

MUHASEBECİ VE DENETÇİLERİN DÖNEM SONU İŞLEMLERİNDE DİKKAT ETMELERİ GEREKEN İŞLEMLER

MUHASEBECİ VE DENETÇİLERİN DÖNEM SONU İŞLEMLERİNDE DİKKAT ETMELERİ GEREKEN İŞLEMLER

Güray ÖĞREDİK

Serbest Muhasebeci Mali Müşavir
Mazars&Denge Denetim YMM A.Ş.

Mali Pusula, Ekim 2007

1- GİRİŞ

Genel muhasebe öğretide dönem içi işlemleri ve dönem sonu işlemleri olarak ikiye ayrılmaktadır. Dönem sonu işlemleri envanter ve değerlendirme işlemleri olarak ta anılmaktadır. Çalışmamızda, uzun yıllardır bir çok işletmenin dönem sonu işlemlerinin incelenmesi sırasında edindiğimiz tecrübeler ve yaptığımız tespitler doğrultusunda, uygulamaya dönük pratikte yapılması gerekenlere ve önerilerimize yer vereceğiz.

Çalışmamızda, tekdüzen hesap planında yer alan tüm hesapların ve dönem sonu işlemlerinin ayrı ayrı incelenmesi değil (ki, bilindiği üzere böyle bir çalışma başlı başına bir kitap kapsamında ele alınacak kadar geniş mevzuuttur), tamamıyla uygulamaya dönük bazı hesap ve işlemler konusunda tespit, öneri ve düşüncelerimiz ile uygulayıcılar açısından dikkat edilmesi gereken konular açıklanacaktır.

2- KASA HESABI VE ORTAKLAR CARİ HESABINDA ADAT YÖNTEMİYLE FAİZ HESAPLANMASI

Dönem sonu işlemleri aşamasında ve tabii ki dolayısıyla vergiye tabi kazancın tespiti işlemlerinde özellikle kasa hesabına ve ortaklar cari hesabına dikkat edilmelidir.

İşletmelerin mali işlemlerinin vergisel açıdan denetlenmesinde, özellikle kasa hesabı hareketleri ile kasada tutulan paranın miktarı ve işletmenin ilişkili olduğu kişiler ve işletmelerle olan cari hesap hareketleri ile para transferleri özellikle incelenmekte ve bu işlemlerde işletme kaynaklarının kayıt dışı bir ortamda değerlendirildiği ya da kayıtlı olsa dahi emseline nazaran düşük bir fiyat veya faizden değerlendirildiği, kullanıldığı..v.b. durumlar tespit edilirse, söz konusu kaybin işletme kayıtlarına gelir olarak intikalinin sağlanması ve bu yolla vergi matrahına dahil edilerek, vergi kaybının telafisi edilmesinde uygulanan bir yöntemdir **adat yöntemiyle faiz hesabı**.

2.1- Kasa Hesabı

Ticari hayatın bir gerçeği de, hiçbir işletmenin elinde atıl fon tutmayacağıdır. Gerçekten ticari ilişkileri içerisinde, tabiri caiz ise **bir kuruşunun dahi hesabını yapan basiretli bir tüccar**, kasasında asla normal ihtiyacı dışında bir meblağ tutmayacak ve bu nakit fazlasını mutlaka çeşitli finansal araçlar vasıtasıyla değerlendirecektir.

Uygulamada bir çok küçük ve orta ölçekli işletmenin kasa hesabının günlük olağan ihtiyaçlarının üzerinde olduğu görülebilecektir. Buradaki vergisel yaklaşım; **kasada fiilen yer almayan meblağın işletme sahipleri tarafından işletmeden çekildiği ve kendi şahsi inisiyatiflerinde ve şahsi ihtiyaçları için kullanıldığı şeklinde olacaktır.**

Önerimiz; kasanızın bilfiil alabileceğinden daha fazla bir nakdi asla hesaplarınızda tutmayın(!) Elbette bu olaya mizahi bir yaklaşımdır. Olması gereken işletmenin olağan ihtiyaçları kadar nakdin işletme kasasında bulunması ve nakit fazlasının banka hesaplarında yer almasıdır.

Bilindiği gibi Maliye Bakanlığı tarafından getirilen nakit hareketlerinde **tevsik** (nakit hareketlerinin banka havalesi veya çek, PTT veya özel finans kurumları vasıtasıyla ödenerek belgelenmesi) **zorunluluğu sonrası işletmeler, eskiden olduğu gibi sadece tahsilat veya tediye makbuzu** (işletme içinde düzenlenen ve işletmede kalan evraklardır bunlar ve genel kabul görmüş denetim standartları açısından itibar edilmesi, kanıt nitelikleri en az olan evraklar işletme içinde düzenlenen ve işletmede kalan evraklardır) **düzenleyerek, kendi inisiyatiflerinde oldukça yüksek tutarlı kasa nakit hareketlerini aslında gerçekleşmediği halde gerçekleşmiş gibi gösterememektedirler.**

Bu kısıtlama bazı işletmelerin yüksek tutarlı kasa bakiyelerinin de fiktif bir şekilde azaltılması yolunu engellemiştir. Eskiden herhangi bir işletme yüksek tutarlı kasa bakiyesini ortağa ödeme şeklinde gösterebilmekte ve azaltmakta ya da tam tersini, kasa hesabında kayıt dışı işlemler nedeniyle oluşan ters bakiye durumlarını ortaktan tahsilat şeklinde aslında olmayan işlemleri kaydederek düzeltebilmekteydi. **Bu açıdan bakılınca tevsik zorunluluğu uygulaması çok isabetli bir düzenleme olmuştur ve bizce 8.000 YTL'lik üst sınır daha aşağıya indirilmelidir.**

2.1.1- Kasa Hesabına Adat Yöntemiyle Faiz Hesabı

Bu noktada adet kavramını açıklamak istiyoruz. **Adat finansal literatürde (gün x kredi tutarı) şeklinde açıklanabilmektedir.** Dolayısıyla bilindiği üzere klasik günlük faiz hesabı ise $(\text{gün} \times \text{kredi tutarı} \times \text{faiz oranı}) / 36.000$ şeklinde olmaktadır. **Vergisel açıdan yapılacak adet yöntemiyle faiz hesabında buradaki kredi tutarı; kasa hesabı açısından ticari hayatın gerekleri, işletme olağan nakit çıkışları üzerinde olduğu ve işletmenin gelir hanesine girmeyen bir şekilde, işletme kayıtları dışında değerlendirildiği kabul edilen tutardır.**

Ancak dikkat edilecek husus, kasa hesabı bakiyesinin tamamı faiz hesabında dikkate alınmayacak, normal olarak kabul edilebilecek **azami kasa tutarı (azami bakiye)** tespit edilecek ve asgari tutarın üzerinde kalan bakiyeler faiz hesabında dikkat alınacaktır.

Aşağıda örnek bir kasa adet faizi hesabı çalışmasına yer verilmiştir. İşletmenin örnek olarak ocak 2006 dönemi kasa hareketleri listelenmiştir. İşletmenin olağan kasa çıkışları dikkate alınarak bu işletmenin azami kasa bakiyesinin (kasada bulundurması gereken, günlük nakit ihtiyacını karşılayacak maksimum nakit tutarı) 5.000 YTL olması gerektiğine karar verilmiştir. Bu belirleme için standart bir ölçüt yoktur. Kasa çıkışlarına göre (tabii tevsik zorunluluğuna uygun bir şekilde) günlük kasa ödemeleri 20.000 YTL civarında seyreden bir işletme içinde bu azami bakiye 20.000 YTL olabilecektir. Burada denetçinin şahsi kanaati ön plana çıkmaktadır. Sonuçta bu tutarın az tespit edilmesi kasa fazlası olarak tespit edilecek tutarı arttıracığından daha fazla bir faiz hesabını gündeme getirecektir.

Örnek olarak hesaplama mantığını izah etmek açısından sadece bir ay verilmiştir. Ancak bu gibi durumlarda hesaplama 3, 6, 9 veya 12 aylık dönemler şeklinde yapılmaktadır.

				AZAMI	KASA		
--	--	--	--	--------------	-------------	--	--

TARİH	GİRİŞLER	ÇIKIŞLAR	BAKİYE	BAKİYE	FAZLASI	GÜN	FAİZ (%10)
2005 Devir			125.000				
02.01.2006	5.000	3.000	127.000	5.000	122.000	1	33,89
03.01.2006	8.000	7.000	128.000	5.000	123.000	1	34,17
04.01.2006	1.000	5.500	123.500	5.000	118.500	1	32,92
05.01.2006	8.000	8.000	123.500	5.000	118.500	1	32,92
06.01.2006	8.000	4.500	127.000	5.000	122.000	3	101,66
09.01.2006	3.000	3.000	127.000	5.000	122.000	7	237,22
16.01.2006	8.000	6.000	129.000	5.000	124.000	1	34,44
17.01.2006	7.500	3.000	133.500	5.000	128.500	1	35,69
18.01.2006	3.500	6.500	130.500	5.000	125.500	1	34,86
19.01.2006	3.000	3.500	130.000	5.000	125.000	1	34,72
20.01.2006	1.000	4.200	126.800	5.000	121.800	3	101,50
23.01.2006	8.000	1.200	133.600	5.000	128.600	1	35,72
24.01.2006	3.200	3.250	133.550	5.000	128.550	1	35,71
25.01.2006	1.100	1.550	133.100	5.000	128.100	1	35,58
26.01.2006	5.000	3.000	135.100	5.000	130.100	1	36,14
27.01.2006	6.000	7.500	133.600	5.000	128.600	1	35,72
28.01.2006	4.000	4.250	133.350	5.000	128.350	2	71,30
30.01.2006	3.500	3.000	133.850	5.000	128.850	1	35,79
31.01.2006	1.500	1.000	134.350	5.000	129.350	1	35,93
TOPLAM FAİZ							1.035,88

2.1.2- Kasa Hesabına Yapılan Adat Yöntemiyle Faiz Hesabı Sonucu Bulunan Tutarın Muhasebeleştirilmesi

Yukarıda da açıklandığı gibi kasadaki fiktif fazlalık vergisel açıdan bu tutarın işletme sahipleri tarafından işletmeden çekildiği ve şahsi tasarruflarında kullandıkları, değerlendirdikleri şeklinde yorumlanmaktadır. Bu yorumdan hareketle olması gereken ideal muhasebe kaydı;

----- / -----	
131 ORTAKLARDAN ALACAKLAR	1.035,88
679 DİĞER OLAĞANDIŞI GELİR VE KARLAR	1.035,88

.....dönemi kasa adet faizinin kaydı

----- / -----

Tekdüzen hesap planı gereği olması gereken gelir hesabının 679 Diğer Olağandışı Gelir ve Karlar hesabı olduğunu düşünüyoruz. 642 Faiz Gelirleri hesabı hesap planında mali yatırımlar sonucu elde edilen faiz gelirlerinin izlendiği hesap şeklinde açıklanmıştır. Burada mali bir yatırım söz konusu değildir. Ayrıca 642, 645 hesaplar aynı zamanda 193 Peşin Ödenen Vergiler hesabı ile de elde edilen faiz gelirleri üzerinden yapılan stopajların takibi açısından bağlantılıdır.

