

VERGİ USUL KANUNU GEREĞİ EK MALİ TABLOLARIN DÜZENLENMESİ 1992 YILINDAN BERİ ZORUNLULUKTUR

Hülya YAVUZCAN ÇOLAK
MAZARS/DENGE
Vergi Bölümü, Müdür Yardımcısı

www.muhasabenet.net sitesinde yayımlanmıştır.

26.12.1992 günü yayınlanan 1 sıra numaralı Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğinde Maliye Bakanlığı tarafından, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 175 ve mükerrer 257. maddelerinin verdiği yetkiye dayanılarak;

- a) Muhasebenin Temel Kavramları,
- b) Muhasebe Politikalarının Açıklanması,
- c) Mali Tablolar İlkeleri,
- d) Mali Tabloların Düzenlenmesi ve Sunulması**
- e) Tekdüzen Hesap Çerçevesi, Hesap Planı ve İşleyişi,

konularında düzenlemeler yapılmış ve bu düzenlemeler Tebliğin ekini oluşturmuştur.

Tebliğde yer verilen açıklamalardan bir kısmı aşağıdaki gibidir:

“Bu düzenleme; bilanço usulünde defter tutan gerçek ve tüzel kişilere ait teşebbüs ve işletmelerin faaliyet ve sonuçlarının sağlıklı ve güvenilir bir biçimde muhasebeleştirilmesi, mali tablolar aracılığı ile ilgililere sunulan bilgilerin tutarlılık ve mukayese edilebilirlik niteliklerini koruyarak gerçek durumu yansıtmasının sağlanması ve işletmelerde denetimin kolaylaştırılması amacıyla yapılmıştır.

Yapılan düzenleme,

- a) **Muhasebe bilgilerinin karar alma durumunda bulunan ilgililere yeterli ve doğru olarak ulaştırılmasına,**
- b) **Farklı işletmeler ile aynı işletmenin farklı dönemlerinin karşılaştırılmasına,**
- c) **Mali tablolarda yer alan hesap adlarının tüm kesimler için aynı anlamı vermesine,**
- d) **Muhasebe terim birliğinin sağlanması suretiyle anlaşılabilir olmasına,**
- e) **İşletmelerle ilgililer arasında güven unsurunun oluşturulmasına**

yöneliktir.

Yapılan düzenlemede öngörülen usul ve esaslara uyulması zorunlu olup, ilgili mevzuat hükümleriyle aykırılığın mali rapor ve beyannamelerinin düzenlenmesi sırasında giderilmesi işletmelerin sorumluluğundadır.

Bu düzenleme kapsamında bulunan işletmeler, muhasebe sistemlerini bu Tebliğ ve Eki'nde öngörülen kurallara uygun olarak yürüteceklerdir. Ancak vergiye tabi kârın tesbiti aşamasında vergi kanunlarında yer alan özel hükümleri gözönünde bulundurmamak zorundadırlar. Diğer bir anlatımla, bu düzenlemede yer alan kavram ve ilkeler ile mali tabloların düzenlenmesi ve sunulmasına ilişkin esaslar çerçevesinde düzenlenecek mali

tabloların tekliği değiştirilemez olup; işletmeler söz konusu mali tablolardan hareketle vergiye tabi safi kazancın tespitinde vergi mevzuatı uyarınca istenilen bilgileri sağlayacak şekilde gerekli düzenleme ve hesaplamaları yapacaklardır.

Belirlenen muhasebe usul ve esaslarını uygulamak zorunda oldukları halde, buna uymayanlar hakkında 213 sayılı Vergi Usul Kanunu ile 3568 sayılı Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanununun ilgili hükümleri uyarınca gerekli cezai işlemler uygulanacaktır.”

Tebliğde **muhasebe usul ve esasları** aşağıda belirtildiği şekilde 5 bölüm halinde açıklanmıştır:

I - Muhasebenin Temel Kavramları;

II - Muhasebe Politikalarının Açıklanması;

III - Mali Tablolar İlkeleri;

IV - Mali Tabloların Düzenlenmesi ve Sunulması;

V - Tekdüzen Hesap Çerçevesi. Hesap Planı ve Hesap Planı Açıklamaları.

“IV-Mali Tabloların Düzenlenmesi ve Sunulması” bölümünde mali tablolar “temel mali tablolar” ve “diğer mali tablolar” şeklinde aşağıdaki şekilde sınıflandırılmıştır. Uygulamada ve literatürde diğer mali tablolar genellikle “ek mali tablolar” olarak adlandırılmıştır.

