

**T. C.
ULUDAĞ ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANABİLİM DALI**

**İŞLETMELERDE DÖNEM SONU İŞLEMLERİNİN
ÖNEMİ VE VERGİSEL AÇIDAN
DEĞERLENDİRİLMESİ
(MADENİ YAĞLAR SEKTÖRÜ UYGULAMASI)**

(YÜKSEK LİSANS TEZİ)

Ahmet Faruk DAŞDEMİR

BURSA - 2010

**T. C.
ULUDAĞ ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANABİLİM DALI**

**İŞLETMELERDE DÖNEM SONU İŞLEMLERİNİN
ÖNEMİ VE VERGİSEL AÇIDAN
DEĞERLENDİRİLMESİ
(MADENİ YAĞLAR SEKTÖRÜ UYGULAMASI)**

(YÜKSEK LİSANS TEZİ)

Ahmet Faruk DAŞDEMİR

Danışman


Doç Dr. Adnan GERÇEK


BURSA - 2010

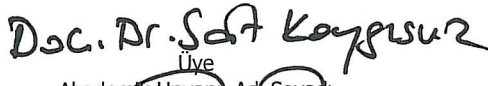
TEZ ONAY SAYFASI

T. C.
ULUDAĞ ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ MÜDÜRLÜĞÜNE

Maliye Anabilim Dalı, Mali Hukuk Bilim Dalı'nda 700812017 numaralı Ahmet Faruk DAŞDEMİR'in hazırladığı "İŞLETMELERDE DÖNEM SONU İŞLEMLERİNİN ÖNEMİ VE VERGİSEL AÇIDAN DEĞERLENDİRİLMESİ: MADENİ YAĞLAR SEKTÖRÜ UYGULAMASI" konulu Yüksek Lisans Tezi ile ilgili tez savunma sınavı, 07.09./20.10... günü 16⁰⁰ - 17⁰⁰ saatleri arasında yapılmış, sorulan sorulara alınan cevaplar sonunda adayın tezinin BAŞARILI (başarılı/başarısız) olduğuna OYBİRLİĞİ (oybirliği/oy çokluğu) ile karar verilmiştir.


Doç. Dr. Adnan Gerçek
Üye (Tez Danışmanı ve Sınav Komisyonu Başkanı)
Akademik Unvanı, Adı Soyadı
Üniversitesi


Doç. Dr. Mehmet Usta
Üye
Akademik Unvanı, Adı Soyadı
Üniversitesi


Doç. Dr. Sait Kaygısız
Üye
Akademik Unvanı, Adı Soyadı
Üniversitesi


Üye
Akademik Unvanı, Adı Soyadı
Üniversitesi

Üye
Akademik Unvanı, Adı Soyadı
Üniversitesi

07.09./20.10

ÖZET

Yazar : **Ahmet Faruk DAŞDEMİR**
Üniversite : **Uludağ Üniversitesi**
Anabilim Dalı : **Maliye**
Bilim Dalı : **Mali Hukuk**
Tezin Niteliği : **Yüksek Lisans Tezi**
Sayfa Sayısı : xi + 119
Mezuniyet Tarihi : /.... / 2010
Tez Danışman(lar)ı : Doç.Dr. Adnan GERÇEK

İŞLETMELERDE DÖNEM SONU İŞLEMLERİNİN ÖNEMİ VE VERGİSEL AÇIDAN DEĞERLENDİRİLMESİ: MADENİ YAĞLAR SEKTÖRÜ UYGULAMASI

Dönem sonu işlemleri muhasebede büyük öneme sahiptir. Bu itibarla ilgililere doğru ve gerçek bilgileri sunabilmek muhasebenin temel prensiplerinden biridir. Bu çalışmada dönem sonu işlemlerinin vergisel açıdan değerlendirilmesi ele alınmış ve incelenmiştir. Dönem sonu işlemlerinin vergi mevzuatı, sermaye piyasası kurulu ve uluslararası muhasebe standartlarına göre değerlendirilmesi ele alınmış bu bağlamda ilk olarak envanter kavramı incelenmiştir. Değerleme kavramı çerçevesi içerisinde işletmenin varlık ve kaynaklarının dönem sonu işlemleri açısından değerlendirilmesi irdelenmiş ve değerlendirilmede kullanılan yöntem ve esaslar ayrıntılı olarak ele alınmıştır. Ayrıca stoklar değerlendirme kavramı içinde değerlendirme yöntemleri ile ayrıntılı olarak incelenmiştir.

Çalışmanın devamında, madeni yağlar sektöründe dönem sonu işlemleri ayrıntılı olarak ele alınmış; sektöre özel dönem sonu işlemlerinin vergisel açıdan değerlendirilmesi yapılarak, vergi mevzuatı açısından özellik arz eden özel tüketim vergisi üzerinde ayrıca durulmuştur. Yine madeni yağ sektöründe stokların, dönem sonu işlemleri açısından değerlendirilmesi ayrıntılı olarak yapılarak, stoklar, maliyetini etkileyen ÖTV ve Damga Vergisi açısından değerlemeye tabi tutulmuş ve detaylı olarak incelenmiştir.

Anahtar Sözcükler:

Dönem sonu işlemleri	Değerleme	Envanter	Madeni Yağlar Sektörü
Özel Tüketim Vergisi	Damga Vergisi		

ABSTRACT

Yazar : **Ahmet Faruk DAŞDEMİR**
Üniversite : **Uludağ Üniversitesi**
Anabilim Dalı : **Maliye**
Bilim Dalı : **Mali Hukuk**
Tezin Niteliği : **Yüksek Lisans Tezi**
Sayfa Sayısı : **xi + 119**
Mezuniyet Tarihi : **.... /.... / 2010**
Tez Danışman(lar)ı : **Doç.Dr. Adnan GERÇEK**

IMPORTANCE OF PERIOD-END PROCESSING AND EVALUATION FROM TAX ASPECT IN BUSINESS: MİNERAL OİL SEKTÖR PRACTICE

The fiscal year end transactions are of great importance for accounting. In this regard, it is one of the basic principles of the accounting to offer true and correct information to the concerned parties.

In this study, the valuation of the fiscal-year end transactions has been dealt and examined as regards taxation. The provisions of valuation of the fiscal year end transactions in compare to the tax legislation, capital market board and international accounting standards, have also been addressed, and in this context, the inventory concept has been studied first. In the scope of valuation concept, the valuation of the assets and sources of the business has been examined as to the fiscal year end transactions and the methods and principles used in the valuation have been addressed in detail. Besides, within the scope of valuation concept, the stocks have been studied with the valuation methods in detail.

In the continuation of the study, the fiscal year end transactions in the mineral oil sector have been dealt with in detail, and by evaluating the fiscal year end transactions specific to that sector as regards taxation, the private consumption tax which is specific as to the tax legislation has separately been addressed too. Also, in the mineral oil sector, the stocks have been evaluated as regards fiscal year end transactions in detail, and the stocks have been subjected to a valuation as to the private consumption tax and stamp revenue and have been examined in detail.

Key Words:

Period-End Processing
Excise Tax

Evaluation
Stamp Duty

Inventory

Mineral Oil Sector

ÖNSÖZ

İşletmelerde dönem sonu işlemleri, muhasebe açısından en önemli faaliyetlerden birisidir. Meslek olarak muhasebeciliği icra ettiğimden dolayı bu konuyu ayrıntılı bir şekilde incelemek ve vergisel açıdan değerlendirmek istedim. Bu isteğimi değerli hocam Prof.Dr. Mehmet Emin PALAMUT'a aktardığımda, hocam beni cesaretlendirdi ve tez konusu olarak önermemizde mesleki gelişimim açısından oldukça yararlı olacağını ifade etti. Böylece tez konumu belirlemiş ve çalışmalarına 1997 yılında başlamış oldum.

Ancak, önce askerlik görevi ve daha sonra meslek hayatına atılmam nedeniyle tez çalışmasına ara vermek zorunda kaldım. 2008 yılında çıkartılan af kanunundan sonra tezimi tamamlamaya karar verdim. Bu süreçte değerli hocam Prof.Dr. Mehmet Emin PALAMUT'un emekli olması nedeniyle danışman olarak Doç.Dr. Adnan GERÇEK atandı.

Bu süreçten sonra çalışmama hız vererek sonuçlandırmaya çalıştım. Bu arada mesleğim gereği madeni yağlar sektörü ile yakından ilgilendiğimden, tezimin üçüncü bölümünü bu sektördeki dönem sonu işlemleri ve vergisel açıdan değerlendirilmesine ayırdım.

Akademik çalışma ve tez yazımına uzun bir ara vermem nedeniyle, tezimin ortaya çıkartılması oldukça zahmetli oldu. Bu süreçte gerek kaynak temini, gerekse konunun araştırılması sırasında yakın arkadaşım Öğr. Gör. Adem YILDIRIM'dan önemli ölçüde destek gördüm.

Bu çalışmanın hazırlanması esnasında bana yol gösteren ve yardımcı olan değerli Hocam Doç Dr. Adnan GERÇEK'e teşekkürlerimi sunarım.

İÇİNDEKİLER

	Sayfa
TEZ ONAY SAYFASI.....	ii
ÖZET	iii
ABSTRACT.....	iv
ÖNSÖZ.....	v
İÇİNDEKİLER	vi
KISALTMALAR	xi
GİRİŞ	1

BİRİNCİ BÖLÜM DÖNEM SONU İŞLEMLERİ İLE İLGİLİ GENEL AÇIKLAMALAR

1.1. DÖNEM SONU İŞLEMLERİ İLE İLGİLİ AÇIKLAMALAR.....	3
1.1.1. DÖNEM SONU İŞLEMLERİ KAVRAMI	3
1.1.2. DÖNEM SONU İŞLEMLERİNİN YAPILMASININ NEDENİ	4
1.1.3. DÖNEM SONU İŞLEMLERİNİN AŞAMALARI	5
1.2. ENVANTER İŞLEMLERİ.....	6
1.2.1. ENVANTERİN TANIMI	6
1.2.2. ENVANTER İŞLEMLERİNİ GEREKTİREN NEDENLER.....	7
1.2.3. VERGİ MEVZUATINA GÖRE ENVANTER	8
1.2.3.1. MUHASEBE DIŞI ENVANTER.....	9
1.2.3.2. MUHASEBE İÇİ ENVANTER	11
1.2.4. ENVANTER ZAMANI.....	12
1.2.5. ENVANTERDE KESİN TESPİT VE İSTİSNALARI	13
1.2.6. ENVANTER DEFTERİ VE LİSTELERİ.....	14
1.3. VERGİ MEVZUATINA GÖRE DEĞERLEME HÜKÜMLERİ.....	17
1.3.1. VERGİ MEVZUATINA GÖRE KAZANCIN TESPİTİ VE DEĞERLEME	17
1.3.2. TİCARİ VE MALİ KAR	18
1.3.3. VERGİ USUL KANUNUNA GÖRE DEĞERLEME ÖLÇÜLERİ	19
1.4. SPK VE UMS'YE GÖRE DEĞERLEME HÜKÜMLERİ	21
1.4.1. SERMAYE PİYASASI KURULU TEBLİĞİNDE DEĞERLEME ÖLÇÜLERİ ...	21
1.4.2. ULUSLARARASI MUHASEBE STANDARTLARINDA DEĞERLEME ÖLÇÜLERİ	24

İKİNCİ BÖLÜM
İŞLETMEYE DÂHİL VARLIK, KAYNAK ve GELİR – GİDER
HESAPLARININ DÖNEM SONU İŞLEMLERİ

2.1. KASA HESABI İÇİN DÖNEM SONU İŞLEMLERİ.....	27
2.1.1. Genel Açıklama	27
2.1.2. KASA HESABININ ENVANTERİ	28
2.1.3. KASA ENVANTERİNDE ÖZELLİKLİ KONULAR.....	29
2.1.3.1 Kasa Hesabının Alacak Bakiyesi Vermesi	29
2.1.3.2. Kasa Hesabında Yüksek Tutarlarda Nakit Para Gözükmesi	30
2.1.3.3. Kasa Sayım Noksanlıkları	31
2.1.3.4. TL Kasa Hesabına Adat Uygulanması	34
2.1.4. KASA HESABININ DEĞERLEMESİ	34
2.1.4.1. Ulusal Para Mevcudunun Değerlemesi	34
2.1.4.2. Yabancı Para Mevcudunun Değerlemesi.....	35
2.2. BANKA HESAPLARININ DÖNEMSONU İŞLEMLERİ.....	35
2.2.1. BANKALAR HESABININ ENVANTERİ	35
2.2.2. BANKALAR TL HESABININ DEĞERLEMESİ	36
2.2.3. VADESİZ MEVDUAT HESAPLARINDA DEĞERLEME.....	36
2.3. BANKA KREDİLERİ HESABININ (MALİ BORÇLAR) DÖNEMSONU	
İŞLEMLERİ.....	37
2.3.1. BANKA KREDİLERİ HESABININ ENVANTERİ.....	37
2.3.2. BANKA KREDİLERİ HESABININ DEĞERLEMESİ	37
2.4. ALACAK VE BORÇLARIN DÖNEM SONU İŞLEMLERİ	38
2.4.1. ALACAKLARIN ENVANTERİ.....	38
2.4.2. ALACAKLARIN DEĞERLEMESİ	38
2.4.3. ŞÜPHELİ ALACAKLAR	39
2.4.3.1. Şüpheli Alacaklar İçin Karşılık Ayrılabilmesinin Şartları.....	39
2.4.4. ALINAN VE VERİLEN ÇEKLER İÇİN DÖNEM SONU İŞLEMLERİ	44
2.4.1.1. ALINAN VE VERİLEN ÇEKLERİN ENVANTERİ	44
2.4.1.2. ALINAN VE VERİLEN ÇEKLERİN DEĞERLEMESİ	45
2.4.5. İHRACAT İŞLEMLERİNDEN DOĞAN ALACAKLARIN DEĞERLEMESİ	46
2.4.6. DEĞERSİZ ALACAKLAR.....	47
2.4.7. REESKONT (ALACAK VE BORÇLAR)	50

2.5. STOKLARDA DÖNEM SONU İŞLEMLERİ	52
2.5.1. STOKLARDA ENVANTER.....	52
2.5.2. STOKLARDA DEĞERLEME	56
2.5.2.1. Genel Açıklama	56
2.5.2.2. STOK DEĞERLEME YÖNTEMLERİ.....	56
2.5.2.3. SATIN ALINAN EMTİANIN DEĞERLEMESİ.....	59
2.5.2.4. İMAL EDİLEN EMTİANIN DEĞERLEMESİ	60
2.5.2.5. EMTİADA DÜŞÜK BEDELLE DEĞERLEME	60
2.5.2.6. DEĞERİ DÜŞEN MALLARDA DEĞERLEME.....	61
2.5.2.7. ÇALINAN VE KAYBOLAN MALLARDA DEĞERLEME.....	62
2.6. MENKUL KIYMETLERDE DÖNEM SONU İŞLEMLERİ	63
2.6.1. GENEL AÇIKLAMA.....	63
2.6.2. MENKUL KIYMETLERDE ENVANTER.....	64
2.6.3. MENKUL KIYMETLERDE DEĞERLEME.....	65
2.6.3.1. Alış Bedeli İle Değerlenecek Menkul Kıymetler	65
2.6.3.2. Borsa Rayıcı Ölçüsüne Göre Değerlenecek Menkul Kıymetler	66
2.6.3.3. Kar İlaveli Alış Bedeliyle Değerlenecek Menkul Kıymetler.....	67
2.6.3.4. Eurobondların Değerlemesi	68
2.6.4. MENKUL KIYMETLER İLE İLGİLİ ÖZELLİKLİ KONULAR	69
2.6.4.1. Menkul Kıymetler Değerleme Muhasebe Kaydı.....	69
2.6.4.2. Hisse Senetleri Temettü Geliri Elde Edilmesi	71
2.7. DURAN VARLIKLARDA DÖNEM SONU İŞLEMLERİ	72
2.7.1. DURAN VARLIKLARIN ENVANTER İŞLEMLERİ.....	72
2.7.2. DURAN VARLIKLARDA DEĞERLEME	73
2.7.2.1. Genel Açıklama	73
2.7.2.2. DURAN VARLIKLARDA MALİYET BEDELİNE DÂHİL UNSURLAR	73
2.7.2.2.1. Satın Alma Bedeline Eklenmesi Zorunlu Unsurlar	74
2.7.2.2.2. Satın Alma Bedeline Eklenmesi veya Dönem Gideri Yazılması Seçimlik Hak Olarak Düzenlenmiş Unsurlar	74
2.7.2.2.3. Binek Otomobil Alımında Ödenen KDV	75
2.7.2.2.4. Binaların Değerlemesinde Özellikli Durumlar	75
2.7.2.3. GAYRİMENKULLERDE MALİYET BEDELİNİN ARTMASI.....	76
2.7.2.4. AMORTİSMAN.....	77
2.7.2.4.1. Amortismanın Konusu.....	77
2.7.2.4.2. Amortisman Ayırma Kuralları.....	78
2.7.2.4.3. Finansal Kiralamada Amortisman	80
2.7.2.4.4. Amortisman Tutarının Hesaplanması.....	81
2.7.2.4.5. Amortisman Oranının Belirlenmesinde Özellikli Konular.....	82

2.7.2.4.6. Amortisman Hesaplama Yöntemleri	83
2.7.2.5. DEĞERİ EKSİLEN ATİK'LER İÇİN SİGORTA TAZMİNATI ALINMASI	85
2.7.2.6. ATİK' LERİN SATIŞI VE YENİLEME FONU.....	85
2.7.2.6.1. ATİK' LERİN SATIŞI	85
2.7.2.6.2. YENİLEME FONU	85
2.7.2.6.2.1. Yenileme Fonu Ayırma Koşulları.....	86
2.7.2.6.2.2. Yenileme Fonunun Kullanımı.....	86
2.7.2.6.2.3. Yenileme Fonunun Süresi.....	86
2.7.2.7. ÖZEL MALİYET BEDELLERİ	87
2.8. SONUÇ HESAPLARININ DÖNEM SONU İŞLEMLERİ	88
2.8.1. MUHASEBE İLKELERİ AÇISINDAN GELİR-GİDERİN ENVANTER VE DEĞERLEMESİ	88
2.8.2. VERGİ İLKELERİ AÇISINDAN GELİR-GİDERİN ENVANTER VE DEĞERLEMESİ	89

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

MADENİ YAĞLAR SEKTÖRÜ UYGULAMASI

3.1. GENEL OLARAK MADENİ YAĞLAR SEKTÖRÜNDE DÖNEM SONU İŞLEMLERİ VE DEĞERLEME	90
3.2. MADENİ YAĞLAR SEKTÖRÜNDE STOKLARDA MEYDANA GELEN FİRE VE ZARARLAR	94
3.3. MADENİ YAĞ SEKTÖRÜNDE ÖZEL TÜKETİM VERGİSİ.....	97
3.3.1. ÖZEL TÜKETİM VERGİSİNİN GENEL ESASLARI.....	97
3.3.2. ÖZEL TÜKETİM VERGİSİNDE VERGİYİ DOĞURAN OLAY	98
3.4. MADENİ YAĞ SEKTÖRÜNDE ÖTV AÇISINDAN STOKLARIN DURUMU	99
3.4.1. ÖTV' nin Maliyet Unsuru Olup Olmamasının Stoklara Etkisi	99
3.4.1.1. ÖTV nin Maliyete Dâhil Edilmemesi Durumu	99
3.4.1.2. ÖTV'nin Maliyete Dâhil Edilmesi Durumu	100
3.4.2. Özel Tüketim Vergisinde Tecil-Terkin Uygulaması Müessesesi	101

3.4.2.1. I Sayılı Listenin (B) Cetvelindeki Malların, I Sayılı Listeye Dâhil Olmayan Malların İmalinde Kullanılması Halinde Tecil-Terkin Uygulaması.....	101
3.4.2.2. İthal Edilen Mallarda Tecil-Terkin Uygulaması.....	102
3.4.2.3. ÖTV Mükelleflerinden (Yurtiçinden) Alınan Mallarda Tecil-Terkin Uygulaması	104
3.4.2.4 İhraç Edilmek Şartıyla İhracatçılara Teslim Edilen Mallarda Tecil-Terkin Uygulaması.....	104

3.5. İTHALAT VE YURTIÇİ ALIMLARDA VERİLEN TAAHHÜTNAMELER İÇİN ÖDENEN DAMGA VERGİSİNİN MALİN MALİYETİNE EKLENMESİ.... 108

SONUÇ.....	111
KAYNAKLAR	114
ÖZGEÇMİŞ.....	119

KISALTMALAR

A.A.T.U.H.K.	: Amme Alacakları Tahsili Usulü Hakkında Kanun
a.g.e.	: Adı Geçen Eser
a.g.m.	: Adı Geçen Makale
a.g.t.	: Adı Geçen Tebliğ
b.	: Baskı
BKK	: Bakanlar Kurulu Kararı
Bkz.	: Bakınız
C.	: Cilt
DVK	: Damga Vergisi Kanunu
GİB	: Gelir İdaresi Başkanlığı
GVK	: Gelir Vergisi Kanunu
KDVK	: Katma Değer Vergisi Kanunu
KVK	: Kurumlar Vergisi Kanunu
MK	: Medeni Kanun
md.	: Madde, -si
mük.	: Mükerrer
ÖTV	: Özel Tüketim Vergisi
S.	: Sayı
s.	: Sayfa
ss.	: Sayfalar Arası
TTK	: Türk Ticaret Kanunu
vb.	: Ve Benzeri
vs.	: Ve Saire
VUK	: Vergi Usul Kanunu

GİRİŞ

Günümüzde muhasebe işlemlerinin giderek karmaşık bir hal aldığı, vergi ve ticaret hukuku ile yakın ilişki içinde bulunduğu, dolaysı ile hukuk düzeninden soyutlanmış bir muhasebe bilgisinin yetersiz kalacağı açıktır. Artık muhasebe basit bir kayıtlama sisteminden çıkmış ve kendine özgü bir hukuksal yapıya kavuşmuştur.

Muhasebenin özellikli konularından birisi olan dönem sonu işlemleri, işletmelerin yürütmüş oldukları faaliyetleri ile ilgili gerçek durumu ilgililerin bilgisine sunmak üzere ortaya koymak, işletmelerin gelecekle ilgili planlamayı doğru yapabilmeleri ve böylece işletmelerin sağlıklı büyümelerini sağlamaları açısından büyük önem taşımaktadır. Bu faaliyetin doğru olabilmesi için dönem içindeki işlemlerin de gözden geçirilmesi ve doğru olarak ifade edilmesine bağlıdır.

Dönem sonu işlemlerinin tüm işletmeler açısından ortak yönleri olmasına rağmen, bazı sektörlerin özel konumları nedeniyle farklılıklar göstermektedir. Farklılık gösteren bu sektörlerden birisi de madeni yağlar sektörüdür. Madeni yağlar sektöründe esas faaliyet konusunun ÖTV'ye tabi olan mallar üzerinde yoğunlaştığından, dönem sonunda yapılacak işlemlerde de farklı durumlar ortaya çıkmaktadır.

Bu çalışmada esas itibariyle, dönem sonu işlemlerinin madeni yağlar sektörü açısından ortaya çıkartmış olduğu özel durumun incelenmesi ve vergisel açıdan değerlendirilmesi amaçlanmıştır. Bu amaca ulaşabilmek için öncelikle işletmenin varlıkları ve kaynakları bazında dönem sonu işlemlerinin irdelenmesi ve daha sonra madeni yağlar sektöründeki özellikli durumların ortaya konulmasına çalışılmıştır.

Bu kapsamda tez üç bölüm olarak kurgulanmıştır.

Çalışmada, vergi mevzuatı kapsamında, işletmelerin dönem sonu işlemleri olarak açıklanan işlemler, kurallar incelenmiştir.

Birinci bölümde Dönem sonu işlemleri, Envanter ve Değerleme kavramları, vergi mevzuatı, SPK mevzuatı ve uluslararası muhasebe standartları açısından ayrıntılı olarak incelenmiştir.

İkinci bölümde, vergi mevzuatı açısından; işletmeye ait varlık, kaynak, gelir ve gider kalemlerinin dönem sonu işlemleri kapsamında, envanter ve değerlendirme kuralları açıklanmıştır.

Üçüncü bölümde ise, madeni yağlar sektörüne özgü dönem sonu işlemleri genel olarak açıklanmış ve bu sektördeki özellikli konular Özel Tüketim Vergisi ve Damga Vergisi açısından ayrıntılı olarak ortaya konulmuştur.

Çalışmada elde edilen bulguların özetlenmesi ve genel bir değerlendirilmesi ise sonuç kısmında yapılmıştır.

BİRİNCİ BÖLÜM

DÖNEM SONU İŞLEMLERİ İLE İLGİLİ GENEL AÇIKLAMALAR

Faaliyet sonuçlarının çıkarılmak istendiği tarih dönem sonu olarak adlandırılmaktadır. Bu tarih itibarı ile işletmeler finansal tabloları hazırlamaktadır. Finansal tablo hazırlanırken her bir varlık ve kaynak kalemi gözden geçirilmekte ve değerlendirilmesi yapılmaktadır. Bu değerlendirme süreci, doğrudan işletmenin faaliyet sonuçlarının için son derece önemlidir ve dolayısıyla bu sürece ilişkin muhasebe ilkeleri yanında birçok kanuni düzenlemede bulunmaktadır¹.

1.1. DÖNEM SONU İŞLEMLERİ İLE İLGİLİ AÇIKLAMALAR

1.1.1. DÖNEM SONU İŞLEMLERİ KAVRAMI

Dönem sonu işlemleri, vergi mevzuatında tanımı yer alan bir kavram değildir. Muhasebe literatüründe, “dönem sonu işlemleri” ifadesiyle, işletmelerin dönem sonlarında yapması gereken bir dizi işlem anlatılmak istenir.

Vergi mevzuatında “envanter” ve “değerleme” kavramları kullanılmıştır.

Konu vergi mevzuatı açısından değerlendirildiğinde, işletmelerin dönem sonunda yapmaları gereken işlemlerinde vergi mevzuatı açısından dikkate alınması gereken kurallar olarak algılanması gerekir.

Bu alanda yapılan çalışmalarda dönem sonu işlemleri ifadesiyle envanter işlemleri ifadesinin aynı anlamda kullanıldığına sıklıkla rastlanmaktadır. Çoğu zaman aynı anlamda kullanılan bu kavramlardan, “*dönem sonu işlemleri*” aslında “*envanter işlemlerini*” de kavrayan daha geniş bir anlam ifade eder.

Dönem sonu işlemleri veya envanter çalışmaları, bir dönem içinde kayıtlara intikal ettirilen ve sınıflandırılan değer hareketlerinin mali tabloların çıkarılmasına

¹ ÖRTEN Remzi, KARAPINAR Aydın, *Dönem Sonu Muhasebe Uygulamaları*, Gazi Kitabevi, Ankara, 2009, s. 3.

olanak sağlayacak şekilde ele alınıp yeniden düzenlenmesini amaçlar. Dönem sonu işlemleri hem fiili sayımı ve bu sayım sonuçlarının kayıtlarla karşılaştırılmasını, hem de tasnif ve değerlendirme aşamalarını kapsamaktadır. Bu aşamalardan sonra da mali tablolar düzenlenir².

Muhasebe hukukunun temellerini oluşturan “Türk Ticaret Kanunu” ve “Vergi Usul Kanunu” bir işletmenin dönem sonu muhasebe uygulamalarını envanter sözcüğü ile tanımlanmıştır. Sözcük dar ve kısır bir çevreyi değil, muhasebenin beklide en önemli ve çok yönlü bir işlevsel alanını vurgulamaktadır. muhasebe hukukunda yapılan envanter tanımları, envanter olayını işletmenin muhasebe sistemi dışında yürütülen bir işlem olarak algulamakta ve daha sonra; “bilanço, envanterde gösterilen kıymetlerin kıymetli ve karşılıklı olarak değerleri itibariyle tertiplenmiş hülasasıdır”(TTK74/1 - VUK192/1) diyerek muhasebe sistemi dışında oluşturulan bilgelerin muhasebe sistemi içerisine yansıtılarak finansal tablolara kadar uzanacak etkisini vurgulamaktadır³.

1.1.2. DÖNEM SONU İŞLEMLERİNİN YAPILMASININ NEDENİ

Çeşitli kişiler farklı amaçlar nedeniyle işletme ile ilgilidirler ve işletme hakkında bilgi almak isterler. İşletme hakkındaki niceliksel bilgelerin, ancak o işletmenin muhasebe verileri ve muhasebe raporlarından görülebilir. Bir işletmenin kendini tanıyabilmesi ve tanıtabilmesi ancak muhasebe ile mümkün olur. Muhasebe bir işletmenin dilidir⁴.

İşletme ile ilgili taraflar; yöneticiler, işletme sahibi veya ortaklar, borç para verenler, işletmede çalışanlar, devlet ve tüm kamuoyudur⁵.

İşletmeler ödeyecekleri vergileri muhasebe kayıtları sonucu belirlerler. Devlet, muhasebe işlemlerini denetleme yetkisini kullanarak işletmeleri denetler. Devlet

² AKYOL M. Emin, “Dönem Sonu İşlemlerinin Muhasebeleştirilmesi”, *Vergi Dünyası*, Aralık 1997, Sayı:196, <http://www.vergidunyasi.com.tr/Dergi>, (Erişim: Mart 2010)

³ LALİK Ömer, *Envanter*, Bilim Yayınları, Mayıs 1986, s. 75.

⁴ GÜCENME Ümit, *Tekdüzen Hesap Planına Göre Ticari İşletmelerde Muhasebe ve Envanter İşlemleri*, Marmara Kitabevi Yayınları, Bursa, 1996, s. 8.

⁵ GÜCENME, a.g.e., s. 8.

işletmenin muhasebe bilgileriyle doğrudan ilgilidir⁶. İşletmenin karı üzerinden hesaplanacak vergi matrah ve tutarının hesaplanmasında hata olup olmadığını kontrol etmek, muhasebe bilgilerine başvurmak suretiyle mümkün olur⁷.

Dönem sonu yapılan işlemlerin amacı, işletmeyle ilgili tüm taraflara, işletme hakkında gerçek durumu sunabilmektir.

1.1.3. DÖNEM SONU İŞLEMLERİNİN AŞAMALARI

İşletmeler, belli dönemler itibarıyla finansal sonuçlarını finansal tablolar aracılığıyla ilgililere raporlarlar. Bu raporlama aşamasında başlangıç noktası genel geçici mizan olarak adlandırılan mizanlardır. Genel geçici mizan işletmenin kayıtlarına göre hesaplarının durumunu gösteren bir tablodur. Ancak bu tablo, işletmenin gerçek durumunu göstermekten uzaktır. Bunun temel nedeni aşağıdaki başlıklar altında toplanabilir⁸:

a. Uygulanan muhasebe yöntemleri nedeniyle bazı hesaplar gerçek durumu göstermezler. Örneğin, stok hareketlerini aralıklı envanter yöntemine göre takip etmekte olan bir işletmede, stok hesabı, stok çıkışları maliyet bedeli ile kayıtlara alınmadığı için gerçek durumu göstermekten uzaktır. Stok hesabının gerçeği gösterebilmesi için stok sayımının yapılması zorunludur.

b. Varlıklarda süreye ve kullanıma bağlı olarak aşınma ve yıpranmalar meydana gelmektedir.

c. Varlık ve borçlarının değerlerinde değişimler meydana gelebilmektedir.

d. Hata ve hile nedeniyle hesapların kaydı durumu ile fiili durumu arasında farklılıklar meydana gelebilir.

e. Bilgilerin işletmeye geç intikal etmesi. Örneğin, işletmenin banka hesabına yatan paraların değeri, çeşitli nedenlerle kayıtlardaki değerlerinden farklılaşabilir. Örneğin, satın alınan hisse senetlerinin değeri dönem sonu itibarıyla artış veya azalış gösterebilir.

⁶ LAZOL İbrahim, *Genel Muhasebe*, 14. Baskı, Ekin Kitabevi, Bursa, 2008, s. 4.

⁷ GÜCENME, a.g.e., s. 9.

⁸ ÖRTEN Remzi, KARAPINAR Aydın, a.g.e., s. 3-4.

İşte bu nedenlerle finansal tablo düzenlenmeden önce işletmenin hesaplarının bir kez daha gözden geçirilmesi ve varlık ve kaynak hesaplarının tespit edilmesi ve bu tespitle, mizan arasındaki farklılıkların giderilmesi gereklidir. İşte bu işlemlerin tümü, dönem sonu işlemleri veya envanter işlemleri olarak anılmaktadır.

Bu farklılıklar belli bir dönem geçmesi ile işletme içi ve işletme dışı bazı faktörlerin işletme kıymetlerini etkilemesi sebebiyle ortaya çıkacaktır. İşletmenin üçüncü şahıslarla ilişkisi sebebiyle üçüncü şahısların durumlarında meydana gelecek değişikliklerle alacak ve borç hesaplarının durumlarında değişiklik meydana gelmiş olabilecektir⁹.

Dönem sonu işlemleri veya envanter işlemleri adı verilen bu çalışmalar kapsamında; envanter çıkarma, değerlendirme işlemleri ve bunlara ilişkin gerekli muhasebe kayıtları yapılır¹⁰.

1.2. ENVANTER İŞLEMLERİ

İşletmelerde bir hesap dönemi içerisinde gerçekleşen mali nitelikteki işlemlerin yevmiye defterinden büyük deftere aktarılması sürecini kontrole yarayan genel geçici mizan, dönem sonu envanter bilgileri olmaksızın, bilanço ve gelir tablosunun hazırlanabilmesi için yeterli değildir¹¹.

1.2.1. ENVANTERİN TANIMI

Yapılan bir tanımlamaya göre, “işletmenin varlıkları, kaynakları, gelirleri ve giderlerinin bilanço günündeki tutar ve değerlerini muhasebe dışında ve muhasebe içinde belirleyerek karşılaştırmak ve karşılaştırma sonunda ortaya çıkabilecek sapmaların hesaplar üzerindeki olumsuzluklarını gidererek muhasebe bilgi sisteminin

⁹ KIZIL Ahmet, *Genel Muhasebe ve Vergi Uygulamaları*, Bahar Yayınları, İstanbul, 2004, s. 240.

¹⁰ ÖZBECERİKLİ Mehmet, *Envanter İşlemleri ve Bilanço*, Detay Yayıncılık, Ankara, 2001, s. 16.

¹¹ ÖZBECERİKLİ, a.g.e., s. 15.

gerçek durumu gösterir biçime getirilmesi işlemlerinin tümü envanter kavramı ile tanımlanır”¹².