Bu kayıt şekli ile işletmeden çekilen değerler nedeniyle işletmenin kaybı olan gelir kayıtlara alınmış olacak ve aynı zamanda nakit girişi de sağlanacaktır. Eğer bu tutar ortaklar tarafından en kısa sürede ödenmezse, 131 hesaba da ayrıca adet yöntemiyle faiz gündeme gelecektir. Bir sonraki bölümde de işletmenin ortaklardan olan alacakları ile ilgili işlemlerde adet yöntemiyle faiz hesabını işleyeceğiz.

Uygulamada aşağıdaki şekilde yapılan muhasebe kayıtlarına da rastlanmaktadır.

----- / -----

689 DİĞER OLAĞANDIŞI GİDER VE ZARARLAR

689.01 Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler

780 FİNANSMAN GİDERLERİ

..... dönemi kasa adet faizinin kaydı

----- / -----

Bu kayıt şekli ile finansman giderleri azaltılmakta, ancak 689 hesap kullanılmak suretiyle ticari kazançta herhangi bir değişiklik olmamaktadır. Ancak 689 hesaba kaydedilen tutar K.K.E.G. olarak mali karın hesabında ilave olarak dikkate alınmakta ve adet faizi vergiye tabi kazançta (matraha) dahil edilmiş olmaktadır. Ancak bu kayıt şekli muhasebe ilkeleri açısından doğru değildir. Ayrıca işletmeye nakit girdi de sağlanmadığından bu yönüyle de eksiktir.

2.1.3- Yüksek Bakiyeli Kasalara Adat Yöntemiyle Sürekli Faiz Hesaplamak Vergisel Yönden Oluşabilecek Tüm Eleştirileri ve Olumsuz Sonuçları Engeller mi?

Kesinlikle hayır ! Kasa bakiyesi sürekli olarak kabul edilemeyecek derecede fazla olan işletmelere vergisel açıdan **kesinlikle kayıt dışı işlemleri olan işletme** gözüyle bakılacaktır. Bu nedenle mali işlemleri, ortakları ile olan ilişkileri, ortaklarının şahsi vergi beyanları daha detaylı bir incelemeye tabi tutulacaktır. Olması gereken kasa hesabında yüksek tutarların bulundurulmaması, işletme nakdinin mümkün olduğunca bankada tutulması ve tahsilat ve ödemelerde kesinlikle banka kanalının tercih edilmesidir.

2.1.4- Döviz Cinsi Kasa Bakiyelerinde Adat Yöntemiyle Faiz Uygulaması ve Görüşlerimiz

Türkiye’de uzun yıllar boyunca döviz kurları sürekli yükselmiştir. İşletmeler ellerindeki döviz cinsi varlıklar ve alacakları için değerlendirme günlerinde sürekli kambiyo geliri yazmak zorunda kalmışlardır. Ancak artık Türkiye ekonomisi belirli bir istikrar kazanmakta olduğundan kurlarda da düşüş gerçekleşmektedir. Bu nedenle işletmeler varlıkları ve alacakları için değerlendirme günlerinde artık kambiyo zararı da yazabilmektedirler. Hatta bir çok döviz cinsi borcu çok yüksek olan işletmeler, döviz kurlarındaki düşüş nedeniyle mali tabloları üzerinde kâra geçmiş ve vergiye tabi kazançları oluşmuştur.

Kasa hesabına adet yöntemiyle faizde genellikle akıllara YTL cinsi kasa bakiyeleri gelmektedir. **Oysa olayın mantığı işletmede ihtiyaçtan çok fazla nakit bulunması, bunun fiili sayım ile de tespit edilebiliyor olması ve vergisel yaklaşım sonucu bu fiktif nakit fazlasının işletme ortakları tarafından işletmeden çekildiğidir. Bu vergisel açıdan cezalı tarhiyat gerektiren işlemin YTL, USD veya EURO ..v.b. herhangi bir para birimine göre olması fark etmez.** Önceleri, zaten yüksek tutarlı da olsa kambiyo geliri yazıyoruz şeklinde bizce geçersiz bir görüşle savunulan döviz cinsi kasa bakiyelerine adet yöntemiyle faiz hesaplanamayacağı fikri, artık döviz kurlarındaki düşüş sayesinde hepten geçersiz bir tez olmuştur.

Bizce, döviz cinsi kasa bakiyelerinde normalin üzerinde bir bakiye varsa ve bu süreklilik arz ediyorsa, uygun şekilde tespit edilecek faiz oranı ile bu kasa hesaplarına da adet yöntemiyle faiz hesaplanmalıdır.

Yukarıdaki örnekte yer verilen tutarsal bilgilerin USD cinsi olduğunu varsayalım. Bu durumda işletmenin ocak 2006 dönemine ait USD kasa hesabının, USD cinsi hareketleri aşağıdaki gibidir.

TARİH	ÖDEME	TAHSİLAT	BAKİYE	AZAMİ BAKİYE	KASA FAZLASI	GÜN	FAİZ (%10)
2005 Devir			125.000				

02.01.2006	5.000	3.000	127.000	5.000	122.000	1	33,89
03.01.2006	8.000	7.000	128.000	5.000	123.000	1	34,17
04.01.2006	1.000	5.500	123.500	5.000	118.500	1	32,92
05.01.2006	8.000	8.000	123.500	5.000	118.500	1	32,92
06.01.2006	8.000	4.500	127.000	5.000	122.000	3	135,56
09.01.2006	3.000	3.000	127.000	5.000	122.000	7	271,11
16.01.2006	8.000	6.000	129.000	5.000	124.000	1	34,44
17.01.2006	7.500	3.000	133.500	5.000	128.500	1	35,69
18.01.2006	3.500	6.500	130.500	5.000	125.500	1	34,86
19.01.2006	3.000	3.500	130.000	5.000	125.000	1	34,72
20.01.2006	1.000	4.200	126.800	5.000	121.800	3	135,33
23.01.2006	8.000	1.200	133.600	5.000	128.600	1	35,72
24.01.2006	3.200	3.250	133.550	5.000	128.550	1	35,71
25.01.2006	1.100	1.550	133.100	5.000	128.100	1	35,58
26.01.2006	5.000	3.000	135.100	5.000	130.100	1	36,14
27.01.2006	6.000	7.500	133.600	5.000	128.600	1	35,72
28.01.2006	4.000	4.250	133.350	5.000	128.350	2	106,96
30.01.2006	3.500	3.000	133.850	5.000	128.850	1	35,79
31.01.2006	1.500	1.000	134.350	5.000	129.350	1	35,93
TOPLAM FAİZ							1.035,88

31.01.2006 tarihinde 1 USD'nin 1,35 YTL olduğunu varsayalım. Bu durumda hesap edilen 1.035,88 USD faizin YTL karşılığı 1.398,44 YTL olacaktır.

----- / -----	
131 ORTAKLARDAN ALACAKLAR	1.398,44
131.02 USD Cinsi Alacaklar	
679 DİĞER OLAĞANDIŞI GELİR	1.398,44
VE KARLAR	

USD kasasına döneminde hesaplanan adat faizi

----- / -----

Söz konusu 1.398,44 YTL (1.035,88 USD) ortaktan tahsil edilecektir. Tahsil edildiği günü döviz kuruna tahsil edilecek veya bilfiil 1.035,88 USD tahsil edilecek ve tahsil tarihindeki döviz alış kuruna muhasebe kayıtlarına alınacaktır.

Söz konusu tutar tahsil edilmediği süre 131 hesapta sürekli değerlemeye tabi tutulacak ve ayrıca cari hesapta adat yöntemiyle faiz hesabına konu edilecektir.

2.2- Ortaklar Cari Hesabı

İşletme ortakları ile sürekli ilişki içinde olacaktır ve bu normaldir. Vergisel yönden eleştirilen ise ortaklara işletme kaynaklarının bedelsiz, karşılıksız ve uzun süreli olarak tahsis edilmesi, kullanılmasıdır. Ayrıca, tersi durumda ise, yani ortak işletmeye yüksek tutarlarda borç veriyse bu borç için işletmeden faiz isteyemez. Bu faiz vergi mevzuatımız açısından kanunen kabul edilmeyen giderdir. (GVK. Md.41/4)

Vergi uygulaması açısından ve muhasebe ilkeleri gereği de işletmenin sahiplerinden ayrı bir tüzel kişiliği vardır. İşletmenin geliri, gideri, kaynakları işletme sahiplerinden ayrıdır. İşletme sahipleri, kendilerine tanınan yasal yollar

haricinde (sermaye azaltımı, kar dağıtımı, tasfiye, ..v.b.) haricinde işletme kaynaklarını kesinlikle bedelsiz olarak kullanamazlar. İşletmeye konu malları bedelsiz veya emsalinden daha düşük bir bedelle satın alamazlar.

Uygulamada işletmeler ortaklarına çok yüksek tutarlarda borçlu gözükebildikleri gibi (331 Ortaklara Borçlar Hesabı) ortaklarından çok yüksek tutarlarda alacaklı da (131 Ortaklardan Alacaklar) olabilmektedirler. Tabii bu cari hesap ilişkileri bazen başka hesaplarda da gerçekleşebilecektir. **Önemli olan; ticari olsun veya olmasın, işletmenin ilgili kişilerle, özellikle de ilişkili şirketlere ve ortaklarına cari hesap ilişkilerinde emsal kurum veya kişilere nazaran avantaj, menfaat sağlayıp sağlamadığıdır.**

2.2.1- Ortaklar Cari Hesabında Adat Yöntemiyle Faiz Hesaplanması

Aşağıda bir önceki bölümde kasa hesabı açısından ele aldığımız nakit hareketlerini bu defa **131 Ortaklar Cari Hesabı** açısından ele alıyoruz.

TARİH	ÖDEME	TAHSİLAT	BAKİYE	GÜN	FAİZ (%10)
2005 Devir			125.000		
02.01.2006	5.000	3.000	127.000	1	35,28
03.01.2006	8.000	7.000	128.000	1	35,56
04.01.2006	1.000	5.500	123.500	1	34,31
05.01.2006	8.000	8.000	123.500	1	34,31
06.01.2006	8.000	4.500	127.000	3	105,83
09.01.2006	3.000	3.000	127.000	7	246,94
16.01.2006	8.000	6.000	129.000	1	35,83
17.01.2006	7.500	3.000	133.500	1	37,08
18.01.2006	3.500	6.500	130.500	1	36,25
19.01.2006	3.000	3.500	130.000	1	36,11
20.01.2006	1.000	4.200	126.800	3	105,67
23.01.2006	8.000	1.200	133.600	1	37,11
24.01.2006	3.200	3.250	133.550	1	37,10
25.01.2006	1.100	1.550	133.100	1	36,97
26.01.2006	5.000	3.000	135.100	1	37,53
27.01.2006	6.000	7.500	133.600	1	37,11
28.01.2006	4.000	4.250	133.350	2	74,08
30.01.2006	3.500	3.000	133.850	1	37,18
31.01.2006	1.500	1.000	134.350	1	37,32
TOPLAM FAİZ					1.077,57

Görüldüğü üzere adet hesabında bir değişiklik olmamaktadır. **Sadece kasa hesabında olduğu gibi azami bir bakiye tespit edilmemekte, mevcut hesabın bakiyesi üzerinden gidilmektedir.**

Buradaki mantık ise, işletme kaynaklarının hiçbir şekilde, ne kadar olursa olsun, işletme ile ilişkili kişilere kesinlikle bedelsiz, karşılıksız kullanılamayacağıdır.