Temel Mali Tablolar:

1- Bilanço

2- Gelir Tablosu

Diğer (Ek) Mali Tablolar:

1- Fon Akım Tabloları

1.1. Fon Akım Tablosu,

1.2. Nakit Akım Tablosu,

1.3. Net İşletme (Çalışma) Sermayesindeki Değişim Tablosu,

2- Kâr Dağıtım Tablosu

3- Özkaynaklar Değişim Tablosu

Dikkat edileceği üzere Satışların Maliyeti Tablosu ne temel mali tablolar ne de ek mali tablolar içinde ayrı bir başlık halinde düzenlenmemiştir. Çünkü tebliğe göre satışların maliyeti tablosu gelir tablosunun tamamlayıcı ve ayrılmaz bir parçasıdır. “IV-Mali Tabloların Düzenlenmesi ve Sunulması” bölümünde, (IV/A-2.e) numaralı bölümde aşağıdaki düzenleme yer almaktadır:

“e) SATIŞLARIN MALİYETİ TABLOSU

*Gelir tablosundaki satışların maliyeti kısmı işletmenin dönem içindeki stok hareketleri ile satılan mamül, ilk madde ve malzeme ile ticari mal gibi maddelerin ve satılan hizmetlerin maliyetini göstermek üzere ayrı bir tablo halinde düzenlenir. (Ek Tablo 5) **Bu tablo, gelir tablosunun ekini oluşturur ve gelir tablosunu tamamlar.**”*

18.9.1994 günü yayınlanan 3 sıra numaralı Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği ile ek mali tabloları [**Satışların Maliyeti Tablosu, Kâr Dağıtım Tablosu, Fon Akım Tabloları (Fon Akım Tablosu, Nakit Akım Tablosu, Net İşletme Sermayesindeki Değişim Tablosu), Özkaynaklar Değişim Tablosu**] düzenlemek zorunda olan işletmelerin belirlenmesinde aktif toplamı ve net satışların toplamı kriteri getirilmiştir.

28.4.1998 günü yayınlanan 8 sıra numaralı Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği ile yapılan açıklama uyarınca, **ek mali tabloları düzenlemek zorunda olan** mükelleflerin 1998 yılından itibaren verecekleri yıllık gelir veya kurumlar vergisi beyannamelerine ek mali tablolardan sadece “Kâr Dağıtım Tablosu”nu eklemeleri yeterli bulunmuştur.

19.12.2000 günü yayınlanan 10 sıra numaralı Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği ile de, **ek mali tabloları düzenlemek zorunda olan işletmelerin belirlenmesi için** Maliye Bakanlığı'nca aktif toplam ve net satışlara ilişkin parasal hadler ayrıca belirlenmezse, bir önceki yıl için geçerli olan parasal hadlerin yine bir önceki yıl için Vergi Usul Kanunu hükümleri uyarınca tespit edilen yeniden değerlendirme oranında artırılarak dikkate alınacağı açıklanmıştır.

2001 yılında uygulanan kâr dağıtım tablosu düzenleme zorunluluğuna ilişkin parasal hadler 19.12.2000 tarih ve 24265 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 10 sıra numaralı Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği ile belirlenmiştir. Söz konusu tebliğ halen yürürlükte olup, 2014 yılında uygulanacak parasal hadlerin tebliğin 3. maddesi hükmü gereği 2013 yılı için Maliye Bakanlığı'nca belirlenen yeniden değerlendirme oranında (% 3,93) artırılarak tespit edilmesi gerekmektedir.

Buna göre ek mali tabloların düzenlenmesi ve beyannamelere kâr dağıtım tablosu eklenmesi zorunluluğuna ilişkin parasal hadler aşağıdaki gibidir:

Ek Mali Tabloları Düzenlemek Zorunluluğuna İlişkin Parasal Hadler _____ :

2013 yılı aktif toplamı : 12.106.405 TL **veya**

2013 yılı net satışları toplamı : 26.903.025 TL'yi aşan

mükellefler **ek mali tabloları** düzenlemek zorundadırlar.

Buna göre, *2013 yılı aktif toplamı 12.106.405 TL **veya** 2013 yılı net satışlar toplamı 26.903.025 TL*'ni aşan mükelleflerin, 2014 yılında verecekleri 2013 yılı kurumlar vergisi beyannamesinde kâr dağıtım tablosunu doldurmuş olmalıdırlar.

Yukarıda yer verilen yasal mevzuat bilgilerinde de görüleceği üzere, hesap dönemi sonunda sadece bilanço ve gelir tablosunun düzenlenmesi yeterli değildir. Ek mali tabloların da [**Satışların Maliyeti Tablosu, Kâr Dağıtım Tablosu, Fon Akım Tabloları (Fon Akım Tablosu, Nakit Akım Tablosu, Net İşletme Sermayesindeki Değişim Tablosu), Özkaynaklar Değişim Tablosu**] düzenlenmesi zorunluluktur.