Yine diğer bir yazar envanteri, “işletmenin sahip olduğu iktisadi kıymetlerin bilanço günündeki miktarlarını ve değerlerini kesin bir şekilde ve dökümlü olarak bulmak ve elde edilen sonuçlara göre gerekli tamamlama, ayarlama, düzeltme yapmak suretiyle gerçek değerleriyle görüntüsünü sağlamaktır”, şeklinde tanımlamaktadır¹³.

1.2.2. ENVANTER İŞLEMLERİNİ GEREKTİREN NEDENLER

Envanterin çıkartılmasındaki amaç; işletmenin varlık ve kaynak yapısını etkileyen unsurların, gerçek olarak mali tablolara yansıtılmasıdır¹⁴.

Bu nedenle, hem VUK’un 186-191. maddeleri ve hem de TTK’nın 72. ve 73. maddelerinde, envanterin tanımına ve çıkartılmasına ilişkin düzenlemelere yer verilmiştir. Bu düzenlemelerin gerçek amacı, işletmenin varlık ve kaynak yapısı ile faaliyet sonuçlarının doğru olarak ifade edilmesidir. Böylece, envanter işlemleri sonucunda, muhasebe gerçek durumu gösteren mali tabloların düzenlenmesine aracılık edebilecek ve vergi ödemekle mükellef olan işletmeler de gerçek değerler üzerinden vergi ödeyebileceklerdir. Dolayısıyla, envanterin çıkartılması ve gerekli işlemlerin yapılması **vergi yasaları** açısından zorunludur¹⁵.

Genel kabul görmüş muhasebe ilkelerinden “dönemsellik” ilkesine göre işletme faaliyetleri belirli dönemler itibariyle kontrol edilir ve işletmelerin faaliyetleri neticesinde sağladığı kâr veya zarar bu dönemler itibariyle hesaplanır. Muhasebe kurallarına göre her hesap dönemi sonunda hesapların kapatılıp müteakip hesap dönemi başında yeniden açılması hem hesapların devamlılığını ve doğruluğunu, hem de dönemler itibariyle işletme faaliyetlerinin kontrol altında tutulmasını sağlar. her hesap dönemi sonunda düzenlenen mali tabloların sıhhatli ve gerçeği yansıtır olabilmesi için

¹² LALİK, a.g.e., s. 75.

¹³ KARACAN Sami, *Muhasebede Dönem Sonu İşlemleri*, Umuttepe Yayınları, İzmit-Kocaeli, 2009, s. 12.

¹⁴ ÖZULUCAN Abitter, *Dönem Sonu İşlemleri ve Muhasebe Uygulamaları*, İstanbul, 2005, s. 4.

¹⁵ ÖZULUCAN, a.g.e., s. 4-5.

dönem içinde yapılan kayıtların dönem sonunda elde edilen envanter sonuçlarına göre düzeltilmesi gerekir.

Envanter her ne kadar muhasebe sistemi dışında yapılan miktar ve değer tespiti de olsa, temel mali tablo olarak kabul edilen ve işletmenin ekonomik ve mali yapısını ortaya koyan bilançonun düzenlenmesinde esas dayanağı teşkil eder. Envanter aynı zamanda işletmenin faaliyet sonuçlarını yani, kâr ve zarar durumunu da etkiler. Bu nedenle, envanter ile gelir tablosu arasında da bir ilişki vardır. Dolayısıyla envanter ile muhasebe sistemi arasında çok yakın bir etkileşim ve bilgi akışı söz konusudur¹⁶.

Envanter sürecini oluşturan sayım ve değerlendirme işlemleri sonucu elde edilen bilgilere göre gerekli düzeltme kayıtları yapılarak hesap kalanları (kesin olmamakla beraber) işletmenin varlık ve yükümlülük durumunu ifade edecek duruma getirilir. Yapılan bu işlemler envanter (dönem sonu) işlemleri kapsamındadır¹⁷.

1.2.3. VERGİ MEVZUATINA GÖRE ENVANTER

VUK madde 186/1'e göre, envanter çıkarmak, bilanço günündeki mevcutları, alacakları ve borçları saymak, ölçmek, tartmak değerlemek suretiyle kesin bir şekilde müfredatlı olarak tespit etmektir şeklinde tanımlanmıştır.

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 olacaktır¹⁸.

Vergi Usul Kanunundaki envanter tanımından da anlaşılacağı gibi envanter çıkarılması iki aşamada gerçekleştirilir.

Birinci Aşama; İktisadi kıymetlerin sayılması, tartılması ve ölçülmesi suretiyle tespiti,

¹⁶ ÖZULUCAN, a.g.e., ss. 1-2.

¹⁷ ÖZBECERİKLİ, a.g.e., s. 17.

¹⁸ ÖĞREDİK Güray, "Muhasebeci ve Denetçilerin Dönem Sonu İşlemlerinde Dikkat Etmeleri Gereken İşlemler", *Mali Pusula*, Ekim 2007, s. 72.

İkinci Aşama; Tespit edilen iktisadi kıymetlerin VUK'nin kabul ettiği değerleme ölçüleri ile değerlendirilmesi,

Bu durumda, envanter işlemlerinin muhasebe ile ilişkisini kurduğumuzda envanter işlemlerini “muhasebe dışı envanter işlemleri” ve “muhasebe içi envanter işlemleri” olarak ikiye ayırabiliriz¹⁹.

Buna göre ilk aşama sayma, ölçme ve tartma suretiyle iktisadi kıymetlerin miktar olarak tespit edilmesi, ikinci aşama ise miktar olarak tespit edilen iktisadi kıymetlerin değerinin para cinsinden ifade edilmesi işlemidir. Envanterin ikinci aşamasını oluşturan iktisadi kıymetlerin belli bir tarihteki değerinin para cinsinden ifade edilmesi işlemine “değerleme” denmektedir²⁰.

Muhasebe dışı envanter işlemleri ile muhasebe içi envanter işlemleri dönem sonu muhasebe uygulamalarının ilk iki aşamasını oluşturur²¹.

1.2.3.1. Muhasebe Dışı Envanter

Muhasebe dışı envanter işlemi, envanter çıkarmanın iktisadi kıymetlerin tespiti ve değerlendirilmesi aşamaları olarak kabul edilir.

Muhasebe dışı envanter V.U.K. Md.186'daki şekliyle tanımlanan “envanter çıkarma” faaliyetidir. Bu işlemle işletmenin varlık ve kaynakları fiilen tespit edilir ve söz konusu tutarların bilançoda gösterilebilmesi için kayıtlarda yer alan hesapların bu tutarlar kadar kalan vermesi sağlanır²².

Muhasebe dışı envanter işlemlerinin amacı, dönem sonu muhasebe kayıtlarının yapılmasını esas olacak tutarların belirlenmesidir. Bu amaçla, muhasebe dışı envanter işlemlerinde, iktisadi kıymetlerin miktar olarak tespiti ve değerlemesi yapılır. Bir başka ifade ile, muhasebe dışı envanter işlemleri iki aşamada oluşmaktadır²³.

Bunlar;

¹⁹ KIZIL, a.g.e., s. 241.

²⁰ KARACAN, a.g.e., s. 22.

²¹ ÖRTEN, KARAPINAR, a.g.e., s. 4.

²² ÖZBECERİKLİ, a.g.e., s. 17.

²³ ÖRTEN, KARAPINAR, a.g.e., s. 4.

- a) İşlemenin varlık ve kaynakların miktar olarak ve
- b) Değer olarak tespitidir.

Miktar olarak tespit aşamasında, işletmenin varlıklarının ve borçlarının miktar olarak tespiti yapılır. Varlıkların tespiti için, sayım ekipleri oluşturulur ve varlıklar sayım yapılarak tespit edilirler. Borçların tespiti ise, genelde doğrulama mektupları ile yapılır²⁴.

Envanterin birinci, yani tespit aşaması işletme ve muhasebe disiplinlerini ilgilendirir. Ancak bu işlemlerin doğru olmadığı tespit edildiğinde VUK'un 30. maddesine göre, vergi matrahı re'sen takdir edilir. Envanterin ikinci safhası olan değerlendirme, vergi matrahlarının hesaplanmasıyla ilgili iktisadi kıymetlerin takdir ve tespiti işlemi olarak, vergi hukuku açısından çok önemlidir; değerlendirme vergi matrahlarının tespiti ile ilgilidir ve değerlendirme ile ilgili hükümler matrahı doğrudan doğruya etkiler²⁵.

Varlık ve kaynakların değer olarak belirlenmesi, değerlendirme olarak da adlandırılabilir. Değerleme, ekonomik değerlerin (varlık ve kaynakların) fiyatlandırılması ve fiyatlandırmanın TL ile ifade edilmesi olarak tanımlanabilir. Değerlemede, varlık ve kaynakların niteliğine göre farklı değerlendirme yöntemlerinin kullanılması söz konusu olmaktadır. Değerleme yöntemleri, Vergi Mevzuatı, Uluslar arası Muhasebe Standartları, Tekdüzen Muhasebe Sistemi, Türk Ticaret Kanunu, Sermaye Piyasası Mevzuatı gibi düzenlemeler açısından farklılıklar göstermektedir. Değerleme yöntemlerine göre işletmenin faaliyet sonuçlarının etkilenmesi mümkün hale gelebilmektedir. Bu bakımdan değerlendirme yöntemleri önem kazanmaktadır²⁶.

Değerleme, VUK'un 258.maddesinde vergi matrahının hesaplanması ile ilgili iktisadi kıymetlerin takdir ve tespitidir" şeklinde tanımlanmıştır.

²⁴ ÖRTEN, KARAPINAR, a.g.e., s. 4.

²⁵ BAYKARA Bekir, "Yıl Sonu Envanteri, Vergi Hukuku Açısından Önemi Ve Stok Değerleme Yöntemleri", *Yaklaşım*, Aralık 1994, 24. Sayı, <http://www.yaklasim.com/dergi/index1.asp>, (Erişim Ocak 2010).

²⁶ ÖRTEN, KARAPINAR, a.g.e., ss. 5-6.

1.2.3.2. Muhasebe İçi Envanter

Tespit ve değerleme işlemi olarak tanımladığımız muhasebe dışı envanter işlemlerinden sonra, bulunan neticelerin muhasebe kayıtları ile karşılaştırılarak hesapların gerçek durumu ifade eder duruma getirilmesi işlemi gelir. Bu işleme muhasebe içi envanter işlemi denir. Muhasebe içi envanter işlemleri gerekli düzenleyici muhasebe kayıtlarını kapsar²⁷.

Genel geçici mizanda yer alan aktif ve pasif hesapların borç ve alacak kalanları muhasebe dışı envanter işlemi ile saptanan varlık ve kaynak tutarların eşit değilse hesapların muhasebe dışı envanter sonuçlarına eşit kalan vermesini sağlamak amacıyla ayarlama düzeltme kayıtları gerekir. İşte yapılan bu ayarlama ve düzeltme kayıtları muhasebe içi envanter iřlemleridir²⁸.

Dönem sonu muhasebe kayıtları olarak da ifade edilen bu aşamada, muhasebe dışı envanter çalışmaları ile belirlenen tutarlar, muhasebe defterlerine veya defter yerine kullanılan belgelere kaydedilir. Muhasebe içi envanter kayıtları, muhasebe dışı çalışmalarında tespit edilen tutarlar esas alınarak yapılmalıdır²⁹.

Bu aşamada varlık, kaynak, maliyet, gider ve gelir hesaplarıyla ilgili mutabakat kayıtları, Türk ve yabancı para ile ilgili değerleme farklarına ait kayıtlar, aktif değer düşüklüğüne ve kıdem tazminatına karşılık ayırma kayıtları, amortisman ayırma kayıtları, alacak ve borç senetlerine reeskont ayırma kayıtları; dönen varlıklarda, duran varlıklarda, kısa ve uzun vadeli yabancı kaynaklarda dönem ayırmaya ait kayıtlar; varlıkların ve yabancı kaynakların likidite ve istenme (geri ödeme) durumlarına göre sınıflandırılmasına ait kayıtlar; vergi mevzuatı ile uyum sağlama kayıtları, ortak giderleri dağıtma kayıtları, 7 no'lu gruptaki gider ve yansıtma hesaplarını ters bir işlemlerle kapatma kayıtları, sayışların maliyetini belirleme kayıtları yapılır. Vergi mevzuatı ile uyum sağlamada, aşağıdaki dört uygulamadan biri seilebilir³⁰:

- a. Asli hesaplarda izleme
- b. Yardımcı hesaplarda izleme

²⁷ KIZIL, a.g.e., s. 241.

²⁸ ÖZBECERİKLİ, a.g.e., s. 17.

²⁹ ÖRTEN, KARAPINAR, a.g.e., s. 15.

³⁰ ÖRTEN, KARAPINAR, a.g.e., s. 15.

- c. Muhasebe dışı envanterde izleme
- d. Nazım hesaplarda izleme

Envanter çıkarılırken muhasebe dışı ve muhasebe içi envanter işlemleri ile iktisadi kıymetler, tespit edilir değerlemesi yapılır ve bulunan envanter neticelerine göre muhasebe kayıtlarının düzeltilmesi sağlanır. Böylece muhasebe kayıtlarının envanter neticeleri ile mutabakatı sağlanmış olur³¹.

1.2.4. ENVANTER ZAMANI

VUK'na göre envanter işe başlama veya açılış tarihinde ve müteakiben her hesap dönemi veya iş yılı sonunda çıkarılır.

Dönem sonu envanteri 31 Aralık tarihli bilanço günü itibariyle yapılır. Ancak envanter işlemleri, işletmenin nitelik ve büyüklüğüne göre bir günde tamamlanabileceği gibi, daha uzun bir süreyi de gerektirebilir. TTK'nın 72. Maddesinde "*...kanunda aksine hüküm olmadıkça, iş yılı sonu için çıkarılacak envanter ve bilançoların gelecek iş yılının ilk üç ayı içinde tamamlanmış olması lazımdır*" denmektedir³².

Vergi yasalarında envanter süresi açıkça belli edilmemiş, ancak gerçek ve tüzel kişilerin vergi beyannamelerini verme sürelerini olan;

I. "Bir takvim yılına ait beyanname ertesi yılın Mart ayının 25'ine kadar verilir" hükmünü koyan Gelir Vergisi Kanunu'na göre (GVK.92) Ocak – Mart süresi,

II. "Kurumlar Vergisi beyannamesi, hesap döneminin kapandığı ayı takip eden dördüncü ayın 25'ine kadar verilir" hükmünü koyan Kurumlar Vergisi Kanunu'na göre (KVK.21) Ocak – Nisan süresi, içinde envanter düzenlenebilir³³.

Buna göre envanter, takip eden ilk üç ay içerisinde tamamlanmış olmalıdır. Vergi Usul Kanunu'nda bu konuda bir açık olmamasına rağmen, bilanço tarihi ile beyanname verme süresi arasında 3-4 aylık bir sürenin bulunması VUK'da da üç aylık sürenin

³¹ KIZIL, a.g.e., s. 241.

³² KARACAN, a.g.e., s. 15.

³³ LALİK, a.g.e., s. 75.

zımnen kabul edilmiş olduğunu gösterir. Ancak envanter sınırlanan bu süre içerisinde ne zaman tamamlanırsa tamamlansın, envanter sonuçları 31 Aralık tarihli bilanço günündeki neticeleri gösterir³⁴.

1.2.5. ENVANTERDE KESİN TESPİT VE İSTİSNALARI

Envanterde işletme için mevcut, alacak ve borçların tespiti kesin olarak yapılır. Vergi Usul Kanunu'nda bu kesinlik ilkesine iki istisna konmuştur³⁵.

1- Tahminen Yapılacak Tespitler:

Vergi Usul Kanunu'nun 186. maddesinin ikinci fıkrasında, ticari teamüle göre tartılması, sayılması ve ölçülmesi mutad olmayan malların değerinin, tahminen tespit olunacağı hükme bağlanmıştır. Örneğin, toplanmış zeytin, büyük kaplar içinde su ve tuzla birlikte bulunur. Hesap dönemi sonunda, zeytinlerin bu kaplardan boşaltılarak tartılıp tekrar yerine konması güçlük arz ettiği gibi zarar da yaratabilir. Bu nedenle zeytin, envantere tahmini değeri ile alınır.

2- Büyük Mağazalarda Envanter; Vergi Usul Kanunu'nun 190. maddesinde,

- a. Çeşitli mal üzerinde geniş ölçüde iş yapan büyük mağazaların,
- b. Eczanelerin,
- c. Maliye Bakanlığı'ndan müsaade almak şartı ile, büyük sınai işletmelerin, emtia mevcutlarının envanterlerini, üç yılda bir (sınai işletmelerin iki veya üç yılda bir) çıkarabilecekleri belirtilmiştir. Envanter çıkarılmayan yıllarda, hesaben mevcut iktisadi kıymetler envanter defterine kaydedilir.

Bu hükmün uygulanmasında şu hususlara dikkat edilmek gerekir.

I. Üç yılda bir envanter emtia mevcutları için geçerlidir. İşletmeye dahil, diğer mevcutlarla, borç ve alacak envanterlerinin her yıl yapılması gereklidir.

II. Üç yılda bir envanter çıkarılabilmesi için, emtia miktar hareketinin hesaben takip edilmesi ve hesap dönemi sonundaki mevcudun kayden bilinmesi zorunludur. Fiili

³⁴ KARACAN, a.g.e., s. 15.

³⁵ ÖZBALCI Yılmaz, *Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları*, Oluş Yayıncılık, Ankara, 2007, ss. 525 – 526.

envanterle tespit edilen miktarlarla, kayden mevcut görülen miktarlar arasında farklılıklar olabileceğine yukarıda değinmiştik. Envanter sonunda kaydi durumun fiili duruma uyup uymadığı anlaşılır. Farklılık varsa sebepleri bulanarak giderilir.

İşte, büyük mağazalar, eczaneler veya müsaade alan büyük sınai işletmeler, emtia mevcutlarını hesaben takip ediyorlarsa, iki yıl kaydi mevcudu esas alırlar. Kaydi durumla fiili durumun uygunluğu, her yıl yerine, üç yılda bir sağlanır.

Eğer emtia mevcudu hesaben takip edilmiyorsa, envanterin üç yılda bir yapılmasına imkân yoktur. Uygulamada bazen gözden kaçan bu husus, VUK' nun 190. maddesinde açık şekilde belirtilmiştir³⁶.

1.2.6. ENVANTER DEFTERİ VE LİSTELERİ

Envanter esas itibariyle defter üzerine çıkarılır. Ancak, işlerinde geniş ölçüde ve çeşitli mal kullanan büyük işletmeler envanterlerini listeler halinde düzenleyebilirler. Listelerin düzenlenmesi durumunda listelerin iktisadi kıymetlerle ilgili toplam değerleri toplu olarak envanter defterine kaydedilir³⁷.

TTK ve VUK'de envanter defteri ciltli ve sayfaları birbirini takip eden sıra numaralı bir defter olarak tanımlanmıştır. VUK'nin 185. maddesine göre envanter defteri müteharrik (ayrı) yapraklı olarak da kullanılabilir. VUK'nin 220. maddesine göre de noter tasdikine tabi tutulmuştur.

Envanter defterine işe başlama tarihinde ve bundan sonra her hesap döneminin sonunda çıkarılan envanter ve bilançolar kaydolunur.

İşletme hesabı esasına göre defter tutan mükellefler mal envanteri çıkarttıklarında işlemlere ait kayıtlarla karıştırmamak suretiyle işe başlama halinde işletme defterini baş tarafına, bundan sonra her hesap döneminin sonunda işlem kayıtlarını takip eden sayfalara envanteri kaydederler. İsteyenler ayrı bir envanter defteri tutarak mal envanterlerini bu deftere kaydedebilirler³⁸.

³⁶ ÖZBALCI, a.g.e., s. 527.

³⁷ KARACAN, a.g.e., s. 15.

³⁸ KIZIL, a.g.e., s. 243.

Envanter listelerinin şekilleri kanunlarımızda açıkça belirtilmemiştir. Bununla beraber, envanter listelerinin geçerli olabilmesi için sahip olması gerekli hususlar açıklanmıştır.

- I. Envanter listelerine kaydedilen iktisadi kıymetler sayfa üzerinde sıra numaralanmalıdır.
- II. Envanter listeleri kendi aralarında sıra numaralanmalıdır.
- III. Envanter tanzim tarihi belirtilmelidir.
- IV. Envanteri çıkaran memur ile teşebbüs sahibi veya vekili tarafından imzalanmalıdır.
- V. Aynen envanter defteri gibi saklanmalıdır.
- VI. Liste toplamları toplam olarak envanter defterine yazılmalıdır.

Envanter listelerinde bulunması gerekli bilgiler, sayımı yapılan iktisadi kıymetin özelliğine göre değişmekle beraber en azından sayılan kıymetin cinsi, markası, vasıfları, miktarı, birim değerlendirme fiyatı, tutarı, ilave açıklamalar gibi hususları kapsmalıdır.

Menkul değerlerle ilgili envanter listelerinde menkul değerleri ihraç eden işletmelerin adları ve ünvanları, menkul değerlerin çeşitleri, serisi ve çıkarılış tarihleri, nominal ve alış bedelleri ilave bilgiler olarak yer alır³⁹.

Alacak ve borçlarla ilgili envanter listelerinde borçlu ve alacaklının adı, adresi, alacağın ve borcun vadesi, tutarı; senetli borç ve alacaklarda senedin nominal değeri, vadesine göre hesaplanan peşin değeri; borç senetlerinin kimlere verildiği, alacağın tahsil imkânı belirtilir.

Sabit aktiflerle ilgili olarak düzenlenen envanter listelerinde sabit aktiflerin alış veya imalat bedelleri, alış tarihleri, ayrılan yıllık amortisman payları, net defter değerleri, işletmede halen kullanılıp kullanılmadıkları, net cari değerleri de yer alır. Sabit aktiflerle ilgili olarak amortisman defteri kullanıldığında envanter listesine gerek kalmaz.

³⁹ KIZIL, a.g.e., s. 243.

Tahvilli borçların envanter listesinde, çıkarılan tahvillerin serisi, numarası, çıkarılış tarihleri, nominal değerleri, ihraç bedelleri, hangi kanalla satıldıkları, itfa edilen tahviller, itfa tarihleri belirtilir.

Öz sermaye ile ilgili envanter listelerinde, kayıtlı sermaye, ödenmiş sermaye, sermaye taahhütleri miktar ve tarihleri ile ihraç edilen hisse senetlerinin serisi, cinsi, numarası, nama yazılı olup olmadığı, nominal ve ihraç bedelleri; ayrılan ihtiyat ve karşılıkların miktar ve tarihleri yer alır.

Envanter listeleri, envanterin amacına uygun olarak, envanteri yapılan iktisadi kıymetle ilgili ihtiva etmesi gerekli; miktar, birim değerlendirme fiyatı ve tutar gibi en az bilgilerin yanında envanter neticeleri ile ilgili bazı düzeltici muhasebe kayıtlarının yapılmasında kullanılan ve yöneticilere bilgi veren ilave hususları da taşıması gerekmektedir.

Envanter defterinin ve envanter listelerinin VUK'nin 253. maddesine göre ilgili buldukları yılı takip eden takvim yılından başlayarak beş süreyle muhafaza edilmesi gerekmektedir. TTK hükümlerine göre ise, defteri son kayıt tarihinden ve saklanması mecburi olan diğer hesap ve kağıtları tarihinden itibaren 10 yıl geçinceye kadar saklamak zorunludur.

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. İşletmenin 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 edeni 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 imzalanmalıdır⁴⁰.

1.3. VERGİ MEVZUATINA GÖRE DEĞERLEME HÜKÜMLERİ

1.3.1. VERGİ MEVZUATINA GÖRE KAZANCIN TESPİTİ VE DEĞERLEME

Çağdaş vergi sistemleri vergi matrahlarının belirlenmesinde değer esasını benimserler. Vergi matrahının belirlenmesinde değer esasının benimsenmesi, iktisadi kıymetlerin değerlerinin doğru tespit edilmesini gerektirir. Değerleme sonucunda elde edilecek verilerin vergi matrahını doğrudan etkilemesi, değerlemenin öznel değil, herkes için geçerli nesnel bir yapıda olmasını zorunlu kılar⁴¹.

Değerleme, VUK'un 258.maddesinde vergi matrahının hesaplanması ile ilgili iktisadi kıymetlerin takdir ve tespitidir" şeklinde tanımlanmıştır.

Vergi kanunumuzda öngörülen değerlendirme ölçüleri, Vergi Usul Kanunu'nun 261. maddesinde düzenlenmiştir. İlgili maddede sekiz adet değerlendirme yöntemine yer verilmiştir. Bu madde de sayılmamasına rağmen, alış bedeli de 279. madde de bir değerlendirme yöntemi olarak ortaya çıkmaktadır⁴².

Bilanço esasına tabi işletmeler kazançlarını biri dönem başı ve dönem sonu özsermayelerin karşılaştırılması, diğeri muhasebe kayıtlarından yararlanma yoluyla iki şekilde tespit ederler. Aslında, bu iki yol hesaplama yöntemi itibariyle birbirinden farklı değildir ve aynı sonucu verir⁴³.

Mükellefler, dönem sonu bilançolarında yer alan kıymetlerini, Vergi Usul Kanunu 'un "değerleme" başlıklı bölümünde yer verilen hükümleri dikkate almak suretiyle değerleyecekler ve bu değerleri esas alarak özsermaye hesaplayacaklardır. Bu

⁴⁰ ÖĞREDİK, "Muhasebeci ve Denetçilerin Dönem Sonu İşlemlerinde Dikkat Etmeleri Gereken İşlemler", a.g.m., s. 79.

⁴¹ KIZILOT Şükrü, ŞENYÜZ Doğan, TAŞ Metin, DÖNMEZ Recai, *Vergi Hukuku*, Yaklaşım Yayıncılık, 2008, s. 183.

⁴² ÖRTEN, KARAPINAR, a.g.e., s. 11.

⁴³ ŞENYÜZ Doğan, GERÇEK Adnan, YÜCE Mehmet, *Türk Vergi Sistemi*, Yaklaşım Yayınları, Ekim 2008, s. 34.

hesaplama sonucunda çıkacak değer ile aynı esaslara göre belirlenecek dönem başı özsermaye değeri arasındaki olumlu farka göre ödenecek vergi belirlenecektir⁴⁴.

1.3.2. TİCARİ VE MALİ KAR

Vergi mevzuatına göre, vergilendirilecek kazançlar hesap dönemi itibariyle tespit edilir(GVK 108, KVK 28). Hesap dönemi, normal olarak takvim yılıdır. Gelirin tayini için en az yılda bir kez envanter işleminin yapılması gereklidir. Envanter işlemlerinin yapıldığı bu güne bilanço günü denir. GVK Mükerrer 120 ve KVK 25. göre takvim yılı üçer aylık dönemler ayrılmakta ve bu dönemler itibariyle kazanç tespiti yapılmaktadır. Geçici vergi dönemi olarak adlandırılan bu dönemlerde de kısmen de olsa envanter işlemleri yapılmaktadır⁴⁵.

İşletmeler TTK'da belirtilen üst sınırı aşmamak kaydıyla varlıklarını muhasebe ilkeleri doğrultusunda istedikleri değerlendirme ölçüsü ile değerlendirmekte serbesttir. Oysa VUK varlıkların değerlendirilmesinde kullanılacak değerlendirme ölçülerini belirlemiş ve düşük değerle değerlendirmeyi engellemiştir. Ayrıca vergi kanunlarında bazı giderlerin vergiye matrah olan kârdan (vergi kârından) indirilmesini önleyen bazı gelirlerin de vergiden muaf tutulmasını sağlayan hükümler bulunmaktadır⁴⁶.

VUK vergilemede eşitlik ve adalet ilkelerini ve vergi alacağının güven altına alınmasını sağlamak için değerlendirme ölçülerinin tabanını belirlemiştir. TTK ise, işletme ile ilişkisi bulunan üçüncü şahısların hak ve menfaatlerinin korunması ve kamuya doğru bilgi aktarılmasının sağlanması için değerlendirme ölçülerinin tavanını belirlemiştir⁴⁷.

TTK'nin ve VUK'nin farklı değerlendirme ölçülerini esas kabul etmeleri Ticari ve Mali kar kavramlarını doğurmuştur⁴⁸.

Ticari kâr ve mali kâr kavramları karşımıza ticari bilanço ve mali bilanço kavramı çıkarmaktadır. İşletmenin gerçek durumunu göstermek üzere doğruluk,

⁴⁴ KAYNAK Harun, "Sayım Noksan ve Fazlaları", *Dönem Sonu İşlemleri*, TÜRMOB Yayınları, Yayın No:105, Ankara, 2000, s. 319.

⁴⁵ ÖRTEN, KARAPINAR, a.g.e., s. 11.

⁴⁶ GÜCENME, a.g.e., s. 468.

⁴⁷ KIZIL, a.g.e., s. 246.

⁴⁸ KIZIL, a.g.e., s. 247.

samimiyet, açıklık, süreklilik ve ayniyet esaslarına göre ve muhasebe ilkeleri doğrultusunda hazırlana bilanço ticari bilançodur. Ticari bilançoda, gözüken kâr, ortaklara dağıtılacak olan ticari kârdır.

Mali bilanço, mali mevzuat ve kanuni zorunluluklarına göre hazırlanan bilançodur. Kanunlarımızda her iş yılı sonunda en az bir defa envanter yapmak ve bilanço çıkarmak zorunluluğu getirmiştir. Mali bilanço hazırlamak suretiyle, devlete ödenecek vergi miktarının doğru olarak tespiti mümkün olur. Mali bilanço bazen aktif ve pasifi ile bir bilanço şeklinde düzenlenebileceği gibi çoğu zaman vergi hesabının yapıldığı bir beyanname şeklinde olmaktadır. Mali bilançoda VUK, GVK ve KVK'daki gelirler, giderler, değerlendirme ve amortismanlara ait tüm emredici ölçü ve esaslara uyulur. Muhasebe ilkelerine göre uygulanması mümkün olan bir değerlendirme ölçüsü, kanunlarca kabul edilmemiş olabilir⁴⁹.

1.3.3. VERGİ USUL KANUNUNA DEĞERLEME ÖLÇÜLERİ

VUK'nun 261. Maddesinde değerlendirme, iktisadi kıymetin nevi ve mahiyetine göre maddede sayılan ölçülerden biri ile yapılacağı belirtilmiştir. Bu değerlendirme ölçüleri;

1. Maliyet Bedeli,
2. Borsa Rayici,
3. Tasarruf Değeri,
4. Mukayyet Değer,
5. İtibari Değer,
6. Vergi Değeri,
7. Rayiç Bedel,
8. Emsal Bedeli ve Ücreti,
9. Alış Bedeli,

VUK'nun takip eden maddelerinde bu ölçüler tanımlanmıştır. Yasada yapılmış tanımlama ve açıklamalar aşağıdaki gibidir.

⁴⁹ GÜCENME, a.g.e., s. 468-469.

Maliyet Bedeli VUK Madde 262 Şu Şekilde tanımlanmıştır; “maliyet bedeli, iktisadi bir kıymetin iktisap edilmesi veyahut değerinin artırılması münasebetiyle yapılan ödemelerle bunlara müteferri bilumum (bağlı olarak yapılan her türlü) giderlerin toplamını ifade eder”.

Borsa Rayici VUK Madde 263’te Şu Şekilde tanımlanmıştır; “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”.

Tasarruf Değeri VUK Madde 264’te Şu Şekilde tanımlanmıştır; “tasarruf değeri, bir iktisadi kıymetin değerleme gününde sahibi için arz ettiği gerçek değerdir.”

Mukayyet değer, VUK Madde 265’te Şu Şekilde tanımlanmıştır; “mukayyet değer, bir iktisadi kıymetin muhasebe kayıtlarında gösterilen hesap değeridir”.

İtibari değer, VUK Madde 266’da Şu Şekilde tanımlanmıştır; “itibari değer, her nevi (türlü) senetlerle esham (hisse senetleri) ve tahvillerin üzerinde yazılı olan değerlerdir”.

Rayiç bedel, VUK mükerrer madde 266’da Şu Şekilde tanımlanmıştır; “rayiç bedel, bir iktisadi kıymetin değerleme günündeki normal alım satım değeridir”.

Emsal bedeli ve emsal ücreti, VUK Madde 267’de Şu Şekilde tanımlanmıştır; “emsal bedeli, gerçek bedeli olmayan veya bilinmeyen veyahut doğru olarak tespit edilemeyen bir malın, değerleme 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 yapılmıŐsa, 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 Şarttır.

İkinci sıra: (Maliyet bedeli esas) 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.

Üçüncü sıra: (Takdir esas) 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 tesbit eden kararnamelerde yer alan unsurlar emsal bedeli yerine geçer. Ücretle yapılan imalatta ücretin gerçek miktarının bilinmemesi veya doğru olarak tayin edilememesi hallerinde tesbit edilecek emsal ücret de aynı esaslara göre tayin olunur.”

Vergi değeri, VUK Madde 267’de şu şekilde tanımlanmıştır; “vergi değeri, bina ve arazinin Emlâk Vergisi Kanununun 29 uncu maddesine göre tespit edilen değeridir”.

1.4. SPK VE UMS’YE GÖRE DEĞERLEME HÜKÜMLERİ

1.4.1. SERMAYE PİYASASI KURULU TEBLİĞİNDE DEĞERLEME ÖLÇÜLERİ

Sermaye Piyasası Kanununa tabi anonim ortaklıklarda yapılacak değerlemede kullanılacak değerleme ölçüleri ve bunların tanımlamaları ve kullanım yerleri Sermaye Piyasası Kurulu tarafından çıkarılan XI Seri ve 1 sıra no’lu tebliğle

belirlenmiştir⁵⁰. Tebliğ 29/1/1989 tarihli ve 20064 sayılı Resmi Gazete'de yayımlandıktan sonra, tebliğde çeşitli tarihlerde değişiklikler yapılmıştır⁵¹.

Yine Sermaye Piyasası Kurulu tarafından çıkarılan Seri: XI, 29 sıra no' lu "Sermaye Piyasasında Finansal Raporlamaya İlişkin Esaslar Tebliği"'nin **finansal tabloların hazırlanmasında esas alınacak standartlar** başlıklı 5.maddesinde yer alan düzenlemeyle, işletmelerin, Uluslararası Muhasebe/Finansal Raporlama Standartlarını uygulayacağı yani TMSK'ca yayımlanan TMS/TFRS esas alınacağı hüküm altına alınmıştır.⁵²

XI Seri ve 1 sıra no'lu Tebliğde yer alan değerlendirme ölçü ve esasları aşağıdaki gibidir.

