan ve TCMB tarafından indirimden yararlanan yıl için en son açıklanan “Bankalarca Açılan Kredilere Uygulanan Ağırlıklı Ortalama Faiz Oranları”ndan “Ticari Krediler (TL Üzerinden Açılan) (Tüzel Kişi KMH ve Kurumsal Kredi Kartları Hariç)” faiz oranını,

c) Süre, ticaret siciline tescil edilen sermaye artırımının nakit olarak karşılanan kısmının şirketin banka hesabına yatırıldığı tarihin içinde bulunduğu (Nakden taahhüt edilen sermayenin, sermaye artırımına ilişkin kararın ticaret siciline tescil edildiği tarihten önce şirketin banka hesabına yatırılan kısmı için tescil tarihinin içinde bulunduğu) aydan hesap döneminin sonuna kadar olan ay sayısının 12 aya olan oranını,

ifade etmektedir.

İndirim tutarının hesaplanmasında aşağıda belirtilen şekilde gerçekleştirilen sermaye artırımları dikkate alınmayacaktır:

a) Sermaye şirketlerine nakit dışındaki varlık devirlerinden kaynaklanan sermaye artışları,

b) Sermaye şirketlerinin birleşme, devir ve bölünme işlemlerine taraf olmalarından kaynaklanan sermaye artışları,

c) Bilançoda yer alan öz sermaye kalemlerinin sermayeye eklenmesinden kaynaklanan sermaye artışları,

d) Ortaklarca veya Kurumlar Vergisi Kanununun 12 nci maddesi kapsamında ortaklarla ilişkili olan kişilerce kredi kullanılmak veya borç alınmak suretiyle gerçekleştirilen sermaye artışları,

e) Şirkete nakdi sermaye dışında hisse senedi, tahvil veya bono gibi kıymetlerin konulması suretiyle gerçekleştirilen sermaye artışları,

f) Bilanço içi kalemlerin birbiri içinde mahsubu şeklinde gerçekleştirilen sermaye artışları.



DENETİM DANIŞMANLIK VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK LTD. ŞTİ.

İndirimden finans, bankacılık ve sigortacılık sektörlerinde faaliyet gösteren kurumlar ile kamu iktisadi teşebbüsleri hariç olmak üzere, şartları sağlayan sermaye şirketlerinin yararlanabilmeleri mümkündür. Dolayısıyla finans, bankacılık ve sigortacılık sektörlerinde faaliyet gösteren kurumlar ile kamu iktisadi teşebbüsleri bu indirimden yararlanamayacaktır.

17.2. İndirim Uygulaması:

Nakdi sermaye artışı üzerinden, indirimden yararlanan yıl için TCMB tarafından en son açıklanan ticari krediler faiz oranı dikkate alınarak, ilgili hesap döneminin sonuna kadar hesaplanan tutarın Bakanlar Kurulunca belirlenen orana isabet eden kısmı ilgili dönem kurum kazancından indirilebilecektir.

İndirim uygulamasında, artırılan sermayenin hesap dönemi içerisinde ortaklarca nakit olarak ödendiği (Nakden taahhüt edilen sermayenin, sermaye artırımına ilişkin kararın ticaret siciline tescil edildiği tarihten önce şirketin banka hesabına yatırılan kısmı için tescil tarihinin içinde bulunduğu) ay kesri tam ay sayılmak suretiyle, yılın kalan süresi için kıst dönem esasına göre indirim tutarı hesaplanacaktır.

Takip eden hesap dönemlerine ait kurumlar vergisi matrahlarının tespitinde de indirim uygulamasına devam edilebilecektir.

Sonraki dönemlerde sermaye azaltımı yapılması halinde nakdi sermaye artışının azaltılan sermaye tutarı kadarlık kısmı indirim hesaplamasında dikkate alınmayacaktır.

Örnek 1:

(BA) A.Ş.'nin sermayesinin nakdi olarak 6.000.000 TL artırılmasına ilişkin 3/8/2016 tarihli genel kurul kararı 24/8/2016 tarihinde ticaret siciline tescil ettirilmiş ve sermaye taahhüdünün tamamı ortaklarca bu ay içinde şirketin banka hesabına yatırılmıştır.

(BA) A.Ş. 2016 hesap döneminde 5 aylık süre için indirimden yararlanacak ve şartları sağlamaya devam ettiği sürece artırılan bu sermaye tutarı dolayısıyla izleyen hesap dönemlerinde de bu indirimden yararlanabilecektir.

17.3. Kazanç Yetersizliği Nedeniyle İndirim Konusu Edilemeyen Tutarın Sonraki Dönemlere Devri:

Sermaye şirketleri tarafından nakdi sermaye artışına ilişkin hesaplanan indirim tutarının kazanç yetersizliği nedeniyle ilgili olduğu hesap dönemine ait matrahın tespitinde indirim konusu yapılamaması halinde bu indirim tutarları, herhangi bir endekslemeye tabi tutulmaksızın izleyen hesap dönemlerine ilişkin matrahın tespitinde indirim konusu yapılabilecektir.



DENETİM DANIŞMANLIK VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK LTD. ŞTİ.

Örnek 2:

2016 hesap döneminde gerçekleştirdiği nakdi sermaye artışları üzerinden 50.000 TL indirim tutarı hesaplamış olan (D) A.Ş. bu hesap dönemindeki mali zararı nedeniyle indirimden yararlanamamıştır.