Hesaplanan faiz aşağıdaki şekilde kayıtlara alınacaktır.

----- / -----
131 ORTAKLARDAN ALACAKLAR 1.077,57

679 DİĞER OLAĞANDIŞI GELİR
VE KARLAR

1.077,57

Ortak (A)'nın cari hesabına dönemi için hesaplanan adet faizi

----- / -----

Bu noktada hatırlatmak istediğimiz bir diğer hususta, işletme sahiplerine kullanılan nakitler için hesaplanan faizde KDV hesaplanıp hesaplanmayacağıdır. Bu konu sürekli tartışılmıştır. Maliye'nin görüşü **bu faizler ortağa verilen bir finansman hizmeti karşılığı olduğu için** ayrıca KDV'de hesaplanması ve faiz + KDV'nin ortağa fatura edilmesidir. Şahsi kanaatimizde bu yönde olmakla birlikte, Danıştay tarafından verilen kararlarda KDV hesaplanmayacağı da belirtilmektedir. **Bize göre, kasa hesabı için ortağa yansıtılan faiz tutarları tartışmaya açık olsa bile, bilfiil ortağa transfer edilen, kullanılan nakitler için cari hesap üzerinden hesaplanan faiz için ayrıca KDV'de hesaplanmalı ve ortağa fatura edilmelidir.**

2.3- Genel Olarak

Kasa hesabı, ortaklar cari hesabı gibi hesaplardaki yükseklik, anormallik bilanço üzerinden de tespit edilebilecektir. Ancak bu demek değildir ki; bilanço günü bakiyeler bir şekilde makul seviyeye inerse bütün bir yıl eleştirilmez. Ya da bilanço günü YTL kasadaki fazla tutarın döviz satın alınmış olarak gösterilerek döviz kasasına aktarılması, YTL kasadaki yıl içinde meydana gelen yüksek bakiyeli işlemlere faiz hesabını engellemez. Üstüne üstlük bu gibi bir işlem döviz kasasına da faiz hesabı için çok sağlam bir gerekçe oluşturur.

Bu nedenlerle işletmeler kasalarında asla fazla bir tutar tutmamalı, tahsilat ve ödemelerini banka kanalı vasıtasıyla yapmalı ve işletme sahiplerine kâr dağıtımını haricinde para transferi gerçekleştirilmemeli, eğer para transferi olacaksa da mutlaka faiz hesaplanmalı ve en kısa sürede hesap tahsilat yapılarak kapatılmalıdır.

Ayrıca unutulmamalıdır ki; ortaktan olan sürekli ve yüksek tutarlı alacak vergisel açıdan eleştirileceği gibi ortağında işletmeden çok yüksek tutarlarda ve sürekli alacaklı olması, hele ki işletme bir de zarar eden ve yıllardır kâr dağıtmayan bir işletme ise kayıt dışı işlemler ve ortağın açıktan satışlar yoluyla yaptığı tahsilatları işletmeye borç para olarak koyması şeklinde değerlendirilecektir.

Kasa hesabına ve ortaklar cari hesabına dönem içinde (vergi beyanı yapılmadan önce) faiz hesaplanması ve işletmenin faiz gelirinden mahrum kalmasının önlenmesi, işletmenin 5520 sayılı yeni Kurumlar Vergisi Kanunu madde 13: Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımını hükümleri açısından eleştirilmesini önleyecek ve bu madde kapsamındaki karmaşık geriye dönük düzeltme işlemlerinden de kurtulmasını sağlayacaktır.

Son olarak ise, bu çalışma (adat yöntemiyle faiz ve fatura edilmesi) sadece 100-Kasa ve 131-Ortaklardan Alacaklar hesabı için değil, tüm ilişkili kişilerden olan alacakların izlendiği hesaplar (101, 120, 121, 127..v.d.) için geçerlidir.

3- YABANCI PARA CİNSİ HESAPLARIN DEĞERLENMESİ

Dönem sonu işlemleri açısından önemli etkisi olan bir işlemde yabancı para cinsi hesapların değerlemesidir. Uygulamada en çok karşılaşılan durum, işletmelerin yabancı para cinsi değerlemelerine ait ayrıntılı bir tablo oluşturmamalarıdır.

Eğer, kullanılan muhasebe programı değerlendirme işlemleri açısından ayrıntılı bir raporlama veremiyorsa, aşağıdaki şekilde bir tablonun tüm yabancı para cinsi hesaplar için (en detay hesap kodunda) oluşturulması, zorunludur.

Hesap	Döviz	Değerleme Öncesi	Değerleme	Değerleme	Kur Farkı YTL
-------	-------	------------------	-----------	-----------	---------------

Kodu	Cinsi	Döviz	YTL	Kuru	Sonrası YTL	Gelir	Gider
100.02.001	USD	12.000	15.600	1,35	16.200	600	
100.02.002	EUR O	15.000	25.500	1,75	26.250	750	
101.02.001	USD	55.000	74.250	1,40	77.000	2.750	
101.02.002	EUR O	75.000	127.500	1,80	135.000	7.500	
102.02.001.003	USD	145.000	195.750	1,40	203.000	7.250	
102.02.002.005	EUR O	250.000	425.000	1,80	450.000	25.000	
120.02.001.000 1	USD	455.000	614.250	1,40	637.000	22.750	
120.02.001.000 5	USD	325.000	438.750	1,40	455.000	16.250	
120.02.002.000 3	EUR O	720.000	1.224.000	1,80	1.296.000	72.000	
120.02.002.000 7	EUR O	210.000	357.000	1,80	378.000	21.000	
300.02.001	USD	1.000.000	1.350.000	1,40	1.400.000		50.000
320.02.001.003 0	USD	800.000	1.080.000	1,40	1.120.000		40.000
320.02.002.004 5	EUR O	125.000	212.500	1,80	225.000		12.500

Bu şekilde bir raporlama/tablolama yapılması,

a) Öncelikle VUK gereği işletmenin yapması zorunlu olan envanter işlemlerinden birisinin yerine getirilmesini sağlayacaktır.

Ülkemizde envanter denince sadece stokların sayılması anlaşılmaktadır. Oysaki envanter işlemleri tüm hesaplar için söz konusudur. Yapılmasa da zorunludur. Ayrıntılı bir şekilde oluşturulacak envanter listeleri, tabloları..v.b. vergiye tabi kazancın hesaplanmasında en önemli işlemlerden olan değerlendirme işlemlerinin temel dayanağı olacaktır.

b) Bu şekilde bir raporlama yapılması, yanancı para cinsi hesapların değerlendirme işlemlerinin kontrolü, denetlemesi için gereklidir. Bu alandaki denetim demek, değerlendirme işlemlerinin doğru olup olmadığı yani, değerlendirme kuru doğru mu, değerlendirme işlemi doğru mu, kur farkı gelir ve gideri ilgili hesaba kaydedilmiş mi? sorularına cevap bulunmasıdır.

Tabloda gelir gider tespit edilirken yapılan hatalardan birisi de, aktif hesaptaki azalışın zarar olması gerektiği halde gelir, pasif hesaptaki bir azalışın gelir olması gerektiği halde zarar yazılmasıdır. Bu hataya genel olarak aktif hesap (alacak ve mevcut) değerlemesinde gelir pasif hesap (borçlar) değerlemesinde zarar çıkar şartlanması sebep olmaktadır. Bu nedenle değerlendirme öncesi ve değerlendirme sonrası YTL değerleri, hesabın adına göre iyi analiz edilmelidir. Örneğin; tablomuzda 320 hesapların değerlendirilmesi sonucu toplamda 52.500 YTL kur farkı zararı oluşmuştur. Eğer kurda bir düşme olsaydı ve bunun tam tersi, yani 320 hesap YTL bakiyesi azalsaydı ancak buna rağmen tabloda yanlış sütunun kullanılması sebebiyle 52.500 YTL yine de zarar yazılıydı (gelir yazılması gerektiği halde), bu gibi basit bir hata nedeniyle (işletmede vergi matrahı oluşuyorsa) 52.500 YTL vergi

matrahı az beyan edilecekti. Bu sebeple envanter ve değerleme işlemlerinin hiç birisi basit ve kolay bir iş olarak görülmemeli ve azami dikkat gösterilerek yerine getirilmelidir.

4- AKTİFLEŞTİRİLMESİ GEREKEN KUR FARKI VE FAİZ GİDERLERİ

VUK gereği bir sabit kıymet edinildiyse (finansal kiralama yoluyla aktifleştirilen finansal kiralamaya konu kıymet bedeli dahil), bu sabit kıymet ile ilgili aktifleştirme yılına ait (01.01. – 31.12. arası) oluşan TÜM kur farkları ve faiz giderleri maliyet bedeli ile ilişkilendirilmek zorundadır. Kur farklarında artış ve azalışlar maliyet bedeli ile ilişkilendirilecek ve kur farkı gelir ya da gideri olara yazılmayacaktır. Faizler finansman giderine kaydolunmayacak ve maliyet bedeline eklenerek amortismanına tabi tutara dahil olacaktır.

İşletmeler genellikle bir sabit kıymet ile doğrudan ilişkisi olmayan (örneğin taşıt kredisi gibi) kredileri işletme kredisi olarak görmekte ve finansman giderlerinden ilgili varlığa pay vermemektedir. Oysa olması gereken, işletme kullandığı kredi ile bir sabit kıymet aldıysa, bu sabit kıymete makul bir dağıtım anahtarı kullanmak suretiyle finansman giderlerinden pay vermelidir. Bazen, bir işletmenin yıl içindeki finansman kaynakları (bilançonun pasif yapısındaki yabancı kaynaklar içinde yer alan mali borçlar) incelendiğinde, işletmenin o yıl varlıklarının büyük bir kısmını kredi yoluyla temin ettiği nakit sayesinde alabildiği analiz edilmektedir. Ancak, işletme o yıl tüm banka kredi faizlerini gider yazmıştır. Oysa, banka kredisinin aktarıldığı vadesiz mevduat hesabının izlenmesi suretiyle de bu kredinin sabit kıymet ve stok edinilmesinde kullanıldığı tespit edilebilir. Kaldı ki bu derece detaya girmeden, sadece mali tablolara analiz yöntemiyle ve nakit akım tablosunun üzerinden giderek bu sonuca ulaşılabilir.

5- FAİZ GİDER VE (MENKUL KIYMET) GELİR TAHAKKUKLARI

Bilindiği gibi VUK gereği kullanılan banka kredileri için 31.12 itibarıyla doğru bir hesap kesimi yapılmalı ve hesap dönemine ait kredi faizi için (fiilen ödenmemiş olsa dahi) gider tahakkuku yapılmalıdır. Aynı şekilde, 31.12 itibarıyla vadeli hesaplar, repo hesapları, yatırım fonları, devlet tahvili ve hazine bonoları...v.b dönemsel ya da sabit getirili ya da getirisi hesaplanabilen her türlü menkul kıymet geliri için gelir tahakkuku yapılmalıdır.