Tarihi Maliyet İlkesi: Varlıkların, "elde etme maliyeti" ile "net gerçekleştirilebilir değer" in veya "elde etme maliyeti" ile "rayiç bedel" in düşük olanı ile bilançoda yer alacağını ifade eder.

Elde Etme Maliyeti: Varlıkların satın alma, üretim veya inşa maliyetini ifade eder.

Satın Alma Maliyeti: Varlıkların satın alma bedeli ile buna bağlı olarak yapılan giderler toplamından oluşur.

Üretim Maliyeti: Mamullerin elde edilmesi için sarf olunan ilk madde ve malzeme ile işçilik ve üretimle ilgili diğer giderlerden oluşur.

İnşa Maliyeti: İşletme tarafından imal veya inşa edilen duran varlıklarla doğrudan ilişkilendirilebilen maliyet unsurları ile imal veya inşa işleriyle ilgili olup söz konusu varlıklara yüklenebilen giderler toplamından oluşur.

Net Gerçekleşebilir Değer: Varlık unsurlarının "gerçekleşmesi beklenen satış bedelinden, yapılması gerekli "tamamlama maliyeti" ile "satış giderleri" nin indirilmesinden sonra kalan değeri ifade eder.

⁵⁰ ÇABUK Adem, a.g.e., s. 14.

⁵¹ Tebliğ değişikliklerine ilişkin liste için bakınız; http://www.spk.gov.tr/mevzuat/mevzuat_index.html

⁵² Seri: XI, No: 29 Tebliğ; 9/4/2008 tarihli ve 26842 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

Gerçekleşmesi Beklenen Satış Fiyatı: Bir varlığın satılması halinde sağlanması beklenen hâsılatı ifade eder.

Tamamlama Maliyeti: Yarı mamullerin tamamlanması veya mamullerin satılabilir hale getirilmesi için gerekli ek maliyetleri ifade eder.

Rayiç Bedel: Varlıkların değerlendirme günündeki normal alım satım değeridir.

İlk Giren İlk Çıkar Yöntemi: Satılan veya üretime verilen ilk madde, malzeme, yarı mamul, ara mamul ve mamullerin stoka ilk girenlerden oluştuğunu varsayan stok değerlendirme yöntemidir. Bu yöntemde, ambar çıkışları, en eski tarihli girişlere ilişkin maliyet bedeli ile; hesap dönemi sonunda kalan stoklar ise en yeni tarihli girişlerin maliyet bedeli ile değerlendirilir.

Son Giren İlk Çıkar Yöntemi: İlk giren ilk çıkar yönteminin aksine, satılan veya üretime verilen stokların son girenlerden olduğunu varsayan stok değerlendirme yöntemidir. Bu yöntemde, çıkışlar, en yeni tarihli girişlere ilişkin maliyet bedeli ile; hesap dönemi sonunda kalan stoklar ise, en eski tarihli girişlerin maliyet bedeli ile değerlendirilir.

Ağırlıklı Ortalama Maliyet Yöntemi: Bu yöntemde maliyet, stokların toplam elde etme maliyetleri ile alım miktarları dikkate alınarak hesaplanır. Toplam maliyet toplam stok miktarına bölünerek birim maliyet bulunur; bu tutar stok miktarıyla çarpılarak stok maliyetine ulaşılır.

Hareketli Ağırlıklı Ortalama Maliyet Yöntemi: İşlemlerini sürekli envanter esasına göre yürüten işletmelerde her yeni alımdan sonra o anda mevcut stokların ağırlıklı ortalama maliyetinin hesaplanmasını ifade eder.

Özel Sipariş Maliyet Yöntemi: Özel bir proje veya sipariş için ayrılan, satın alınan veya üretilen stokların, dönem sonunda değerlemesinde kullanılan yöntemdir. Bu yöntemde, stoka giren maddenin, üretim işlemleri tamamlanıncaya kadar elde etme maliyetiyle ilişkisi sürdürülür.

1.4.2. ULUSLARARASI MUHASEBE STANDARTLARINDA DEĞERLEME ÖLÇÜLERİ

Dünyada kabul edilen iki muhasebe standart seti bulunmaktadır. Bunlardan biri IASB tarafından oluşturulan IFRS, diğeri ise ABD’de Finansal Muhasebe Standartları Kurulu (FASB) tarafından oluşturulan ABD Genel Kabul Görmüş Muhasebe ilkeleri (US GAAP)’dir. Bu iki set arasındaki en önemli fark IASB tarafından oluşturulan standartların “ilke bazlı” olmalarına karşın FASB tarafından oluşturulanların “kural bazlı” olmasıdır⁵³.

Muhasebe standartlarını oluşturmak ve yayımlamak üzere, idari ve mali özerkliğe sahip, kamu tüzel kişiliğini haiz Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK) 4487 sayılı Kanunla kurulmuştur. Kurul 07.03.2002 tarihinde faaliyete geçmiştir. Kurulun yayımladığı söz konusu standartlar, IASB(Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu) tarafından yayımlanan standartlar ve yorumlarla bire bir uyumludur. TMSK’ nın amacı, Türkiye’deki muhasebe ve finansal raporlamaya ilişkin çok başlıklı uygulamaya son vermektir.

Muhasebe literatüründe değerlendirme ve ölçüm kavramlarının birbiri yerine kullanıldığı görülmektedir. Her iki kavram için farklı tanımlamalar yapılabilir de bu iki kavram birbirinden pek ayrılmamaktadır. Geleneksel Türk muhasebe sisteminde ve vergi mevzuatında değerlendirme kavramının kullanıldığı görülürken, Türkiye Muhasebe Standartlarında çoğunlukla ölçüm kavramının kullanıldığı görülmektedir.⁵⁴

Muhasebe standartlarında hem tarihsel maliyete hem de cari değere dayalı karma bir ölçüm sistemi benimsenmiştir. Sistemin cari değere dayalı olan bölümünde temel olarak işaret edilen ölçü, “gerçeğe uygun değer”dir. Gerçeğe uygun değer ölçülmesi zor bir esas olması nedeniyle, farklı standartlarda gerçeğe uygun değere ulaşmak için farklı yol ve yöntemler sunulmuştur. İlgili standartlarda gerçeğe uygun değer yerine farklı değerlerin de geçebileceği belirtilmiştir.⁵⁵

⁵³ İBİŞ Cemal, ÖZKAN Serdar, “Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına Genel Bakış”, *Mali Çözüm*, Sayı 74, 2006, s. 30.

⁵⁴ POROY ARSOY Aylin, *Uluslararası Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartlarına Göre Gerçeğe Uygun Değer*, Dora Yayınları, Bursa, 2009, s. 5-6.

⁵⁵ POROY ARSOY, a.g.e., s. 58.

Bir standart olmayan, daha ziyade rehber niteliği taşıyan *kavramsal çerçevede* dört temel ölçüm esası tanımlanmıştır.

Standartlarda birçok ölçüm esasları yer almasına rağmen, kavramsal çerçevede sadece dört ölçüm yöntemi belirlenmiştir.⁵⁶

Bu ölçümler aşağıda sıralanmıştır.

- a. Tarihi Maliyet
- b. Cari Maliyet
- c. Gerçekleşebilir Değer (Ödeme Değeri)
- d. Bugünkü Değer

Kavramsal çerçevede, finansal tabloların hazırlanmasında işletmelerce en çok kullanılan ölçüm esasının tarihi maliyet esasları olduğu belirtilmiştir. Ölçüm esasları kavramsal çerçevede aşağıdaki gibi açıklanmıştır.

a) **Tarihi Maliyet:** Varlıklar elde edildikleri tarihte alımları için ödenen nakit veya nakit benzerlerinin tutarları ile veya onlara karşılık verilen varlıkların piyasa değerleri ile ölçümlenir. Borçlar borç karşılığında elde edilen tutarı ile veya işletmenin normal faaliyetlerinden kaynaklanan borçlarda, örneğin, kurumlar vergisinde olduğu gibi, borcun kapatılması için gereken nakit veya nakit benzerlerinin tutarı ile gösterilir.

b) **Cari Maliyet:** Varlıklar aynı varlığın veya bu varlıkla eşdeğer olan bir varlığın alınması için hâlihazırda gereken nakit veya nakit benzerlerinin tutarı ile gösterilirler. Borçlar, yükümlülüğün kapatılması için gereken nakit ve nakit benzerlerinin iskonto edilmemiş tutarları ile gösterilir.

c) **Gerçekleşebilir Değer (Ödeme Değeri):** Varlıklar, işletmenin normal faaliyet koşullarında, bir varlığın elden çıkarılması halinde ele geçecek olan nakit ve nakit benzerlerinin tutarıdır. Borçlar, işletmenin normal faaliyet koşullarında,

⁵⁶ ÖRTEN Remzi, KAVAL Hasan, KARAPINAR Aydın, *Türkiye Muhasebe – Finansal Raporlama Standartları Uygulama ve Yorumları*, 3. Baskı, Gazi Kitabevi, Mart 2009, s. 11.

kapatılmaları için ödenmesi gereken nakit ve nakit benzeri değerlerin iskonto edilmemiş tutarları ile gösterilir.

d) **Bugünkü Değer:** Varlıklar, işletmenin normal faaliyet koşullarında, ileride yaratacakları net nakit girişlerinin bugünkü iskonto edilmiş değerleri ile gösterilirler. Borçlar, işletmenin normal faaliyet koşullarında, kapatılmaları için ileride ödenmesi gereken net nakit çıkışlarının bugünkü iskonto edilmiş değerleri ile gösterilir.

Kavramsal çerçevede dört temel değerlendirme ölçüsüne yer verilmiş, standartlarda yer alan diğer değerlendirme ölçüleri sınıflandırılmamıştır. Standartlarda yer alan diğer değerlendirme ölçülerinin bir kısmı şöyle sıralanabilir⁵⁷:

1. Geri Kazanabilir Tutar
2. Kullanım değeri
3. Net Gerçekleşebilir Değer
4. Stokların Maliyeti
5. Defter Değeri
6. İşletmeye Özgü Değer
7. Gerçeğe Uygun Değer

⁵⁷ POROY ARSOY, a.g.e., s. 58.

İKİNCİ BÖLÜM

İŞLETMEYE DÂHİL VARLIK, KAYNAK ve GELİR – GİDER HESAPLARININ DÖNEM SONU İŞLEMLERİ

Bu bölümde işletmenin varlık, kaynak ve gelir giderleri için dönem sonu işlemleri; *fili envanter* işlemleri ile *değerleme* başlığı altında ayrı ayrı incelenecektir.

Envanterin birinci aşaması olan tespite ilişkin esaslar VUK'un 186 ile 192. maddelerinde düzenlenmiştir. İkinci aşama olan değerlendirme ise, kanununun üçüncü kitabında, 258 ile 330. maddelerinde düzenlenmiştir.

Ticari kazancın doğru olarak tespiti, sonrasında mali karın belirlenmesi için dönem sonu envanter ve değerlendirme işlemlerinin doğru yapılması önemlidir.

2.1. KASA HESABI İÇİN DÖNEM SONU İŞLEMLERİ

2.1.1. GENEL AÇIKLAMA

Kasa Hesabı, işletmenin elinde bulunan ulusal ve yabancı paraların TL karşılığının izlenmesi için kullanılır.

İşletmelerin elinde bulunan yerli ve yabancı nakit parayı temsil eden kasa hesabı; bakiye kontrolü yapılmasını, belli tutarları aşan büyüklükteki ödemelerde kasadan ödeme yapmak yerine banka hesaplarının kullanılmasını ve yabancı para cinsinden kasa mevcutları için kur değerlemesi yapılmasını gerektiren bir hesaptır. İtibari değerle değerlendirme, kasa noksan ve fazlasının araştırılması, ödemelerin iş hacmi ve gereksinimlere uygunluğu, büyük tutarlardaki ödemelerin (8.000 YTL) bankalardan yapılması, kasada aşırı tutarlarda bakiye bulundurulması, kasanın eksi bakiye vermesi gibi hususlar vergi incelemelerinde gözlem altına alınan ve değerlendirilen konular arasındadır⁵⁸.

⁵⁸ DEMİR Şeref, “Kasa Hesabının Dönem Sonu Denetimi”, *Vergi Sorunları*, Aralık 2008, Sayı: 243, s. 56.

Mükelleflerin dönem sonunda kasa hesabı ile ilgili olarak kasadaki paraları saymaları, dönem içerisindeki hesabın kayıtlar üzerindeki envanterini yapmaları, envanter neticesinde bir fark var ise bu tutar geçici fark hesaplarına alınmalı, kasalarındaki yabancı paraları düzenli bir şekilde takip etmeleri ve değerlemeleri gerekir⁵⁹.

2.1.2. KASA HESABININ ENVANTERİ

Kasa hesabı bilançonun en hareketli ve aynı zamanda yolsuzluğa elverişli bir kalemdir. Bu bakımdan kasa sayımının her işgünü sonunda yapılması ve aradaki farkın muhasebeleştirilmesi gerekir⁶⁰.

İşletmelerde yıl içinde kasa mevcutları günlük olarak sayılır, fiili ve kayıtlı kasa mevcutlarının uyumu kontrol edilir. Noksanlık ve fazlalık çıkması halinde gerekli muhasebe kayıtları yapılır. Değerleme gününde yine günlük işlemlerde olduğu gibi fiili ve kaydi kasa mevcudunun tespiti ve fiili mevcudun defteri kebir kayıtları ile uyumu sağlanır. Kasa sayımında tespit edilen noksanlıklar 197 SAYIM VE TESELLÜM NOKSANLIKLARI, fazlalıklar 397 SAYIM VE TESELLÜM FAZLALIKLARI hesaplarına kaydedilir. Bu hesaplar, farklılıkların nedenlerinin araştırılması sürecinde kullanılan geçici hesaplardır. Noksanlık ve fazlalıklar nedenlerine göre sonuç hesaplarını ilgilendirebilir. Dönem sonunda bu hesaplardan diğer hesaplara ve sonuç hesaplarına aktarılması gereken aktarmalar yapılmalıdır. Farkların nedenlerinin tespiti ve muhasebeleştirilmesi vergilendirme dönemi hesaplarının kapatılacağı tarihe kadar yapılmalı ve geçici hesaplar kapatılmalıdır. Farklar; muhasebe işlemlerinde yapılan hatalardan kaynaklanmakta ise muhasebe ilkeleri doğrultusunda, bunun dışındaki nedenlerden kaynaklanıyor ise bu defa sorumlular borçlandırılmak suretiyle giderilmelidir⁶¹.

⁵⁹ AYGÜN Fethi, *Nakit Kıymetlerin Dönem Sonu Değerleme ve Envanter İşlemleri*, Lebib Yalkın Mevzuat, Aralık 2007, Sayı 12, s. 57.

⁶⁰ AYGÜN, a.g.m., s. 61.

⁶¹ DEMİR, a.g.m., s. 54; DELOÏTTE; *Kurumlarda Donem Sonu İşlemleri*, http://www.deloitte.com/assets/Dcom-Turkey/Local%20Assets/Documents/turkey-tr_tax_Kurumlarda-donemsonu-islemleri_200110_260110.pdf, (Erişim: Ocak 2010).

Kasa hesabında noksan çıkması halinde "197 Sayım ve Tesellüm Noksanları" hesabına borç ve fazla çıkması halinde ise "397 Sayım ve Tesellüm Fazlaları" hesabına alacak kaydedilir.

Kasa ile ilgili envanter listesi düzenlenirken kasada bulunan paralar cinsleri ve miktarları itibariyle bir sıra numarası dahilinde sıralanırlar. Paraların miktarları ile üzerlerine yazılı olan değerlerin çarpılması neticesinde hangi cins paradan ne tutarda nakit mevcudu olduğu ortaya çıkar. Liste toplamı kasadaki toplam nakit mevcudunu verir. Kasa hesap bakiyesi ile envanter neticesi arasındaki bir fark varsa, bu farkın, değerlemeden doğmaması durumunda araştırılması gerekir⁶².

2.1.3.KASA ENVANTERİNDE ÖZELLİKLİ KONULAR

2.1.3.1. Kasa Hesabının Alacak Bakiyesi Vermesi

Kasa hesabı aktif karakterli (ilk harekete borçlanarak başlayan) bir hesap olması nedeniyle alacak bakiyesi veremez. Alacak bakiyesi vermesi, kasanın eksi çıkması anlamına gelir ki bu durum şayet bir gizleme yoksa muhasebe işlemlerinde hata oluştuğunu gösterir. Zira kasada mevcut olmayan bir paranın ödenmesi ve böylece kasanın alacalandırılması mümkün değildir. Bu nedenle hatanın nedenleri bulunarak muhasebe ilkeleri doğrultusunda giderilmelidir. Aksi takdirde kasa hesabının alacak bakiyesi vermesi aşağıdaki olasılıklara işaret eder⁶³.

1- Muhtelif gelirlerin gizlenmesi: Kasada fiilen mevcut olan nakit paranın kaydı olarak kasada gözükmemesine delalet eder. Bu durum bazı satışların veya sair sebeplerle gelir ve/veya tahsilât olarak kaydedilmesi gereken bazı işlemlerin kayıt altına alınmaması sonucunda oluşabilir. Bu durumda fiili olarak kasada para mevcut olması nedeniyle yapılan bir ödeme karşılığında kasa alacaklı olarak kaydedileceğinden eksi bakiye ile karşılaşılacaktır.

2- Gerçek dışı (fiktif) işlemler: Fiili sayımda kasa mevcudu sıfır veya belli bir miktarda borç bakiyesinde bulunmakta iken kasanın eksi bakiye vermesinin bir diğer

⁶² KIZIL, a.g.e., s. 256.

⁶³ DEMİR, a.g.m., s. 56.

nedeni de hiç yapılmamış olan bir ödemenin kasadan yapılmış gibi yansıtılması sonucunda ortaya çıkabilir.

Bu gibi durumlarda piyasadaki muhasebe tabiriyle araya kayıt yapmak suretiyle kasa açığını kapatmak yoluna yaygın bir şekilde gidildiği bilinmektedir. Buna göre eksi bakiyeyi kapatabilmek için ortaklar cari hesabı alacaklandırılarak kasa hesabı borçlandırılmakta ve böylece kasa hesabı alacak bakiyesi vermekten kurtarılmaktadır. Tabii olarak bu vergisel açıdan usulüne uygun bir işlem olmaktan uzaktır ve cezalı vergi tarhiyatına önemli bir veri teşkil etmektedir.

Böyle bir işlem vergi incelemelerinde başlı başına re'sen takdir nedeni olarak defter kayıtları ve bunlarla ilgili vesikaların, vergi matrahının doğru ve kesin olarak tespitine imkân vermeyecek derecede noksan, usulsüz ve karışık olduğu sonucunu doğurmaktadır. Zira yukarıda sayılan ihtimaller VUK Madde 30/4'e göre re'sen takdir nedeni sayılacağından cezalı vergi tarhiyatına konu olabilecek karine oluştururlar.

2.1.3.2. Kasa Hesabında Yüksek Tutarlarda Nakit Para Gözükmesi

Yaygın olarak karşılaşılan cezalı tarhiyata konu vergi denetim risklerinden birisi, kasa hesabında sürekli olarak yüksek tutarlarda bakiye nakit para gözükmesidir. Her işletmenin optimal olarak günlük bir kasa mevcudunun bulunması, diğer bir ifadeyle kasa hesabında görülen paranın işletmenin günlük iş ve işlem hacmi ile orantılı olması gerekir. Bu nedenle kasa mevcutlarının ödeme günleri dışında yüksek tutarları içermesi iki temel olasılığa işaret eder⁶⁴.

1- Muhtelif belgesiz giderlerin varlığı: Kasadan yapılan çeşitli ödemelerin karşılığında belge alınmadığı hallerde kasada fiili sayımda mevcut olmayan bir paranın kaydi olarak gözükmesi sonucunda oluşabilir.

2- Ortaklarca kasadan para çekilmesi: İşletmelerde ortaklar çoğu zaman işletmenin kasasını kendi kişisel kasaları gibi kullanabilmekte, buna ilişkin olarak kasadan kaydi olarak para çıkışı gösterilmemektedir.

⁶⁴ DEMİR, a.g.m., s. 56.

Cezalı vergi tarhiyatına muhatap olmamak için hangi gerekçeye dayandırılırsa dayandırılınsın, kasa hesabında gözüken nakit mevcuduna işletmenin günlük gereksinimini aşan tutarları için T.C. Merkez Bankası'nın kısa vadeli avans işlemlerine uyguladığı faiz oranı üzerinden adat hesabıyla faiz işletilmesi ve hesaplanan bu faiz üzerinden ortaklar adına fatura tanzim edilmesi ve söz konusu faturada hesaplanan faiz üzerinden KDV hesaplanması gerekir.

Aksi durumlarda inceleme elemanlarının transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımını nedeniyle cezalı vergi tarhiyatı istedikleri unutulmamalıdır.

Şayet işletme kredi kullanmış ise adat hesabında T.C. Merkez Bankası'nın kısa vadeli avans işlemlerine uyguladığı faiz oranı yerine bu oranın kullanılması daha gerçekçi ve vergi incelemelerinde sorun yaşamamak için daha uygun olabilir. İşletme kredi kullanmamış ise belli başlı büyük bankaların faiz oranlarının ortalaması da sağlıklı sonuç verebilecektir. Vergi incelemelerinde bu gibi durumlarda inceleme elemanları genellikle T.C. Merkez Bankası'nın kısa vadeli avans işlemlerine uyguladığı faiz oranını adat hesabında kullanmaktadırlar.

Danıştay'ın bir kararına⁶⁵ göre şirket kasasında bulunan nakit fazlasının, ortaklara karşılıksız (faizsiz) ödünç verilmesi örtülü kazanç dağıtımıdır.

Öte yandan Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu'nun 2004/78 Esas ve 2004/107 Karar numaralı kararında; örtülü kazanç dağıtımından söz edilebilmesi için ortağa aktarılan kaynağın hangi amaçla aktarılmış olduğunun, ortak tarafından bu kaynağın ne şekilde kullanıldığı ve örtülü kazanç dağıtımının amaçlanıp amaçlanmadığının belirlenmiş olmasının gerekliliği üzerinde durulmuştur.

2.1.3.3. Kasa Sayım Noksanlıkları

Kasa sayım noksanlıklarında cezalı vergi tarhiyatına konu olabilecek hususlar aşağıda sıralanmıştır⁶⁶.

⁶⁵ Danıştay 10. Daire, 10.02.19994 tarih ve E:1993/724, K:1994/387 sayılı kararı.

⁶⁶ DEMİR, a.g.m., s. 58.

1- Kasa sayım noksanlıklarında nedenin tespit edilememesi halinde bunun sermayede meydana gelen bir eksilme olarak değerlendirilmesi gerekir. Zira nedeni bulunamayan kasa sayım noksanlıklarının şirket ortaklarınca işletmeden çekilmiş olması en güçlü olasılıktır ve "Sermayede tabii afetler dışında meydana gelen eksilmeler zarar olarak kabul edilemez."

2- Tabii afetlerde meydana gelen kaybın sonuç hesaplarına aktarılarak mali karın tespitinde gider kaydedilebilmesi için takdir komisyonu kararına bağlanması şarttır. Ancak bunun tespiti ve uygulamasının neredeyse hiç bulunmadığını belirtmekte fayda bulunmaktadır.

3- Hırsızlık ve benzeri nedenlerle (örneğin kasadan sorumlu mutemedin zimmetine para geçirmesi gibi) meydana gelen kayıplar mali karın tespitinde GVK Madde 88/3 gereğince gider kaydedilemez.

Yukarıda sıralanan kasa noksanlıklarının, 689 DİĞER OLAĞAN DIŞI GİDER VE ZARARLAR a kaydedilerek, mali karın tespitinde Kanunen Kabul Edilmeyen Gider olarak dikkate alınması en uygun uygulama olacaktır.

Bilindiği üzere VUK'un mükerrer 257. maddesinin Maliye Bakanlığı'na verdiği yetkiye dayanılarak çıkarılan 320 Seri Numaralı VUK Genel Tebliğinde; birinci ve ikinci sınıf tüccarlar, kazancı basit usulde tespit edilenler, defter tutmak mecburiyetinde olan çiftçiler, serbest meslek erbabı ile vergiden muaf esnafın kendi aralarında yapacakları ticari işlemleri ile nihai tüketicilerden mal ve hizmet bedeli olarak yapacakları 8.000 TL'yi (332 Seri No.'lu Genel Tebliğ ile) aşan tahsilat ve ödemelerin banka veya özel finans kurumları aracı kılınarak yapılacağı ve bu kurumlarca düzenlenecek belgelerle tevsik edileceği, bu zorunluluğa uymayan mükelleflere her bir işlem için mükerrer 355. madde de belirtilen özel usulsüzlük cezasının uygulanacağı belirtilmiştir. Dönem sonunda bu zorunluluğa uyulmayan işlem yapılıp yapılmadığı kontrol edilerek hatalı kayıtlardan düzeltilmesi mümkün olanlar için gerekli düzeltme kayıtlarının yapılması yerinde olacaktır⁶⁷.

⁶⁷ YILDIZ A.Murat, *Dönem Sonu İşlemlerinin Vergisel Boyutu*, TÜRMOB – TESMER, Ankara 2009, s. 12.

Kasa hesabı, daima borç bakiyesi verir veya sıfır olur. Hiçbir şekilde alacak bakiyesi vermemesi gerekir. Kasa hesabının alacak bakiyesi vermesi; muhasebe işlemlerinde hata olduğunu gösterir. Muhasebe işlemlerinin doğru olduğu iddia edildiğinde ise bu durum ya gelirlerin gizlendiği ya da gerçek dışı ödemelerin sanki yapılmış gibi kayıtlara intikal ettirildiği anlamına gelir ki bu da V.U.K.’nun 30/4. maddesine göre re’sen takdir nedeni olup, cezalı tarhiyata yol açabilir⁶⁸.

Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 13’üncü maddesinde düzenlenen transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı ve buna paralel olarak Gelir Vergisi Kanunu’nun 41’inci maddesinin 5’inci bendinde yapılan düzenlemeler uyarınca; kasa hesabı, ortaklar cari hesabı ve bu hesaplarla bağlantılı olarak kullanılan alıcılar-satıcılar, alınan-verilen avanslar, geçmiş yıl karları gibi hesapların transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı yönünden teste tabi tutulması, yapılan işlemlerin ve bunların sonuçlarının dönem kar zararına ve mali kara (matraha) etkilerinin tespit edilmesi ve düzeltilmesi gerekmektedir⁶⁹.

Kasada devamlı surette işletmenin günlük gereksinimlerinin üzerinde bakiye bulunması veya ortaklar cari hesabında devamlı surette yüksek tutarlarda bakiye bulunması; işletmelerde belgesiz giderlerin varlığı, personel ücretlerinin bordrolarda olduğundan daha düşük gösterilmesi, kasanın ortaklarca bireysel amaçlarla kullanılması, kayıtlara intikal ettirilmeyen faiz gelirlerinin varlığı, kambiyo mevzuatı gereği yurtdışında bırakılan yabancı paraların kur değerlemesi nedeniyle gelir yazılmasını engellemek için tahsil edilmiş gösterilmesi, varlık barışı için bankaya yatırılan paraların işletmeden çekilmesine rağmen kasaya kayıt yapılması, ortaklarca işletmeden önceki yıllarda çekildiği halde geçmiş yıl karlarının kar dağıtımında stopaj vergi yükü nedeniyle bilânçolarda öz kaynaklar arasında gösterilmesi gibi, çok sayıda muhasebe hilesine delalet edebilir. Söz konusu hesaplara (kasa ve ortaklar cari hesabına) adet yöntemiyle faiz hesaplanması, işletmeler için vergi incelemelerinde mali kara (matraha) ilave edilen faiz tutarı kadar bir koruma sağlamaktadır; ancak kasa ve

⁶⁸ VERGİ DANIŞMANI – ALO MALİYE, “Dönem Sonu İşlemleri Muhasebe ve Vergisel Boyutu”, <http://www.alomaliye.com/donemsonu.htm>, (Erişim: Aralık 2009).

⁶⁹ DEMİR Şeref, “Kasa ve Ortaklar Cari Hesabında Yüksek Miktarlarda Bakiye Bulunmasının Olası Nedenleri ve Adat Yöntemi İle Faiz Hesaplanması”, *Vergi Sorunları*, Ocak 2010, Sayı: 256, s. 34.

ortaklar cari hesabının bu tür durumlarda delalet ettiği muhasebe hileleri ve kayıt dışı işlemlerin varlığı göz önüne alındığında adet yöntemiyle faiz hesabının meseleyi özü itibarıyla çözdüğü söylenemez⁷⁰.

Sayım noksanlıkları, mali karın tespiti yönünden kanunen kabul edilmeyen gider niteliğindedir. Dolayısıyla, vergi matrahının tespitinde ticari kazançta ilave edilmelidir. Kasa sayım fazlaları ise işletme aktifin de bulunan iktisadi kıymetlerin, kayıtlara göre bulunması gerekenden fazla olmasını ifade ettiğinden aktifte oluşan bu fazlalığın bilanço pasifin de karşılığı özsermaye unsuru olan kar olacaktır. Bu nedenle nedeni bulunamayan fazlalıklar dönem karına aktarılır⁷¹.

2.1.3.4. TL Kasa Hesabına Adat Uygulanması

Dönem sonlarında kasa hareketlerinin Ocak ayından başlayarak Aralık sonuna kadar gün be gün bakiyelerinin kontrol edilmesi gerekir. İşletmenin yıllık cirosuna göre günlük kasa bakiyesinin uygun durumda olmasına dikkat edilmelidir. “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 insiyatiflerinde ve şahsi ihtiyaçları için kullanıldığı şeklinde olacaktır”⁷².

2.1.4. KASA HESABININ DEĞERLEMESİ

Kasa mevcudunun, sayılarak fiili miktar belirlendikten sonra değerlendirilmesi yapılır.

2.1.4.1. Ulusal Para Mevcudunun Değerlemesi

VUK'nun 284. Maddesine göre, Türk parası mevcudu kasa mevcudu itibarı değerlendirilir. Burada itibari değer paraların üzerinde yazılı olan değerdir.

⁷⁰ DEMİR, a.g.m., s. 52.

⁷¹ AKYOL, a.g.m.

⁷² ÖZTÜRK Bünyamin, *Dönem Sonu Muhasebe ve Vergi Uygulamaları*, Maliye Hukuk Yayınları, Aralık 2007, s. 41.

2.1.4.2. Yabancı Para Mevcudunun Değerlemesi

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

Maliye Bakanlığı yılı sonları itibariyle yapılacak değerlemede esas alınacak yabancı para kurlarını belirleyip tebliğ ile ilan etmektedir.

Maliye Bakanlığı'nca kur tespiti yapılmadığı takdirde, T.C. Merkez Bankası'nca tespit ve ilan edilen kurlar esas alınacaktır (VUK GT. 130)⁷³. Diğer taraftan dönem içinde kurlar Maliye Bakanlığı'nca tespit ve ilan edilmediğinden T.C. Merkez Bankası'nca her gün itibariyle ilan edilen efektif alış kurları kurlar esas alınarak değerlendirme işlemleri yapılmalıdır⁷⁴.

Döviz cinsinden değerlendirme farkları olumlu ise, kambiyo karı olarak, olumsuz farklar ise kambiyo zararı olarak dönem matrahının tespitinde dikkate alınır.

2.2. BANKA HESAPLARININ DÖNEMSONU İŞLEMLERİ

2.2.1. BANKALAR HESABININ ENVANTERİ

Bankalar hesabında, banka ve benzeri finans kurumlarına yatırılan ve çekilen paraların izlenir; bu hesap vadeli ve vadesiz mevduat hesaplarını kapsamaktadır.

Bankalardaki paranın fiilen sayılması, diğer bir ifade ile envanteri söz konusu değildir. Ancak, değerlendirme gününde banka hesap özetleri (ekstreleri) ile bankalar hesabının defter kayıtları arasında mutabakat sağlanması gerekir⁷⁵. Eksik ve yanlış kayıtlar düzeltilerek muhasebe kayıtlarının banka ekstreleri ile uyumu sağlanır. İlgili hesaplarda düzeltme kayıtları yapılır.

⁷³ ALTINIÖK Derviş, "Dönem Sonu İşlemlerinin Muhasebeleştirilmesi", *Vergi Dünyası*, Aralık 2008, Sayı 328, s. 136.

⁷⁴ YILDIZ, a.g.e., s. 12.

⁷⁵ KIZIL, a.g.e., s. 262.

Bankalar hesabının envanterinde dikkat edilecek diğer bir konu da, bankaların isletme adına kesmiş olduğu vergilerin “193 Peşin Ödenen Vergiler ve Fonlar” hesabına doğru olarak aktarılıp aktarılmadığıdır. Bazı bankalar tahakkuk ettirdikleri faizin kesinti sonrası kalan net tutarını cari hesaba geçmekte, kestikleri vergiler için dekont düzenlemedikleri gibi cari hesaba da giriş-çıkış yapmamaktadırlar. Bu nedenle bankalardan elde edilen faiz ve repo gelirleri üzerinden kesilen vergiler ilgili bankalardan bilgi alınarak tespit edilmeli ve bunlar defterlerdeki kayıtlarla karşılaştırılmalı, eksik ve hatalı kayıtlar düzeltilmelidir⁷⁶.

2.2.2. BANKALAR TL HESABININ DEĞERLEMESİ

Bankalardaki TL cinsinden vadesiz hesaplar itibari değerle değerlenir. Bankadaki paralar itibari değer üzerinden deftere kaydedildiğinden burada mukayyet değer itibari değerle aynıdır⁷⁷.

Döviz cinsinden vadesiz hesaplar ise Maliye Bakanlığı’nca yayınlanan ilgili döviz alış kuru ile değerlenirler.

Bankalarda bulunan yabancı para mevcutlarının dönem sonunda mutlaka Maliye Bakanlığı’nca yayınlanan ilgili döviz alış kuru ile değerleme işleminin yapılarak oluşan kur farklarının olumlu ise kambiyo karı olarak, olumsuz ise kambiyo zararı olarak dönem matrahının tespitinde dikkate alınması gerekir⁷⁸. Kredi faizleri ile ilgili kur farkı ise “780 finansman giderleri” hesabına, maliyet unsuru niteliğindeki kur farkı ise ilgili yatırım veya sabit kıymet maliyetine aktarılması gerekir.