Aradan geçen yıllar içinde ek mali tabloların Mali İdare tarafından yıllık beyanname ekinde aranılmaması; sadece düzenleme zorunluluğu şeklinde bırakılması, vergi incelemelerinde bu mali tabloların adının bile anılmaması [vergi matrahının tespiti açısından ek mali tabloların doğrudan etkileri olmayabilir ama neticede MSUGT Maliye Bakanlığı tarafından düzenlenmiş

bir alan olup uyulmaması halinde VUK Madde 353/6 gereği ceza söz konusudur (2014 yılı İçin 4.400 TL)], bu mali tabloların düzenlenmesine yönelik olarak MSUGT'lerinde güncel hiç bir düzenleme yapılmaması, hatta ek mali tablolar bir tarafa temel mali tabloların dip notlarına dahi yapılan vergi beyanlarında gerekli özen gösterilmemesine rağmen Mali İdare tarafından bu konuda dahi hiçbir eleştiri veya düzenleme yapılmaması ve benzeri etkenler söz konusu ek mali tabloların düzenlenmesine de gerek olmadığı şeklinde algılanmış ve bu şekilde uygulamada kabul edilmiştir. Hatta yukarıda yer verdiğimiz ve her yıl yeniden değerlendirme oranına göre güncellenen hadler ek mali tabloların düzenlenmesi için değil yıllık beyanname ekinde kâr dağıtım tablosunun da düzenlenmesine gerek olup olmadığına dair bir şart olarak algılanmış ve uygulamada kabul edilmiştir. Şahsen bugüne dek (UFRS kapsamında raporlama yapmak zorunda olan ve bilhassa SPK mevzuatına ve denetimine de tabi olan büyük ölçekli şirketler hariç) söz konusu ek mali tabloları gereken ciddiyette ve her yıl hazırlayan bir mükellefe biz rastlamadık. Tabii ki burada kusur bize göre mükellefte değildir. Yaptığı düzenlemenin arkasını günün gereken şartlarına göre gerekli güncellemeleri yaparak getirmeyen, düzenlemesine sahip çıkmayan İdarenindir.

Oysa MSUGT ve eki TDHP, sadece vergi incelemelerinde kolaylık sağlamak ve sadece vergi matrahının tespitine yönelik olarak vergi muhasebesi tutulması için yayınlanmamıştır. (En azından gerekçesi ve tebliğdeki açıklamalardan bu sonuca varılmaktadır.) Örneğin: TDHP'na göre şüpheli alacak karşılığı ayrılma standartları, stok değer düşüklüğü ayrılma standartları, olası zarar ve ziyanlar için karşılık ayrılması standartları VUK'daki düzenlemelerden çok farklıdır. Lakin, TDHP'ndaki bu hususlara uyulması aslında VUK gereği zorunluluktur. Vergiye tabi kazancın belirlenmesi sırasında TDHP'ndaki envanter ve değerlendirme standartları ile VUK'daki envanter ve değerlendirme standartları arasındaki farkların vergiye tabi kazançta etkisi beyanname üzerinde gerekli indirim veya ilavelerin yapılması suretiyle giderilecektir. Tabii mükellefler defter kayıtlarını bu işlemlerin detaylı bir şekilde tespit ve denetimine uygun bir şekilde tutacaklardır. Örneğin: TDHP'nda 689 no.lu hesap kanunen kabul edilmeyen gider (KKEG) hesabı olarak tanımlanmamıştır. Ancak uygulamada KKEG niteliğindeki tutarların hemen hemen tamamı 689 hesapta muhasebeleştirilmektedir. Oysa işletmenin yaptığı her türlü gider ticari açıdan bir giderdir ve TDHP'ndaki uygun hesap sınıfında muhasebeleştirilmesi gerekir. Dolayısıyla KKEG alt hesaplarının ilgili tüm gider hesaplarında ayrı ayrı alt hesaplarda takibi en doğru yöntemdir. Örneğin: 320 nolu hesap işletmenin ticari faaliyeti ile doğrudan ilgili borçlanmalarının takip edilmesi gereken bir hesaptır. Ticari faaliyet çerçevesinde yapılmış ancak işletmenin ana ticari faaliyeti ile doğrudan ilgili olmayan borçlanmaların diğer ilgili hesaplarda (Örneğin: 329, 336, 339 gibi) muhasebeleştirilmesi gerekir. Ancak uygulamada hemen her türlü borçlanma neredeyse 320 hesap altında takip edilmektedir. Bu gibi örneklerin sayısı oldukça fazla miktarda çoğaltılabilir.