Çoğu banka artık kredilerine ait faiz tahsilatlarını buna göre ayarlamakta ve genellikle her üç ayda bir işletmenin banka hesabından faizi tahsil etmektedir.

İşletmeler, VUK gereği zorunlu olan bu durumda envanterini yapmak zorundadırlar. Bu sebeple, **faiz gelir ve gider tahakkuklarının yapıldığını ispat etmek ve ayrıca envanter açısından yukarıda dövizli hesapların değerlendirilmesine benzer bir tablo yapılmalıdır.** Bu tablodan, tüm banka kredilerine ait faiz giderlerinin ödenmek suretiyle ya da hesaplanarak tahakkuk ettirmek suretiyle gider yazıldığı ispatlanmalı ve belgelenmelidir. Aynı şekilde tüm menkul kıymet gelirleriyle ilgili gerekli gelir tahakkuklarının da yapıldığı belgelenmeli ve envanteri yapılmalıdır. **Yatırım fonuna yatırım yapan işletmeler, 31.12 günü itibarıyla sahip oldukları fon miktarı ve fonun fiyatı hakkında ilgili bankadan döküm almalıdırlar. Fon hesaplarında gelir kaydı buna göre tespit edilecektir. ((Fon katılma belgesi adedi x 31.12 fon fiyatı) – (Fonun muhasebedeki hesap bakiyesi)) = gelir veya gider kaydı.)** Borsada hisse senedi yatırımı yapan işletmeleri aracı kurumlarından 31.12 günü itibarıyla sahip oldukları hisse senetleri ve değerleri hakkında bilgi almalıdırlar. Bununla beraber, hisse senetlerinin ve fon portföyünün %51'i Türkiye'de kurulu şirketlerin hisse senetlerinde oluşan yatırım fonlarının katılma belgelerinin alış bedeli ile değerlendirilmesi gerektiği (yani 31.12'de herhangi bir gelir veya gider kaydı yapılmayacağı) unutulmamalıdır. (VUK Md.279)

6- AMORTİSMANLAR

VUK gereği, işletmeler amortisman tablolarını detaylı bir şekilde oluşturmak zorundadırlar. Amortismanına tabi iktisadi kıymetlerin (ATİK) ve amortismanlarının sağlıklı bir şekilde takibi ve kontrolü için asgari olarak aşağıdaki bilgilerin amortisman listelerinde bulunması gerektiği görüşünderiz. .

a) ATİK'in bulunduğu departmanın veya yerin (üretim, pazarlama, yönetim, muhasebe, insan kaynakları, depo, bahçe, ..v.d.) kodu. (İşletme içinde ATİK'lerin takibi ve envanteri için bu gibi kodlama sistemi oluşturulmalıdır.)

b) ATİK'in kendisine ait kodu. (Her bir ATİK için bir kod verilmelidir.)

c) ATİK'in türü, cinsi, taşıt ise modeli ve plakası, adı..v.b. bilgiler

ç) ATİK'in maliyet bedeli

d) ATİK için uygulanan amortisman yöntemi. (Azalan bakiyeler / Hızlandırılmış veya normal amortisman yöntemi)

e) ATİK'in amortisman oranı

f) ATİK'in amortisman oranına göre faydalı ömrü (Özellikle amortisman ayırma işleminin hangi yılda biteceğinin bilinmesi, azalan bakiyeler yöntemiyle amortismanda kalan bakiye üzerinden sürekli amortisman ayrılması hatasına düşülmesini engelleyecektir. Örneğin %20 oranı, normal amortisman oranı mı, yoksa normal amortisman oranı %10 da bu iki katımı gibi. Bunu sakıncayı önlemek için (d) maddesi de göz önünde bulundurulmalıdır.)

g) Cari yıl amortisman tutarı

ğ) Birikmiş Amortisman

h) Özel maliyet bedellerinde, harcamanın hangi kiralık yer için yapıldığını ifade eden bir kod.

ı) Maddi olmayan diğer duran varlıklarda, bu varlıkların ait olduğu iktisadi kıymet ile bağlantı kodu. (Örneğin; bilgisayar programı hangi bilgisayarda kullanılmaktadır.? Ya da elde edilen bir takım gayri maddi haklar hangi iş, proje, makine..v.b. ile ilgili?..v.b.)

Özellikle (a) ve (b) maddelerinde oluşan koddan bir barkod etiketi oluşturulmalı ve iktisadi kıymetin üzerine yapıştırılmalıdır. Bu özellikle sabit kıymet sayımlarında çok faydalı olacaktır.

Amortisman listelerinde, her bir iktisadi kıymet için VUKGT'lerindeki (333, 339 ve 365 seri numaralı VUK Genel Tebliği) kaçınıcı sıradan (hangi koddan) amortisman oranı tespit edildiği belirtilmelidir. Özellikle geriye dönük denetimlerde, çoğu zaman muhasebe sorumluları dahi hangi koddan amortisman oranı aldıkları hatırlayamamaktadırlar.

Normal şartlarda amortisman listelerinde, şirketin muhasebe kayıtlarına giren tüm maddi ve maddi olmayan duran varlıkların olabilecek en ayrıntılı şekilde yer alması gerekir. Aynı şekilde, amortisman listelerinde yer alan her bilginin de muhasebe ile eşit olması gerekir. Sonuçta envanterin bir parçası da amortisman listeleridir.

Amortisman listelerinde itfa olmuş, amortisman süresi dolmuş olsa da, işletmede yer alan tüm ATİK'ler gösterilmelidir. Amortisman listelerindeki maliyet bedelleri toplamı muhasebede 25'li ve 26'lı hesapların bakiyelerine eşit olmalıdır. Maddi duran varlıkların birikmiş amortisman toplamları da 257 hesabın bakiyesine, maddi olmayan duran varlıkların amortismanı ise 268 hesabın bakiyesine eşit olmalıdır.

Sayım dendiği zaman ülkemiz muhasebe uygulamalarında ilk ve tek akla gelen husus stok sayımları olmaktadır. Oysa sabit kıymetlerde numaralanmalı ve işletmelerde sabit kıymet envanteri de yapılmalıdır. Bu envanter sonuçları sayım tutanağına bağlanmalı ve sorumlu kişilerce imzalanmalıdır.

Amortismanlar konusunda bir diğer önemli konu ise amortisman listeleri ile muhasebe arasında eşitliğin sağlanmasıdır. Bu konuda **Mali Pusula dergisinin Ağustos 2007** sayısında, "**Amortisman Tablolarının Kontrolü**" başlıklı çalışmamızdan yararlanabilirsiniz.

7- ŞÜPHELİ TİCARİ ALACAKLARDA TEMİNAT, DÖNEMSELLİK VE TAKİP

Şüpheli ticari alacağın kanunen kabul edilen bir gider olmasının birinci ve temel şartı, bu alacağın geçmişte gelir yazılan ticari bir alacak olmasıdır. Bu sebeple işletmeler, şüpheli ticari alacak karşılıklarına ait muhasebe fişlerinin ekine ya da bu davaları takip ettikleri dosyalara, alacağın zamanında gelir yazıldığına dair ve ticari bir alacak olduğuna dair ispatlayıcı vesika fotokopilerini (fatura, gelir kaydına ait muhasebe fişi ve sözleşme..v.d.)

İşletmeler bazen bir alacakları şüpheli hale geldiği halde karşılık ayırmayı unutabilmektedirler. Muhasebe yöneticilerine dava açılan alacaklar hakkında düzenli bilgi verilmelidir. Aynı zamanda muhasebe yöneticileri de açılan davalar hakkında düzenli bilgi almalıdır. Şüpheli alacaklarda karşılık gideri ayrılması hakkında Maliye görüşü kesin ve kesin olarak, davanın açılarak icrai takibatın başladığı yıl içinde karşılık ayrılması şeklindedir. Danıştay'ın bazı kararları, VUK madde 323'de dönemselliğe yönelik bir şart olmadığı ve bu sebeple dava açıldıktan sonraki yıllarda da karşılık ayrılabilmesi şeklinde olabilmektedir. **Önerimiz, ileride bir sorunla karşılaşmaması için dava açılan ve icrai takibat başlatılan yılda mutlaka şüpheli ticari alacak karşılığının ayrılmasıdır.**

Bununla birlikte, alacağın teminatlı olup olmaması da çok önemlidir. Çoğu işletme, bir alıcı ile başlangıçta yapılan sözleşmelere ve sözleşmede teminat alınıp alınmadığına bakmamakta ve dava ettiği alacağın tamamı için karşılık ayırmaktadır. VUK gereği bir alacağın teminatlı kısmı için karşılık gideri yazılamaz. Bu sebeple, **muhasebe yöneticileridava konusu edilen bir alacak için karşılık ayırmadan önce, borçludan zamanda alınan bir teminat (teminat çeki, arsa/bina ipoteği veya nakit teminat ...v.b.) olup olmadığını incelemelidirler. Aksi takdirde vergi beyan eden bir işletmede buradan cezalı tarhiyatlar oluşabilir.**

İşletmelerde, çeşitli sebeplerle (dönem geçmesi ya da alacağın ticari olmaması sebebiyle) ayrılan şüpheli alacaklar kanunen kabul edilmeyen gider olarak izlenmeli ve ilerleyen dönemlerde bu karşılıklar ile ilgili tahsilatlar olması halinde ise gelir yazılan bu tahsilatlar beyanname üzerinde indirim olarak gösterilmelidir. Bu nedenle, **gerek Kanun gereği gerekse muhasebe ilkeleri gereği şüpheli alacaklar hem kanunen kabul edilen ve edilmeyen detayında ve hem de tek tek borçlu detayında izlenmelidir.**

Diğer bir husus ise, şüpheli alacak karşılığı ayrılan bir işlem, dava konusu olay, sıkı takip gerektirir. Dava açmak, karşılık ayırmak ile iş bitmemektedir. **Muhasebe yöneticisi işletme avukatı ile sıkı takip içinde olmalı, düzenli olarak dava dosyalarının seyri hakkında yazılı bilgi almalı ve dava dosyasının dönemsel yenileme harçlarını ayrıca dava dosyaları içinde de dosyalamalıdır.** Çoğu zaman işletmelerin 128 – 129 hesaplarında uzun yıllardır bekleyen, tabiri caiz ise unutulmuş kayıtlar görülmektedir. Buna imkan verilmemelidir ve açılan davalar avukat ile sıkı bir şekilde takip edilmelidir. Bu ticari hayatın genel mantığı açısından da geçerlidir. Normalde, bir tüccar alacağını en kısa zamanında tahsil etmek için elinden geleni yapar. Sıkı bir takibi yapılmayan karşılıklar iptal edilerek cezalı tarhiyat yapılabileceği unutulmamalıdır.