2.2.3. VADESİZ MEVDUAT HESAPLARINDA DEĞERLEME

VUK’un 281. maddesinin birinci fıkrasına göre; mevduat veya kredi sözleşmelerine müstenit alacakların değerleme gününe kadar hesaplanacak faizleriyle

⁷⁶ VERĐİ DANIşMANI – ALO MALİYE, a.g.e., <http://www.alomaliye.com/donemsonu.htm>, (Erişim Aralık 2009).

⁷⁷ KIZIL, a.g.e., s. 262.

⁷⁸ YILDIZ, a.g.e., s. 13.

birlikte dikkate alınacağı belirlenmiştir⁷⁹. Yani vadesi izleyen yıla sarkan "mevduat hesaplarının" yılsonuna kadar işlenmiş faizleri saptanarak; ilgili yıla "tahakkuk yoluyla" gelir yazılması gerekir. Bu tür faizlerden "vergi ve fon payı" kesintisi faizin hak kazanıldığı tarihte yani "vade sonunda" yapılacaktır⁸⁰.

2.3. BANKA KREDİLERİ HESABININ (MALİ BORÇLAR) DÖNEMSONU İŞLEMLERİ

2.3.1. BANKA KREDİLERİ HESABININ ENVANTERİ

Banka kredileri hesabının envanteri, ilgili bankadan alınacak hesap ekstresi, hesap cüzdanı ve muhasebe kaydının karşılaştırılması suretiyle yapılır.

2.3.2. BANKA KREDİLERİ HESABININ DEĞERLEMESİ

Türk Lirası üzerinden işlem gören hesaplar kayıtlı değeri ile döviz kredi hesapları ise kur değerlemesi yapılarak değerlendirilir.

Dönem sonu itibariyle işleyen faizler finansman giderleri olarak muhasebeleştirilir. Yabancı para cinsinden olan krediler, dönem sonu itibariyle değerlendirilerek değerlendirme farkı Banka Kredileri hesabına alacak yazılır⁸¹.

VUK'un, 285. maddesinin birinci fıkrasıyla; mevduat veya kredi sözleşmelerine müstenit borçların değerlendirme gününe kadar hesaplanacak faizleriyle birlikte dikkate alınacağı belirtilmiştir⁸².

⁷⁹ 5228 Sayılı Kanununun 59. maddesinin 1/b bent hükmü ile değişiklik 01.01.2004 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere 31 Temmuz 2004 tarihinde yürürlüğe girmiştir.

⁸⁰ AKSOYOĞLU Volkan, "Dönem Sonu Değerleme İşlemlerinde Özellik Arz Eden Ve Dikkat Edilmesi Gereken Hususlar", <http://www.malikelavuz.com/emakale/023/index.php>, (Erişim: Ocak 2010).

⁸¹ "Dönem Sonu İşlemleri", Yaklaşım – E Mevzuat, <http://www.yaklasim.com/donemsonumevzuati/index1.asp>, (Erişim: Ocak 2010).

⁸² 5228 Sayılı Kanununun 59. maddesinin 1/c bent hükmü ile değişiklik 01.01.2004 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere 31 Temmuz 2004 tarihinde yürürlüğe girmiştir.

2.4. ALACAK VE BORÇLARIN DÖNEM SONU İŞLEMLERİ

2.4.1. ALACAKLARIN ENVANTERİ

Her hesap dönemi sonunda işletmenin alacaklı - borçlu olduğu üçüncü şahısların cari hesaplarının envanteri yapılır.

Ticari alacakların - borçların dönem sonu fiili envanterinin çıkartılması ilgili işletmelerle mutabakat sağlanarak yapılır. Hesaplarının defter bakiyeleri ile fiili envanter neticesi arasında ortaya çıkan mutabakatsızlıkların tespit edilerek düzeltme kayıtlarının yapılması gerekir. Dönem sonu itibariyle nedeni bulunamayan envanter farklılıkları, fark hesaplarına kaydedilir.

Değerleme gününde işletme lehine veya aleyhine tahakkuk etmiş faiz, iskonto ve prim gibi unsurlar hesaplara aktarılır.

Senetli ve senetsiz alacakların değerlemesi yapılırken alacakların tahsil imkânlarını yitiren, tahsil imkânları şüpheli hale gelen veya vazgeçilen alacakların normal alacak hesaplarından çıkarılarak ayrı hesaplarda gösterilmesi gerekir. Ticari alacaklar vadelerine göre kısa ve uzun vadeli olarak ayrıştırılır, vadesi geldiği halde tahsil edilmemiş olanlar takibe alınır. Senetsiz - senetli borçların envanter listeleri düzenlenir, değerini yitirmiş, alınmasından vazgeçilmiş borçlar varsa bunları borç hesaplarından çıkarılması gerekir⁸³.

2.4.2. ALACAKLARIN DEĞERLEMESİ

VUK'un 281. maddesine göre bütün alacaklar mukayyet değer ile değerlendirilir.

Mukayyet değer ölçüsü uygulanmadan önce bu alacaklar içinde şüpheli ve değersiz alacaklar varsa saptanır ve bunlar ilgili hesaplara aktarılır⁸⁴.

İsteyen mükellefler, işletme aktifinde veya pasifinde yer alan alacak ve borç senetlerini değerlendirme günündeki gerçek değerine indirgenmesi amacıyla reeskont işlemi

⁸³ KIZIL, a.g.e., s. 287.

⁸⁴ VERGİ DANIŞMANI – ALO MALİYE, a.g.e., <http://www.alomaliye.com/donemsonu.htm>, (Erişim Aralık 2009).

yapabilirler. Ancak, alacak senetlerini reeskont uygulamasına tabi tutmayı tercih eden mükelleflerin, borç senetleri için de reeskont hesaplaması zorunludur.

Döviz cinsinden alacak ve borçlarında dönem sonunda Maliye Bakanlığı'na açıklanan döviz alış kuru esas alınarak TL'ye çevrilmesi ve doğan kur farklarının gelir ya da gider olarak kayıtlara intikal ettirilmesi gerekmektedir⁸⁵.

2.4.3. ŞÜPHELİ ALACAKLAR

VUK'un 323. maddesinde şüpheli alacak konusu düzenlenmiş olup, madde hükmüne göre, mükellefler belirli şartlar dahilinde, dönem içerisinde tahsili şüpheli hale gelen alacakları için karşılık ayırabilmektedirler. Şüpheli alacak, belli kriterlere göre tahsilinin şüpheli hale geldiği kabul edilen alacaklardır. Şüpheli alacağın senetli veya senetsiz olmasının önemi yoktur.

2.4.3.1. Şüpheli Alacaklar İçin Karşılık Ayrılabilmesinin Şartları

Şüpheli alacaklar için karşılık ayrılabilmesinin şartları şunlardır⁸⁶:

- 1- Alacağın Tahsilinin Şüpheli Hale Gelmesi
- 2- Alacağın Ticari ve Zirai Kazancın Elde Edilmesi ve İdame Ettirilmesi İle İlgili Olması
- 3- Alacağın Teminatsız Olması veya Teminatın Yetersiz Olması
- 4- Karşılığın Hangi Alacağa Ait Olduğu Belirtilmelidir
- 5- Karşılık Alacağın Şüpheli Hale Geldiği Dönemde Ayrılmalıdır

1- Alacağın Tahsilinin Şüpheli Hale Gelmesi

VUK'un 323. maddesinde aşağıdaki şartlardan; birinin varlığı halinde alacağın tahsilinin şüpheli hale geldiği hükme bağlanmıştır.

⁸⁵ YILDIZ, a.g.e., s. 19.

⁸⁶ NAZALI Ersin, "Şüpheli Ticari Alacaklar Karşılığı", *Yaklaşım*, Aralık 2008, Sayı 192, s. 87.

- a. Alacağın dava veya icra safhasında bulunması,
- b. Alacağın yapılan protestoya veya yazı ile bir defadan fazla istenilmesine rağmen borçlu tarafından ödenmemiş olması,
- c. Dava ve icra takibine değmeyecek derecede küçük olması.

a- Alacağın Dava veya İcra Safhasında Bulunması

Şüpheli alacak karşılığı ayırmak bakımından, alacağın hangi nedenle dava veya icra konusu yapıldığının bir önemi yoktur. Alacağın varlığı, vadesi veya miktarı ihtilaf konusu olabileceği gibi, borçlunun ödeme kabiliyetini yitirmiş olması da ihtilaf nedeni olabilir. Bir alacağın dava veya icra safhasında olması o alacağın şüpheli alacak niteliğine sahip olması için yeterlidir⁸⁷.

Dava borçlu tarafından da açılmış olması durumunda da alacak şüpheli hale gelmiş demektir⁸⁸. Bir alacağın icra takibine konu olması, karşılık ayrılması için yeterli olmakla beraber, icra takibinin ciddi şekilde izlenmesi gerekir. İcra takibinin ciddi olarak izlenmemesi sebebiyle dosyanın işlemden kaldırılması veya ödeme emri gönderildikten sonra süresinde haciz talebinde bulunulmaması gibi hallerde alacak şüpheli alacak vasfını yitirir⁸⁹.

Danıştay bir kararında⁹⁰, dava ve icra takibindeki bir alacağın tarafları (alacaklı ve borçlu) aralarında anlaşıp alacağı yeni bir senede bağlamaları halinde, alacağın şüpheli alacak niteliğini kaybedeceğine hükmetmiştir.

Ancak Alacağın ileri bir tarihte tahsil edileceğinin düşünülmesi, karşılık ayırma nedeni değildir. Zira karşılık ayırma, bir vergi erteleme aracı değildir⁹¹.

⁸⁷ DURGUN Ercan, “Şüpheli Alacak Karşılığı ve Muhasebeleştirilmesi”, *Vergi Dünyası*, Aralık 2002, Sayı: 256, s. 123.

⁸⁸ VURAL Mahmut, “Şüpheli Alacak Karşılığı Uygulaması”, *Vergi Dünyası*, Aralık 2000, Sayı: 232, s. 65.

⁸⁹ DOĞRUSÖZ A. Bumin, “Şüpheli Alacak Karşılığı Ve Holdinglerin İştiraklerinden Olan Alacakları”, *Yaklaşım*, Ağustos 1994, <http://www.yaklasim.com/donemsonumevzuati/index1.asp>, (Erişim: Şubat 2010).

⁹⁰ Dn. 4. D., 28.02.1973 tarih ve E.1970/9190, K.1973/927 Sayılı Kararı.

⁹¹ VURAL, a.g.m., s. 66.

b- Alacağın; Yapılan Protestoya veya Yazı ile Bir Defadan Fazla İstenilmesine Rağmen Borçlu Tarafından Ödenmemiş Bulunması ve Dava ve İcra Takibine Değmeyecek Derecede Küçük Olması

VUK'un 323. maddesinin birinci fıkrasının 2 numaralı bendinde;

- Yapılan protestoya veya yazı ile bir defadan fazla istenilmesine rağmen borçlusu tarafından ödenmeyen,

- Dava veya icra takibine değmeyecek derecede küçük olan alacakların şüpheli alacak olduğu hükme bağlanmıştır.

Söz konusu maddede dava ve icra takibine değmeyecek derecede küçük alacaklara ilişkin herhangi bir hüküm bulunmamaktadır. Uygulamada alacağın takibi için yapılacak harcamalarla alacağın mukayese edilmesi gerektiğine ilişkin görüşler mevcuttur⁹².

Senetli alacakların vadesinde ödenmemesi halinde, borçlu noter aracılığıyla ödemeye çağrılmalıdır. Senetsiz alacaklarda da alacaklının alacağını bir defadan fazla yazıyla istendiğini tevsik edebilmesi gerekmektedir. Diğer taraftan yapılan protestonun veya yazılı istemin borçluya ulaşmış olması şarttır. Bu nedenle de protestonun noter aracılığı ile yazılı istemin de taahhütlü mektupla yapılması gerekmektedir. Danıştay'ın konuyla ilgili kararları da bu doğrultudadır⁹³.

2- Alacağın Ticari ve Zirai Kazancın Elde Edilmesi ve İdame Ettirilmesi İle İlgili Olması

Yani alacak işletme faaliyetleri neticesinde doğmuş olmalıdır. İşletme faaliyetleri dışında doğmuş bir alacağın tahsili şüpheli hale gelmiş olsa bile karşılık

⁹² DURGUN, a.g.m., s. 124.

⁹³ NAZALI, a.g.m., s. 88.

ayrılmaz⁹⁴. Alacak ile ticari veya zirai kazancın elde edilmesi veya idame ettirilmesi arasında doğrudan bir illiyet bağının bulunması gerekir⁹⁵.

Karşılık ayrılabilmesi için o alacağın ticari işletmeye dahil bir malın satılmasından veya yapılan bir hizmetten doğmuş bulunması gerekir⁹⁶. Ticari karakter taşımayan borç vermeler (örneğin hatır senedi⁹⁷) ve karşılığında bir gelir ve menfaat sağlanmayan şahsi kefaletten doğan alacaklar için şüpheli alacak karşılığı ayrılmayacağını belirten çeşitli Danıştay kararları mevcuttur⁹⁸. Düzenlenen poliçe veya senedin hatırına düzenlenmiş olmasının belirgin bir anlamı yoktur. Düzenlenen senet veya poliçe hatırına da olsa muhatap işletme için borç senedi, lehtar için alacak senedi hükmünde olacaktır⁹⁹.

3- Alacağın Teminatsız Olması veya Teminatın Yetersiz Olması

VUK'un 323. maddesinde; şüpheli alacaklar için değerlendirme gününün tasarruf değerine göre pasifte karşılık ayrılabilmesi, teminatlı alacaklarda bu karşılığın teminattan geri kalan miktara inhisar edeceği hükme bağlanmıştır.

Alacağın tamamı teminatlı ise söz konusu alacağa karşılık ayrılmaz. Teminat alacağın tamamını karşılamıyorsa alacağın teminatsız kısmı için karşılık ayrılabilir.

⁹⁴ Nedeni, sadece bu iki kazancın tespitinde tahakkuk esasının geçerli olmasıdır. Gelirin elde edilmesinde tahsil esası cari olan kazanç ve iratlar için şüpheli alacak karşılığı kavramının ortaya çıkmayacağı açıktır. Bkz; VURAL, a.g.m., s. 64.

⁹⁵ Şüpheli alacak karşılığı ayırmak için, alacağın mal ve hizmet satışından kaynaklanması şartının aranıp aranmayacağı konusunda farklı görüşler bulunmaktadır. Hangi tür alacakların ticari ve zirai kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi ile ilgili olduğu hususu uygulamada tartışmalara konu olmuştur. VUK'un 323. maddesinin 2365 sayılı Kanun ile yapılan değişikliğin gerekçesinde daha önce hasılat hesaplarına intikal ettirilmiş bulunan alacakların ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi ile ilgili olduğu belirtilmiştir. Ancak madde gerekçesi de bu konudaki ihtilafları önleyememiştir. Bazı yargı kararlarında da (Dn. 4. D.'nin, 25.01.1984 tarih ve E.1983/98, K.1984/326 sayılı Kararı.) alacağın mal veya hizmet satışından kaynaklanmasının ve daha önce hasılat olarak kayıtlara intikal ettirilmiş olmasının zorunlu olmadığı kabul edilmiştir. Bkz. DURGUN, a.g.m., s. 125.

⁹⁶ Danıştay 4. D; 22.5.1980 Tarih, E. 1979/4866, K. 1980/1802 Sayılı Kararı.

⁹⁷ *Hatır Senedi*; Gerçek bir alış verişe dayanmayan ve finansman amacıyla düzenlenen, kişisel dostluklara dayanılarak imzalanan senetlere denmektedir. Bkz. SEVİLENGÜL Orhan, *Genel Muhasebe*, 15. Baskı, Gazi Kitabevi, 2009, s. 245.

⁹⁸ Danıştay 4. D; 10.1.1973 Tarih, E. 1970/4304, K. 1973/70 Sayılı Kararı., Dn. 4. D; 09.03.1976 tarih ve E.1974/2661, K.1976/582 sayılı Kararı., Dn. 4. D. 04.04.1974 tarih ve E.1973/3376, K.1974/1387 sayılı kararı, Dn. 3. D., 04.11.1991 tarih ve E.1991/762, K.1991/2744 sayılı Kararları.

⁹⁹ DOKUR Şükrü, KAYGUSUZ Sait Y., *Finansal Muhasebe*, 2.Baskı, Dora Yayınları, 2009, s. 82.

Alacağın ne kadarlık kısmının teminatsız kaldığı belli olmadıkça karşılık ayrılamaz. Bu nedenle eğer teminat alacağın tamamını kapsamıyorsa bu takdirde alacağın teminatsız kalan kısmının kesin olarak belirlenmesi zorunludur. Aksi takdirde mevcut teminatın alacağın tümünü kapsadığı kabul edilir¹⁰⁰.

Alacağın teminatlı sayılması için teminatın paraya çevrilmiş olması gerekmemekte, alacağın teminata bağlanmış olması yeterli olmaktadır.

4- Karşılığın Hangi Alacağa Ait Olduğu Belirtilmelidir

VUK'un 323. maddesinde şüpheli alacaklar için değerlendirme gününün tasarruf değerine göre pasifte karşılık ayrılabilceği ve bu karşılığın hangi alacaklara ait olduğunun karşılık hesabında gösterileceği hükme bağlanmıştır.

Dolayısıyla alacak, şüpheli hale geldiği tarihte diğer alacaklardan ayrılmalıdır. Şirket yasal defterleri şüpheli alacakların borçlusunu ve borcun tutarını, varsa yapılan tahsilatları ayrıntılı bir şekilde göstermelidir.

5- Karşılık, Alacağın Şüpheli Hale Geldiği Dönemde Ayrılmalıdır

Karşılığın alacağın şüpheli hale geldiği dönemden sonraki dönemlerde ayrılıp ayrılamayacağı hususunda farklı görüşler bulunmaktadır¹⁰¹.

Bir görüşe göre karşılık sadece alacağı şüpheli hale geldiği dönemde ayrılabilir. Yani; karşılık ayrılması konusunda mükelleflere seçimlik hak verilmesi seçimlik hakkın istenildiği dönemde kullanılması olanağı tanımamaktadır. Zira vergi uygulamalarında yer alan seçimlik haklar vergilendirme dönemleri itibariyle kullanılabilir. Vergi kanunlarında ilgili oldukları dönemlerde kullanılmayan hakların sonraki dönemlerde kullanılması şeklinde uygulanan bir seçimlik hak bulunmamaktadır.

¹⁰⁰ VURAL, a.g.m., s. 68.

¹⁰¹ NAZALI, a.g.m., s. 88.

Şüpheli alacak karşılığının istenildiği dönemde ayrılamayacağı yönünde olan bir başka görüşe göre; şüpheli alacaklar Vergi Usul Kanunu'nda "Alacaklarda ve Sermayede Amortisman" bölümünde düzenlenmiştir. Bu nedenle şüpheli alacak karşılıklarının bir tür amortisman özelliği gösterdiğini söylemek mümkündür. İlgili olduğu dönemde ayrılmayan şüpheli alacak karşılıklarının daha sonra ayrılamaması, mevcuttaki amortisman benzerdir. Bilindiği üzere amortisman ayırmak da ihtiyaridir ve her yılın amortismanı ancak o yıla ait değerlemede nazara alınabilir.

Danıştay'ın görüşü de esas itibariyle bu yönde olmasına rağmen farklı kararları da bulunmaktadır. Bir kararında¹⁰² Danıştay, "VUK'un 323. maddesinde şüpheli hale gelen alacaklarla ilgili olarak, alacağın şüpheli hale geldiği yılda karşılık ayrılmasını zorunlu kılan bir ifadenin yer almadığı, önemli olanın maddede öngörülen koşulları taşıyıp taşımadığı hususu olduğu, dönemin değişmesiyle alacağın şüpheli olma niteliğini kaybettiğinin kabul edilemeyeceği dolayısıyla 1983 yılında şüpheli hale geldiği ihtilafsız olan alacaklar için, 1985 yılında değerlendirme günü değeri üzerinden karşılık ayrılabilmesi belirtilmiştir.

Diğer bir kararında¹⁰³ "Alacağın şüpheli hale geldiği dönemin geçirilmesi halinde, yeni değerlendirme günlerinde de tasarruf değerini muhafaza edecek olan alacak için karşılık ayırma imkanının ortadan kalkacağı kabul edilmesinin, kanunda öngörülme bir nedenle kanunla tanınan bir hakkın bertaraf edilmesi anlamına gelir.

2.4.4. ALINAN VE VERİLEN ÇEKLER İÇİN DÖNEM SONU İŞLEMLERİ

2.4.1.1. Alınan ve Verilen Çeklerin Envanteri

Çek hesaplarının dönem sonu işlemlerinde ilkönce fiili envanter yapılır. Fiili envanterin kaydi envanterle farklılık göstermesi durumunda, karşı işletmelerle ve bankayla mutabakat sağlanıp fark hesapları kullanılarak kaydi envanter sonucu fiili envanter seviyesine getirilir.

¹⁰² Dn. 4. D.; 10.11.1992 tarih ve E.1992/719, K.1992/4809 Sayılı Kararı.

¹⁰³ Dn. 4. D.; 02.05.1991 tarih ve E.1988/4658, K.1991/1627 Sayılı Kararı.

İşletmeler, çek ve senetler için de değerlendirme günü itibariyle sayım yapılmalı, tutanak hazırlanmalı ve yetkililerce imzalanmalıdır¹⁰⁴.

Hesabın envanteri yapılırken tahsil imkânı göz önüne alınarak, karşılıksız çeklerin şüpheli Ticari Alacaklar hesabına aktarılıp, VUK'nun 323. maddesinde aranan şartların sağlanması durumunda karşılık ayrılması söz konusu olabilir¹⁰⁵.

2.4.1.2. Alınan ve Verilen Çeklerin Değerlemesi

TL olarak düzenlenmiş alınan ve verilen çekler, VUK' nun 266. maddesine göre, üzerlerinde yazılı "itibari değerleri" üzerinden değerlendirilir.

Yabancı para ile takip edilen senetli veya senetsiz alacak ve borçlar da, Maliye Bakanlığı'nca tespit ve ilan olunan kurlarla değerlendirilir. Yabancı para üzerinden düzenlenmiş vadeli çeklerin bulunması halinde bunların dönem sonu kur değerlemelerinin yapılarak ortaya çıkan olumlu ya da olumsuz kur farklarının ilgili sonuç hesaplarına aktarılması gerekir¹⁰⁶.

İşletmenin elinde yabancı para üzerinden düzenlenmiş vadeli çeklerin bulunması halinde bunların dönem sonu kur değerlemelerinin yapılarak ortaya çıkan olumlu ya da olumsuz kur farklarının ilgili sonuç hesaplarına aktarılması gerekir¹⁰⁷.

Vadeli çekler reeskont işlemine tabi tutulabilir, ancak reeskont faiz gelirleri veya giderleri vergi matrahının tespitinde dikkate alınmaz¹⁰⁸.

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.

¹⁰⁴ ÖĞREDİK, "Muhasebeci ve Denetçilerin Dönem Sonu İşlemlerinde Dikkat Etmeleri Gereken İşlemler", a.g.m., s. 75.

¹⁰⁵ ALTINOK, a.g.m., s. 140.

¹⁰⁶ VERGİ DANIŞMANI – ALO MALİYE, a.g.e., <http://www.alomaliye.com/donemsonu.htm>, (Erişim Aralık 2009).

¹⁰⁷ ÖZTÜRK Bünyamin, ÖĞREDİK Güray, "Dönem Sonu Muhasebe ve Vergi Uygulamaları", *Mali Pusula*, Aralık 2007, Sayısı Eki, s. 35.

¹⁰⁸ VERGİ DANIŞMANI – ALO MALİYE, a.g.e., <http://www.alomaliye.com/donemsonu.htm>, (Erişim Aralık 2009).

2.4.5. 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 problemli konu özelliğini korumuştur. Bunun nedeni ise, ihracat bedellerinin tabii olduğu kambiyo düzenlemelerinin karışık ve muhasebe/ vergi düzenlemelerine paralel olmayışıdır.¹⁰⁹

İhracat bedelinin yurda getirilişiyle 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'inin 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 getirmediği 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.

¹⁰⁹ ÖĞREDİK, "Muhasebeci ve Denetçilerin Dönem Sonu İşlemlerinde Dikkat Etmeleri Gereken İşlemler", a.g.m., s. 84.

2.4.6. DEĞERSİZ ALACAKLAR

Değersiz alacaklar VUK'un 322. maddesinde kazai bir hükme veya kanaat verici bir vesikaya göre tahsiline imkân kalmayan alacaklar olarak tanımlanmıştır. Değersiz alacaklar, bu mahiyete girdikleri tarihte tasarruf değerlerini kaybederler ve mukayyet kıymetleriyle gider kaydedilmek suretiyle yok edilirler¹¹⁰.

Değersiz alacaklara ilişkin uygulama esasları şöyledir¹¹¹:

– Değersiz alacaklar bilanço ve işletme hesabı esasına göre defter tutan ticari ve zirai kazanç sahiplerince gider olarak kaydedilebilir. Daha önce, şüpheli hale gelip karşılık ayrılmak suretiyle gider olarak kaydedilen alacaklar, bilahare değersiz alacak haline dönüşürse; değersiz hale gelen alacak tutarının, şüpheli alacak karşılığı hesabına borç, şüpheli alacak hesabına alacak olarak kaydedilmek suretiyle kayıtlardan çıkarılması yeterlidir. Zira söz konusu alacağın ayrıca değersiz alacak olarak da gider kaydı edilmesi mükerrer gider kaydına yol açar.

– Değersiz hale gelen alacağın gider kaydı, ticari işle veya işletmeyle ilgili olmasına bağlıdır. Bir alacağın değersiz alacak olabilmesi için, söz konusu alacak işletmenin normal ve mutad olarak yaptığı faaliyetleri sonucunda doğmalı ve daha açık bir ifade ile işletme kârının oluşumuna etkide bulunmuş olmalıdır. Örneğin hatır senedi veya ticari işlem dışı düzenlenen senetlerin ödenmemesinden dolayı alacağın tahsil edilmemesi halinde bu tür alacağın değersiz alacak olarak kabul edilerek sonuç hesaplarına intikal ettirilmesi olanağı yoktur.

– Alacağın tahsili kazai bir hükme veya kanaat verici bir vesikaya göre imkânsız hale gelmelidir. Kazai bir hükümden maksat, alacağın tahsil edilme olanağının tamamen ortadan kalktığını hükme bağlayan bir mahkeme kararının varlığıdır. Alacağın tahsili için kanuni yollara başvurulup, icra takibi yapılmasına rağmen, bu başvuru ve takipler sonucunda alacağın ödenmeyeceği veya paranın talep edilmesinin olanaksız olduğu bir mahkeme kararı ile tespit edilmişse alacak değersiz hale gelmiştir. Kanaat verici bir vesikadan ne anlaşılması gerektiği ise yeteri kadar açık değildir. Bu konuyla ilgili olarak herhangi bir düzenleme yapılmamış olması, değersiz alacak uygulamasının

¹¹⁰ AKYOL M. Emin, “Değersiz ve Vazgeçilen Alacaklar”, *Lebib Yalkın Mevzuat*, Ocak 2010, Sayı:73, s. 34.

¹¹¹ AKYOL, a.g.m., s. 34.

kapsamını genişletmekle beraber, kanaat verici bir vesikadan söz edebilmek için tahsil olanaksızlığını gösteren bir delilin varlığı şarttır. Bu nedenle her belge ve olayın ayrı ayrı değerlendirilmesi gerekir.

Aşağıdaki belgeler kanaat verici vesikalara örnek olarak sayılabilir:

- Konkordato anlaşması, konkordato ile alacaklının borçluyu ibraz ettiği miktar değersiz alacak sayılır.

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

- Sulh anlaşması ile alacaktan vazgeçildiğini gösteren belgeler,

- Borçlunun gaipliğine ilişkin mahkeme kararı ve buna bağlı olarak herhangi bir mal varlığının bulunmadığına dair resmi belge,

- Borçlunun herhangi bir mal varlığı bırakmadan ölümü ve mirasçılarının da mirası reddettiklerine dair resmi belgeler,

- Borçlunun, alacaklı tarafından açılan davayı kazandığına dair mahkeme kararı,

- Mahkeme huzurunda alacaktan vazgeçildiğine ilişkin olarak düzenlenmiş belgeler,

- Borçlunun dolandırıcılıktan mahkûm olması ve herhangi bir mal varlığı bulunmadığını belgeleyen resmi evrak ve diğerleri,

- Borçlunun adresinin saptanamaması nedeniyle, icra takibat dosyasının kaldırıldığını gösteren icra memurluğu yazısı.

Değersiz Alacaklara İlişkin Özellikli Durumlar:¹¹²

Vade Konkordatosu

Alacaklıların alacağına belli bir yüzdesinden vazgeçtiği yüzde konkordatosunda borçlu, borçlarının konkordatoda kabul edilen kısmını ödemekle borçlarının

¹¹² DURAK Gündoğan, “Değersiz ve Vazgeçilen Alacakların Giderleştirilmesi ve Muhasebeleştirilmesi”, *Lebib Yalkın Mevzuat*, Aralık 2007, Sayı 12, s. 71.

tamamından kurtulmaktayken, alacaklı alacağının vazgeçtiği kısmını ileride tahsil imkânından da mahrum kalmaktadır. Yüzde konkordatosu hali kanat verici vesikaya en güzel örneklerden biri olup, yüzde konkordatosu sonucu tahsilinden vazgeçilen alacak kısmı değersiz alacak olarak giderleştirilebilecektir.

Vade konkordatosunda ise durum farklıdır. Yüzde konkordatosunda olduğu gibi alacaklıların, alacağının bir kısmından vazgeçmesi sözkonusu değildir. Alacaklı sadece tahsilini ileriki bir tarihe ertelemektedir. Dolayısıyla tahsili imkânsız hale gelen, yani değersiz bir alaktan bahsedilmesi söz konusu olmamaktadır.

İflas Durumu

Bir gerçek veya tüzel kişinin iflasına karar verilmesi ile beraber, bu şahıstan alacaklı durumunda olan kişilerin bütün alacakları değersiz hale gelmez. Zira iflas açılır, alacaklılar iflas masasına başvurur, varsa müflisin mevcutları paraya çevrilip alacaklılara dağıtılır. Başka bir ifadeyle iflasın sonunda alacaklılar alacaklarının bir kısmını tahsil etme imkânına sahiptirler. Bu nedenle iflas kararı sadece alacağın şüpheli hale geldiğini gösterir ve sahibine VUK'un 323. maddesine göre karşılık ayırma imkânı verir. Ancak mahkeme iflas eden borçlunun herhangi bir ödeme yapamayacak durumda olduğunu hükme bağlarsa, bu taktirde alacak değersiz hale gelmiş demektir.

Eğer bir alacağın, az da olsa, kısmen veya tamamen tahsil edilme olasılığı varsa o alacak şüpheli olacaktır. Bu durumda değersiz alaktan söz etmek mümkün değildir. İflas halinde bir alacağın tahsil edilip edilmeyeceği veya ne kadarının tahsil edileceği belli değildir. Bu nedenle alacak iflas masasına yazdırıldığı anda sadece şüpheli alacak olarak dikkate alınmalıdır.¹¹³

Yargı organlarınca da bu görüş kabul edilmiş ve Danıştay 4.Dairesi, 28.9. 1956 tarihli bir kararında; "... iflas halinde de masanın tasfiyesi neticesinde borcun tediyesine imkân bulunmadığı tebeyyün etmeden alacağın tahsil kabiliyetini kaybettiğine dair karar verilmesi kanuna aykırı düşeceğinden..." demek suretiyle, iflas halinde tasfiye sonuçlanmadan alacağın tahsil kabiliyetini kaybettiğine hükmedilmeyeceğini karara bağlamıştır.

¹¹³ ERKAN Mehmet, "Vergi Hukukunda Değersiz ve Vazgeçilen Alacaklar", *Vergi Dünyası*, Aralık 2000, s. 202.

Aciz Vesikası Durumu

İflasın açılması ve müflisin varlıklarının paraya çevrilmesini müteakip alacaklı alacağıının tamamını tahsil edememiş olabilmektedir. Bu durumda icra müdürü ödenmeyen alacak kesimi için bir belge düzenlemekte ve alacaklıya vermektedir. Bu belge borç ödemededen aciz belgesidir.

Aciz belgesinin alacaklıya verilmesi durumunda alacak son bulmaz, aksine bu alacak borçluya karşı kuvvetlendirilmiş bir şekilde mevcut olmakta devam eder.¹¹⁴

Dolayısıyla aciz vesikasına bağlanmış alacakların değersiz alacak olarak addedilerek doğrudan gider kaydedilmesi mümkün değildir. Bu türden alacaklar ancak şüpheli alacak olarak kabul edilip karşılık ayrılması suretiyle giderleştirilebilirler. Böylece ileride tahsili sağlandığında karşılık hesabı kapatılarak gelir kaydının yapılması da mümkün olacaktır.

2.4.7. REESKONT (ALACAK VE BORÇLAR)

VUK'nun 281. maddesinde alacaklar 285.maddesinde borçlar, reeskont uygulanarak değerlendirme günündeki değerine indirgenebileceği, nominal bedelle tasarruf bedeli arasındaki farkın cari hesap döneminde gider ve gelir yazılabileceği hüküm altına alınmıştır. Yine kanunda, “alacak senetlerini değerlendirme gününün kıymetine irca eden mükellefler, borç senetlerini de aynı şekilde işleme tabi tutmak zorundadırlar.” hükmü yer almaktadır. Konuyla ilgili 238 numaralı VUK Genel Tebliğinde ayrıntılı açıklama ve hesaplamalar yapılmıştır.

Senede bağlı alacakların ve borçların değerlendirme günündeki kıymetlerine irca edilmesi sırasında senet üzerinde faiz nispetinin belli edilmediği hallerde T.C. Merkez Bankasının resmi iskonto hadlerinin uygulanması yasal bir zorunluluk olup, alacak senetleri ile borç senetlerinin reeskont işlemlerinde uygulanacak iskonto yönteminin de T.C. Merkez Bankası tatbikatına paralellik arz etmesi gerekeceği açıktır¹¹⁵.

¹¹⁴ KARAKIŞ Şerafettin, “Değersiz ve Vazgeçilen Alacaklar”, *Vergi Dünyası*, Aralık 2004, s. 103.

¹¹⁵ ÖĞREDİK Güray, “Alacak Senetlerinde Reeskont Uygulamak Suretiyle İlişkili Şirketler Arası Muvazaalı İşlemler”, *Lebib Yalkın Mevzuat*, Aralık 2007, Sayı 12, s. 98.