(D) A.Ş.'nin 2016 hesap döneminde kazanç yetersizliği nedeniyle kurum kazancından indiremediği 50.000 TL'lik indirim tutarı sonraki dönemlere devredecektir. İzleyen dönemlerde kazancın bulunması halinde, 2016 hesap döneminde indirilemeyen bu tutar herhangi bir endekslemeye tabi tutulmaksızın ilgili dönem matrahının tespitinde indirim konusu yapılabilecektir.

17.4. İndirim Uygulamasına İlişkin Bakanlar Kuruluna Verilen Yetki:

Kurumlar Vergisi Kanununun 10 uncu maddesinin birinci fıkrasının (1) bendinin dördüncü paragrafı ile Bakanlar Kuruluna verilen yetki 26/6/2015 tarihli ve 2015/7910 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile kullanılmıştır.

Anılan Bakanlar Kurulu Kararında genel indirim oranı %50 olarak belirlenmiş olup durumlarına göre sermaye şirketleri bu orana aşağıdaki oranları eklemek suretiyle indirim uygulamasından yararlanabileceklerdir.

a) Payları borsada işlem gören halka açık sermaye şirketlerinde indirim oranı, indirimden yararlanan yılın son günü itibarıyla, Merkezi Kayıt Kuruluşu A.Ş. nezdinde borsada işlem görebilir nitelikte pay olarak izlenen payların nominal tutarının ticaret siciline tescil edilmiş olan ödenmiş veya çıkarılmış sermayeye oranı;

- %50 ve daha az olan şirketler için 25 puan,

- %50'nin üzerinde olan şirketler için ise 50 puan,

ilave edilmek suretiyle uygulanacaktır.

b) Nakdi olarak artırılan sermayenin, yatırım teşvik belgeli üretim ve sanayi tesisleri ile bu tesislere ait makine ve teçhizat yatırımlarında ve/veya bu tesislerin inşasına tahsis edilen arsa ve arazi yatırımlarında kullanılması durumunda, yatırım teşvik belgesinde yer alan sabit yatırım tutarı ile sınırlı olmak üzere 25 puan ilave edilmek suretiyle söz konusu indirim uygulanacaktır.

17.5. İndirim Uygulamasına İlişkin Sınırlamalar:

2015/7910 sayılı Bakanlar Kurulu Kararının birinci maddesinin üçüncü fıkrasında indirim uygulamasında dikkate alınmak üzere farklı indirim oranları belirlenmiştir.

a) Gelirlerinin %25 veya fazlası şirket faaliyeti ile orantılı sermaye, organizasyon ve personel istihdamı suretiyle yürütülen ticarî, ziraî veya serbest meslek faaliyeti dışındaki faiz, kâr payı,



DENETİM DANIŞMANLIK VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK LTD. ŞTİ.

kira, lisans ücreti, menkul kıymet satış geliri gibi pasif nitelikli gelirlerden oluşan sermaye şirketleri için indirim oranı %0 olarak uygulanacaktır.

b) Aktif toplamının %50 veya daha fazlası bağlı menkul kıymetler, bağlı ortaklıklar ve iştirak paylarından oluşan sermaye şirketleri için indirilebilecek tutarın hesaplanmasında indirim oranı %0 olarak uygulanacaktır.

c) Artırılan nakdi sermayenin başka şirketlere sermaye olarak konulan veya kredi olarak kullanılan kısmına tekabül eden tutarla sınırlı olmak üzere indirilebilecek tutarın hesaplanmasında indirim oranı %0 olarak uygulanacaktır.

d) Arsa ve arazi yatırımı yapan sermaye şirketlerinde arsa ve arazi yatırımına tekabül eden tutarla sınırlı olmak üzere indirilebilecek tutarın hesaplanmasında indirim oranı %0 olarak uygulanacaktır.

İndirim tutarının hesaplanmasında TCMB tarafından yararlanılan yıl için en son açıklanan ticari krediler faiz oranı dikkate alınacağından geçici vergi dönemlerinden sadece dördüncü geçici vergilendirme dönemi itibarıyla bu indirimden yararlanılması mümkün bulunmaktadır.

Öte yandan, kazancın yetersiz olması nedeniyle ilgili hesap döneminde indirim konusu yapılamayan tutarlar, izleyen hesap dönemine ilişkin geçici vergilendirme dönemlerine ait geçici vergi matrahlarının tespitinde indirim konusu yapılabilecektir.

Kendilerine özel hesap dönemi tayin edilmiş olan sermaye şirketleri, şartların sağlanması kaydıyla, hesap dönemlerinin sona erdiği ay itibarıyla TCMB tarafından en son açıklanan ticari krediler faiz oranını dikkate alarak indirimden yararlanabileceklerdir.

İndirimden faydalanmak isteyen sermaye şirketlerinin, taahhüt edilen sermaye artırım tutarının nakit olarak şirketin banka hesabına fiilen yatırıldığına ilişkin olarak bu işlemleri içeren ve ilgili banka şubesi tarafından onaylanmış banka hesap özeti kağıt ortamında veya elektronik ortamda ilgili dönem kurumlar vergisi beyannamesi verme süresi içerisinde kurumlar vergisi yönünden bağlı oldukları vergi dairelerine ibraz etmeleri gerekmektedir.

Ayrıca indirimden faydalanmak isteyen sermaye şirketlerinin, nakdi olarak artırdıkları sermaye ile indirim konu edecekleri tutara ilişkin bilgileri, kurumlar vergisi beyannamesi ekinde bildirmeleri gerekmektedir.