8- ÇEK VE SENET HESAPLARI

İşletmeler, envanter günü itibarıyla 101, 103, 121, 321 hesap bakiyelerini oluşturan tüm çek ve senetlerin ayrıntılı bir listesini yapmak zorundadırlar. Bir çok muhasebe programı buna imkan vermektedir. Ancak asıl önemli olan envanter günü (31.12) itibarıyla alınmış bir listedir. Bazı programlar geriye dönük olarak bu listeleri verememektedir. **Bu listelerde (en az) borçlu yada alacaklı kişi/firma, borç ya da alacak tutarı ve vade bilgileri yer almalıdır. Bu listeler ilgili hesapların bakiyelerine eşit olmalıdır.**

Listelerde vadesi geçtiği halde henüz tahsil edilmeyen veya ödenmemiş gözüken çek ve senetler için ise açıklayıcı bilgiler hazırlanmalı ve listelere eklenmelidir. Bazı durumlarda, vadesi geçen ve dava edildiği halde şüpheli ticari alacak karşılığı ayrılmayan alacaklara bu şekilde bir kontrol sonucu ulaşılabilmektedir.

Bu noktada elbette döviz cinsi olan çek ve senetlerin liste bilgileri ile muhasebe karşılaştırmasında döviz bazında eşitlik yönünden bakılacaktır. Çünkü, muhasebede döviz cinsi alacaklar için değerlendirme yapılmakta ve YTL tutarları değişebilmektedir.

Senetli alacak ve borçlarda reeskont işlemi için ise elbette detaylı bir tablo yapılması gerektiği açıktır.

İşletmelerin envanter yükümlülüklerinden birisi de tıpkı kasa ve stok sayımlarının kasa ve stok sayım tutanağına bağlanması ve yetkili kişilerce imzalanması gerektiği gibi, çek ve senetler içinde değerlendirme günü (31.12) itibariyle sayım yapılmalı, tutanak hazırlanmalı ve yetkililerce imzalanmalıdır.

9- CARİ HESAP MUTABAKATLARI

İşletmeler cari hesap mutabakatlarını sadece envanter günü itibariyle değil, yıl boyunca sürekli yapmalıdırlar. Bir çok işletmede yapılmaktadır.

Ancak, envanter açısından yapılacak cari hesap mutabakatları (31.12 günü itibariyle) mutlak olarak daha bir özenle, titiz şekilde yapılmalıdır ve iyi bir şekilde muhafaza edilmelidir. **Bu mutabakat mutlaka yazılı olarak yapılmalıdır. Telefonla bilgi alınması şeklinde yapılmamalıdır.** Unutulmamalıdır ki, cari hesap mutabakatları da bir envanter işlemidir ve mutlaka yazıya dökülmeli, belgelenmelidir. Belgeleme, karşı firmaya gönderilen mutabakat yazısının karşı firma tarafından kaşelenip imzalanması ve posta veya faks yoluyla gönderilmesi ya da e-posta yoluyla teyitleşilmesi şeklinde olabilir. Bir diğer yöntem ise karşı firmanın ilgili cari hesabının (sadece 31/12 bakiyesi değil, hesap dönemine ait cari hesap muavin defter dökümünün) faks, posta veya e-posta yoluyla alınması şeklinde de olabilir.

10- VERGİ ÇALIŞMALARI

İşletmeler gerek geçici vergi gerekse yıllık vergi bildirimleri ile ilgili olarak yaptıkları çalışmalarını ayrıntılı bir şekilde gerçekleştirmek, belgeye bağlamak ve muhafaza etmek zorundadırlar.

Bir beyanname üzerinde yer alan ilavelerin, kanunen kabul edilmeyen giderlerin, indirim ve istisnaların, vergi mahsuplarının ayrıntılı bir şekilde yazıya dökülmesi, bunlar hakkında gerekli tevsik edici evrakların da bu yazıya eklenmesi gerekir.

Bilindiği gibi, işletmelerin vergiye tabi kazançları asıl olarak defter kayıt ve belgelerinden tespit edilmekteyse de, beyanname üzerinde de bazı işlemler yapılmaktadır. Bu işlemler ise bazen defter kayıt ve belgelerinden tam olarak görülmeyebilir. Ya da kontrolü zaman isteyebilir. Bu sebeple işletmeler, beyanname üzerinde gerçekleştirdikleri işlemler için de ayrıca bir dosya hazırlamalıdırlar.

Özellikle, SPK mevzuatına tabii halka açık anonim ortaklıklar veya yurt dışı raporlamaları olan yabancı sermayeli şirketler, çoğu zaman Türk Vergi Mevzuatı açısından kabul edilmese de bazı kayıtlar ve işlemler (gider veya gelir tahakkukları, karşılıklar, farklı değerlendirme yöntemleri, ...v.b.) yapmak durumunda kalmaktadırlar. Bu sebeple, bu gibi işletmelerin beyannameleri üzerinde gerçekleştirilen indirim ve ilave işlemleri çok büyük önem arz etmektedir. İndirim ve ilave işlemleri çoğu zaman birbirini takip eden dönemler arasında da bağlantılıdır. Örneğin; bir önceki beyan döneminde ilave olarak gösterilen bir hususun ertesi hesap döneminde indirimlerde gösterilmesi gerekebilir. Bu nedenle, bu çalışmalar çok dikkatli, titiz ve detaylı açıklama notları ile dosyalanarak takip edilmelidir.

11- BANKALAR İLE İLGİLİ İŞLEMLER

Bankalar ile gerçekleştirilen HER TÜRLÜ işlemin, ilgili bankadan alınan belge ile tevsik edilmesi gerekir.

Vadeli ve vadesiz hesap bakiyeleri ve kullanılan krediler için hesap ekstreleri, elde edilen gelirler üzerinden yapılan vergi kesintilerine dair onaylı banka yazıları, her türlü fona ait ekstre, kredi sözleşmeleri, şirket kredi kartı varsa buna ait kredi kartı ekstresi temin edilmelidir.

Bugün artık bir çok banka internet bankacılığı sayesinde bu belgeleri rahatlıkla vermektedir. Ancak bunlardan **vergi kesintilerine ait yazılar mutlak olarak orijinal ve onaylı, imzalı bir şekilde temin edilmelidir.** Bu vergi kesinti yazıları muhasebedeki 193 hesaba kaydedilen vergi kesintilerine eşit olmalıdır. Fark varsa düzeltme kaydı girilmelidir.

Vadeli ve vadesiz hesaplara, fonlara ve kredilere ait ekstreler düzenli bir şekilde dosyalanmalıdır. Olması gereken, her bir hesap için ayrı bir dosya açılması ya da kalın bir klasör içinde seperatörler ile hesapların ayrılması ve her hesabında kendi içinde yine ayraçlar ile ay bazında ayrılmasıdır. Bazı işletmelerde muhasebeciler bu evrakları öyle dağınık bir şekilde dosyalamaktadır ki (!), istendiği zaman kendileri bile uzun süre dosya karıştırmak (!) zorunda kalmaktadırlar.

Unutmayalım, muhasebenin en temel disiplini düzendir..! Buna bağlı olarak muhasebe fişi eklerine evraklar düzgün bir şekilde takılmalı, evraklar ve fişler dosyalara düzgün bir şekilde ve belirli bir sistem dahilinde yerleştirilmeli ve bu dosyalar temiz ve sistemli bir şekilde arşivlenmelidir.

12- STOKLAR

Mal alım satım işi yapan ya da mamul üreten bir işletmenin en önemli maliyet kalemi stoklarıdır. Bu nedenle, dönem sonu işlemleri açısından da en ayrıntılı ve titiz şekilde envanter ve değerlendirme işlemleri stoklar üzerinde yapılacaktır.

Burada stokların envanteri ve değerlemesi mevzuuna uzun bir şekilde girmeyeceğiz. Zaten bu konu başlı başına bir kitap konusu olmaktadır. (Konu hakkında tarafımızca yazılmış ve [Maliye ve Hukuk Yayınları](#) tarafından basılan ve dağıtılan "[Vergisel Yönden Stokların Denetimi ve Randıman Analizi](#)" adlı kitabımıza bakabilirsiniz.)

İşletmeler, özellikle de imalat işletmeleri, üretimlerine dair ayrıntılı raporlama yapmak zorundadırlar. **Hammadde, yarı mamul ve mamul bazından ayrıntılı miktar ve tutardengesi kurulması zorunluluktur.** En basit şekli ile bu tablolarda denkli aşağıdaki gibi kurulur:

(Dönem Başı Hammadde + Dönem İçi Alınan Hammadde = Üretim Sevk Edilen Hammadde + Dönem Sonu Hammadde) ve (Dönem Başı Mamul + Dönem İçi Üretim = Satılan Mamul + Dönem Sonu Mamul)

Elbette işletme tercihlerine ve üretim detaylarına göre eklenecek bilgiler ile bu tablolar geliştirebilir.

Bu tabloları hazırlamayan işletmeler bu durumda imalat defteri tutmak zorundadırlar.

Muhasebeye kaydedilen bazı tutarlar ile miktar- tutar denge tabloları arasında bağlantı vardır. 710 hesap hammadde miktar-tutar dengesinde üretime sevk edilen tutar toplamına eşittir, aynı şekilde mamul miktar-tutar dengesi tablosunda dönem içi üretim tutar bilgisi de 152 hesaba borç kaydına eşittir, yine aynı tabloda satış tutarı bilgisi de 620 hesaba borç kaydına eşittir. Buna bağlı olarak hammadde tablosunda yer alan dönem sonu stok tutarı 150 hesabın borç bakiyesi ile, mamul tablosunda yer alan dönem sonu mamul tutarı da 152 hesabın borç

bakiyesi ile eŖit olmalıdır. Elbette bu tabloların dönem baŖı tutar bilgileri de 150 ve 152 hesabın aılıŖ bakiyeleri ile eŖit olmalıdır.

Uygulamada, sadece stok sayım listesi/tutanağı hazırlanması yeterli görülebilmektedir. Oysa, özellikle 31.12 envanter ve değerlemesi açısından stoklar ve üretim konusunda çok geniŖ kapsamlı bir belgeleme yapılmalıdır. AŖađıda basit ve ufak çaplı bir örneğini vereceğimiz miktar – tutar dengesi haricinde, ayrıca stok kartlarının (her bir hammadde ve mamul için ayrıntılı stok kartları/ekstreleri oluŖturulmalıdır ve değerlemeye esas birim maliyetler bu stok kartlarına dayanmalıdır.) ıktıları kağıt ortamında ya da CD...v.b elektronik ortamda ayrıca muhafaza edilmelidir. Üretim reçeteleri de aynı Ŗekilde (her bir mamul için) en ayrıntılı Ŗekilde hazırlanmalı ve bunlarda kağıt veya elektronik ortamda muhafaza edilmelidir.

En basit şekli ile hammadde ve mamul için miktar – tutar dengesi tabloları aşağıdaki gibi hazırlanabilir. Tabloda ağırlıklı ortalama maliyet stok değerlendirme yöntemi esas alınmıştır. İşletme üretim yapısına, yönetim tercihlerine ..v.d. hususlara göre tablo daha detaylı ve geniş bir şekilde hazırlanabilir.