T.C. Merkez Bankasının reeskont işlemleri ile ilgili uygulamasında ise vadesine en çok 92 gün kalmış olan senetler reeskonta kabul edilmekte; senedin vadesinin belirlenmesinde faizin başlangıç tarihi olarak senedin reeskonta kabul edildiği tarihten bir önceki gün esas alınmaktadır. Vadesi 92 günden daha fazla olan senetler ise reeskonta kabul edilmemektedir. İskonto tutarı ise dış iskonto yöntemine göre, yani senedin itibari değeri üzerinden hesaplanmaktadır. Bu itibarla, T.C. Merkez Bankasınca uygulanan dış iskonto yönteminin çok uzun vadeler taşıyabilecek senetlerin değerlendirme günündeki kıymetlerinin hesaplanmasında kullanılması teknik olarak mümkün bulunmamaktadır. Bu durumda senede bağlı alacaklara ilişkin değerlendirme işlemlerinin, iç iskonto metoduna göre yapılması gerektiği sonucuna varılmaktadır. T.C. Merkez Bankası tarafından ilan edilen reeskont oranı; dış iskonto yöntemine göre, yani senedin faizini de içeren nominal değer üzerinden, kısa vadeli avans işlemlerinde uygulanan faiz oranı ise iç iskonto yöntemine göre, yani senedin peşin değeri üzerinden yapılacak hesaplamalarda esas alınması gereken faiz oranlarını temsil etmektedir¹¹⁶.

Vergi uygulaması açısından en çok dikkat edilmesi gereken husus ise; geliri olmayan bir senet için reeskont gideri yazılamaz. Bir diğer söyleyişle, bir alacak senedinin karşılığı mutlaka gelir doğurmuş bir işlem olmalıdır. Örneğin; mal ya da hizmet satışı karşılığı alınmış bir senet, mal yada hizmet satışının cari hesap yoluyla yapılması halinde ilgili cari hesabın senet yoluyla tahsili v.b. işlemler sonucunda kayıtlara alınmış bir senet ancak reeskont işlemine tabii tutulur¹¹⁷.

Senede bağlı alacak ve borçlara ilişkin değerlendirme işlemlerinde iç iskonto yönteminin uygulanması gerekmektedir. Çünkü uzun vadeli senede bağlı alacaklarda dış iskonto yöntemi uygulandığında iskonto tutarının senet tutarından fazla olması gibi bir sonuçla karşılaşılmaktadır. Bu da V.U.K'nun amaçladığı bir sonuç değildir¹¹⁸.

VUK'nun 285. maddesine göre, alacak senetleri için reeskont uygulanıyorsa borç senetleri için de reeskont işlemi uygulanmalıdır. Bu durumda şirket portföyündeki alacak senetlerinin ve borç senetlerinin tutarını ve vadelerini analiz etmelidir. Alacak

¹¹⁶ ÖĞREDİK, “Alacak Senetlerinde Reeskont Uygulamak Suretiyle İlişkili Şirketler Arası Muvazaalı İşlemler”, a.g.m., s. 98.

¹¹⁷ ÖĞREDİK, “Alacak Senetlerinde Reeskont Uygulamak Suretiyle İlişkili Şirketler Arası Muvazaalı İşlemler”, a.g.m., s. 101.

¹¹⁸ ÇABUK Adem, *Muhasebede Dönem Sonu İşlemleri*, 4.Baskı, Dora Yayınları, Bursa, 2009, s. 56.

senetlerine reeskont uygulanması suretiyle gider yazılacak tutar, borç senetleri reeskontu sonucunda gelir yazılacak tutardan fazla ise alacak senetlerine reeskont uygulanmalıdır. Aksi takdirde vergi matrahı arttırılmış olur. VUK gereği, reeskont işlemi seçimlik bir haktır, uygulanması zorunlu değildir. Ancak vergi planlaması adı altında kanuna şeklen uygun ancak ruhu itibariyle kanuna aykırı, muvazaalı işlemler yapılmamalıdır¹¹⁹.

2.5. STOKLARDA DÖNEM SONU İŞLEMLERİ

MSUGT’nde stoklar; “işletmenin satmak, üretimde kullanmak veya tüketmek amacıyla edindiği ilk madde ve malzeme, yan mamul, mamul ticari mal, yan ürün, artık ve hurda gibi, normal faaliyet döneminde satılacak veya işleme girecek varlıklardır” şeklinde tanımlanmıştır. VUK’nda ise "emtia" olarak isimlendirilen stoklar; satın alınan veya imal edilen emtiayı, ilk madde malzemeyi, yarı mamulleri ve yan mamulleri kapsayan bir kavramdır.

2.5.1. STOKLARDA ENVANTER

İşletmelerde stoklar aktifin önemli bir bölümünü oluşturduğundan, stokların fiziki miktarlarının ve parasal tutarlarının belirlenmesi büyük önem arz eder. Çünkü stok tutarlarının olduğundan az veya çok olarak bilançoda gözükmesi, faaliyet sonucunun da, gerçek tutarından daha az veya daha çok hesaplanmasına neden olur. Bu nedenle stokların envanteri yapılırken gerek fiziki sayım, gerekse değerlendirme aşamasında hata yapmamak gerekir¹²⁰.

Stoklarla ilgili envanter listeleri stok çeşitlerine göre ayrı ayrı düzenlenir. Her envanter listesinde maddenin cinsi, miktarı; birim alış veya maliyet değeri, toplam

¹¹⁹ ÖĞREDİK, “Alacak Senetlerinde Reeskont Uygulamak Suretiyle İlişkili Şirketler Arası Muvazaalı İşlemler”, a.g.m., s. 101.

¹²⁰ ÖZTÜRK, a.g.e., s. 47.

değeri, değerlendirme ölçüsü, madde ile ilgili açıklama yer alır. Envanteri yapılan maddelerin kod numaraları varsa bu kod numaraları envanter listelerinde belirtilir¹²¹.

Envanter listelerine alınması gereken stokları belirleyen kriter, malın işletme mülkiyetinde olup olmadığıdır¹²².

Envantere dahil stokların işletmenin mülkiyetinde ve tasarrufu altında olması gerekir. Mülkiyeti işletmeye ait olmayan işletmeye konsinye olarak bırakılmış malların, mülkiyeti henüz işletmeye geçmemiş yoldaki malların envanter listelerine dahil edilmemesi lazımdır. Buna karşılık, başka işletmelere konsinye olarak gönderilen malların, teslim şartı ile müşteriye gönderilen henüz yoldaki malların mülkiyeti işletmenin üzerinde olduğundan envanter listelerine dahil edilmeleri şarttır. Bu gibi stoklar "Konsinye Mallar", "Yoldaki Mallar" hesaplarında işletmedeki stoklardan ayrı olarak gösterilmelidirler¹²³.

Envanteri yapılan stokların içinde kullanılmaz hale gelmiş, değerini ve vasfını kaybetmiş maddeler varsa bunların envanter listelerinde ayrıca belirtilmeleri gerekir. Stokların değerlemesi işletmenin sattığı ve kullandığı maddelerin bir değerlemesi olduğundan doğrudan doğruya maliyetleri ve mal satış karını etkileyen bir olaydır. Bu sebeple işletmeler stokların değerlemesi üzerinde daha hassasiyetle dururlar¹²⁴.

Çok çeşitli perakende mal satan ticarethanelerin her yıl sene sonunda fiili stok sayımı yapmaları çok uzun zaman almaktadır. Bazı mükellefler sayım işlemlerini sağlıklı bir şekilde yapabilmeleri için tatile girmek zorunda kalırlar. Bu sayımların her yıl yapılması halinde üretimde büyük bir kayıp söz konusu olacaktır. Dolayısıyla, kanun koyucu; çeşitli mal üzerine geniş ölçüde ve perakende iş yapan büyük mağazalar ve eczanelerin sene sonu stok sayımları için bir kolaylık getirmiştir¹²⁵.

¹²¹ KIZIL, a.g.e., s. 296.

¹²² ÖZTÜRK, a.g.e., s. 47.

¹²³ KIZIL, a.g.e., s. 296.

¹²⁴ KIZIL, a.g.e., s. 296.

¹²⁵ ODAK Sabri, YARGIÇ Bora, *2008 Yılı Dönem Sonu İşlemleri*, İSMMMO Yayın No 128, İstanbul, s. 60.

Büyük mağazalar ve eczaneler emtia mevcutlarının envanterlerini üç yılda bir çıkarabilirler. Bu takdirde envanter çıkarılmayan yıllarda hesaben mevcut iktisadi kıymetleri envanter defterlerine kaydederler (VUK Md.190).

Fiili envanter ile kaydi envanter arasında dönem sonu stokları açısından farklar olabilecektir. Önemli olan bu farkların gerçekçi nedenlerle açıklanabilir olmasıdır. Örneğin; yasal fire oranları, işletmede çıkan yangın, ya da dönem içerisindeki sel, deprem v.b. doğal afet gibi¹²⁶.

Kaydi envanter çalışması defter kayıtları ve belgelerden hareketle belirli bir başlangıç tarihinden itibaren ki bu genellikle 01.Ocak tarihi olur, önceki dönemden devreden stoklar baz alınarak bu stoklar üzerine dönem içindeki stok hareketleri izlenerek belirli bir tarihteki stok kayıtlarına ulaşmak amacıyla yapılan çalışmadır. Bu çalışmanın tüm yılı kapsayacak şekilde yapılması gerekli değildir. Belirli bir dönem içinde yapılabilir. İşletmenin aylık olarak emtia hareketleri izlendiğinde dönemler arasında aşırı dalgalanmalar görünmez. Mevsim yahut belirli olayların varlığına bağlı olarak ortaya çıkan dalgalanmalar hariç olmak üzere belirli bir dönemdeki aşırı dalgalanma belirli bir hata yahut hilenin habercisi de olabilir¹²⁷.

Dönem sonlarında fiili envanter yapıldıktan sonra, kayıtlarla karşılaştırmalar yapıp, gerçek durumun hesaplara yansıtılması adına sayım noksanlık ve fazlalıklarının kayıtlara aktarılması gerekir. İşletmelerde sayım farklılıkları¹²⁸;

Stok Sayım Fazlalıkları:

Stok sayımında fazla mal çıkması halinde, aşağıda yazılı nedenlerin muhasebe tekniği içerisinde araştırılması gerekmektedir.

- Fireler hesaplanarak, stoklardan düşüm yapılması,
- Çalınan malların miktarı stoklardan indirim yapılmaması,
- Doğal afetlerden nedeniyle meydana gelen hasarlardan veya yok olan malların stok hesaplarından çıkışı yapılamaması,

¹²⁶ ÖĞREDİK Güray, *Vergisel Yönden Stokların Denetimi ve Randıman Analizi*, 2.Baskı, Maliye Hukuk Yayınları, Mayıs 2007, s. 50.

¹²⁷ ÖĞREDİK, a.g.e., s. 50.

¹²⁸ ODAK, YARGIÇ, a.g.e., s. 61.

- Faturasız mal satışları,
- Promosyon veya şirket çalışanlara aynı yardım olarak verilen malların kayıtlara intikal ettirilmemesi,
- Bağış olarak verilen mallar,
- Satışı yapılan mallara ait faturalardan herhangi birinin, muhasebe kayıtlarına intikal edilmemesi,
- Satış yapılmasına rağmen, malın depoda bırakılarak teslim edilmemesi,
- Dönem sonunda tespit edilen fiili sayım fazlalıkların tutarı kadar, bilançonun aktifinde artış meydana gelecektir. Pasifteki hesaplardan herhangi bir hata tespit edilemiyorsa, fark kadar karın artması gerekmektedir.

Stok Sayım Noksanlıkları

İşletmelerde sayım ve tesellüm noksanlıkları, bir takım nedenlerden dolayı kaynaklanmaktadır. Bu farklılıklar, her işletmenin özel durumuna göre farklılık arz etmektedir.

Stok sayım noksanlıkları dönem sonunda aşağıdaki nedenlerden dolayı oluşmaktadır;

- Mal alışlarda, mükerrer giriş yapılmıştır,
- Mal satışlarda, herhangi bir faturanın çıkışı yapılmamıştır.
- Mal alış veya satışlarda rakam hatası yapılmıştır,
- Dönem sonunda yapılan fiili sayımda, envanter listelerine dahil edilmemiştir.
- Numune olarak verilmiş fakat kayıtlara alınmamış,
- Mallar çalınmış olabilir,
- Üretimde çıkan bozuk mallar olabilir.

Yukarıda yazılı nedenlerin araştırılmasına rağmen noksanlıklar bulunamıyorsa; emsal değerlerinin tespit edilmesi için Takdir Komisyonuna başvurularak bir rapor alınması gerekmektedir. Bu rapor doğrultusunda ilgili muhasebe kayıtları yapılacaktır.

2.5.2. STOKLARDA DEĞERLEME

2.5.2.1. Genel Açıklama

Stokların değerlemesi, gerek dönem kârının hesaplanması, gerekse işletmenin mali durumunun mali tablolara doğru olarak yansıtılması açısından önemlidir. Stoklar kalemi içinde de stok değerlendirme yöntemi kullanılarak değeri tespit edilecek mallar ve uygulanacak değerlendirme yönteminin belirlenmesi önem taşımaktadır¹²⁹.

VUK' nun 274 ile 277. maddelerine göre, satın alınan veya imal edilen emtia maliyet bedeli ile değerlendirilir.

VUK Md 278'e göre değeri düşen mallar, artık ve yan ürünler emsal bedeli ile değerlendirilir. Yine VUK Md Md.274/2' ye göre, değerlendirme günündeki satış bedeli maliyete göre % 10 ve daha fazla düşüklük gösterdiğinde de emsal bedeli uygulanabilir.

Kanun hükümlerinden anlaşılacağı üzere, işletme tarafından satın alınan ve imal edilen emtia, emsal bedeli ölçüsünü kullanılmasını gerektiren haller dışında maliyet bedeliyle değerlendirilir¹³⁰.

2.5.2.2. Stok Değerleme Yöntemleri

Stoklar, diğer aktif kalemlere göre farklılık arz ederler. Çok değişken ve hareketlidirler¹³¹. Bu özellikleri nedeniyle maliyet bedelinin tespitinde muhasebe literatüründe pek çok kullanılan yöntem söz konusudur.

Bazı mallar kendi alış maliyet bedeli ile izlenir. Bunlar genellikle misli nitelikte olmayan ve maliyetleri kendine özgü olarak ortaya çıkan mallardır. Bu nitelikteki mallar gerek dönem sonu stok değerlemesinde gerek satılan mallar maliyetine aktarılmasında kayıtlarda gösterilen bu maliyet bedeli ile dikkate alınır. Şeker, pirinç gibi misli nitelikteki malların dönem sonu değerleri ise stok değerlendirme yöntemi kullanılarak belirlenir. Keza bu mallardan dönem içinde satılmış olanlara ilişkin olarak

¹²⁹ KÜÇÜK Sema, "Stok Değerlemesinin Dönem Kârına Etkisi", *Yaklaşım*, Şubat 2010, Sayı 206, s. 99.

¹³⁰ TOKMAKKAYA Murat, "Emtia Değerlemesi", *Dönem Sonu İşlemleri*, TÜRMOB Yayınları No 105, Ankara, 2000, s. 183.

¹³¹ BAYKARA, a.g.m., <http://www.yaklasim.com/dergi>, (Erişim: Nisan 2010).

satılan mal maliyetine aktarılacak maliyet kısmı da bu yöntemlerden biri kullanılarak hesaplanır¹³².

Ancak, vergi mevzuatımızda, stokların, stok değerlendirme yöntemi kullanılarak maliyet bedelinin hangi yöntemle belirleneceği konusunda herhangi bir belirleme yapılmamıştır. Bu nedenle VUK'nda sayılan yöntemlerden herhangi birisinin kullanılabilmesi görüşünde olan yorumcular söz konusudur.

Vergi mevzuatına göre stokların değerlemesinde kullanılacak stok değerlendirme yöntemleri;

- a. Fiili Maliyet Yöntemi
- b. Ortalama Maliyet Yöntemi
 - i. Basit Ortalama Maliyet,
 - ii. Ağırlıklı Ortalama Maliyet ve
 - iii. Hareketli Ağırlıklı Ortalama
- c. İlk Giren - İlk Çıkar (FIFO) Yöntemi
- d. Son Giren - İlk Çıkar (LIFO) Yöntemi, dir.

LİFO yöntemi, VUK'nun 274'üncü maddesinde yer almakta iken, madde metninden 5024 sayılı Kanunun 1. maddesi ile çıkarılmıştır. Enflasyon düzeltmesi uygulamasını getiren 5024 sayılı Kanunun gerekçesinden yola çıkılırsa, enflasyon düzeltmesinin uygulanmadığı dönemlerde LİFO yönteminin uygulanmasına engel bir hüküm bulunmamaktadır¹³³.

Bununla birlikte tersi yorumlarda söz konusudur; “5024 sayılı Kanun’la yürürlüğe giren enflasyon düzeltmesi uygulaması nedeniyle 01.01.2004 tarihinden itibaren LİFO yöntemi yürürlükten kaldırılmıştır”¹³⁴.

Her ne kadar, VUK'nda maliyet bedelinin tespitinin hangi metoda göre yapılacağı açık olarak belirtilmemiş ise de, kanun koyucunun, stokların değerlendirilmesi ile ilgili

¹³² KÜÇÜK, a.g.m, s. 99.

¹³³ ALTINDAĞ Mehmet, AYAZ Garip, *Dönem Sonu Vergi ve Muhasebe İşlemleri*, KONYA SMMM 2008 Seminer Notları, s. 61; KÜÇÜK, a.g.m., s. 102.

¹³⁴ HUD, *Beyanname Düzenleme Kılavuzu 2009*, Maliye HUD Yayını, İstanbul, 2009, s. 1001.

hükümlerin yorumundan stok değerlemesinde esas olarak fiili maliyet yöntemini benimsediği, anlaşılmaktadır. Mal stoklarının değerlendirilmesinde maliyet bedeli, fiilen stokta bulunan malların kendi maliyetleri esas alınarak saptanmalıdır. Diğer bir ifade ile stokta bulunan malların hangi partilerden kaldığı biliniyorsa ait olduğu partinin birim fiyatıyla değerlendirilmelidir. Böylece belirli maliyet yöntemi ile değerlendirme esas kabul edilmiş olmaktadır. Ancak, stokta bulunan malların fiilen hangi partiden kaldığı veya hangi fiyatla alındığı tesbit edilemiyor ise ortalama maliyet yöntemi uygulanabilir. Gerçekte, mükellef için, belirli maliyet yöntemi ile ortalama maliyet yöntemini uygulama bakımından bir seçim hakkı yoktur. Gerek vergi idaresinin, gerekse Danıştay'ın, stokta bulunan malın cinsi ve maliyeti belli ise değerlemede ortalama maliyet yerine gerçek (belirli) maliyetin esas alınması gerektiğine dair görüş ve kararları mevcuttur. Fiili maliyetin bilinmesi durumunda ortalama maliyetin uygulanamayacağı, ancak, stokların hangi partiden kaldığının tespiti mümkün olmadığında ortalama maliyet fiyatının değerlendirilmede esas alınacağı kesindir¹³⁵.

Bununla birlikte idare, stokların değerlendirilmesinde esas itibarıyla fiili durumun esas alınmasını, bu mümkün değilse diğer sayılan değerlendirme yöntemlerine başvurulması gerektiğini düşünmektedir¹³⁶. Yine, VUK 3 maddesinin “vergilemede vergiyi doğuran olayın ve bu olaya ilişkin işlemlerin gerçek mahiyetinin esas olduğu” hükmü uyarınca, fiili maliyet yöntemi veya ağırlıklı ortalama maliyet yöntemi uygulaması, gerçeğe en yakın sonuç çıkaracağı için bu yöntemlerden birinin uygulanması genel kabul gören bir görüş olduğu belirtilmektedir¹³⁷.

Özetlenecek olursa, vergi uygulaması bakımından esas alınabilecek stok değerlendirme yöntemleri genel olarak maliyet bedeli, belirli durumlarda da emsal bedelidir. Stokların, maliyet bedeli ile, değerlendirilmesi mümkün olmadığı durumda varsa, borsa rayici ile, yoksa mukayyet değerleri ile o da yoksa emsal bedeli ile değerlendirilmesi yapılır. İstisnai durumlarda ise alış emsal bedeli ölçüsü ile değerlendirme söz konusu olmaktadır¹³⁸.

¹³⁵ KIZIL, a.g.e., s. 313.

¹³⁶ BAYKARA, a.g.m, <http://www.yaklasim.com/donemsonumevzuati/index1.asp>, (Erişim: Nisan 2010); KÜÇÜK, a.g.m., s. 101.

¹³⁷ TOKMAKKAYA, a.g.m., s. 184.

¹³⁸ KIZIL, a.g.e., s. 315.

2.5.2.3. 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.

– Stokların iktisabı ile doğrudan ilişkilendirebilecek finansman giderleri maliyete dahil edilecek, genel mahiyetteki finansman giderlerinden ise maliyete pay verilmeyecektir. Satın alınan emtianın işletme stoklarına girdiği tarihten sonra ortaya çıkacak kur farkları ile banka ve diğer finans kurumlarından alınan kredilere ilişkin faiz ve komisyon giderlerinin maliyete intikali mükelleflerin ihtiyarına bırakılmış bulunmaktadır. (238 sıra No.lu VUK GT)¹³⁹

– Vade Farkları: Vadeli emtia alımına ilişkin vade farkları ya mal alım anında ya da ödemenin gecikmesi nedeniyle sonradan ortaya çıkmaktadır. Vade farkları bir nevi finansman gideri mahiyetinde olduğundan, vadeli mal alımları ile ilgili olarak satıcı firma tarafından mal alım anında hesaplanan vade farkları mal alış faturasına ekleneceğinden, emtia maliyetinin bir unsuru olacaktır. Alış faturasına eklenmeyerek ayrıca fatura edilen geç ödemeye bağlı vade farkı ödemelerinin ise doğrudan gider yazılması veya malın maliyetine dahil edilmesi ihtiyaridir.¹⁴⁰

– 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.

¹³⁹ HUD, a.g.e., s. 1004.

¹⁴⁰ HUD, a.g.e., s. 1004.

2.5.2.4. İmal Edilen Emtianın Değerlemesi

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

- a. Mamulün meydana getirilmesinde sarf olunan iptidai ve ham maddelerin bedeli,
- b. Mamule isabet eden işçilik,
- c. Genel İmal giderlerinden mamule düşen pay,
- d. Genel idare giderlerinden mamule düşen pay (bu payın mamulün maliyetine katılması ihtiyaridir) (Katma değer vergisi uygulaması bakımından emsal bedelin tayininde genel idare giderlerinden mamule düşen payın bedele katılması zorunludur),
- e. 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.

2.5.2.5. 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 yapabilir. Burada satış fiyatı olarak esas alınacak fiyat mükellefin kendi satış fiyatları değil piyasa satış fiyatlarıdır.

Bu düzenleme pratikte hemen hemen işlerliği olmayan bir hükümdür. Çünkü bu düzenlemenin mantığında ekonomideki genel bir depresyon döneminde fiyatların baş aşağı gittiği hallerde maliyetin altında dahi satılmasında güçlük olan emtianın, maliyetinin altında değerlendirilmesi suretiyle işletmenin mali bünyesinin zaafa uğramasının önlenmesidir.

2.5.2.6. Değeri Düşen Mallarda Değerleme

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

Vergi Usul Kanunu'nun 278. Madde hükmüne göre, emtianın değeri düşen mal olarak değerlendirilebilmesi için;

a. Yangın, deprem ve su basması gibi beklenmedik afetlerin nedeniyle meydana gelen değer kaybı,

b. Bozulmak, çürümek, kırılmak, çatlamak, paslanmak gibi ticari faaliyetin normal işleyişi içerisinde meydana gelen değer kaybı, olması gerekmektedir.

Kanunda belirtilen haller dışında emtiada meydana gelen değer düşüklüğü bedellerinin hâsıllattan indirilmesi olası değildir. Vergi sistemimiz; afetlerin vermiş olduğu zararlardan dolayı, emtianın düşük bedelle değerlendirilmesini uygun bulmuştur¹⁴¹.

Emsal bedelle yapılacak değerlemede, Vergi Usul Kanunu'nun 267. maddesinde belirtilen birinci sıradaki ortalama satış fiyatı esaslı, 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 değildir¹⁴².

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 eder¹⁴³.

Değerlemeler, hesap dönemi sonunda yapılır. Kıymeti düşen emtianın değerlendirilmesi dönem sonunda yapılması gerekmektedir. Ancak, yangın, deprem ve su basması gibi afetler nedeniyle değerini kaybeden veya değeri düşen mallar için olayın vuku bulduğu tarihlerde ilgili kamu kuruluşlarından alınan rapor ile takdir komisyonuna başvurulacaktır.

¹⁴¹ ODAK, YARGIÇ, a.g.e., s. 36.

¹⁴² ALTINDAĞ, AYAZ, a.g.e., s. 61.

¹⁴³ ALTINDAĞ, AYAZ, a.g.e., s. 62.

VUK’u emsal bedeli ve emsal ücreti düzenleyen 267’inci maddesinde emsal bedelleri; birinci sıra ortalama fiyat esas, ikinci sıra maliyet bedeli esas ve üçüncü sıra olarak da takdir esas olarak tayin edilmiştir. Ayrıca, kaza mercilerinin re’sen biçtikleri değerler ile zirai kazanç ölçülerini tespit eden kararnamelerde yer alan unsurlar emsal bedeli yerine geçer (VUK md.267’nin 4’inci fıkrası).

Buna göre mükellef kazai merciler durumunda olan; Ticaret Mahkemeleri ve Asliye Hukuk Mahkemeleri’nden hasarlı emtialar için re’sen değer biçilmesini talep edebilir. Bu mahkemelerce değeri biçilen emtia için Takdir Komisyonu kararına gerek kalmaksızın gider yazılabilir. Dolayısıyla, mahkemelerin vermiş oldukları kararlar VUK hükümlerine uygun bulunmaktadır.

2.5.2.7. Çalınan ve Kaybolan Mallarda Değerleme

GVK.’nın 40’inci ve KVK.’nın 8’inci maddeleri hükmü gereğince, bir giderin hâsılattan indirilmesi için ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi ile ilgili yapılan gider olması gerekmektedir. Dolayısıyla, çalınan ve kaybolan maldan meydana gelen zararın dönem kazancından indirilmesi mümkün değildir.

Hırsızlığa konu olan malın mülkiyeti rıza gösterilmeden hırsıza geçmiş olacaktır. Dolayısıyla, malın ekonomik faydası mal sahibi olan mükelleften çıkmış ve hırsızlık yapana geçmiştir. Bu ahvalde bakıldığı zaman çalınan malın gider olarak hâsılattan indirilmesi olası değildir¹⁴⁴.

Maliye Bakanlığı’nın vermiş olduğu bir özelge’de “çalınan emtia bedelinin, vergi matrahının tespitinde zarar veya gider olarak indirilemeyeceği” ifade edilmiştir.¹⁴⁵

Çalınan ve kaybolan malların, emsal bedeli ile değerlendirilmesi gerektiği, bu bedel üzerinden, ortaklara satışı yapılarak stoklardan çıkarılmasının daha doğru olduğu şeklinde görüşler mevcuttur¹⁴⁶.

¹⁴⁴ ODAK, YARGIÇ, a.g.e., s. 38.

¹⁴⁵ 24.3.1999 tarih ve B.07.0.GEL.0.40 /4009-39 Sayılı Özelge.

¹⁴⁶ ODAK, YARGIÇ, a.g.e, s. 40.

Katma Değer Vergisi Kanununun 30/c maddesinde, ... zayi olan mallara ait katma değer vergisi, mükellefin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanan katma değer vergisinden indirilemeyeceği hükme bağlanmıştır.

Mal alış faturasında gösterilen KDV'nin hesaplanan katma değer vergisi olarak ilgili dönem beyannamesinde gösterilmesi gerekmektedir. Ancak, bu durum ile ilgili KDVK.'da herhangi bir düzenleme bulunmamaktadır.

2.6. MENKUL KIYMETLERDE DÖNEM SONU İŞLEMLERİ

2.6.1. GENEL AÇIKLAMA

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 evraklardır¹⁴⁷.

Menkul kıymet deyiminden aşağıdaki kıymetlerin anlaşılması gerekir¹⁴⁸:

- Hisse senedi,
- Her nevi tahviller,
- Hazine bonusu,
- Finansman bonusu,
- Yatırım fonu katılma belgesi,
- Kar zarar ortaklığı belgesi,
- Gelir ortaklığı senedi,
- Toplu Konut İdari, Kamu Ortaklığı İdaresi ve Özelleştirme İdaresince çıkarılan menkul kıymetler,
- Varlığa dayalı menkul kıymetler
- Banka bonoları,
- Banka garantili bonoları,

¹⁴⁷ ALTINDAÇ, AYAZ, a.g.e., s. 14.

¹⁴⁸ KIZIL, a.g.e., s. 275.

- Konut sertifikaları,
 - Gayrimenkul sertifikaları,
- Repo hesaplarını da “menkul kıymet” saymak gerekmektedir.

Borsada İşlem Gören Menkul Kıymetler

İstanbul Menkul Kıymetler Borsası (İMKB) Hisse Senetleri Piyasası’nda hisse senetleri işlem görmektedir. Bunun yanı sıra, İstanbul Menkul Kıymetler Borsası’nda Tahvil ve Bono Piyasası da bulunmaktadır. İMKB Tahvil ve Bono Piyasası’na ilişkin yayımlanan yönetmeliğin 5. maddesinde, bu piyasada işlem görecekle menkul kıymetler aşağıdaki gibi belirlenmiştir:

- Devlet Tahvili,
- Hazine Bonosu,
- Gelir Ortaklığı Senedi,
- Kamu İdare ve Müesseselerince İhraç Edilmiş Tahviller,
- Özel Sektör Tahvilleri,
- Varlığa Dayalı Menkul Kıymet,
- Finansman Bonoları ve
- Diğer Kabul Edilecek Menkul Kıymetler.

Ancak, bu piyasada fiilen hazine bonoları ve devlet tahvilleri işlem görmekte, ilgili yönetmelikte yer alan diğer menkul kıymetlerin alım-satım işlemlerine pek rastlanmamaktadır¹⁴⁹.

2.6.2. MENKUL KIYMETLERDE ENVANTER

Hisse senetleriyle ilgili dönem sonunda fiili envanter çalışması yapılmalı, sayım sonucunda ortaya çıkan farklılık çıkması halinde kayıtlar fiili duruma uygun hale

¹⁴⁹ ALTINDAĞ, AYAZ, a.g.e., s. 15.

getirilmelidir. Fark hesaplarında izlenen bu durum sonuç hesaplarına yansıtılırsa, mali karı etkilemeyecek muhasebe tekniğın kullanılması gerekmektedir.

2.6.3. MENKUL KIYMETLERDE DEĞERLEME

VUK'nun "Menkul Kıymetler" başlıklı 279. maddesine göre; "hisse senetleri ile fon portföyünün 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 itibariyle hesaplanması mümkün olmayan menkul kıymetler, alış bedeli ile değerlendirilir."

VUK'un 279. Maddesine göre, bazı menkul kıymetler *borsa rayici*, bazı menkul kıymetler *alış bedeli* ile bir kısmı ise *kar ilaveli alış bedeliyle* (kıst getiri ölçütü) değerlendirilmektedir¹⁵⁰.

2.6.3. 1. Alış Bedeli İle Değerlenecek Menkul Kıymetler (VUK Md. 279)

- a) Hisse senetleri,
- b) Fon portföyünün en az yüzde 51'i Türkiye'de kurulmuş bulunan şirketlerin hisse senetlerinden oluşan yatırım fonu katılma belgeleri,
- c) Getirisi ihraç edenin kar ve zararına bağlı olarak doğan ve değerlendirme günü itibariyle hesaplanması mümkün olmayan menkul kıymetler,
- Kâr-Zarar Ortaklığı Belgeleri,

¹⁵⁰ YILDIZ A. Murat, *Dönem Sonu İşlemlerinin Vergisel Boyutu*, TÜRMOB – TESMER, Ankara 2009, s. 17.

- Gelir Ortaklığı Senetleri,
- Geçici İlmühaberler.

Alış bedeli kanunda değerlendirme ölçüsü olarak yer almakla birlikte, bu ölçüye ilişkin olarak VUK’da herhangi bir tanım yapılmamıştır.

Teoride alış bedeli; bir kişi veya kurum tarafından edinilen bir kıymetin alımı ile ilgili olarak satıcısına ödenen veya borçlanılan tutarların toplamıdır, şeklinde tanımlanmaktadır¹⁵¹.

Bir menkul kıymetin alış bedeli ile değerlendirilmesi, o kıymetin elden çıkarılması aşamasına kadar herhangi bir değerlendirme farkı vermemesi yani oluşacak değer artışlarının, realize edildiği zamana kadar vergileme dışında bırakılması anlamına gelmektedir¹⁵².

2.6.3. 2. Borsa Rayici Ölçüsüne Göre Değerlenecek Menkul Kıymetler

Alış bedeliyle değerlendirilmesi gereken menkul kıymetlerin dışında kalan tüm menkul kıymetlerin borsa rayici ile değerlendirilmesi öngörülmüştür.

Borsa rayici; VUK’un 263. maddesinde tanımlanmıştır. Buna göre, borsa rayici, gerek menkul kıymetler ve kambiyo borsasına, gerekse ticaret borsalarına kayıtlı olan iktisadi kıymetlerin değerlemeden önceki son muamele gününde borsadaki işlemlerin ortalama değeridir. Bununla birlikte 369 Seri No.lu VUK GT’de¹⁵³, menkul kıymetlerin aksi yönde bir düzenleme yapılmadığı sürece, borsada son muamele gününde oluşan rayiç esas alınmak suretiyle değerlendirileceği, fakat daha sonra yapılacak vergi incelemeleri ile borsada oluşturulan rayicin muvazaalı olduğu anlaşılırsa VUK hükümleri çerçevesinde gerekli tarhiyatların yapılacağı açıklanmıştır.

¹⁵¹ EYİMAYA Üzeyir, “Menkul Kıymet Değerlemesi”, *Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog Dergisi*, 2008/Aralık, s. 93.

¹⁵² ALTINOK Derviş, “Dönem Sonu İşlemleri Muhasebesi”, *Vergi Sorunları*, Aralık 2008, Sayı 328, s. 142.