Mali İdare bu standartların takipçisi olsaydı mükellefler ve meslek mensupları bu hususlara ve konumuz açısından ise ek mali tabloların düzenlenmesine gereken önemi verecek ve yıllar geçtikçe pratik tecrübeleri artacağından artık bu mali tabloları rahatlıkla hazırlayabilir hale geleceklerdi. Eğer Mali İdare tarafından MSUGT'nde yer verilen tüm düzenlemelere tam olarak uyulmuş olması denetleniyor olsaydı, bugün ülkemiz muhasebe uygulamaları bugünlerde çok popüler olan TFRS standartlarına standartların "temel ruhu açısından" zaten %80, hatta %90'lara varan ölçüde uyum sağlamış olacaktı! (Şimdi ise bu ek mali tabloları belki de ömrü boyunca hiç düzenlememiş kişiler, TDS ve TFRS alanında uzman oldukları tescillenerek (!) bağımsız denetçi ünvanını da almaktadırlar!!). Bugün meslek mensuplarının hemen hemen birçoğu söz konusu ek mali tabloları hazırlamak hususunda ciddi güçlükler çekecek seviyede bilgiden ve tecrüben noksandır. (Elbette konu hakkındaki yasal

düzenlemeleri ve ayrıca konu hakkında yayınlanmış kitapları inceleyerek bu ek mali tabloları da elbette hazırlayabilirler. Ancak bizim ifade etmek istediğimiz, bilanço ve gelir tablosu hazırlamak konusunda sahip oldukları yetkinlik ve pratikliğe bu ek mali tablolar konusunda sahip değiller şeklindedir.) Maalesef bu bir gerçektir. Bu ifademizden dolayı bizi eleştiren olabileceğine inanmak istemiyoruz. Çünkü hakikatler ortadadır. Günümüzde sürekli değişen ve her geçen zaman meslek mensuplarına çok daha fazla yük bindiren ülkemiz mali sisteminde mükelleflerin ve meslek mensuplarının Mali İdare tarafından yıllardır hiç aranılmamış, fiili uygulamada adı bile telaffuz edilmemiş mali tablolar için zaman harcamıyor olması ise bizce hiç şaşırtıcı değildir ve eleştirilecek bir husus değildir. Çünkü neticesi ile hiç kimsenin ilgilenmediği bir işe zaman ayrılması mantıksızdır!!

Mali İdareyi geçtik, üniversitelerimizde bile lisans eğitiminde söz konusu ek mali tabloların hazırlanması konusunda bizce gereken ehemmiyet gösterilmemektedir. Muhasebe derslerinde TDHP'na göre dönem içi ve dönem sonu muhasebe kayıtları anlatılmakta, yılsonlarında ise sanki sadece bilanço ve gelir tablosu hazırlanmış gibi örnekler öğrencilere gösterilmektedir.

Bu düzenlemelerin ilk olarak yayınlandığı 1990'lı yıllarda mükelleflere ve mensuplarına kolaylık sağlamak ve bir anlamda devrim niteliğinde olan tekdüzen hesap planına uyum sağlamalarını kolaylaştırmak amacıyla söz konusu ek mali tabloları geri plana iten düzenlemelerin yapılması bizce mantıklıdır. Ancak MSUGT ve TDHP'nın ülkemizde **20 yılı** aşkın süredir uygulanmakta olduğunu göze alırsak, bizce söz konusu düzenlemelerin aslı amacını sağlamaya yönelik olarak adımların zamanında atılması gerekirdi. Maalesef söz konusu düzenlemelere uyulmaması halinde yaptırım gücünü elinde tutan Mali İdare ile vergi inceleme elemanları söz konusu düzenlemelere sadece "vergi muhasebesi" açısından yaklaştıkları için düzenlemenin amacında belirtilen hedefler (TÜM işletme ilgililerine işletmenin GERÇEK faaliyet sonuçlarının sunulması) tam olarak sağlanamamıştır. Tabii ülkemizin kayıt dışı ekonomisi de bu süreçte çok önemli bir etkidir. Çünkü kayıt dışı işlemleri olan bir mükellef MSUGT'lerine ve TDHP ile mali tablo ilkelerine harfiyen uysa da bu mali tablolardaki bilgiler işletmenin gerçek faaliyet sonuçlarını yansıtmıyor olacaktır.