HAMMADDE MİKTAR TUTAR DENGE TABLOSU

CİNSİ	BİRİM	DÖNEM BAŞI STOK		DÖNEM İÇİ ALIŞ		ORT. BİRİM MALİYET	ÜRETİME SEVK		DÖNEM S MİKTAR
		MİKTAR	TUTAR	MİKTAR	TUTAR		MİKTAR	TUTAR	
A Hammaddesi	Kğ.	2.500,00	25.000,00	40.000,00	480.000,00	11,88	31.860,00	378.571,76	10.640,00
B Hammaddesi	Mt.	3.000,00	45.000,00	35.000,00	630.000,00	17,76	28.190,00	500.743,42	9.810,00
C Hammaddesi	Ad.	9.000,00	50.000,00	120.000,00	720.000,00	5,97	114.500,00	683.449,61	14.500,00
K Yrd.Maddesi	Kğ.	4.000,00	12.000,00	60.000,00	210.000,00	3,47	50.180,00	174.061,88	13.820,00
L Yrd. Maddesi	Kğ.	2.000,00	4.000,00	30.000,00	90.000,00	2,94	23.250,00	68.296,88	8.750,00
			136.000,00		2.130.000,00			1.805.123,55	

MAMUL MİKTAR TUTAR DENGE TABLOSU

CİNSİ	BİRİM	DÖNEM BAŞI STOK		DÖNEM İÇİ ÜRETİM		ORT. BİRİM MALİYET	SATIŞLAR		DÖNEM S MİKTAR
		MİKTAR	TUTAR	MİKTAR	TUTAR		MİKTAR	TUTAR	
D Mamulü	Kğ.	100,00	17.905,00	1.750,00	320.346,25	182,84	1.700,00	310.825,47	150,00
E Mamulü	Ad.	120,00	17.259,60	2.360,00	351.202,90	148,57	2.400,00	356.568,00	80,00
F Mamulü	Mt.	800,00	151.640,00	11.450,00	2.233.574,40	194,71	11.500,00	2.239.180,87	750,00
			186.804,60		2.905.123,55			2.906.574,34	

Stok sayımları mamul grupları itibariyle değil (bazı işletmelerde üretimin ya da mamulün niteliğinden dolayı zorunlu sebepler haricinde), her bir mamul/mal için detayda, tek tek yapılmalı ve sayım tutanağına bağlanmalıdır.

Üretim süreci sonunda oluşan fireler için ayrıntılı bir raporlama yapılmalıdır.

Miktar tutar denge tabloları her bir mamul için oluşturulmuş üretim reçeteleri ile entegre edilmiş bir şekilde hazırlanmalıdır.

Uygulamada stoklar ve maliyet açısından yaygın olarak kullanılan ve vergisel yönden her zaman için eleştiriye açık ve muhasebe ilkelerine ve maliyet muhasebesi sistemlerine uymayan bir yönteme dair eleştirilerimiz için, "[Uygulamada Sıkça Kullanılan ve "Sondan Başa" Olarak Adlandırılan Götürü Bir Maliyet Yöntemi ve Muhasebe Kayıtları](#)" başlıklı ve [Mali Pusula dergisinin Şubat 2007](#) sayısından yayınlanan yazımızdan yararlanabilirsiniz.

13- SAYIM / ENVANTER LİSTELERİ

Çalışmamızda sürekli sayım, envanter kavramlarını kullandık. Vergiye tabi kazancın ve ticari kazancın tespit edilmesi amacıyla yapılacak değerlendirme işlemlerinin birinci ve en önemli ayağı envanter, sayım işlemleridir. Tabii envanteri sadece saymak değil, ölçmek ve tartmak olarak ta ele almak gerekir.

Uygulamadan edindiğimiz tecrübelerimize göre, hangi hesap için olursa olsun (stoklar, sabit kıymetler, çek ve senetler, kasa, banka, dövizli hesaplar, cari hesap mutabakatları, ...v.d.), envanter listeleri mutlaka yetkililerce imzalanmalıdır.

Yetkililerden kastımız; sadece sayım yapan en aşağıdaki memur değil, sayımı gerçekleştiren kişiler, bölüm şefi ve müdürü, genel muhasebe – maliyet muhasebesi - finansman müdürü, mali işler koordinatörü ve yönetime kadar uzanan bir süreçteki birden çok kişidir. Elbette işletme yapısına göre bu değişebilir. Ancak **asıl anlatmak istediğimiz; işletmenin yönetim (aile tipi şirkette asıl patron, kurumsal bir şirkette ise genel müdür ya da yönetim kurulu mali işler sorumlusu ve şirket denetçisi) tarzına bağlı olarak, işletmenin asıl sahibi, kâr payı elde eden ya da bu kişilere karşı sorumlu olan mümkün olan en tepe yönetimin işletme envanterinden haberi olmasıdır.** Örneğin; stok envanterinde (en az) stok sayımı yapan kişiler, depo şefi, maliyet muhasebesi müdürü, genel muhasebe müdürü, iç denetçi ve genel müdürün imzaları olmalıdır. Kasa, banka ve çek-senet envanterinde (en az) sayım yapan kişi, finansman müdürü, genel muhasebe müdürü, iç denetçi ve genel müdürün imzaları olmalıdır. Bir diğer söyleyişle, envanter yapılan bölümün envanteri sadece o bölümün sorumlusu tarafından değil, bölüm dışından ancak şirketin genel mali işlemlerinden sorumlu olan diğer kişilerce de imzalanmalıdır.

14- ÖZELLİK ARZ EDEN DÖNEM SONU HESAPLARI

- 193- Peşin Ödenen Vergiler
- 370- Dönem Kârı Vergi ve Diğer Yasal Yükümlülük Karşılıkları
- 371- Dönem Kârının Peşin Ödenen Vergi ve Diğer Yasal Yükümlülükleri (-)
- 590- Dönem Net kârı
- 591- Dönem Net Zararı (-)
- 540- Yasal Yedekler
- 570- Geçmiş Yıllar Kârları
- 580- Geçmiş Yıllar Zararları (-)
- 690- Dönem Kârı veya Zararı
- 691- Dönem Kârı Vergi ve Diğer Yasal Yükümlülük Karşılıkları (-)

Yukarıda yeri geldiğinde de belirtildiği üzere, 193 hesaba yıl içinde kaydedilen her tutar belgeleriyle tevsik edilmektedir. Banka vergi kesintileri için ilgili bankalardan mutlaka orijinal ve onaylı kesinti yazıları alınmalıdır. Geçici vergilerin ise mutlak olarak (nakden veya mahsuben) ödenmiş olması gereklidir.

31.12'de hesaplanan ve karşılık ayrılan ve 370 hesaba kaydedilen vergi tutarı kadar bir tutar 193 hesaptan 371 hesaba çekilmelidir. 193 hesabın tamamı 371 hesaba çekilmez. 371 hesabın bilançodaki bakiyesi en fazla 370 hesabın bakiyesi kadar olabilir.

590 hesap üzerinden 500 hesabın %20'sine ulaşınca %5 ayrılması gereken birinci tertip kanuni yedek akçe 31.12'de kayıtlara alınmayacaktır. 31.12'de kayıt yapılması halinde gelir tablosunda gözükten dönem net kârı, bilanço ve kayıtlarda gözükten dönem net kârı ile eşit olmayacaktır. Yedek akçe ayrımı takip eden yıl içinde yapılmalıdır. En uygun zaman genel kurul toplantısı ve yıllık beyan sonrasıdır.

590 hesap kurumlar vergisi eki gelir tablosu ve bilanço üzerinde gözükten dönem net kârına eşit olmalıdır. Aynı eşitlik kontrolü zarar olması halinde 591 hesap içinde geçerlidir.

Beyanname üzerinde hesaplanan yıllık vergiden mahsup edilen vergiler 371 hesap bakiyesi ve bilançoda gözükten 371 hesap ile eşit olmalıdır. Aynı şekilde beyanname hesaplanan yıllık vergi de 370 hesap bakiyesi ile bilançoda gözükten 370 hesap ve gelir tablosunda gözükten vergi karşılığı tutarı ile eşit olmalıdır.

Normal şartlarda kâr çıkan bir işletmede vergi karşılığı kayıtları aşağıdaki gibi olur:

```
----- / -----
691 –
          370 –
----- / -----
371 –
          193 –
----- / -----
690 –
          691 –
          692 –
----- / -----
692 –
          590 –
----- / -----
```

Zarar çıkan bir işletmede ise vergi karşılığı gündeme gelmeyeceği için 690 hesabın borç bakiyesi 692 hesabın borcuna aktarılır ve daha sonra 692 hesaptan da 591 hesabın borcuna yazılır. Uygulamada genel olarak karıştırılan konu (oldukça özelliikli bir durumda çok seyrek rastlansa da), ticari kâr olmasına rağmen vergi karşılığı sebebiyle dönemin zarar ile sonuçlanması ya da ticari zarar olmasına rağmen vergiye tabi kazancın (matrah) oluşması halinde yapılacak kayıtlardır.

Örnek : (Ticari kâr olmasına rağmen vergi sonrası zarar oluşması)

(M) A.Ş.'nin dönem kazancı (vergi öncesi kârı) 100.000,00.- YTL'dir. Hesap dönemine ait kanunen kabul edilmeyen giderler (KKEG) ise 350.000,00.- YTL'dir. İşletmenin hasılatı içerisinde 15.000,00.- YTL tutarında iştirak kazancı bulunmakta olup, ayrıca kurumlar vergisi beyanamesi üzerinde kurum kazancına ilave edilecek unsurlar toplamı 250.000,00 YTL'dir.**[1]** Hesap dönemi içerisinde ödenen geçici vergiler toplamı 130.000,00 YTL'dir. Bu verilere göre şirketin vergi hesabı aşağıdaki gibi olacaktır:

Kurum kazancı	: 100.000,00.-
K.K.E.G. (+)	: 350.000,00.-
İlaveler (+)	: 250.000,00.-
İstisnalar (-)	: 15.000,00.-
Kurumlar Vergisi Matrahı	: 685.000,00.-
Kurumlar Vergisi %20	: 137.000,00.-
Ödenen Geçici Vergi	: 130.000,00.-
Ödenecek Kurumlar Vergisi	: 7.000,00.-

İşletmenin dönem sonu yansıtma kayıtları sonucunda 690- Dönem Kâr veya Zararı hesabı 100.000,00.- YTL alacak bakiye vermektedir. Vergi karşılığı kaydı ve diğer dönem sonu kayıtları aşağıdaki gibi olacaktır.

----- / -----	
691 DÖNEM KÂRI VERGİ VE DİĞER YASAL YÜKÜM. KARŞILIKLARI	137.000,00.-
370 DÖNEM KÂRI VERGİ VE DİĞER YASAL YÜKÜM. KARŞILIKLARI	137.000,00.-
----- / -----	
371 DÖNEM KÂRININ PEŞİN ÖDENEN VERGİ VE DİĞER YÜKÜMLÜLÜKLERİ	130.000,00.-
193 PEŞİN ÖDENEN VERGİLER	130.000,00.-
----- / -----	
----- / -----	
690 DÖNEM KÂRI VEYA ZARARI	100.000,00.-
692 DÖNEM NET KÂRI VEYA ZARARI	37.000,00.-
691 DÖNEM KÂRI VERGİ VE DİĞER YASAL YÜKÜM. KARŞILIKLARI	137.000,00.-
----- / -----	
591 DÖNEM NET ZARARI	37.000,00.-
692 DÖNEM NET KÂRI VEYA ZARARI	37.000,00.-
----- / -----	

Bu kayıtlar sonucunda gelir tablosunda dönem kârı 100.000,00 YTL olarak, dönem net zararı ise 37.000,00 YTL olarak gözükecektir. Vergi karşılığı ise 137.000,00 YTL olarak yer alacaktır. Bilançoda ise 370 ve 371 hesaplar arasındaki fark ödenecek kurumlar vergisi borcunu (7.000,00.- YTL) gösterecektir.