¹⁵³ 369 Seri No.lu VUK GT; 03.04.2007 tarih ve 26482 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

Bu tanım çerçevesinde hisse senetleri dışında İMKB’de işlem gören ve dolayısıyla varsa borsa rayici ile değerlendirilecek menkul kıymetler şunlardır¹⁵⁴;

- a. Devlet Tahvili
- b. Hazine Bonosu
- c. Eurobondlar; (Uluslararası piyasa ve borsalarda işlem gördüğü için)

Bunların yanında fiili olarak işlem görmeyen, dolayısıyla uygulamasına da rastlanılmayan aşağıda sayılan menkul kıymetler de borsa rayiciyle değerlendirilmesi öngörülmüştür. Bunlar;

- a. Gelir Ortaklığı Senedi
- b. Özel Sektör Tahvilleri
- c. Varlığa Dayalı Menkul Kıymet,
- d. Finansman Bonoları’dır.

Borsa rayici ile değerlendirilen menkul kıymetlerde dönem sonu itibariyle değerlendirme farkları ortaya çıkacak ve bu farklar gelir veya gider etkisi yaparak dönem mali karını da etkileyecektir.

Dönem sonlarında değerlendirme farkı noktasında, menkul kıymetin TL veya yabancı para cinsinden düzenlenmiş olmalarına göre herhangi bir farklılık olmayacaktır. Döviz üzerinden bir bedelle düzenlenmiş menkul kıymetler için de, dönem sonu itibariyle vadesinde elde edilecek faiz vb. gelir hesaplanacak, ayrıca kur değerlemesi de yapılacaktır¹⁵⁵.

2.6.3. 3. Kar İlaveli Alış Bedeliyle Değerlenecek Menkul Kıymetler

VUK Madde 279 da, 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

¹⁵⁴ AKSOYOĞLU Volkan, “Menkul Kıymetlerde Değerleme Ve Dönem Sonu İşlemleri”, *E-Yaklaşım*, Aralık 2009, Sayı: 204, <http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/index1.asp>, (Erişim: Mayıs 2010).

¹⁵⁵ AKSOYOĞLU Volkan, a.g.m., <http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/index1.asp>, (Erişim: Mayıs 2010).

değerleme gününe kadar geçen süreye isabet eden kısmının eklenmesiyle bulunacağı hüküm altına alınmıştır.

Bu şekilde değerlemeye konu olabilecek menkul kıymetleri ise şöyle sıralayabiliriz¹⁵⁶:

- a. Alış bedeli ile değerlendirilemeyen yatırım fonu katılma belgeleri,
- b. Borsa rayici yoksa:
 - Özel Sektör Tahvilleri
 - Finansman Bonoları, Banka Bonoları
 - Varlığa Dayalı Menkul Kıymetler
 - Gelir Ortaklığı Senetleri.

2.6.3.4. Eurobondların Değerlemesi

Eurobond, devletin ya da şirketlerin yurtdışından kaynak sağlamak amacıyla, yabancı para birimlerinden satışa sundukları, genellikle uzun vadeli borçlanma araçları olarak tanımlanabilir. Başka bir ifadeyle eurobond, yurtdışı piyasalardan borçtemin edebilmek için, yabancı para cinsinden ihraç edilen ve yurt dışında satılan tahvillerdir. Türkiye için yeni bir yatırım aracı olan eurobondların para birimi genellikle Amerikan Dolarıdır (USD). Ancak, Euro, Japon Yeni, İsviçre Frangı ve diğer döviz cinsleri üzerinden ihraç edilen eurobondlara da rastlamak mümkün¹⁵⁷.

Yabancı bir ülkenin para birimi ile düzenlenmiş veya yabancı bir ülke para birimine endekslenmiş tahvil, senet ve bonolar borsa rayici ile değerlendirilir. Borsa rayici olmayan kamu kesimi tahvil ve bonolarından yabancı para cinsinden düzenlenmiş veya yabancı para veya enflasyona endekslenmiş olanlar; değerlendirme gününde kur farkları da dahil olmak üzere, değerlendirme günü itibarıyla işlemiş faiz, fiyat farkı vb. kârlar alış bedeline eklenmek suretiyle değerlendirilir.

Eurobondlar Hazine tarafından yurt dışında ihraç edilen menkul kıymetler olup, vergi uygulamaları bakımından Devlet tahvili ve Hazine bonusu gibi

¹⁵⁶ YILDIZ, a.g.e., s. 18.

¹⁵⁷ SARISU Ekrem, "Eurobond Gelirlerinin Vergilendirilmesi", *Yaklaşım*, Yıl 10, S. 111, (Mart 2002), s. 241.

değerlendirilmektedir. Eurobondlar THP’da 112 No.lu hesapta izlenir. Değerlemesi de VUK’un 279. maddesi uyarınca yapılır.

Eurobondlar, uluslararası borsalarda işlem görüyorsa bu borsalarda değerlendirme günü ortalama işlem değeri ve aynı gün ilgili döviz kurları dikkate alınarak değerlendirme yapılır, borsada işlem görmüyorsa veya borsa rayicinin oluşmasında muvazaa varsa (ki bu duruma pek rastlanmaz) eurobondun alış bedeline kur farkları da dikkate alınmak suretiyle vadesinde elde edilecek gelirin iktisap tarihinden değerlendirme gününe kadar geçecek süreye isabet eden kısmının eklenmesi suretiyle bulunacak bedelle değerlendirilir. Bu şekilde de değerlendirme yapılamıyorsa alış bedeli kur değerlemesi sonucuna göre düzeltilerek değerlendirme yapılır.

Kamu kesimi tahvil senet ve bonoları, ihraç edenin kamu tüzel kişiliği olması nedeniyle son derece güvenli kıymetlerdir. Bu nedenledir ki söz konusu menkul kıymetler sık sık teminat olarak başkasına verilmektedir. Menkul kıymet mülkiyeti, teminat olarak verilen kişi veya kuruma geçmekle birlikte teminat konusu borcun ifası ile birlikte kural olarak bu menkul kıymetler teminat veren işletmeye dönmektedir.

Muhasebe tekniği olarak teminata verilen menkul kıymetlerin, sahibinin tasarruf imkanının kısıtlanması nedeniyle “hazır değer” (her an paraya çevrilebilir değer) olma özelliğini kaybettiği kabul edilir. Bu durumdaki kamu kağıtları ticari alacak olarak dikkate alınır ve değerlendirilmesi de bu esasa göre yapılır¹⁵⁸.

2.6.4. MENKUL KIYMETLER İLE İLGİLİ ÖZELLİKLİ KONULAR

2.6.4.1. Menkul Kıymetler Değerleme Muhasebe Kaydı

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

¹⁵⁸ Bkz. KÜÇÜK Sema, “Eurobondların Değerleme ve Vergilendirilmesi”, *Yaklaşım*, Yıl 15, S. 179, (Kasım 2007), ss. 81-83.

kısının eklenmesiyle bulunur. Bu şekilde değerlemeye konu olabilecek menkul kıymetleri ise şöyle sıralayabiliriz.

- * Alış bedeli ile değerlenemeyen yatırım fonu katılma belgeleri,
- * Borsa rayici yoksa
- * Özel Sektör Tahvilleri
- * Finansman Bonoları, Banka Bonoları
- * Varlığa Dayalı Menkul Kıymetler
- * Gelir Ortaklığı Senetleri.

Borsa rayici ile değerlendirilecek menkul kıymetlerde dönem sonları itibariyle değerlendirme farkları ortaya çıkacaktır. Dönem sonu değerlemesinde ortaya çıkacak bu farklar ilgili yıl gelirine dahil edilmek suretiyle değerlemenin yapıldığı dönemde vergilendirilmektedir.

Örneğin; bir işletmenin, (X) AŞ'nin ihraç ettiği 2 yıl vadeli, yıllık % 20 faizli tahvillerden ihraç tarihi olan 1 Ekim 2009 günü 10.000 TL tutarında aldığı varsayalım. Bu işletme söz konusu tahviller borsada işlem görmediği için 31.12.2009 tarihinde aşağıdaki değerlendirme işlemini yapacak ve muhasebe kaydı aşağıdaki gibi olacaktır.

- Vadede elde edilecek gelirin 1.10.2009 -31.12.2009 dönemine isabet eden tutarı:

$$(10.000 \times 20 \times 92 \text{ gün}) / 36.500 = 504,11 \text{ TL}$$

-----31/12/2009-----	
111 ÖZEL KESİM TAHVİL, SENET VE BONOLARI	504,11
111.01 TL cinsinden tahvillerin dön. son. değerlemesi	
642 FAİZ GELİRLERİ HESABI	504,11
-----/-----	

İşletmelerin dönem sonlarında yapacakları bu işlem, menkul kıymetin TL veya döviz üzerinden bir bedelle düzenlenmiş olmalarına göre farklılık göstermeyecektir.

Döviz üzerinden bir bedelle düzenlenmiş menkul kıymetler için de, dönem sonu itibariyle vadesinde elde edilecek faiz vb. gelir yukarıdaki gibi hesaplanacak, ayrıca kur değerlemesi de yapılacaktır¹⁵⁹.

2.6.4.2. Hisse Senetleri Temettü Geliri Elde Edilmesi

Hisse senetlerinden elde edilen temettüer (kâr payları) ortak olunan şirketin genel kurul kararıyla durumu ilan etmesiyle birlikte, hisse sahibi işletmeye tahsilat beklemeksizin gelir kaydedilmelidir.

Ancak kâr payları, elde eden şirkette vergilendirildiğinden, mali kara ulaşılrken beyannamede matraha eklenmelidir¹⁶⁰.

Mükellefler hisse senetleri ile ilgili dönem sonu işlemlerini yaparken şu hususlara özellikle dikkat etmeleri gerekir.

- Hisse senetlerinin değerlerinin “alış maliyetlerinin” altına düşmesi durumunda, bunlar için karşılık ayrılmalıdır. Ayrılan karşılık tutarı bir yandan 654 KARŞILIK GİDERLERİ (-) hesabına borç yazılırken, diğer yandan 119 MENKUL KIYMET DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIKLARI (-) hesabına alacak yazılır. Ayrılan karşılıkların vergi matrahından indirilmesine izin verilmediğinden, ileride dönem kârına ilave edilmek üzere NAZIM HESAP'ta izlenmeleri gerekir.

- Hisse senetleriyle ilgili dönem sonunda karşılaşılabilecek işlemlerden birisi de sayım sonucunda ortaya çıkan farklılıkların envanter kayıdır. Hisse senetleri sayım farklılıkları duruma göre; 197 SAYIM VE TESELLÜM NOKSANLARI ya da 397 SAYIM VE TESELLÜM FAZLALARI hesaplarından birisinde izlenecek, nedeni bulununca ilgili hesaba aktarılacaktır.

- Hisse senetlerinden elde edilen temettüer (kâr payları) bir yandan ilgili şirket hesabına borç yazılırken, diğer yandan 640 İŞTİRAKLERDEN TEMETTÜ GELİRLERİ hesabına alacak yazılmalıdır. Ancak bu kâr payları elde eden şirkette

¹⁵⁹ AKSOYOĞLU, a.g.m., <http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/index1.asp>, (Erişim: Mayıs 2010).

¹⁶⁰ AKSOYOĞLU, a.g.m., <http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/index1.asp>, (Erişim: Mayıs 2010).

vergilendirildiğinden mali kara ulaşılırken beyannameye matraha eklenmelidir. Bunun içinde NAZIM HESAPLAR'da izlenmesi gerekir¹⁶¹.

2.7. DURAN VARLIKLARDA DÖNEM SONU İŞLEMLERİ

2.7.1. DURAN VARLIKLARIN ENVANTER İŞLEMLERİ

Duran varlıklarla ilgili envanter listeleri düzenlenirken sabit varlıkların türleri itibariyle gruplandırılır. Envanter listelerinde duran varlıkların aktife giriş tarihleri, maliyet bedelleri veya mukayyet değerleri, yıllar itibariyle ayrılmış amortisman payları, net defter değerleri ve sabit varlıkların mevcut durumları ile ilgili bilgiler yer alır. Envanter listelerine sadece mülkiyeti ve tasarruf hakkı işletmeye ait duran varlıkların dahil edilmesi gerekir¹⁶².

Duran varlıkların bir kısmı fiili envanter yapılmasını gerektirmez. Ancak demirbaşlar gibi belli bir yerde sabit olmayan, taşınması kolay kıymetlerin dönem sonu fiili envanterinin yapılması ve kaydi envanter sonuçları ile karşılaştırılması gerekir. Sabit kıymet noksanlığı ya teknik yok olmadan ya da hırsızlık vb. olaylarla kıymetin işletme dışına çıkmış olmasından kaynaklanır. Envanter farkına ilişkin olarak yapılan açıklama bu kıymetler için de geçerlidir¹⁶³.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 189. Maddesine göre üzerinden amortisman ayrılan kıymetler ve bunların amortismanları; envanter defterinin ayrı bir yerinde, özel bir amortisman defterinde veya amortisman listelerinde gösterilir.

Tamamen itfa edildiği halde kullanımdan çekilmeyen duran varlıkların muhasebe kayıtlarında bir değişiklik yapılmaz. Değerini tamamen yitirmiş duran

¹⁶¹ AKSOYOĞLU Volkan, a.g.m., <http://www.malikelavuz.com/emakale/023/index.php>, (Erişim: Ocak 2010).

¹⁶² KIZIL, a.g.e., s. 358.

¹⁶³ VERGİ DANIŞMANI – ALO MALİYE, a.g.e., <http://www.alomaliye.com/donemsonu.htm>, (Erişim Aralık 2009).

varlıkların kayıtlardan çıkarılması, bu gibi duran varlıkların bakiye bedelleri ile varsa sökme masraflarının sonuç hesaplarına devredilmesi gerekir.¹⁶⁴

2.7.2. DURAN VARLIKLARDA DEĞERLEME

2.7.2.1. Genel Açıklama

Maddi duran varlıkların değerlemesinde iki husus önem kazanmaktadır. Bu hususlardan biri duran varlığın iktisadi değerinin (maliyet bedelinin) tesbit edilmesi; diğeri ise, duran varlığın aşınma, yıpranma ve değer kaybını ifade eden amortisman payının hesaplanmasıdır¹⁶⁵.

2.7.2.2. Duran Varlıklarda Maliyet Bedeline Dahil Unsurlar

Maddi duran varlıklar satın alındıkları maliyet bedelleri ile, işletme tarafından imal ettirildiklerinde imal bedelleri üzerinden aktifleştirilmektedir. Hizmet ömürleri boyunca da Maliye Bakanlığının belirttiği ölçüler çerçevesinde gidere kaydedilerek, diğeri bir ifade ile, amortisman tabi tutularak yenilenmeleri için fon yaratılmaktadır.¹⁶⁶

VUK'un 269. maddesi hükmü uyarınca işletmeye dahil gayrimenkuller ile gayri menkullerin bütünleyici (mütemmim cüz, tamamlayıcı parça) parçalarının ve te-ferruatının (eklentiler), tesisat ve makinelerin, gemiler ve diğeri taşıtların ve gayrimaddi haklar maliyet bedeli ile değerlendirilir.

VUK'nda bu kıymetlerin tam olarak kapsamını ve açıklamasını yapılmamıştır. Gayrimenkul ifadesi taşınmaz ve bulunduğu yerde kullanılan arsa ve araziler, binalar, arazi üstü tertipler, tesisler, yer altı yapıları gibi değerleri açıklar¹⁶⁷.

VUK'un 270. maddesine göre; gayrimenkullerde satın alma bedeline, eklenmesi zorunlu ve ihtiyari olan giderler aşağıdaki gibidir.

¹⁶⁴ KIZIL, a.g.e., s. 358.

¹⁶⁵ KIZIL, a.g.e., s. 334.

¹⁶⁶ KIZIL, a.g.e., s. 334.

¹⁶⁷ KIZIL, a.g.e., s. 342.

2.7.2.2.1. Satın Alma Bedeline Eklenmesi Zorunlu Unsurlar

- Makine ve tesisatta gümrük vergileri, nakliye ve montaj giderleri, (VUK md. 270)
- Mevcut bir binanın satın alınarak yıkılmasından ve arsanın tesviyesinden doğan giderler. (VUK md. 270)
- Faiz ve Kur Farkları; yatırımların finansmanında kullanılan kredilere ilişkin faiz giderleri ve yurt dışından döviz kredisi ile sabit kıymet ithal edilmesi nedeniyle ortaya çıkan kur farklarının, aktifleştirme tarihine kadar olan kısmının maliyete intikal ettirilmesi zorunludur. (163 Sıra Numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği). Ayrıca, kurlarda meydana gelen düşüş nedeniyle lehe oluşan kur farklarının da aktifleştirme işleminin gerçekleştiği dönemin sonuna kadar oluşan kısmının maliyetle ilişkilendirilmesi gerekmektedir (334 Sıra Numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği).

2.7.2.2.2. Satın Alma Bedeline Eklenmesi veya Dönem Gideri Yazılması Seçimlik Hak Olarak Düzenlenmiş Unsurlar

- Noter, mahkeme, kıymet takdiri, komisyon ve tellaliye giderleri, (VUK md. 270)
- Tapu harçları ve özel tüketim vergileri, (VUK md. 270)
- Faiz ve Kur Farkları; yatırımların finansmanında kullanılan kredilere ilişkin faiz giderleri ve yurt dışından döviz kredisi ile sabit kıymet ithal edilmesi nedeniyle ortaya çıkan kur farklarının, aktifleştirildikten sonraki döneme ilişkin olanların seçimlik hak olarak doğrudan gider yazılabilir veya maliyete intikal ettirmek suretiyle amortismanına tabi tutulabilir. (163 Sıra Numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği). Ayrıca, kurlarda meydana gelen düşüş nedeniyle lehe oluşan kur farklarının aktifleştirildikten sonraki döneme ilişkin olanların ise kambiyo geliri olarak değerlendirilmesi veya maliyetten düşülmek suretiyle kalan tutar üzerinden amortismanına tabi tutulması gerekmektedir. (334 Sıra Numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği)

Aktifleştirildikten sonraki dönemlerde faiz ve kur farkları ile ilgili olarak, seçimlik hangi hak kullanılmışsa, daha sonraki dönemlerde de o yöntemle göre işlem

yapılması gerekmektedir¹⁶⁸. Vergi İdaresi sabit kıymet aktife alındıktan sonraki yıllar için maliyete ilave etme veya gider yazma yöntemlerinden birinin seçilmesi halinde bu yöntemin değiştirilemeyeceği görüşündedir.¹⁶⁹ Danıştay'ın bu konudaki bir kararında ise yöntem seçiminin her yıl değiştirilebileceği yönündedir¹⁷⁰.

2.7.2.2.3. Binek Otomobil Alımında Ödenen KDV

KDV Kanunu madde 30/d' ye göre; göre binek otomobil alımında ödenen KDV'nin indirimi mümkün değildir. Binek otomobilinin KDV'si doğumuna neden olan binek otomobilin maliyet bedeline eklenmesi veya ilgili dönemde doğrudan gider yazılması mümkün bulunmaktadır. Bununla birlikte Maliye Hesap uzmanları kurulu otomobillerin KDV'lerinin maliyete dahil edilmesi gerektiği görüşündedir.¹⁷¹

Binek oto alımlarında ödenen ÖTV binek otomobilin maliyet bedeline dahil edilir veya gider yazılır.

2.7.2.2.4. Binaların Değerlemesinde Özellikli Durumlar

İnşa ettirilen binalarda, bina inşaat vergileri emlak alım vergileri gibi istenirse inşa ettirilen binanın maliyet bedeline dahil edilebilir veya doğrudan doğruya gidere yazılabilir. Eğer inşa ettirilecek binanın yerinde işletmeye dahil eski bir bina varsa bu binanın yıkım masrafları yukarıda belirttiğimiz gibi yeni binanın maliyet bedeline dahil edilecektir. Yıkıtılan eski binanın henüz itfa edilmemiş değeri mevcut ise, bu bakiye net defter değerinin de Maliye Bakanlığının görüşü ve Danıştay 4. Dairesinin kararlarına göre yeni gayrimenkulün maliyet bedeline dahil edilmesi gerekir¹⁷².

¹⁶⁸ YILDIZ, a.g.e., s. 41.

¹⁶⁹ Maliye Bakanlığı'nın 16.11.1987 tarih ve GEL.VUK. 2-24457-313 Sayılı Özelgesi.

¹⁷⁰ Danıştay Dördüncü D; 06.03.1998 tarih ve E.1984/780 K.1985/704 Sayılı Kararı.

¹⁷¹ KIZIL, a.g.e., s. 342.

¹⁷² KIZIL, a.g.e., s. 342.

2.7.2.3. Gayrimenkullerde Maliyet Bedelinin Artması

Vergi Usul Kanunu'nun 272. maddesine göre; normal bakım, tamir ve temizleme giderleri dışında, gayrimenkulü genişletmek veya iktisadi kıymetini devamlı olarak artırmak amacıyla yapılan giderler, gayrimenkulün maliyet bedeline eklenir.

Bu düzenlemeden, maliyet bedeline ilave edilmesi zorunlu masrafların, iktisadi kıymetin sağladığı faydanın veyahut verimliliğinin, devamlı olarak artırmak amacıyla yapılan giderler olduğu anlaşılmaktadır.

Bir aracın iktisap tarihindeki süratini fazlalaştırmak, kapasite, fonksiyon özelliklerini 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.¹⁷³

Bu durumda sabit varlıkla ilgili bir harcamanın maliyet bedeline dahil edilebilmesi için;

(i) Yapılan harcamanın normal bakım, tamir ve temizleme giderleri, diğer bir ifade ile, sabit varlığın normal fonksiyonu devam ettire-bilmesi için gerekli normal harcamaların dışında olması,

(ii) Yapılan harcamanın sabit varlığı genişletmek veya iktisadi kıymetini devamlı olarak artırmak amacı ile yapılmış olması gerekir. Danıştay kararlarında, nakil vasıtalarının normal tamiri, kaporta onarımı, döşeme yapılması, boyatılması, elektrik donanımının tamiri, oto yedek parçaları için yapılan harcamaların normal bakım gi-deri olduğu maliyet bedeline dahil edilmemesi gerektiği açıklanmıştır.

VUK'nun 272. maddesine göre sabit varlıklar için yapılan giderler hem tamir, hem de kıymet artışı ile ilgili giderlerden meydana geldiği zaman mükellef bu giderlerden maliyet bedeline eklenecek kısmı göstermek zorundadır.

Buna karşılık, kaza sonucu büyük ölçüde hasara uğrayan nakil vasıtasının eski haline getirilmesi, eskimiş bir aracın kasa ve motorunun değiştirilmesi, motor aksamının

¹⁷³ http://www.deloitte.com/assets/Dcom-Turkey/Local%20Assets/Documents/turkey-tr_tax_Kurumlarda-donemsonu-islemleri-200110_260110.pdf, (Erişim: Mayıs 2010).

yenilenmesi, gayrimenkullere ilave bölümlerin yapılması, gemi makinesinin değiştirilmesi ilave motor takılması gibi sabit varlığın normal tamir, bakımı dışında hizmet ömrünü uzatan, iktisadi kıymetini artıran harcamaların maliyet bedeline dahil edilip amortismanına tabi tutulması gerektiği yine Danıştay kararlarında belirtilmiştir.

VUK'nun 272. maddesinde sabit varlığın alımında mevcut olmayan yeni bir tertibatın eklenmesi için yapılan harcamaların maliyet bedeline dahil edileceği belirtilmekle beraber, Danıştay 4. Dairesinin bazı kararlarında binalara sonradan ilave edilen kalorifer, asansör; havalandırma ve benzeri tesisatların binadan ayrı aktifleştirilip binanın amortisman süre ve nispetinden farklı olarak amortismanına tabi tutulacağı açıklanmıştır. Uygulamanın da bu şekilde yapılması en doğru yoldur. Yine, Danıştay 13. Dairesinin 1975 yılında aldığı bir kararda iktisadi kıymeti artırıcı nitelikte olan ilavelerin ayrıca amortismanına tabi tutulması gerektiği belirtilmiştir.¹⁷⁴

2.7.2.4. Amortisman

2.7.2.4.1. Amortismanın Konusu

Vergi Usul Kanunu'nun 313. Maddesine göre amortismanın konusu;

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

- 269'uncu madde gereğince gayrimenkul gibi değerlendirilen iktisadi kıymetleri,
- alet, edevat, mefruşat, demirbaş ve sinema filmlerinin,

birinci kısımdaki esaslara göre tespit edilen değerinin bu Kanun hükümlerine göre yok edilmesi amortisman mevzuunu teşkil eder.

Yine aynı maddede; değeri 680 TL'yi¹⁷⁵ aşmayan peştamallıklar ile işletmede kullanılan ve değeri yine 680, TL'yi aşmayan alet, edevat, mefruşat ve demirbaşlar amortismanına tabi tutulmayarak doğrudan doğruya gider yazılabilir. İktisadi ve teknik bakımdan bütünlük arz edenlerde bu had topluca dikkate alınır.

¹⁷⁴ KIZIL, a.g.e., ss. 346 -347.

¹⁷⁵ 393 Sıra No.lu V.U.K Genel Tebliği ile 1.1.2010'dan itibaren geçerli tutar.

2.7.2.4.2. Amortisman Ayırma Kuralları

a. İşletmede Bir Yıldan Fazla Kullanma – Faydalı Ömrü Bir Yıldan Az Olan Kıymetleri Doğrudan Gider Yazma

İşletmede bir yıldan fazla kullanılacak olan iktisadi kıymetler amortismanına konu edilir. İşletmede bir yıldan fazla kullanılması mümkün olmayan kıymetler dönem kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınır.

İktisadi kıymetin, işletmede bir yıldan fazla kullanılması şartı; fiilen bir yıldan fazla kullanma değil, bu iktisadi kıymetin bir yıldan fazla kullanılabilir nitelikte olması, dolayısıyla sabit kıymeti niteleyen bir unsurdur. Yani, işletmede bir yıldan fazla kullanılan kıymet, sabit kıymettir¹⁷⁶.

Dolayısıyla bir yıldan az kullanılabilir nitelikteki bir iktisadi kıymet, yani faydalı ömrü bir yıldan az olan kıymet, sabit kıymet kabul edilmeyecek, maliyet bedeline bakılmaksızın ilgili kıymetin bedeli dönem gideri kaydedilecektir. Bu konuda V.U.K. 345 Nolu GT’nde yapılan örnekli açıklamada; ticari amaçla kullanılan araçlar için iktisap edilen lastiklerin (örneğin otobüs lastiklerinin) faydalanma süresi bir yıldan az olduğu için, doğrudan gider kaydedileceği belirtilmiştir.

b. Yıpranma, Aşınma veya Kıymetten Düşmeye Maruz Bulunma

İşletmede bir yıldan fazla kullanılacak nitelikte olmakla beraber, zamanla değerini kaybetmeyecek kıymetler amortisman konusuna girmezler.¹⁷⁷

Boş arsa ve arazilerin; yıpranma, aşınma ve dolayısıyla kıymetten düşmeye maruz kalmayacağı kabul edildiği için amortismanına tabi tutulmayacağı VUK md.314 ile belirlenmiştir.

Ayrıca, aşınma ve yıpranma ile değerden düşmeye maruz kalınması durumlarının, fiilen gerçekleşmiş olması gerekli değildir. Yani, iktisadi kıymet için

¹⁷⁶ UYSAL Ali, EROĞLU Nurettin, *Açıklamalı ve Örnekli Vergi Usul Kanunu*, 4.Baskı, Ankara 2009, s. 657.

¹⁷⁷ ALTINDAĞ, AYAZ, a.g.e., s. 67.

aşınma, yıpranma ve değerden düşmeye yol açabilecek etkilerin bir olasılık olması amortisman ayırabilmek için yeterlidir¹⁷⁸.

c. Envantere Dahil Olma

İktisadi kıymetler VUK.'nun 189. Maddesinde belirtilen esaslara göre envantere alınması gerekir.

İktisadi kıymetlerin envantere dahil olması; bu kıymetlerin hem fiilen işletmenin tasarrufunda olmasını, hem de bilanço esasına göre defter tutan mükellefler için aktife kayıtlı olma veya aktife dahil olma, yukarıda belirtilen ve bilanço esasına göre defter tutmayan mükellefler içinde envanter defterine veya amortisman defterine ya da amortisman listesine dahil edilmiş olmasını ifade eder. Envantere dahil olmayan iktisadi kıymetler işletmede fiilen kullanılsalar bile, bu kıymetler için amortisman ayırlamaz¹⁷⁹.

İktisadi kıymetin envantere dahil olması, hem fiilen işletmenin tasarrufunda bulunması, hem de envantere kaydedilmiş olmasını ifade eder.¹⁸⁰

Mülkiyeti muhafaza kaydı ile yapılan bir satışta, taşıt veya diğer sabit kıymet satın alan kişiye teslim edilmekte, fakat mülkiyeti henüz satan kişide kalmaktadır. Bu durumda amortismanın kim tarafından hesaplanacağı konusu tereddüt oluşturmaktadır. Kimi yorumculara göre bu durumda; ticari hayatın icaplarına uygun olarak satış işlemi gerçekleşmiş ve satış işlemi tekemmül etmiştir. Mülkiyetin satıcıda kalması ise sadece kalan borcun teminatı niteliğinde olup, borç ödenince zaten alıcıya geçecektir. Bu nedenle; mülkiyeti muhafaza kaydı ile bir taşıtın satın alınması durumunda, satın alınan taşıtın alıcının envanterine dahil edilmesi gerekir. Finansal kiralama yolu ile edinilen amortisman tabi sabit kıymetlerde de mülkiyet satıcıda kalmakla beraber, kiracı durumunda olan kişinin amortisman ayırma hakkı yasayla düzenlenmiştir. (VUK Mük. Md. 290)¹⁸¹.

¹⁷⁸ UYSAL, EROĞLU, a.g.e, s. 659.

¹⁷⁹ UYSAL, EROĞLU, a.g.e, s. 660.

¹⁸⁰ ALTINDAĞ, AYAZ, a.g.e., s. 68.

¹⁸¹ UYSAL, EROĞLU, a.g.e, s. 660.

Fiilen işletmenin tasarrufunda bulunmayan ve başkasının arazisi üzerine tesis edilen reklam panolarıdır. İşte, böyle bir durumdaki reklam panoları; bunları tesis eden firma tarafından envantere dahil edilir (alınır) ve amortisman ayrılmak suretiyle itfa edilmesi gerekir¹⁸².

Öte yandan, işletmede kullanılmakla beraber, envantere kaydedilmemiş olan iktisadi kıymetler için de amortisman ayrılamaz. Örneğin, iş sahibinin, tamamen işletme faaliyetlerine tahsis ettiği binek otomobil, envantere kaydedilmemişse amortisman konusu ayrılmaz¹⁸³.

Yapılmakta olan yatırımlar, henüz kullanılabilir durumda olmadığı için amortisman tabi tutulmaz. Bu süreçte geçici bir aktif hesapta izlenen yapılmakta olan yatırımlar, tamamlandığında esas hesaba alınıp, amortisman konusu yapılırlar.

d. İktisadi Kıymetin Değerinin Belli Bir Tutarı Aşması

V.U.K. nun 313 üncü maddesinde; değeri 680, -TL'yi aşmayan peştamallıklar, alet, edevat, mefruşat ve demirbaşlar amortisman tabi tutulmayarak doğrudan doğruya gider yazılabilir. Ancak istenirse amortisman konusu da yapılabilir.

2.7.2.4. 3. Finansal Kiralamada Amortisman

V.U.K mük.mad. 290' ve 319 seri no.lu VUK Genel Tebliği' ne göre, kiracı tarafından; aktifleştirilen finansal kiralamaya konu iktisadî kıymeti kullanma hakkı, amortisman tabi tutulur. Bu hak, diğer bir deyişle amortisman konusu edilecek tutar, kiralama konusu iktisadî kıymetin rayiç bedeli veya sözleşmeye göre yapılacak kira ödemelerinin bugünkü değerinden hangisi düşük ise o olacaktır.

Kiralayan tarafından ise; finansal kiralamaya konu iktisadî kıymetin net bilanço aktif değerinden kira ödemelerinin bugünkü değerinin düşülmesi sonucu bulunan fark eğer pozitif bir rakam olursa bunun üzerinden amortisman ayrılacaktır. Fark bulunmaz

¹⁸² UYSAL, EROĞLU, a.g.e, s. 661.

¹⁸³ ALTINDAÇ, AYAZ, a.g.e. s. 68.

veya negatif olursa, kiralayan tarafından amortisman ayrılması söz konusu olmayacaktır.

2.7.2.4.4. Amortisman Tutarının Hesaplanması

V.U.K.'nun 315 inci maddesinde mükelleflerin amortismanına tâbi iktisadî kıymetlerini Maliye Bakanlığının tespit ve ilân edeceği oranlar üzerinden itfa edeceği, ilân edilecek oranların tespitinde iktisadî kıymetlerin faydalı ömürleri dikkate alınacağı hüküm altına alınmıştır¹⁸⁴.

Bu düzenlemeye istinaden belirlenen oranlar, iktisadi kıymetlerin kullanıldıkları yerler itibariyle 333, 339, 365 ve 389 Sıra Numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ekindeki listelerde gösterilmiştir.

Bu düzenleme 1.1.2004 tarihinden itibaren aktife giren amortismanına tabi iktisadi kıymetler için geçerlidir. 1.1.2004 tarihinden itibaren aktife giren ATİK'lerde 333, 339, 365 ve 389 Sıra Numaralı V.U.K Genel Tebliğlerinde yer alan faydalı ömür süreleri ve amortisman oranları esas alınarak amortisman ayrılır. 1.1.2004 tarihinden önce envantere alınmış ATİK'lerde eski düzenleme geçerlidir.

1/1/2004 tarihinden itibaren aktife giren amortismanına tabi iktisadi kıymetlerin faydalı ömürleri ve uygulanacak amortisman oranları, mükellefler tarafından 339 ve 365 Sıra Numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile değişik 333 Sıra Numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ekindeki liste taranmak suretiyle tespit edilmektedir. Listedeki herhangi bir sınıflandırmada yer almayan amortismanına tabi iktisadi kıymetlerin faydalı ömür süreleri ve amortisman oranları, mükelleflerce yapılan başvurular üzerine, Vergi Usul Kanununun 5024 sayılı Kanunla değişik 315 inci maddesinin verdiği yetkiye istinaden Bakanlığımızca belirlenmekte olup, belirlenen süre ve oranlar dikkate alınarak amortisman ayırabilecekleri başvuruda bulunan mükelleflere yazı ile duyurulmaktadır.

¹⁸⁴ 5024 sayılı Yasayla bu düzenleme yapılmadan önce, 2004 yılına kadar sabit amortisman oranları uygulanmaktaydı.