MSUGT, TDHP ve mali tablo ilkeleri ile 20 yılı aşkın bir zaman önce çok önemli adımlar atılmıştı. Ancak gerisi bu düzenlemelerin özüne uygun şekilde getiril(e)medi. Dolayısıyla (SPK'ya tabi büyük ölçekli şirketler ile faaliyet alanları itibariyle özel standartlara tabi olan yine özelliikli ve/veya büyük şirketler hariç) ülkemiz muhasebe uygulamalarının hemen hemen tamamına hâkim olan bu muhasebe kayıt ve raporlama sistemine dair mevzuat işletmelerin GERÇEK mali durumlarını TÜM İŞLETME İLGİLİLERİNE sunacak bir yapıdan uzaklaşarak, tabiri caiz ise sadece vergi muhasebesi ile sınırlı kalmıştır. Dolayısıyla dünyada ekonomik ve finansal gelişmelerin muhasebe bilimine olan etkileri ile yine küresel çapta yaşanan finansal krizler ve yolsuzluklar sonrasında küresel tek tip standardı olacak bir muhasebe ve denetim sistemi kurulmasına yönelik olarak çalışmaların hız kazandığı bu günlerde, yaratılan bu boşluk doldurulmaya çalışılmaktadır. Ancak ülkemizde mali alanda düzenleme ve yaptırım yetkisini elinde en fazla tutan Bakanlıklardan birisi olan Maliye Bakanlığı tarafından MSUGT ile düzenlendiği halde aranılmayan standartların bugün meslek mensuplarına farklı yapılar ve adlar altında dayatılması elbette bir direnç oluşturmakta ve bu düzenlemelerin fiilen hayata geçeceği hususunda tereddütler (inançsızlık) bulunmaktadır kanaatindeyiz. Oysa 20 yıllık bir süreçte bu standartlar ülkemiz yasal muhasebe kayıt ve raporlama sisteminde yavaş yavaş hayata geçirilmiş olsaydı, ülkemiz muhasebe kayıt ve raporlama sistemi bugün dünyaya entegre olmuş bir hale çoktan gelmiş olacak; yapılacak bazı ek düzenlemeler teferruat niteliğinde kalacaktı.

VUK Madde 353/6'nın metni şu şekildedir: “*Bu Kanuna göre belirlenen muhasabe standartlarına, tek düzen hesap planına ve malî tablolara ilişkin usul ve esaslar ile muhasebeye yönelik bilgisayar programlarının üretilmesine ve kullanılmasına ilişkin kural ve standartlara uymayanlara (432 Sıra No.lu V.U.K Genel Tebliği ile 1.1.2014'den itibaren 4.400 -TL) özel usulsüzlük cezası kesilir.*” Görüldüğü gibi, sadece TDHP'na değil, bu planda açıklanan muhasebe standartları ile MSUGT'nde açıklanmış mali tablo usul ve esaslarına uyulmamasını da özel usulsüzlük cezası gerektirmektedir. Ancak bu ceza maddesinin özüne uygun ve aktif bir şekilde uygulandığını biz bugüne kadar tam olarak göremedik. Eğer tam olarak uygulanmış olsaydı eminim ki ülkemizde ceza almamış tek bir mükellef dahi kalmazdı! Kaldı ki bu cezanın nasıl uygulanmasına dair bir düzenleme dahi bulunmamaktadır. Örneğin: Sadece bir hesabın yanlış kullanılması dahi ceza gerektirecek midir yoksa örneğin mali tabloların hiç düzenlenmemiş olması ya da hesap planının hiç kullanılmamış olması mı ceza gerektirecektir? Örneğin: Bir hesabın 30 defa yanlış kullanılması halinde 30 defa ayrı ayrı ceza mı uygulanacaktır yoksa aynı türden hatalar toplamda tek bir hata mı kabul edilecektir...v.s..v.s.??

Ayrıca sırası gelmişken bir konuda daha görüşlerimizi ifade etmek istiyoruz. Ülkemiz muhasebecileri TFRS konusunda tam yetkin olmadıktan sonra KGK bağımsız denetçileri hangi TFRS mali tablolarını denetleyecektir? 20 yıllık bir geçmişi olan MSUGT ve TDHP bile hatalı, eksik uygulanırken; okunduğu zaman çoğu kısmı anlaşılmayan, ülkemiz mali uygulamalarına (ve tabiri caiz ise mali örf ve adetlerine!) oldukça yabancı UFRS'den tercüme TFRS'nin tam ve doğru uygulanabilmesi (elbette imkansız değil ama) kaç yıl zaman alacaktır? İyi bir muhasebeci olunmadan iyi bir denetçi olunamayacağı unutulmamalıdır!