Bir sonraki hesap döneminde 580- Geçmiş Yıllar Zararları hesabına aktarılacak olan örneğimizde yer alan 37.000,00.- YTL, kurum kazancından mahsup edilebilecek bir mali zarar değildir. Ancak, kâr dağıtımlarında ve yasal yedek ayrımlarında Türk Ticaret Kanunu açısından dikkate alınacak bir ticari zarardır.

Eğer işletmenin hesap dönemi içerisinde ödediği geçici vergi tutarı, yıllık kurumlar vergisi tutarından fazla olsaydı, örneğin; 140.000,00. YTL olsaydı, şirketin nakden veya mahsuben iadesini isteyebileceği geçici vergisi

(3.000,00.- YTL) oluşacaktır. Bu tutar ise 193 hesapta bakiye olarak kalacaktır. Çünkü, tekdüzen hesap planı gereği 193 hesaptan 371 hesaba yapılacak yansıtımlar, 370 hesap bakiyesinden daha fazla olamaz.

Normal şartlarda, yukarıdaki gibi bir örneğin oluşması çok nadir karşılaşılan bir durumdur. İşletmenin, giderleri veya indirimleri arasında önemli bir paya sahip işleme ait tutar, vergi mevzuatı açısından kabul edilmese bu gibi bir tablo karşımıza çıkacaktır.

Ancak şu husus çok iyi bilinmelidir ki; **bir gideri kanunen kabul edilmeyen gider yazmak, kesin çözüm değildir!**

Kanunen kabul edilmeyen giderlerde vergi incelemesinde ayrıca ele alınacak işlemlerdir. Hele ki, böyle bir tablo ortaya sunan işletmenin K.K.E.G.'leri özellikle incelenebilecektir. Örneğin; K.K.E.G.'ler içerisinde aslında işletmeden fatura düzenlenerek ve KDV hesaplanarak çıkarılması gereken işlemler varsa, ücret olarak değerlendirilecek ve vergi kesintisine tabi tutulması gereken işlemler varsa, ..v.b. bu işlemler için zamanında hesap edilerek beyan edilmeyen vergiler cezalı olarak tarh ettirilecektir.

İşletmenin eğer tam tasdik denetimlerini gerçekleştiren Yeminli Mali Müşaviri de var ise, YMM yazacağı tam tasdik raporunda işletmenin K.K.E.G.'lerini ve ilave unsurlarını, muhasebenin tam açıklama ilkesi çerçevesinde detaylı bir şekilde açıklamalıdır. Aynı şekilde işletme de mali tablo kullanıcılarının yapacakları analizlerde doğru bir karar vermeleri için yine tam açıklama ilkesi çerçevesinde mali tablo dip notlarında gerekli açıklamaları yazmalıdır.

Bu işletmenin yine muhasebede tam açıklama ilkesi çerçevesinde ve ayrıca V.U.K.'nin re'sen takdir nedenlerini düzenleyen 30. maddesi kapsamında eleştiriye maruz kalmaması için (özellikle 30/4) **K.K.E.G.'lerin kaydedildiği hesabın bir torba hesap şeklinde değil, mümkün olduğunca K.K.E.G. unsurlarına görse detaylandırılmış alt hesaplar şeklinde oluşturulması gerekmektedir.**

Örnek : (Ticari zarar olmasına rağmen vergi karşılığı oluşması)

Böyle bir durumda oluşması için işletmenin yüksek tutarda kanunen kabul edilmeyen gider ya da vergiye tabi kazançla ilave edilmesi gereken unsurlarının bulunması gerekir. KKEG ve/veya ilaveler dönem ticari kazancından fazla ise beyanname üzerinde vergi matrahı oluşacaktır. Vergi sonrası ile dönem zararı vergi tutarı kadar artmış olacaktır.

Dönem ticari zararı: 30.000 YTL

KKEG ve ilaveler

Toplamı : 50.000 YTL

Vergi matrahı : 20.000 YTL

Vergi %20 : 4.000 YTL

----- / -----
691 – DÖNEM KÂRI VERGİ VE 4.000.-
DİĞER YASAL YÜKÜMLÜLÜK
KARŞILIKLARI

370 – DÖNEM KÂRI VERGİ VE 4.000.-
DİĞER YASAL YÜKÜMLÜLÜK
KARŞILIKLARI

----- / -----	
692 – DÖNEM NET KÂRI VEYA ZARARI	34.000.-
690 – DÖNEM KÂRI VEYA ZARARI	30.000.-
691 – DÖNEM KÂRI VERGİ VE DİĞER YASAL YÜKÜMLÜLÜK KARŞILIKLARI	4.000.-
----- / -----	
591 – DÖNEM NET ZARARI	34.000.-
692 – DÖNEM NET KÂRI VEYA ZARARI	34.000.-
----- / -----	

15- BEYANNAME ÜZERİNDE ZARAR VE VERGİ MAHSUBU

Uygulamada sıklıkla karşılaşılan bir diğer hata ise, beyanname üzerinde zarar mahsubu olarak 580 hesapta gözüken tutarın düşülmesidir. **Vergi beyanı üzerinden mahsup edilebilecek geçmiş yıl zararı MALİ ZARARDIR ve bu zarar 580 hesaptan görülemez. Mali zarar geçmiş yıllar beyannameleri üzerinden takip edilir.** Mali zararlar en fazla beş yıl boyunca nakledilir. Zaten beyanname formatları da her yıl buna göre yenilenir.

Bir diğer hata ise, ödenmediği halde geçici verginin mahsup edilmesidir. **Yıl içinde nakden veya mahsuben ödenmeyen geçici vergiler yıllık beyan üzerinden hesaplanan vergiden mahsup edilemez.**

Tekrar edeceğimiz bir diğer konu ise **banka kesinti yazıları ile teyit edilmeden hiçbir vergi kesintisi beyanname üzerinde mahsup edilmemelidir.** Ayrıca alınan bu yazılar 193 hesapta yer alan gerekli alt kodlar ile eşitlenmelidir. Yani bu kesintiler brüt menkul kıymet geliri içinde yer almış olmalıdır. **193 hesap ile karşılaştırmadan sadece bankadan alınan yazıda görünen vergi kesinti miktarı beyannameye yazılmamalıdır.**

16- RESMİ DEFTERLERİN YAZDIRILMASI

Bilindiği gibi VUK gereği, bir evrak en geç 10 gün içinde defterlere kaydedilmelidir. Günümüzde muhasebe artık "bilgisayarlı muhasebe" demektir. Dolayısıyla bu 10 günlük süre de VUK gereği bilgisayar ortamına kaydedilmesi ve çıktısı alınan muhasebe fişinin yetkililerce imzalanması halinde geçerli olan süredir. Ancak, bilgisayar ortamına kaydedilen bu işlem en geç 45 gün içinde (belgenin üzerindeki tarihten itibaren 45 gün içinde) notere tasdik ettirilen resmi defterlere yazdırılmak zorundadır.

Bununla birlikte bazı işletmeler resmi defterlerini yıl boyunca yazdırmayabilmektedirler. Hatta ertesi yılın bile başlarında bile yazılmayabilmekte, ertesi yılın ortalarına doğru (vergi beyanı sonrası) yazdırılabilmektedir. Bu noktada elbette kapanış tasdiki sorusu akla gelmektedir ancak, VUK'nda kapanış tasdikine dair bir hüküm yoktur.

VUK'nda sadece açılış tasdiki hükümleri mevcut olup, kapanış tasdiki TTK'ndan gelmektedir ve tek yaptırımı, ileride uyuşmazlık olması halinde defterlerin lehe delil teşkil edemeyecek olmasıdır. Bununla birlikte kapanış tasdikine de uygulamada bazı çözümler bulunabildiği de duyulmaktadır...!

Bizim söylemek istediğimiz ise, en azından resmi defterlerin yazdırıldığı sürekli form yapraklarının birbirinden ayrılması ve o şekilde ciltlenmesi ya da dosyalanmasıdır. Yani tüm bir yılın binlerce hatta onbinlerce veya firmasına göre yüzbinlerce kaydı yıl sonunda veya belirli bir tarihte tek seferde yazıldığı bu kadar da belli olmasın...!! Bu arada eğer muhasebe programı resmi defterlerin üzerine işlem yapılan (döküm alınan) tarihi yazıyorsa lütfen buna dikkat edin ve bilgi işlemcilerinizle ya da programı satan firma ile görüşün...!

Bize göre Maliye İdaresi bu yönde sürpriz baskın şeklinde denetimler yapmalıdır. Yani gerek yıl içinde 45 günlük resmi defter yazdırılması denetimi ve gerekse yıl sonunda (özellikle ocak ayına sonuna kadar kapanış tasdikinin yapılması gereken yevmiye defteri) resmi defterlerin süresi içinde yazdırılıp yazdırılmadığı yönünde denetimler yapılmalıdır. Bu şekilde mükellefler ve muhasebecilerde Kanunda yer verilen sürelere uymaları yönünde bilinç oluşacak ve "resmi defter" kendisinden beklenen asıl fonksiyonu yerine getirecektir. Mevcut haliyle yıl içinde ve yıl sonunda her türlü geriye dönük düzeltmeler yapılabilmekte ve "resmi defter" bu açıdan formalite bir defter olmaktan pek öteye gidememektedir.

17- YIL SONU CİRO PRİMLERİ VE PERSONEL İKRAMİYELERİ VE PRİMLERİ

İşletmeler alıcılarına verecekleri ciro primleri için almaları gereken faturaları en geç Aralık ayı KDV beyannamesi verilinceye kadar ve en geç 31.12 tarihli olarak almış olmalıdır. Aksi takdirde bu faturalarda yer alan KDV indirilemez. (KDV Kanunu Md. 29/3.) Çünkü ciro priminde vergiyi doğuran olay (26 no.lu KDVG L/2. no.lu bölümü açıklamasına göre alıcının satıcıya karşı verdiği hizmet) yıl içinde olmaktadır. Bununla birlikte fatura ertesi yıl tarihli gelirse de olay asıl olarak bir önceki yılın gideri olduğu için ertesi yıl defter kayıtlarına gider olarak kaydedilemez.

Her şeye rağmen ciro primini hak eden taraf faturayı zamanında gönderemez ya da ertesi yıl tarihli gönderir ise firmanın yapabilecekleri vardır. KDV indirim hakkı kaybolmuştur ancak, KDV Kanunu madde 58 gereği indirilemeyen KDV gider olarak dikkate alınabilir. Bu durumda fatura bedeli KDV dahil olarak yıllık beyanname üzerinde indirimler içinde gösterilebilir. Ertesi yıl ise KDV dahil fatura tutarı KKEG olarak kayıtlara alınır. Bu şekilde en azından vergiye tabi kazancın tespitinde indirim etkisinden yararlanılmış olacaktır.