2.7.2.4.5. Amortisman Oranının Belirlenmesinde Özellikli Konular

Birden Fazla Sektörde Kullanılan Varlıklarda Amortisman Oranı

Birden fazla sektöre ilişkin işlerde kullanılan veya birden fazla ürünün imalatında ya da üretiminde kullanılan iktisadi kıymetler için söz konusu tebliğlerle tespit edilen en yüksek faydalı ömre sahip olan sektöre ait faydalı ömür ve amortisman oranı üzerinden amortisman uygulaması yapılacaktır. (339 sıra numaralı VUK Genel Tebliği)

Amortismanın Herhangi Bir Yıl Ayrılmaması

VUK 320. maddesinin son fıkrası uyarınca amortismanın herhangi bir yıl yapılmamasından veya ilk uygulanan nispetten düşük bir hadle yapılmasından dolayı amortisman süresinin uzatılamaz. Hatta, herhangi bir dönemde ayrılmamış olan amortismanlar daha sonra fevkalade amortisman ayrılması suretiyle de giderilemez. Fevkalade amortisman tutarının hesaplanmasında, önceden ayrılmayan amortisman tutarı ayrılmış gibi dikkate alınır.

Amortisman ayırma hakkı o yıl için kullanılır. Kullanılmaması halinde sonraki yıla devretmez. O yıl için amortisman hakkından vazgeçilmiş sayılır¹⁸⁵.

Amortisman Ayrılmaya Başlanacak İlk Yılda Amortisman Tutarı

Vergi mevzuatı ilk yıl, varlık son gün alınmış olsa dahi, o yılın tamamında kullanılmış gibi kabul etmekte, amortisman tutarı yıllık olarak hesaplanmaktadır. Bunun istisnası ise binek otolardır.

İşletmelere ait binek otomobillerinin aktife girdiği hesap dönemi için ay kesri tam ay sayılmak suretiyle kalan ay süresi kadar amortisman ayrılması zorunlu olup, amortisman ayrılmayan süreye isabet eden bakiye değer ise, itfa süresinin son yılında tamamen yok edilir.

Faaliyetleri kısmen veya tamamen binek otomobillerinin kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olanların bu amaçla kullandıkları binek otomobillerinde ise kıst hesaplama yapılmaz, yıllık amortisman ayrılır.

¹⁸⁵ AKSAYOĞLU, a.g.m., <http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/index1.asp>, (Erişim: Mayıs 2010).

2.7.2.4.6. Amortisman Hesaplama Yöntemleri

Normal Amortisman Yöntemi

Amortisman listelerinde gösterilen oranlar, normal amortisman oranlarıdır. Yani Bakanlıkça tespit edilen faydalı ömür ve buna bağlı olarak ortaya çıkan amortisman oranı esas alınarak, her yıl eşit tutarlarda amortisman ayrılması normal amortisman yöntemidir¹⁸⁶.

Azalan Bakiyeler Yöntemi

Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 315. maddesine göre Bilanço esasına göre defter tutan mükelleflerden dileyenler, amortisman ayırmada azalan bakiyeler yöntemini kullanabilirler. Bu yöntemde her yıl üzerinden amortisman hesaplanacak değer, önceki dönemlerde ayrılmış olan amortismanların düşülmesi yoluyla tespit edilecektir.

Bu yöntemde uygulanacak amortisman oranı, normal amortisman oranının iki katıdır. Ancak bu oran %50'yi geçemez. Amortisman süresi normal amortisman oranına göre belirlenir. Sürenin sonunda kalan bakiye değer o yıl tamamen yok edilir.

Azalan bakiyeler usulünde amortisman süresi ne uzatılmış ne de kısaltılmış olmayacaktır¹⁸⁷.

Varlığın Normalden Fazla Değer Kaybetmesi: Fevkalade Amortisman

VUK Md. 317 de konu şu şekilde düzenlenmiştir;

“Amortismanına 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;

¹⁸⁶ ALTINDAĞ, AYAZ, a.g.e., s. 73.

¹⁸⁷ ALTINDAĞ, AYAZ, a.g.e., s. 73.

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.”

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. Müracaatın süresi konusunda herhangi bir belirleme yapılmamasına karşın VUK'nun 318 ve 320. maddeleri birlikte değerlendirildiğinde, başvurunun afetin olduğu hesap döneminde yapılması gerektiği sonucuna varılmaktadır.

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.

Diğer taraftan doğal afet nedeniyle amortismanına tabi iktisadi kıymet bütünüyle değer kaybına uğramışsa, iktisadi kıymetin kalan değerinin tamamı fevkalade amortisman yoluyla gider yazılacaktır¹⁸⁸.

2.7.2.5. Değeri Eksilen ATİK'ler İçin Sigorta Tazminatı Alınması

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

2.7.2.6. ATİK'lerin Satışı ve Yenileme Fonu

2.7.2.6.1. ATİK'lerin Satışı

VUK 328. maddesinde, amortismanına tabi iktisadi kıymetlerin satılması halinde alınan bedel ile veya VUK 329. maddesinde belirtildiği haliyle ziyaa uğrayan varlıklar için alınan sigorta tazminatı ile, bunların envanter defterinde kayıtlı değerleri arasındaki fark kar ve zarar hesabına geçirileceği hüküm altına alınmıştır.

VUK 328. Maddesinin devamında, amortisman ayrılmış olanların değerinin ayrılmış amortismanlar düşüldükten sonra kalan tutar olduğu tanımlanmıştır.

Kâr ve zararın tespitinde ayrılmamış amortismanlar dikkate alınmaz, fiilen ayrılmış olan amortismanlar dikkate alınır.

2.7.2.6.2. Yenileme Fonu

VUK 328. Maddesinde satılan iktisadi kıymetlerin yenilenmesi, işin mahiyetine göre zaruri bulunur veya bu hususta işletmeyi idare edenlerce karar verilmiş ve teşebbüse geçilmiş olursa bu takdirde, satıştan hesaplanan kar veya sigortadan alınan

¹⁸⁸ ALTINDAĞ, AYAZ, a.g.e., s. 74.

tazminat dönem geliri olarak dikkate alınmaz, pasifte geçici bir hesapta üç yıl süreyle bekletilir.

VUK 328. Maddesine göre her ne sebeple olursa olsun bu süre içinde kullanılmamış olan karlar üçüncü yılın vergi matrahına eklenir. Üç yıldan önce işin terki, devri veya işletmenin tasfiyesi halinde bu karlar o yılın matrahına eklenir.

Bu esaslar dâhilinde yeni varlık alındığında pasifte bekletilen kar, yeni varlık için hesaplanan amortismanlara mahsup edilir.

2.7.2.6.2.1. Yenileme Fonu Ayırma Koşulları

- (i) Bilanço esasında defter tutmak
- (ii) Satılan iktisadi kıymetin yenilenmesinin zorunlu olması veya işletmeyi idare edenlerce bu konuda karar verilerek girişimde bulunulması
- (iii) Yenileme fonuna alınan kar, satın alınan yeni iktisadi kıymetin amortismanından mahsup edilir.
- (iv) Yenileme fonuna alınan kar üç yıl içinde kullanılmalıdır.

2.7.2.6.2.2. 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, kalan kısım ilgili dönemin amortisman tutarı olarak dikkate alınır.

2.7.2.6.2.3. Yenileme Fonunun 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 eklenir¹⁸⁹.

Burada geçen üç yıllık sürenin hesaplanması konusunda üç ayrı görüş mevcuttur.

Birinci görüşe göre; üç yılın hesabında satışın yapıldığı yılın da dikkate alınması gerekir. Maliye Bakanlığı bu görüşü benimsemektedir. Zira sözü edilen yıl deyimi vergilendirme dönemini ifade etmekte olduğundan, sabit kıymetin satışından doğan karın yenileme fonuna alındığı yılın da üç yıllık sürenin başlangıcı olarak dikkate alınması gerekir. Yukarıdaki örneği dikkate aldığımızda, üç yıllık sürenin 2005 yılından başlaması gerekir. Öte yandan yeni bir sabit kıymet alınması halinde, ayrılacak amortismanın yenileme fonuna mahsubu mümkündür. Kanımızca bu görüş kanunun lafzına ve ruhuna uygun bir görüştür. Uygulamanın buna göre yapılması yerinde olur.

İkinci görüşe göre; üç yıllık süreden üç hesap döneminin değil, üç yıl pasifte tutulmanın anlaşılması gerekir. Kanunda üç yıl pasifte tutulmadan söz edilmektedir. Pasif tablosu bilançonun düzenleneceği bilanço gününde meydana gelir. Üç yıllık süre bilançonun düzenlenme ve pasif tablosunun meydana gelme tarihinden başlar. Bilanço günü de sürenin hesaplanmasında dikkate alınmaz. Bu nedenle yenileme fonu sabit kıymetin satıldığı yıldan sonra üç süre ile pasifte kalır.

Üçüncü görüşe göre ise; Vergi Usul Kanunu'nun sürelerin hesaplanmasına ilişkin 18. maddesinin genel esprisinden hareketle, sürenin sabit kıymetin satıldığı günü takip eden günden başlaması ve üç yıl sonra satışa tekabül eden günün akşamı bitmesi gerekir.

2.7.2.7. Özel Maliyet Bedelleri

Kiralanan gayrimenkullerle ilgili olarak işletmeler tarafından yapılan değer artırıcı veya gayrimenkulü genişletici nitelikteki giderlerden kira süresi sonunda kiralayanda bırakılacak olan kıymetler özel maliyet adını almaktadır. Bu tür harcamalar doğrudan gider yazılmayıp aktifleştirilir.

¹⁸⁹ ALTINDAĞ, AYAZ, a.g.e., s. 74.

Özel maliyetler, maliyet bedeli ile değlerlenir. Özel maliyetler kira süresine göre eşit yüzdelerle amortismanına tabi tutulur. Kira süresinin belirsiz olması durumunda amortisman beş yıllık süre esas alınarak hesaplanacaktır.

Kiralan binek otomobili olmuş olsa bile, özel maliyet bedellerinin itfasında kıst amortisman uygulaması yapılmaz.

Özel maliyetlerin itfasında azalan bakiyeler usulü kullanılmaz.

2.8. SONUÇ HESAPLARININ DÖNEM SONU İŞLEMLERİ

Gelir ve gider hesaplarının envanterinde temel olan tahakkuk ve dönemsellik ilkesidir. Gelir ve gider envanteri yapılırken, hesaplardaki tutarların tahakkuk ve dönemsellik ilkelerine aykırı olan kısımları için düzeltmeler yapılması gerekir¹⁹⁰.

2.8.1. MUHASEBE İLKELERİ AÇISINDAN GELİR-GİDERİN ENVANTER VE DEĞERLEMESİ

Muhasebe kavram ve ilkelerine göre gelir ve giderler için en önemli iki ilke tahakkuk ve dönemsellik ilkeleridir.

Tahakkuk İlkesi: Tahakkuk temeline göre işlemler ve olaylar oluştukları anda gerçekleşmiş sayılır, muhasebe kayıtlarına alınır ve ilgili oldukları dönemin finansal tablolarında raporlanır.

Gelir ve giderler için tahakkuk ilkesi, bir gelir ve giderin ortaya çıkmasının kayıtlara alınması için yeterli olduğunu ifade etmektedir. Kayıtlara almak için gelirin tahsil edilmiş olma veya giderin ödenmiş olma şartı aranmaz.

Dönemsellik İlkesi: İşletmenin sınırsız kabul edilen ömrünün, belli dönemlere bölünmesi ve her dönemin faaliyet sonuçlarının diğer dönemlerden bağımsız olarak saptanmasıdır. Gelir ve giderlerin tahakkuk esasına göre muhasebeleştirilmesi, hâsılat gelir ve kârların aynı döneme ait maliyet, gider ve zararlarla karşılaştırılması, bu kavramın gereğidir.

¹⁹⁰ GÜCENME, a.g.e., s. 287.

Gelir ve giderlerin envanteri yapılırken, bu ilkeler doğrultusunda gerekli kontroller ve düzeltme kayıtları yapılır.

Gelir ve giderlerin envanteri açısından önem taşıyan bir diğer ilke, hesapların bir biriyle mahsup edilmeksizin ayrı ayrı hesaplarda yer alması ve ayrı ayrı dönem kâr-zararına yansıtılması ilkesidir¹⁹¹.

2.8.2. VERGİ İLKELERİ AÇISINDAN GELİR-GİDERİN ENVANTER VE DEĞERLEMESİ

Türk vergi sisteminde dönemsellik ilkesi benimsenerek işletme faaliyet sonuçlarının Gelir Vergisi Kanununa göre bir takvim yılı içinde, Kurumlar Vergisi Kanunu'na göre de bir hesap dönemi içinde alınması ve bu sonuçlara göre vergilendirme işlemlerinin yapılması öngörülmüştür.

İşletme faaliyetlerinin dönemlere ayrılarak dönemseller sonuçların alınması gereği, gelecek hesap dönemine ait olarak peşin ödenen giderler ile cari hesap dönemine ait olup da henüz tahsil edilmemiş olan hasılatlar ve de gelecek hesap dönemine ait olarak peşin tahsil olunun hasılatlar ile cari hesap dönemine ait olup henüz ödenmemiş olan giderlerin de dönem sonunda işletme faaliyet sonuçlarının tespiti sırasında ayrıştırılarak düzeltilmesi sonucunu doğurmaktadır. Bu hususlar; Vergi Usul Kanunu'nun 283. maddesinde "Aktif Geçici Hesap Kıymetleri", 287. maddesinde de "Pasif Geçici Hesap Kıymetleri"nin dönem sonu değerlemesi olarak düzenlenmiştir.

¹⁹¹ GÜCENME, a.g.e., s. 295.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

MADENİ YAĞLAR SEKTÖRÜ UYGULAMASI

Çalışmamızın önceki bölümlerinde dönem sonu işlemleri tüm işletmeleri ilgilendirecek boyutta genel hatları ile açıklanmıştır. Bu bölümde madeni yağlar sektöründe diğer sektörlerden farklı olarak stoklar açısından özellik arz eden hususlar irdelenecektir.

3.1. GENEL OLARAK MADENİ YAĞLAR SEKTÖRÜNDE DÖNEM SONU İŞLEMLERİ VE DEĞERLEME

Madeni yağlar sektöründe hammadde ve mamul temini genellikle iki şekilde olmaktadır. İşletmeler ya yurtdışından ithal etmek sureti ile ve ya iç piyasadan temin ederler. Madeni yağ firmaları, madeni yağın hammaddesi olan baz yağları satın alabilmeleri için “Madeni Yağ Lisansı” almış olmaları gerekmektedir. Madeni yağ lisansına sahip olmayan işletmeler üretim yapmak için gerekli hammaddenin tamamını almaları mümkün değildir. Bunun için sanayi sicil belgesi ve kapasite raporu almış olan işletmeler madeni yağ lisansına başvurarak ilgili prosedürleri yerine getirdikten sonra söz konusu lisansı aldıktan sonra ilgili Gümrük Müdürlüklerinden veya Tüpraş’ tan hammadde satın alabileceklerdir.

İşletmelerin ürettikleri malları ne şekilde değerleyeceklerini VUK’ nun 275. maddesi ile hükme bağlanmıştır. Madde hükmüne göre üretilen mallarda değerlendirme ölçüsü esas itibari ile maliyet bedelidir. Bu durumu çalışmamızın stoklarda değerlendirme bölümünde açıklanmıştır.

Ancak, madeni yağlar sektöründe üretilen mamullerin hangi aşamalardan geçtiğini ve dönem sonlarındaki durumunu irdelleyeceğiz.

Madeni yağlar sektöründe ana hammadde, yukarıda bahsettiğimiz gibi baz yağı’dır. Baz yağlar (Spinle, Light, Heavy, Bright) satın alan madeni yağ imalatçıları

öncelikle aldıkları hammaddeyi 159 verilen sipariş avansları hesabına almaktadırlar. Örneğin; 01.01.2010 tarihinde (X) İthalatçı bir firmadan satın alınan 100.000-kg Spindle Oil (baz Yağ) için 100.000- USD bankadan gönderilmiştir. (1 USD = 1.500-TL olarak alınmıştır.) Gümrük Giriş Beyannamesi 15.01.2010 tarihinde açılmış ve aynı gün işletme söz konusu malı millileştirerek işletmesinin depolarına nakletmiştir. Bunun için 1.000-TL nakliye ve Gümrükleme firması için 500-TL ayrıca ödenmiştir. KDV ilgili Gümrük Müdürlüğünün vезnesine nakit olarak ödenmiş ve ÖTV için 105.600,00 TL. nakit teminat verilmiştir. (1 USD = 1.550-TL olarak alınmıştır.)

----- 01.01.2010-----	
159 Verilen Spariş Avansları	150.000,00-TL
(159.01. X İthalatçı Firması) 1,500x100.000	
102. Bankalar	150.000,00-TL

-----15.01.2010-----	
150 İlk Madde ve Malzeme	156.500,00-TL
(-Spindle Oil – 1.5500x100.000) = 155.000,00)	
(-Nakliye Bedeli	= 1.000,00)
(-Gümrükleme Bedeli	= 500,00)
191 İndirilecek KDV	28.170,00-TL
126 Verilen Depozito ve Teminatlar	105.600,00-TL
159 Verilen Spariş Avansları	150.000,00-TL
100 Kasa Hesabı	133.770,00-TL
102 Bankalar (Nakliye ve Gümrükleme bedeli)	1.500,00-TL
646 Kur Farkı geliri	5.000,00-TL

Bu malların teminat ve diğer gümrükleme işlemleri tamamlandıktan sonra malların gümrüklü sahadan yurtiçine alınması ve işletmeye sevkiyatına kadar geçen aşamadaki tüm yapılan gümrükleme giderleri, nakliye, depolama, damga, resim ve harç giderleri, alınan mallar ÖTV Kanununun 8. maddesinin 1 no lu fıkrası kapsamında

alınmış ise, teslim den sonra ödenecek olan ÖTV alınan malların maliyet bedeline ilave edilir.

Yukarıdaki örneğimiz yurt içi (Tüpraş A.Ş' den alındığı varsayımı ile) alım için değerlendirecek olursak aşağıdaki muhasebe kayıtlarının yapılması gerekmektedir. Hammadde alım tarihi 01.01.2010 ve ve nakliye alıcı tarafından yapılmıştır.

-----15.01.2010-----	
150 İlk Madde ve Malzeme	150.000,00-TL
(-Spindle Oil – 1,5000x100.000) = 150.000,00)	
191 İndirilecek KDV	27.000,00-TL
194 indirilecek Özel Tüketim Vergisi	105.600,00-TL
102 Bankalar	282.600,00-TL

Alınan baz yağlar işletmenin bünyesinde bulunan mikserli veya hava karıştırmalı (her işletmenin teknolojik yapısına uygun) kazanlara boşaltılır. Bu işlem gerçekleşmeden hem alış sırasında kantar fişi ile ve hammadde boşalttırmadan önce tekrar kantarda ölçtürmek sureti ile fire veya zayıt olup olmadığı ayrıca tespit edilir. Karıştırma kazanlarına alınan hammaddenin içerisine kapasite raporunda belirtilen oranlarda katkı maddesi ilave edilir ve belli bir sıcaklıkta miks edilir. Bu miksetme işlemi bazen mikser şeklinde bazen de teknik alt yapısını güçlendirmiş işletmelerde hava kompresörleri vasıtası ile daha hızlı ve az maliyetle karıştırma işlemi gerçekleştirilir. Miksetme işleminden sonra kazanlardaki mamul haline gelen mallar dolum makineleri vasıtasıyla müşterinin ihtiyaç ve siparişlerine göre doldurulur ve ambalajlanır.

Madeni yağlar sektöründe satılan mamuller maliyetinde çoğunlukla ilk giren ilk çıkar yöntemi kullanılmaktadır. Bunun nedeni ise, 4760 sayılı ÖTV Kanunundaki üretim süreleridir. Kanunda Genel olarak satın alınan hammaddeler için 1 yıllık üretim

sürecinden bahsedilir. Hal böyle olunca alınan her parti mal, alış tarihini takip eden aybaşından itibaren 1 yıl içerisinde üretime sevk edilir ve üretimin fiilen olup olmadığı ise takip eden yılın mart ayı sonuna kadar YMM üretim tasdik raporu ile tevsik edilir.

İlk giren ilk çıkan yöntemi; satılan veya üretilen malların stoka ilk girenlerden olduğunu varsayan değerlendirme yöntemidir. İlk giren ilk çıkar yöntemi, stok kalemlerinin fiziki akımına bakılmaksızın, stoktan çıkan malların, giriş sırası ile çıktığı ve elde kalan stokların en son alımlardan oluştuğu varsayımına dayanır. Bu yöntemle çıkışlar en eski tarihli girişlere ilişkin maliyet bedeli ile, hesap dönemi sonunda kalan stoklar ise; en yeni tarihli girişlerin maliyet bedeli ile değerlendirilir. Bu yöntem fiyatlar genel seviyesinin düşme eğilimi gösterdiği dönemlerde işletmeleri kısmi olarak fiktif kar oluşumundan korumaktadır¹⁹².

Yurt dışından temin edilen mallar için ayrıca malın millileştirilinceye kadar geçen sürede müspet veya menfi olarak ortaya çıkan kur farkları da malın maliyetini değiştirmektedir. İmalatçıların ithalatçılardan satın aldıkları baz yağları millileştirinceye kadar geçen sürede meydana gelen kur farkları, alış tarihi ile Gümrük Giriş Beyannamesinin açıldığı ve malın millileştirildiği tarihteki Merkez Bankası Döviz Alış Kuru ile değerlendirilir ve bu farklar malın maliyetine ilave edilir.

Ayrıca Madeni Yağlar sektöründe ÖTV ve Damga Vergisi malın maliyeti ayrı bir önem arz etmektedir. Hem yurt içi ve hem de yurt dışı alımlarda verilen taahhütnameler damga vergisine tabi olduğundan işletmeler için ciddi maliyetler oluşturmaktadır. ÖTV ise verilen taahhütnamelerdeki taahhüde göre yapılacak üretim sonucunda söz konusu malların ÖTV ye tabi olup olmamasına göre maliyet unsuru olmaktadır. Bu nedenle Madeni Yağlar Sektöründeki dönem sonu işlemleri ÖTV ve Damga Vergisi açısından ayrıntılı olarak değerlendirilecektir.

Dönem sonu işlemlerinin madeni yağlar sektörü uygulaması açısından değerlendirildiğinde, diğer sektörlerden farklı olarak 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi özellik arz etmektedir.

¹⁹² ÖZTÜRK, a.g.e., s. 207.

3.2. MADENİ YAĞLAR SEKTÖRÜNDE STOKLARDA MEYDANA GELEN FİRE VE ZAIYATLAR

ÖTV Kanunu'nun 2/3-a maddesi ile vergiye tabi malların, vergiye tabi olan malların imali dışında her ne suretle olursa olsun kullanılması, sarfi, işletmeden çekilmesi veya işletme personeline ücret, prim, ikramiye, hediye, teberru gibi namlarla verilmesinin teslim hükmünde olduğu belirtilmiştir.

Gümrük Yönetmeliği¹⁹³ ekinde yer alan EK-11 formunda ÖTV' ye tabi olan bazı mallara ilişkin fire oranları aşağıdaki gibidir.

Tablo 1: Bazı Maddelerin Fire Oranlarına İlişkin Liste

EK 11

Eşyanın Cinsi :	Fire Oranları :				
	DENİZ YOLU İLE TAŞIMADA	BORU HATTI İLE TAŞIMADA	KARA YOLU İLE TAŞIMADA	ANTREPODA %	
G.T.İ.P	(%)	(%)	(%)	(A) 90 GÜNE KADAR	(B) 90 GÜNDEN SONRAKİ HER GÜN İÇİN
Solvent Türleri					
2707.10-2707.20- 2909.19.00.00.13- 3811.90.00.10.12	0,5	0,3	0,4	0,4	0,003
2707.50.90.00.11- 2710.11.90.00.11- 2710.11.90.00.19- 2710.11.21.00.00- 2710.11.25.00.00	0,5	0,3	0,3	0,4	0,003
Tiner ve Diğer İncelticiler					
3814.00.90	0,5	0,3	0,4	0,4	0,003
3824.90.40.00.00	0,5	0,3	0,4	0,4	0,003

¹⁹³ 07.10.2009 tarih ve 27369 mükerrer Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

Madeni Yağlar	0,4	0,2	0,3	0,2	0,001
Baz Yağlar	0,4	0,2	0,3	0,2	0,001
Yağlama Müstahzarları					
3403.11.00.00.00- 3403.19.10.00.00- 3403.19.91.00.00- 3403.19.99.00.00- 3403.91.00.00.00- 3403.99.10.00.00- 3403.99.90.00.00	0,5	0,3	0,4	0,4	0,003

Kanuna ekli (I) sayılı listede yer alan mallar için, Gümrük Yönetmeliğinde belirtilen oranlar dahilinde bir fire meydana gelmesi durumunda; EK-11 de yer alan malların müşteriye teslimine kadar olan her aşamada meydana gelen firelerin toplamının teslim sayılan hal kapsamında değerlendirilmemesi, söz konusu malın ihrac edilmesi halinde, söz konusu yönetmelikte belirtilen oranlar dahilinde firenin yurt dışı edilmiş malın miktarına eklenerek, ÖTV Kanununa uygun olarak gerçekleşmiş bir ihracat veya tecil işlemi olduğunun kabul edilmesi ve bu firelere isabet eden tecil edilmiş vergilerin de terkin edilmesi söz konusu olacaktır. Ancak, aşamalı olarak ihrac kaydıyla mal teslimlerinde bahse konu yönetmelikte her taşıma aşaması ve antrepo için belirlenen fire oranlarından daha az bir kayıp meydana gelmesi halinde, her aşama için belirlenen oranları aşan kısım fire olarak kabul edilmeyerek teslim sayılan hal kapsamında değerlendirilmesi gerekmektedir¹⁹⁴.

Nitekim Maliye Bakanlığı'nın 19.10.2009 tarihinde vermiş olduğu bir özelgesinde¹⁹⁵ fire oranlarını aşan kısmının vergilendirilmesi gerektiğini belirtmiştir. Söz konusu özelge aşağıdaki gibidir.

“İlgide kayıtlı yazınız ve eklerinin incelenmesinden; Başkanlığınız... Vergi Dairesi Müdürlüğü'nün ... vergi kimlik numarasında kayıtlı mükellefi... San. ve Tic. A.Ş.'nin 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanununun 8/1. maddesinde düzenlenen tecil-terkin uygulaması kapsamında ... üretiminde kullanmak üzere solvent türevleri

¹⁹⁴ ERKAN, a.g.e., s. 222.

¹⁹⁵ Gelir İdaresi Başkanlığının, 19.10.2009 tarih ve B.07.1.GİB.0.01.59/5908-116 Sayılı Özelgesi.

satın aldığı, üretim aşamasında oluşan zayi miktarlarına ilişkin YMM Tasdik Raporlarında Ege Bölgesi Sanayi Odası tarafından belirlenen fire oranlarının esas alındığı, ithalatçı firmanın bağlı olduğu ... Vergi Dairesince söz konusu raporların Gümrük Yönetmeliği'nin 14 numaralı ekinde belirlenen fire oranları dikkate alınarak yeniden düzenlenmesinin gerektiğinin ifade edildiği belirtilerek, üretim firesi olarak hangi birim tarafından belirlenmiş oranın kullanılacağı konusunda Başkanlık görüşümüzün talep edildiği anlaşılmaktadır.

ÖTV Kanununun 1. maddesinde bu Kanuna ekli (I) sayılı listede yer alan malların ithalatçıları veya rafineriler dahil imal edenler tarafından teslimi bir defaya mahsus olmak üzere ÖTV'ye tabi tutulmuş, 2. maddesinde ise teslim ve teslim sayılan haller tanımlanmıştır. Kanunun 3. maddesi hükmü uyarınca (I) sayılı listede yer alan mallar için vergiyi doğuran olay, yurt içi teslimlerde veya teslim sayılan hallerde meydana gelmektedir.

Diğer taraftan ÖTV Kanununun 8/1. maddesinde, bu Kanuna ekli (I) sayılı listede yer alan malların; (I) sayılı listeye dahil olmayan malların imalinde kullanılmak üzere ithalatçıları veya imalatçıları tarafından tesliminde tarh ve tahakkuk ettirilen ÖTV'sinin Bakanlar Kurulu tarafından belirlenecek kısmının teminat alınmak suretiyle tecil olunacağı hüküm altına alınmıştır. Konuya ilişkin usul ve esasların açıklandığı 1 Seri No.lu ÖTV Genel Tebliğinin 9. bölümünde ise tecil-terkin uygulamasından faydalanan mükelleflerin bu kullanımlarını yeminli mali müşavir tarafından düzenlenen üretim tasdik raporu ile tevsik etmeleri istenmiştir.

Tecil-terkin uygulaması kapsamında üretimde kullanılacak olan mallarda, üretim sırasında oluşabilecek fire ile ilgili olarak Gümrük Yönetmeliği'nin 14 numaralı ekinde belirlenen fire oranları Başkanlığımızca da dikkate alınmakta olup, ÖTV Kanununa ekli (I) sayılı listede yer alan bir malın üretimde kullanılması sırasında oluşan zayi miktarlarına ilişkin olarak vergiyi doğuran olay meydana geldiği için; söz konusu ekte belirtilen fire oranını aşan kaybın teslim kabul edilerek vergilendirilmesi gerekmektedir.

3.3 MADENİ YAĞ SEKTÖRÜNDE ÖZEL TÜKETİM VERGİSİ

3.3.1. ÖZEL TÜKETİM VERGİSİNİN GENEL ESASLARI

Özel tüketim vergisi 6 Haziran 2002 tarihinde T.B.M.M’ de kabul edilerek 12 Haziran 2002 tarih ve 24783 sayılı resmi gazetede yayımlanan 4760 sayılı özel tüketim vergisi kanunu ile ikinci büyük değişikliğin gerçekleştirildiği dolaylı vergi sistemimiz, Avrupa Birliğinde de uygulanan modern bir yapıya dönüşmüştür. Bu kanunla 16 adet vergi, harç, fon ve pay kaldırılarak ÖTV yürürlüğe konulmuştur. ÖTV’nin yürürlüğe girmesiyle %26 ve % 40 olan yükseltilmiş KDV oranlarına da son verilmiş ve KDV oranları; indirimli (%1 ve % 8) ve (% 18) oran olarak uygulanmaya başlanmıştır. Böylece vergi sistemimiz; bazı tüketim mallarının ithali veya imalinden tüketimine kadar her safhada alınan KDV olmak üzere temelde iki vergi üzerine kurulmuştur.¹⁹⁶

Maliye bakanlığınca hazırlanan özel tüketim vergisi kanunu kapsamına; petrol ürünleri, otomobil, uçak, helikopter, yat, katro, içki-sigara ve diğer lüks tüketim amaçlı mallar dahil edilmiştir. 4 liste halinde düzenlenen kapsama dâhil mallar Gümrük Tarife İstatistik Pozisyonları itibari ile belirlenmiştir.¹⁹⁷

Kanun, 20 madde ve ekli 4 listeden oluşmaktadır. Kanunun 1. Maddesine göre ;

“Kanuna ekli;

a) (I) sayılı listedeki malların ithalatçıları veya rafineriler dahil imal edenler tarafından teslimi,

b) (II) sayılı listedeki mallardan kayıt ve tescile tabi olanların ilk iktisabı,

c) (II) sayılı listedeki mallardan kayıt ve tescile ytabi olmayanlar ile (III) ve (IV) sayılı listelerdeki malların ithalatı veya imal ya da inşa edenler tarafından teslimi,

d) (I), (III) ve (IV) sayılı listelerdeki mallar ile (11) sayılı listedeki mallardan kayıt ve tescile tabi olmayanların özel tüketim vergisi uygulanmadan önce müzayede yoluyla satışı,

¹⁹⁶ OKTAR Kemal, *Sirkülar Rapor*, TÜRMOB Eylül, 2002, s. 1.

¹⁹⁷ KAYA N. Yalçın, BOZKIR Müjdat, “Özel Tüketim Vergisi ve Gelişim Süreci”, *Vergi Sorunları*, Sayı 166, Temmuz 2002, s. 19.

Bir defaya mahsus olmak üzere özel tüketim vergisine tabidir.”¹⁹⁸

Çalışmamızın bu kısmı madeni yağ sektörü uygulaması ile ilgili olduğu için, (I) sayılı listeyi Özel tüketim vergisi açısından tüm yönleri ve örnekleri ile birlikte ortaya koymaya çalışılmıştır.

3.3.2.ÖZEL TÜKETİM VERGİSİNDE VERGİYİ DOĞURAN OLAY

Bu listelerde yer alan mallar itibari ile verginin konusuna giren işlemler aşağıda açıklanmıştır.

Sayıli listenin (A) cetvelinde yer alan petrol ürünleri ile (B) cetvelinde yer alan solvent ve benzeri ürünlerinde verginin konusunu teşkil eden işlemler, bu malların ithalatçıları ile imalatçıları tarafından teslimidir. Buna göre (I) sayılı listede yer alan malların ithalatı değil, ithalatçıları tarafından teslimi vergiye tabi olacaktır. Türkiye’de üretilen petrol ürünleri ve solventlerde ise verginin konusunu teşkil eden işlem, malların rafineriler dahil imalatçıları tarafından teslimidir. Öte yandan, rafineri dışında diğer kişi ve kuruluşların kapsama giren ürünleri imal edip teslim etmeleri de verginin konusuna alınmıştır¹⁹⁹.

4760 sayılı ÖTV Kanununun 2. Maddesine göre **teslim**; bir mal üzerindeki tasarruf hakkının malik veya adına hareket edenlerce, alıcıya veya adına hareket edenlere devredilmesini, ifade eder.

Bir malın alıcı veya onun adına yetkili olanların gösterdiği yere ve kişilere tevdi de teslim hükmündedir. Ayrıca malın alıcıya veya onun adına hareket edenlere gönderilmesi halinde, malın nakliyenin başlatılması veya nakliyeciyi ile sürücüye tevdi edilmesi de mal teslimi sayılmıştır. Kanun maddesinin 2. Fıkrasına göre kap ve ambalajların geri verilmesinin mutat hallerinde teslim bunlar içinde bulunan mallar itibari ile yapılmış sayılır²⁰⁰.

¹⁹⁸ DUMAN Ömer, *Gelir, Kurumlar, Katma Değer ve Özel Tüketim Vergilerinde Verginin Mahsubu ve İadesi*, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 2003, s. 465.

¹⁹⁹ KAYA, BOZKIR, a.g.m., s. 36.