Aynı şekilde, işletme eğer bir ciro primine hak kazanıyorsa bu durumda en geç 31.12 tarihli olarak ciro primi faturasını düzenlemeli, KDV beyanını aralık beyannamesi ile yapmalı ve ciro primi gelir kayıtlarına girmelidir. Eğer fatura bir şekilde, herhangi bir nedenle aralık ayına kesilemez ise bu durumda gelir tahakkuku yapılmalıdır. Ancak faturanın ertelenmesi (bir ay dahi olsa) tespiti halinde verginin bir ay geç beyanı olarak görülecek ve cezai tarhiyat yapılabilecektir. Bu durumda KDV açısından da zor durumda kalınmak istenmiyorsa, 181-Gelir Tahakkukları hesabına KDV dahil gelir tahakkuku yapılabilir ve aralık ayı KDV beyanı doğru olarak yapılır. Ertesi yıl (ocak ayı içinde) fatura kesildiğinde ise KDV tutarını da barındıran 181 hesap 120 hesaba devredilir. Ancak bu durumda fatura üzerine yapılan bu işlem hakkında detaylı açıklama yapılması tavsiyemizdir. (Faturada gözüken KDV'nin ocak ayı 391 hesabında olmadığı, vergiyi doğuran olay bir önceki yıl gerçekleştiği için KDV hesabına aralık ayında kayıt yapıldığı ve beyanın aralık ayında yapıldığı şeklinde...)

Bir diğer konumuz ise, personele verilecek ikramiyeler, primler hakkında. Eğer, bir personelin 31.12 itibarıyla ikramiye ya da prim alacağı kesinleşmiş ise bunun gider kaydı yapılmalıdır. Ancak, gider kaydı demek ücret sayılan bu unsurdaki "hesaben ödeme" anlamına gelmektedir. Maliye Bakanlığı ise tüm görüşlerinde, kayıt yapılan aya ait muhtasar beyannamesi ile ilgili vergilerin beyan edilmesi gerektiğini ifade etmektedir. Personele fiilen ödeme olmasa da gerekli bordro tanzim edilecek ve ücret kesintileri hesaplanacaktır.

Bu noktada yukarıdaki çözümler bu işlem içinde geçerli olmaz mı diyenler çıkabilir. Yani ikramiye ya da prim brüt tutarı ile beyanname üzerinde dikkate alınır ve vergiye tabi kazanç azalır. Ancak ertesi yıl ise brüt tutar KKEG olarak kayıtlara alınır ve kayıt yapılan ay ile de muhtasar vergileri ödenir. Maalesef bu mümkün değildir. Çünkü hesaben ödeme GVK Md.96'da açıkça tanımlanmıştır. Buna göre hesaben ödeme; vergi tevkifatına tabi kazanç ve iratları ödeyenleri istihkak sahiplerine karşı borçlu durumda gösteren **her türlü kayıt ve işlemidir.**

18- BAĞIŞ VE YARDIMLARIN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ VE BEYANNAMEDE GÖSTERİMİ

Bağış ve yardımlar yıl içinde öncelikle kanunen kabul edilmeyen gider olarak muhasebeleştirilmelidir. Vergi mevzuatı açısından kabul edilen **bağış ve yardımlar beyanname üzerinde ayrıca gösterilmek suretiyle** indirim konusu yapılacaktır. **KKEG olarak ilk kayıt yapılmazsa, beyanname üzerinde ayrıca gösterilme imkanı olmayacaktır.**

5520 sayılı yeni Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 10.'uncu maddesinde yer verilen bağış ve yardımlardan, 10/1-c bendinde yer verilenler ancak kurum kazancı olması durumunda beyanname üzerinde indirim konusu yapılabilir. 10/1-b bendinde yer verilen yardımlardan ise sadece profesyonel spor dalları için olanların %50'si beyanname üzerinde indirim konusu yapılabilir. Bunun haricinde 5520 s.k. madde 10'da sayılan diğer bağış ve yardımların tamamı kurum beyanamesi üzerinde (%100) indirilebilecektir. **%100 indirim hakkı verilen bağış ve yardımlar kurum kazanç ede etmemiş olsa dahi (zarar da beyan etse) beyanname üzerinde ilgili satırda indirim olarak gösterilecektir.** Bunun haricinde diğer bağışların indirilebilmesi için kurum kazancı olmalı ve yasal limitler aşılamamalıdır.

İşletmelerin, bağış ve yardımları yıl içinde doğrudan gider yazdıkları ve dönem sonunda kurum kazancı olup olmadığına bakmaksızın ticari kazancın tespitinde indirim olarak dikkate alabildikleri görülmektedir. Bir diğer husus ise, bağış ve yardım konusu olan aynı unsurların edinimi sırasında indirilen KDV'leri için **KDV indirim iptali** işlemi yapılması unutulmaktadır.

%5 oranın, işletmenin kurum kazancına (vergiye tabi kazancına) uygulanacaktır. Bir diğer söyleyişle ticari kazancı olan ancak mali kazancı (vergi matrahı) oluşmayan bir işletme, %5 ile sınırlı bağış ve yardım tutarını da indiremez.

İndirim ve istisna uygulamasında sıralama açısından kurumlar vergisi beyannamesinin satır numaralama sistemine bakılmalıdır. Beyannamenin ilk satırlarında yer verilen(Ör.: zarar olsa dahi indirilecek indirim ve istisnalar (Ör.:iştirak kazancı istisnası veya gayrimenkul ve iştirak hissesi satış kazancı istisnası zarar olsa dahi indirilecek istisna kazançlar arasında sayılmaktadır.) veya yatırım indirimi..v.d.) indirim ve istisnalar yapılmadan, bağış ve yardımlara geçilmeyecektir.

19- FİNANSAL KİRALAMA YOLUYLA EDİNİLEN VARLIKLARDA ÖZELLİK ARZ EDEN DURUMLAR

Bilindiği gibi VUK'nda yapılan yeni düzenleme ile artık finansal kiralama konusu kıymet kiracı tarafından aktifleştirilmekte ve amortisman yoluyla itfa edilmektedir.

Finansal kiralama yoluyla edinilen varlığa ait ödeme planında gözükten **ilk yıla ait faiz giderleri maliyet bedeline (amortismanına tabi tutara) dahil edilmelidir.** Ayrıca döviz cinsi kiralama sözleşmelerinde **ilk yıl oluşan tüm kur farkları (artış ve azalış) maliyet bedeli ile ilişkilendirilmelidir.**

Döviz cinsi finansal kiralama sözleşmelerinde, **301, 302, 401 ve 402 hesaplar her üç ayda bir topluca değerlendirilecek ve arada oluşan fark, kur farkı olarak dikkate alınacaktır.**

20- İHRACAT İŞLEMLERİNDEN DOĞAN ALACAKLARIN DEĞERLEMESİ

Vergi sistemimizde ihracattan doğan alacakların genel olarak dövizli alacaklardan herhangi bir farkı yoktur ve genel esaslara göre değerlemeye tabiidirler. Buna rağmen ihracat bedelleri ile ilgili muhasebe işlemleri meslek mensuplarının karşısına her zaman için problemlilik konu özelliğini korumuştur. Bunun nedeni ise, ihracat bedellerinin tabii olduğu kambiyo düzenlemelerinin karışık ve muhasebe/ vergi düzenlemelerine paralel olmayışıdır.

İhracat bedelinin yurda getirilişiyile ilgili düzenlemeler aşağıdaki gibidir:

- 1 - İhracat bedelinin % 70'inin 90 gün içerisinde yurda getirilip kalan % 30'unun yurda getirilmesi zorunlu değildir.
- 2 - İhracat bedelinin tamamı 180 gün içerisinde getirilmelidir.(bu durumda % 70'in 90 günde getirilmesine gerek olmayıp tamamı 180 günde getirilmelidir.)
- 3 - Her bir Gümrük Beyannamesi bazında 100.000 USD ve eşiti dövizin yurda getirilmesine gerek olmadan aracı bankalarca ihracat hesaplarının kapatılması mümkündür.

İhracatçılar yurda getirmekle zorunlu oldukları ihracat bedelini yurda getirmedikleri takdirde, bu kıymetin % 5'i tutarında ağır para cezasıyla cezalandırılırlar.(TPKK 3/b))

TPKK Mevzuatı gereği getirilen zorunlulukların, VUK gereği yapılacak değerlendirme işlemleri açısından geçerliliği yoktur. Ortada bir ihracat alacağı olduğu ispatlanabildiği sürece yurt dışı alacak değerlemeye tabii tutulacaktır. Bunun tek istisnası, **yurt dışı alıcı, işletme açısından "ilişkili kişi" ise** bu durumda yurt dışında bırakılan veya tahsil edilmeyen alacak, ister TPKK mevzuatına uygun olsun ister olmasın, **emsaline göre uygun olmayan şekilde tahsil edilmeyen bu işlem (alacak) örtülü kazanç dağıtımı sayılacaktır.**

Güray ÖĞREDİK

Serbest Muhasebeci Mali Müşavir

Mazars&Denge Denetim YMM A.Ş.

Vergi Departmanı, Müdür

gogredik@mazarsdenge.com.tr

[1] K.K.E.G.'ler dışında ilave olarak dikkate alınacak işlemlere örnek verecek olursak: (1) Bir önceki yıl vergi mevzuatı açısından zorunlu olmadığı halde yapılan gelir tahakkuku. Bu tahakkuk 181/600 veya 181/642 şeklinde kayda alınmış olabilir. Bu gelir tahakkuku vergi beyanında indirim olarak dikkate alınır. Cari dönemde ise gelir tahakkuk eder ama gelir yazılmaz. 181 hesap kapatılır. İşte bu tutar bu defa cari yıla ait kurumlar vergisi beyannamesinde ilaveler arasında gösterilir. (2) Yine vergi mevzuatı açısından yapılması zorunlu olmayan ancak işletmenin tabii olduğu diğer yasal mevzuat açısından yapmak zorunda olduğu gider tahakkuku kayıtlara kanunen kabul edilmeyen gider olarak yazılmadıysa, beyanname üzerinde ayrıca ilave olarak dikkate alınır. Bu gider tahakkukuna ait hesap (381, 373, 379..v.b.) ertesini hesap döneminde kapatıldığında ise bu defa defter kayıtlarına gider olarak

yazılmayacağı için (bir önceki yıl yazılmıştı) ertesi hesap dönemine ait kurumlar vergisi beyannamesinde indirim olarak dikkate alınacaktır. Bu gibi örnekler çoğaltılabilir.

Biz, K.K.E.G. denince, Örneğin; G.V.K. Madde 41, K.V.K. Madde 11, madde 5/3, M.T.V.K. Madde 14, K.D.V.K. Madde 58, V.U.K. Geç.Madde 25/(I), 5510 sayılı SSGSSK Madde 88/8. fıkrası...v.b. Kanunlarda açıkça gider olarak kabul edilmeyeceği belirtilen işlemleri anlıyoruz. Bunun dışında indirim olarak kayıtlara alınan ama vergisel açıdan kabul edilmeyen ve beynamede vergi matrahına eklenen unsurları ise "ilaveler" olarak adlandırıyoruz.