²⁰⁰ ERKAN Mehmet, *Yorum ve Açıklamalarla Özel Tüketim Vergisi Uygulaması*, Maliye Hesap Uzmanları Derneği, Ankara, 2003, s. 262.

Kanun koyucu teslim konusundaki tereddütleri gidermek amacıyla, ÖTV Kanununun 2.maddesinin 3.fıkrasında bazı özel hallerin de teslim sayılacağı konusunu hükme bağlamıştır. ÖTV Kanunu'nun 2.maddesinin 3 üncü fıkrasının (a) alt bendine göre; “*Vergiye tabi malların, vergiye tabi olan malların dışında her ne suretle olursa olsun kullanılması, sarfi, işletmeden çekilmesi veya işletme personeline , ücret prim, ikramiye, hediye, teberru gibi namlarla verilmesi,*” teslim Sayılmaktadır. Ayrıca söz konusu madenin 3 üncü fıkrasının (a) alt bendine göre, mülkiyeti muhafaza kaydıyla yapılan satışlarda zilyetliğin devri hali de teslim sayılmıştır²⁰¹.

I sayılı listedeki malların ithalatı aşamasında ÖTV doğmamaktadır. Ancak devlet, vergiyi güvence altına alabilmek için ithalat aşamasında nakit veya banka teminat mektubu şeklinde ithal edilen mallar için, ithal edilen mal miktarı üzerinden teminat almaktadır. Madeni yağ imalatçıları süresi içinde üretimi gerçekleştirdiklerini Yeminli mali müşavir raporu ile tevsik etmeleri halinde vermiş oldukları teminatlarını geri alabilmektedirler.

3.4. MADENİ YAĞ SEKTÖRÜNDE ÖTV AÇISINDAN STOKLARIN DURUMU

3.4.1. ÖTV' NİN MALİYET UNSURU OLUP OLMAMSININ STOKLARA ETKİSİ

3.4.1.1. ÖTV nin Maliyete Dâhil Edilmemesi Durumu

ÖTV'nin maliyet unsuru olmayıp vergi olarak değerlendirilmesi durumu sadece yurtiçi piyasadan alınan hammadde girdileri için geçerlidir. Çünkü ÖTV'nin mükellefleri ithalatçılar ile rafineriler dahil teslim edenlerdir.

Dolaysı ile ithalat aşamasında ÖTV doğmamaktadır. ÖTV Kanununun **Vergi indirimi başlıklı 9. Maddesi** “Özel tüketim vergisine tâbi malların, yer aldığı listedeki başka bir malın imalinde kullanılması halinde halinde ödenen vergi, Maliye Bakanlığınca belirlenen esaslara göre ödenecek vergiden indirilir”. Denilmektedir.

²⁰¹ ERKAN, a.g.e., s. 262.

Bu durumda yurtiçinden tedarik edilen mallar için ödenen ötv aynı listedeki başka bir malın üretiminde kullanılması halinde ödenecek olan ÖTV'den tenzil edilir ve maliyet konusu yapılmaz.

Örneğin; TÜPRAŞ A.Ş.'den, (I) sayılı listede yer alan ve G.İ.P.Numarası 2710.19.99.00.21 olan Spindle Oil baz yağından 100.000-kg satın alan (X) Anonim Şirketi; bu baz yağ için ödemiş olduğu 100.000-kg *1.056-TL/KG = 105.600,00-TL tutarındaki Özel Tüketim Vergisini almış olduğu Spindle Oil' in Maliyetine eklemeyecek, indirilecek ÖTV hesabında takip edecek ve üretimde kullanılan miktara isabet eden kısmını hesaplanan ÖTV' den tenzil edecektir. Bu durum aşağıdaki tabloda detaylı olarak yer almaktadır.

Alınan Hammadde				
Cinsi	G.Tİ.P.NO	Kg	Maktu Ötv	ÖTV
Spindle Oil	2710.19.99.00.21	100.000	1,056	105.600,00
Katkı Maddesi		5.000	0	0
Üretime Giren Hammadde				
Cinsi	G.Tİ.P.NO	Kg	Maktu Ötv	ÖTV
Spindle Oil	2710.19.99.00.21	48.000	1,056	50.688,00
Katkı maddesi		2.000	0	0
Satılan Mamul				
Cinsi	G.Tİ.P.NO	Kg	Maktu Ötv	ÖTV
Hidrolik Yağları	2710.19.83.00.00	50.000	1,056	52.800,00

3.4.1.2. ÖTV'nin Maliyete Dâhil Edilmesi Durumu

Bu durum birincisinden farklı olarak hem ithalat ve hem de yurtiçinden tedarik edilen girdiler için geçerlidir. Ötv' nin maliyet unsuru olarak değerlendirilebilmesi için kanundaki tecil-terkin madeni yağ işletmesinin kanunun tecil-terkin müessesesinden

faydalanması gerekir. O nedenle öncelikle ÖTV kanununun (I) sayılı listesindeki (Madeni Yağ Sektörü ile ilgili) tecil-terkin uygulamasının ne olduğu kısaca açıklanmıştır.

3.4.2. ÖZEL TÜKETİM VERGİSİNDE TECİL-TERKİN UYGULAMASI MÜESSESESİ

4760 sayılı Özel Tüketim vergisi kanunu'nun 8. Maddesi tecil-terkin müessesesini düzenlemiştir. Kanunda Tecil-terkin müessesesi 3 başlık halinde ele alınmıştır. Birincisi, I sayılı listenin (B) cetvelindeki malların, I sayılı Listeye dahil olmayan malların imalinde kullanılması halinde tecil-terkin uygulaması, ikincisi, ihrac edilmek kaydı ile ihracatçılara teslim edilen mallar için tecil-terkin uygulaması, üçüncüsü ise, III sayılı listede yer alan alkol ve tütün mamullerinde tecil-terkin uygulaması. Üçüncüsü konumuzla alakalı olmadığı için, biz sadece I. Ve II. Sırada sayılan tecil-terkin durumunu Ele aldık ve değerlendirdik.

3.4.2.1. I Sayılı Listenin (B) Cetvelindeki Malların, I Sayılı Listeye Dahil Olmayan Malların İmalinde Kullanılması Halinde Tecil-Terkin Uygulaması

Özel Tüketim Vergisi Kanunu' nun 1.maddesinin 1/a bendine göre; (I) sayılı listedeki malların İthalatçıları veya rafineriler dahil imal edenler tarafından teslimi ile ÖTV uygulanmadan önce müzayede yoluyla satışının verginin konusunu oluşturduğu ve bu malların tesliminin bir defaya mahsus olmak üzere özel tüketim vergisine tabi olacağı belirlenmiştir. (I) sayılı listede yer alan malların mükellefi ise, aynı kanununun 4 üncü maddesine göre, bu malların ithalatçıları, imalatçıları ve müzayede yoluyla satışını gerçekleştirenlerdir. Bu nedenle, tecil-terkin uygulaması açısından kanuna ekli (I) sayılı listenin (B) cetvelindeki malların, ithal edilmiş olması veya yurt içindeki imalatçıdan alınmış olması halinde farklılık arz etmektedir²⁰².

²⁰² ERKAN, a.g.e., s. 643.

3.4.2.2. İthal Edilen Mallarda Tecil-Terkin Uygulaması

Sayılı listenin (B) cetvelindeki malların ithalatının imalatçılar tarafından yapılması ve İmalatçıların ithal ettikleri bu malları (I) sayılı listedeki malların dışındaki malların imalinde kullanacaklarını beyan edip (EK)-14 talep taahhütname vermek süreti ile başka amaçla kullanmayacaklarını ve ilgili Gümrük Müdürlüğüne çekmiş oldukları mala isabet eden ötv tutarı kadar teminat (nakit veya banka teminatı) vermeleri halinde ve bu malları ithal ettikleri tarihi takip eden ay başından itibaren 12 ay içinde verdikleri (EK-14) talep taahhünameye uygun olarak imalata kullandıklarını Yeminli Mali Müşavir Raporu ile tevsik etmeleri ve YMM raporunu da imalatı takip eden yılın mart ayı sonuna kadar bağlı buldukları vergi dairesine vermeleri halinde, ilgili dönemin beyannamesi ile beyan ettikleri ve tecil edilmesi gereken verginin tecil edilmesi gerekir.

Söz konusu tecil-terkin işleminin vergi dairesi tarafından yapılabilmesi için, ilgili Gümrük Müdürlüğünce Vergi dairesine gönderilen (EK-11) formlarına karşılık, vergi dairesi verilmiş olan YMM Raporlarına göre (EK-12) formlarını tanzim edip ilgili Gümrük Müdürlüğünde gönderecektir. Gümrük Müdürlüğü formların doğruluğunu teyit ettikten sonra imalatçıların vermiş oldukları teminatlarını iade edecektir.

İmalatçılar teslimin gerçekleştiği dönemin beyannamesi ile beyan ettikleri ve tecil-terkin edilen ÖTV'nin dışında ödenmesi gerek ÖTV tutarı ödendiği dönemde ithal edilen malların maliyetine eklenecektir. Çünkü, (I) sayılı listedeki malların (I) sayılı listenin dışındaki mallar imalinde kullanılması halinde teslim edilen mamullere ait satış faturasında ÖTV hesaplanmayacaktır, teslimin gerçekleştiği ÖTV beyannamesinin (B) Cetvelindeki Mallara Ait Teciller bölümünde beyan edilecektir.

Önceki bölümündeki örnekte ithal edilen hammaddenin tecil-terkin kapsamında Satın alındığını ve (EK-14) talep taahhünamenin o şekilde verildiğini varsayarsak ilgili döneme ait Verilecek ÖTV beyannamesi aşağıdaki gibi olacaktır.

**Tablo 2: 8. Maddenin 1 No.lu Fıkrası Uyarınca Tecil-Terkin
Kapsamında Yapılan Teslimler**

Teslim Edilen Mal Miktarı /KG)	50.000-KG
Hesaplanan ÖTV (50.000-Kg * 1.056-TL/Kg)	52.800,00-TL
Tecil Edilecek ÖTV (50.000-Kg * 0,756-TL/Kg)	37.800,00-TL
Ödenecek ÖTV (50.000-Kg * 0,300-TL/Kg)	15.000,00-TL

(I) SAYILI LİSTENİN (B) CETVELİNDE YERALAN MALLARIN İTHALİNDE
GÜMRÜK İDARESİNE VERİLECEK
TALEP VE TAAHHÜTNAME(*)

İTHALATÇI ÖTV MÜKELLEFINE AİT BİLGİLER

Adı, Soyadı veya Ünvanı :
Adresi :
Vergi Dairesi :
(ÖTV Yönünden)
Vergi Kimlik Numarası :

(B) CETVELİNDE YER ALAN ÜRÜNE AİT BİLGİLER

G.T.İ.P. Numarası :
Adı :
Ölçü Birimi (Kg, Lt. vs.) :
Birim Fiyatı :
Toplam Tutarı :
İlgili Fatura :

Yukarıda yer alan bilgilerin doğruluğunu ve ithal ettiğimiz/ithalatçıdan satın aldığımız bu ürünü en geç 12 ay içerisinde sanayi sicil belgemizde imalatçısı olduğumuz belirtilen malın imalinde kullanacağımızı beyan ve taahhüt eder, bu taahhüdümüzün ihlali halinde teminat tutarını, ithal edilen mal için ithal tarihinde verilmesi gereken vergi tutarına tamamlamayı mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen(**) kabul ve taahhüt ederiz.

Adı, Soyadı veya Ünvanı :
Adresi :
Vergi Daire :
Vergi Kimlik Numarası :

Tarih
İmza (ve kaşe)

(*) (I) sayılı listenin (B) cetvelindeki malları;
1. Bu liste dışındaki malların,
2. Bu cetveldeki malların,
İmalinde kullanacak olan imalatçılar tarafından düzenlenerek gümrük idaresine verilecektir.
(**) İthalatı kendileri yapan imalatçılar altı çizili bölümü iptal edeceklerdir.

3.4.2.3. ÖTV Mükelleflerinden (Yurtiçinden) Alınan Mallarda Tecil-Terkin Uygulaması

(1) Sayılı listenin (B) cetvelinde yer alan mallara ait verginin tecil-terkin uygulanmasından sadece “sanayi sicil belgesini” ni haiz imalatçılar yararlanacaktır. Bu uygulanmadan yaralanmak isteyen İmalatçılar, söz konusu malları (B cetvelinde sayılan mallar) ithalatçılar veya rafineriler dahil İmalatçılar alımında örneği, 1 Seri No.lu ÖTV Genel Tebliği ekinde (EK-14) yer alan “Talep ve Taahhütname” ile birlikte sanayi sicil belgesinin Noter veya Yeminli Mali Müşavir tarafından onaylanmış bir örneğini ÖTV mükellefine vereceklerdir.²⁰³

ÖTV mükelleflerinden satın alınan mallar 12 ay içerisinde imalata sevk edilecek ve imalatı takip eden yılın mart ayı sonuna kadar üretim tasdik raporu YMM tarafından ÖTV mükellefinin bağlı bulunduğu vergi dairesine verilecektir. Bu durum Tablo II de olduğu gibi işlenecektir.

3.4.2.4 İhraç Edilmek Şartıyla İhracatçılara Teslim Edilen Mallarda Tecil Terkin Uygulaması

İhraç edilmek şartıyla ihracatçılara teslim edilen mallara ait ÖTV, mükelleflerce ihracatçılardan tahsil edilmemesi şartıyla, bu mükelleflerin talebi üzerine ilgili vergi dairesince tarh ve tahakkuk ettirilerek tecil olunur. Söz konusu malların ihracatçıya teslim tarihini takip eden aybaşından itibaren üç ay içinde ihraç edilmesi halinde, tecil olunan vergi terkin edilir. İhracatın bu şartlara uygun olarak gerçekleştirilmemesi halinde, tecil olunan vergi 6183 sayılı A.A.T.U.H.K.’nun 51.madde hükmüne göre gecikme zammı ile birlikte alıcıdan tahsil edilecektir. Ancak, ihraç edilmek şartıyla teslim edilen malların 213 sayılı V.U.K.’da yer alan mücbir sebepler nedeniyle terkin edilememesi halinde bu vergi, tecil edildiği tarihten itibaren itibaren 6183 sayılı A.A.T.U.H.K.’nun 48. maddesinde yer alan tecil faizi ile birlikte alıcıdan tahsil edilir.

ÖTV kapsamına giren malların ihraç edilmek üzere ihracatçılara tesliminde hesaplanan ÖTV'nin ihracatçıdan tahsil edilmemesi şartıyla, mükelleflerin talebi üzerine

²⁰³ ERKAN, a.g.e., s. 648.

tecil edilmesi mümkün bulunmaktadır. Bu uygulama, ihracatçının doğrudan ÖTV mükelleflerinden satın aldıkları mallar için söz konusudur. İhraç kaydıyla yapılacak teslimler için cins, nitelik veya miktar konusunda bir sınırlama yoktur.

İhraç kaydıyla teslimde bulunan ÖTV mükellefleri tarafından düzenlenecek faturada, mal bedeli üzerinden hesaplanan ÖTV ayrıca gösterilecek ve faturaya: "ÖTV Kanununun 8 inci maddesinin 2 numaralı fıkrası hükmüne göre ihraç edilmek üzere teslim edilmiş olup ÖTV tahsil edilmemiştir." ibaresi yazılacaktır.

Bu döneme ait ÖTV beyannamesinde, ihraç kaydıyla yapılan teslim bedeli ve bu bedel üzerinden hesaplanan, ancak ihracatçıdan tahsil edilmeyen ÖTV de beyan edilecektir. Vergi daireleri mükellefin bu beyanına göre gerekli tarhiyat işlemini yaptıktan sonra, ihraç kaydıyla teslimlere ait ÖTV tutarını tecil edecektir.

İhraç kaydıyla teslim edilen malların, ihracatçıya teslim tarihini takip eden aybaşından itibaren 3 ay içinde ihracının gerçekleşmesi halinde, tecil edilen vergi, malın ihraç edildiğini gösteren gümrük çıkış beyannamesinin aslı veya ilgili gümrük idaresi ya da noter tarafından onaylanmış örneği vergi dairesine verilmek suretiyle terkin edilecektir.

İhracatın yukarıdaki şartlara uygun olarak gerçekleşmemesi halinde tecil edilen vergi, vade tarihinden itibaren 6183 sayılı Kanunun 51 inci maddesine göre belirlenen gecikme zammı ile birlikte ÖTV mükellefinden tahsil edilecektir. Ancak ihracatın Vergi Usul Kanununda belirtilen mücbir sebepler nedeniyle süresinde gerçekleşmemiş olması halinde, tecil edilen vergi, tecil edildiği tarihten itibaren 6183 sayılı Kanunun 48 inci maddesine göre ilgili dönemler için geçerli tecil faizi ile birlikte tahsil edilecektir²⁰⁴.

Tecil terkin kapsamında faydalanacak olan (I) sayılı listede yer alan ve en mallar, en son yapılan güncelleme 31.12.2009 tarih ve 27449 sayılı Resmi Gazete yayımlanan şekli aşağıdaki gibidir.

4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanununa ekli; a) (I) sayılı listenin (A) ve (B) cetvellerinde yer alan aşağıdaki malların maktu vergi tutarları karşılarında gösterildiği şekilde yeniden belirlenmiştir.

²⁰⁴ KARAKOÇ Güven, http://www.bilgidenetim.com/news/print_page/380, (Erişim: Mayıs 2010).

(B) CETVELİ			
G.T.İ.P. NO	Mal İsmi	Vergi Tutarı (TL)	Birimi
2707.10	Benzol (Benzen)	2,0135	Kilogram
2707.20	Toluol (Toluen)	2,0135	Kilogram
2707.50.90.00.11	Solvent nafta (Çözücü nafta)	2,0135	Kilogram
2710.11.21.00.00	White spirit	2,0135	Kilogram
2710.11.25.00.00	Diğerleri	2,0135	Kilogram
2710.11.90.00.11	Diğer solventler (Çözücüler) (Petrol eteri)	2,0135	Kilogram
2710.11.90.00.19	Diğerleri (Petrol eteri)	2,0135	Kilogram
2710.19.29.00.00	Diğerleri (Petrol eteri)	2,0135	Kilogram
2901.10.00.90.11	Hekzan	2,0135	Kilogram
2901.10.00.90.12	Heptan	2,0135	Kilogram
2901.10.00.90.13	Pentan	2,0135	Kilogram
2902.20.00.00.00	Benzen (Benzol)	2,0135	Kilogram
2902.30.00.00.00	Toluen (Toluol)	2,0135	Kilogram
2909.19.90.00.13	Metil tersiyer bütil eter (MTBE) (Yağlama yağları; diğer yağlar)	2,0135	Kilogram
2710.19.71.00.00	Özel bir işleme tabi tutulacak olanlar (Yağlama yağları; diğer yağlar)	1,0560	Kilogram
2710.19.75.00.00	2710.19.71.00 Alt pozisyonunda belirtilen işlemlerden başka bir işlemle kimyasal değişime tabi tutulacak olanlar (Yağlama yağları; diğer yağlar)	1,0560	Kilogram
2710.19.81.00.00	Motor yağları, kompresör yağlama yağları, türbin yağlama yağları (Yağlama yağları; diğer yağlar)	1,0560	Kilogram
2710.19.83.00.00	Hidrolik amaçlara mahsus sıvı yağlar (Yağlama yağları; diğer yağlar)	1,0560	Kilogram
2710.19.85.00.00	Beyaz yağlar, sıvı parafin (Yağlama yağları; diğer yağlar)	1,0560	Kilogram
2710.19.87.00.00	Dişli yağları ve redüktör yağları (Yağlama yağları; diğer yağlar)	1,0560	Kilogram
2710.19.91.00.00	Metal işlemeye mahsus bileşikler, kalıp çıkarma yağları, aşınmayı önleyici yağlar	1,0560	Kilogram
2710.19.93.00.00	Elektrik izolasyonuna mahsus yağlar (Yağlama yağları; diğer yağlar)	1,0560	Kilogram

2710.19.99.00.25	Diğer madeni yağlar	1,0560	Kilogram
	(Yağlama yağları; diğer yağlar)		
2710.19.99.00.21	Spindle oil	1,0560	Kilogram
	(Yağlama yağları; diğer yağlar)		
2710.19.99.00.22	Light neutral	1,0560	Kilogram
	(Yağlama yağları; diğer yağlar)		
2710.19.99.00.23	Heavy neutral	1,0560	Kilogram
	(Yağlama yağları; diğer yağlar)		
2710.19.99.00.24	Bright stock	1,0560	Kilogram
	(Yağlama yağları; diğer yağlar)		
2710.19.99.00.98	Diğerleri	1,0560	Kilogram
	(Yalnız baz yağlar)		
2710.19.25.00.11	Gazyağı	0,7605	Litre
2710.19.25.00.19	Diğerleri	0,7605	Litre
	(Yağlama müstahzarları)		
3403.11.00.00.00	Dokumaya elverişli maddelerin, deri ve köselenin, post ve kürklerin veya diğer maddelerin işlenmesine mahsus müstahzarlar	0,3000	Kilogram
	(Yağlama müstahzarları)		
3403.19.10.00.00	Esas madde olarak kabul edilmemek şartıyla, ağırlık itibarıyla %70 veya daha fazla petrol yağları veya bitümenli minerallerden elde edilen yağları içerenler	0,3000	Kilogram
	(Yağlama müstahzarları)		
3403.19.91.00.00	Makine, cihaz ve taşıtların yağlanmasında kullanılan müstahzarlar	0,3000	Kilogram
	(Yağlama müstahzarları)		
3403.19.99.00.00	Diğerleri	0,3000	Kilogram
	(Yağlama müstahzarları)		
3403.91.00.00.00	Dokumaya elverişli maddelerin, deri ve köselenin, post ve kürklerin veya diğer maddelerin işlenmesine mahsus müstahzarlar	0,3000	Kilogram
	(Yağlama müstahzarları)		
3403.99.10.00.00	Makine, cihaz ve taşıtların yağlanmasında kullanılan müstahzarlar	0,3000	Kilogram
	(Yağlama müstahzarları)		
3403.99.90.00.00	Diğerleri	0,3000	Kilogram
	(Petrol yağları veya bitümenli minerallerden elde edilen yağları içerenler)		
3811.21.00.10.00	Mineral yağlar veya mineral yağlar gibi aynı amaçla kullanılan diğer sıvı yağlar için diğer müstahzar katkıları	2,0135	Kilogram

	(Petrol yağları veya bitümenli minerallerden elde edilen yağları içermeyenler)		
3811.29.00.10.00	Mineral yağlar veya mineral yağlar gibi aynı amaçla kullanılan diğer sıvı yağlar için diğer müstahzar katkıları	2,0135	Kilogram
3811.90.00.10.12	Hafif mineral yağlar için müstahzar katkıları	2,0135	Kilogram
	Tarifenin başka yerinde belirtilmeyen veya yer almayan organik karma çözücüler ve incelticiler; boya ve vernik çıkarmada kullanılan müstahzarlar		
3814.00.90	Diğerleri	0,0650	Kilogram
	(Esası bütül asetat olanlar hariç)		
3824.90.40.00.00	Vernikler ve benzeri ürünler için anorganik karma çözücüler ve incelticiler	0,0650	Kilogram

3.5. İTHALAT VE YURTİÇİ ALIMLARDA VERİLEN TAAHHÜTNAMELER İÇİN ÖDENEN DAMGA VERGİSİNİN MALIN MALİYETİNE EKLENMESİ

Madeni yağ işletmelerinin gerek yurt içinden ve gerekse ithalat aşamasında almış oldukları mallar

İçin verdikleri “Talep Taahhütnameler” için ödedikleri damga vergileri, satılan malların maliyetini doğrudan etkilemektedir. Çünkü damga vergisi satın alınan malların KDV hariç toplam bedeli üzerinden Maliye Bakanlığı’na belirlenen nisbet üzerinden ödenir ve ödenen bu vergi doğrudan malın malın maliyet bedeline eklenir.

488 Sayılı Damga Vergisi Kanunu 10/04/2007 tarih ve DV-17/2007-1/ÖTV Genel Tebliği Eki Taahhütnameler sayılı Sirkülerinde;

“3- Özel Tüketim Vergisi Genel Tebliği Ekinde Yeralan Taahhütnamelere İlişkin Damga Vergisi Uygulaması 15 nolu Damga Vergisi Sirkülerinde özel tüketim vergisi uygulamasına ilişkin olarak mükelleflerce vergi dairesine verilmek üzere belli parayı ihtiva eden bir taahhütname düzenlenmesi halinde, söz konusu kağıdın ihtiva ettiği bu tutar üzerinden nispi damga vergisine tabi tutulması; 5281 sayılı Kanun ile yapılan düzenleme ile 01.01.2005 tarihinden itibaren belli parayı ihtiva etmeyen taahhütnamelerden damga vergisi aranılmaması gerektiği” belirtilmiştir.

Öte yandan, 30 Seri No.lu Damga Vergisi Kanunu Genel Tebliğinde, nispi damga vergisine tabi kağıtların muhtevasında katma değer vergisi yönünden herhangi bir düzenleme olup olmadığına bakılmaksızın katma değer vergisinin damga vergisi matrahına dahil edilmemesi gerektiği açıklanmıştır.

Bu çerçevede, Özel Tüketim Vergisi Genel Tebliği ekinde yer alan taahhütnamelere ilişkin damga vergisi uygulaması aşağıda açıklanmıştır:

- 1 Seri No.lu Özel Tüketim Vergisi Genel Tebliği ekinde yer alan "(I) Sayılı Listenin (B) Cetvelindeki Mallara Ait Özel Tüketim Vergisinin Tecil Edilmesine İlişkin Talep ve Taahhütname (EK:2)" başlıklı kağıt, damga vergisine tabi olup verginin matrahını, satın alınan ürünün (KDV hariç) toplam tutarı teşkil etmektedir.

- 3 Seri No.lu Özel Tüketim Vergisi Genel Tebliği ekinde yer alan "(I) Sayılı Listenin (B) Cetvelinde Yeralan Malların Aynı Cetveldeki Malların İmalinde Kullanılmak Üzere Teslimine İlişkin Talep ve Taahhütname (EK:13)" başlıklı kağıt, damga vergisine tabi olup verginin matrahını, satın alınan ürünün (KDV hariç) toplam tutarı teşkil etmektedir.

- 3 Seri No.lu Özel Tüketim Vergisi Genel Tebliği ekinde yer alan "(I) Sayılı Listenin (B) Cetvelinde Yeralan Malların İthalinde Gümrük İdaresine Verilecek Talep ve Taahhütname (EK:14)" başlıklı kağıt, damga vergisine tabi olup verginin matrahını, ithal edilen/ithalatçıdan satın alınan ürünün (KDV hariç) toplam tutarı teşkil etmektedir.

- 5 Seri No.lu Özel Tüketim Vergisi Genel Tebliği ekinde yer alan "13.11.2003 Tarih ve 2003/6467 Sayılı BKK Çerçevesinde ÖTV Kanununun 8 inci Maddesinin (1) Numaralı Fıkrası Uyarınca Teslim Edilecek Madeni Yağların İmalinde Kullanılmak Üzere Satın Alınan Baz Yağlara İlişkin Talep ve Taahhütname (EK:17)" başlıklı kağıt, damga vergisine tabi olup verginin matrahını, satın alınan baz yağının (KDV hariç) toplam tutarı teşkil etmektedir.

- 5 Seri No.lu Özel Tüketim Vergisi Genel Tebliği ekinde yer alan "13.11.2003 Tarih ve 2003/6467 Sayılı BKK Çerçevesinde ÖTV Kanununun 8 inci Maddesinin (2) Numaralı Fıkrası Uyarınca Teslim Edilecek Madeni Yağların İmalinde Kullanılmak

Üzere Satın Alınan Baz Yağlara İlişkin Talep ve Taahhütname (EK:18)" başlıklı kağıt, damga vergisine tabi olup verginin matrahını, satın alınan baz yağının (KDV hariç) toplam tutarı teşkil etmektedir.

- 5 Seri No.lu Özel Tüketim Vergisi Genel Tebliği ekinde yer alan "13.11.2003 tarih ve 2003/6467 sayılı BKK Çerçevesinde ÖTV Kanununun 5 inci maddesinin (1) Numaralı Fıkrası Uyarınca İhraç Edilecek Madeni Yağların İmalinde Kullanılmak Üzere Satın Alınan Baz Yağlara İlişkin Talep ve Taahhütname (EK:19)" başlıklı kağıt, damga vergisine tabi olup verginin matrahını, satın alınan baz yağının (KDV hariç) toplam tutarı teşkil etmektedir.

- 6 Seri No.lu Özel Tüketim Vergisi Genel Tebliği ekinde yer alan "01.07.2003 Tarih ve 2003/5868 Sayılı Bakanlar Kurulu Kararına İstinaden ÖTV'si İndirilmiş Yakıt Talep Formu ve Taahhütnamesi (EK:1)" başlıklı kağıt, damga vergisine tabi olup verginin matrahını, yakıtların cinslerine göre talep edilen azami miktarları ile ÖTV'si indirilmiş fiyatlarının çarpımı sonucu bulunacak (KDV hariç) tutar teşkil etmektedir.

- 6 Seri No.lu Özel Tüketim Vergisi Genel Tebliği ekinde yer alan "01.07.2003 Tarih ve 2003/5868 Sayılı Bakanlar Kurulu Kararına İstinaden ÖTV'si Sıfırlanmış Yakıt Talep Formu ve Taahhütnamesi (Kiracılar için) (EK:2)" başlıklı kağıt, damga vergisine tabi olup verginin matrahını, yakıtların cinslerine göre talep edilen azami miktarları ile ÖTV'si indirilmiş fiyatlarının çarpımı sonucu bulunacak (KDV hariç) tutar teşkil etmektedir.

- 6 Seri No.lu Özel Tüketim Vergisi Genel Tebliği ekinde yer alan "Yakıt Dağıtım Taahhütnamesi (EK:3)" başlıklı kağıdın, belli ve hesap edilebilir bir tutar içermemesi nedeniyle damga vergisine tabi tutulmaması gerekir." Açıklamasına yer verilmiştir.

SONUÇ

İşletmelerin süresiz olarak kabul edilen ömrü, faaliyet sonuçlarının tespiti amacıyla belli dönemlere bölünmektedir. Faaliyet sonuçlarının tespiti, işletme sahip ve ortakları, işletme yöneticileri, işletmeyle ilişkide bulunan kişi ve kuruluşlar ile devlet açısından önem taşımaktadır. İşletmelerin ömrünün belli faaliyet dönemlerine bölünmesi ve faaliyet sonuçlarının bu dönemler itibariyle tespit edilmesi, dönem sonu envanter ve değerlendirme işlemlerini zorunlu kılmıştır.

İşletmelerin bir yıllık faaliyeti ve bu faaliyet sonucunda oluşacak mali tablolar, dönem sonunda yapılacak envanter ve değerlendirme işlemleri sonucu ortaya çıkacaktır. Dönem sonu işlemleri; bir işletmenin belli bir dönemdeki işlemlerinin topluca değerlendirilmesi faaliyetini ifade eder. Dönem sonu işlemleri teknik olarak muhasebe mevzuatına, teorik olarak ise vergi mevzuatına dayanmaktadır. Dolayısıyla dönem sonu işlemleri konusunda muhasebe teknikleri ve vergi teorileri birlikte aranmalıdır.

Genel kabul görmüş muhasebe ilkelerinden dönemsellik ilkesine göre işletme faaliyetleri belirli dönemler itibariyle kontrol edilir ve işletmenin faaliyetleri sonucunda sağladığı kâr veya zarar bu dönemler itibariyle hesaplanır. Muhasebe kurallarına göre her hesap dönemi sonunda hesapların kapatılıp müteakip hesap dönemi başında yeniden başlaması hem hesapların devamlılığını hem doğruluğunu hem de dönemler itibariyle işletme faaliyetlerinin kontrol altında tutulmasını sağlar.

Her hesap dönemi sonunda düzenlenen mali tabloların sağlıklı ve gerçeği yansıtır olabilmesi için dönem içinde yapılan kayıtların dönem sonunda elde edilen envanter sonuçlarına göre düzeltilmesi gerekir. Envanter, işletmenin sahip olduğu iktisadi kıymetlerin bilanço günündeki değerlerini kesin bir şekilde ve dökümlü olarak bulmak ve elde edilen sonuçlara göre gerekli düzeltme yapmak suretiyle gerçek değerleriyle görüntüsünü sağlamaktır.

Vergi hukukunda iktisadi varlıkların değerleri doğrudan doğruya matrahı oluşturduğu veya etkilediği için değerlendirme, vergi hukukunun belki de en önemli

sorunlarından birisini oluşturmaktadır. Ayrıca vergi mevzuatımıza göre ticari işletmelerin verginin hesaplanmasına esas olacak kazancı dönem sonu öz sermayesinin bir önceki dönem sonu öz sermayesine kıyaslamasıyla bulunur. İşletme öz sermayesinin bulunması için, işletmenin aktif ve pasifinde yer alan unsurların değerlendirme günü itibarıyla parasal karşılıklarının tespit edilmesi gerekir.

Dönem sonu işlemlerinin özellik arz ettiği madeni yağlar sektöründe ÖTV ve Damga Vergisi'nin maliyet unsuru olarak dikkate alındığı için dönem sonu işlemleri açısından diğer sektörlerle göre farklı durumlar ortaya çıkmaktadır.

Madeni yağlar sektöründe üretilen ürünlerin ÖTV'ye tabi olup olmaması açısından ortaya çıkan farklılıkları iki başlıkta özetlenebilir. Bunlardan birincisi, üretilen ürünün ÖTV'ye tabi olması durumunda, ÖTV'nin maliyet unsuru olmaması ve doğrudan devlete vergi olarak ödenmesidir. İkincisi ise, üretilen ürünün fiziksel yapı olarak ÖTV'ye tabi olmamasından dolayı, sadece ürünün bünyesine giren hammaddeye isabet eden ÖTV'nin ÖTV Beyannamesi ile beyan edilip ödenen kısmının maliyet unsuru olarak dikkate alınmasıdır.

Bu süreçte ÖTV açısından geçerli olan tecil – terkin müessesesinin kanundaki amacına aykırı olarak işlenmesi, bazı sorunlara yol açmaktadır. Özellikle tecil – terkin müessesesinin üreticiye iç piyasada rekabet edebilmesi için sağlanan bir kolaylık olduğu halde, bu imkandan farklı bazı sektörlerin faydalandığı veya sektör içinde amacı dışında yararlanıldığı bir gerçektir. Bunu önleyebilmek için ÖTV'nin ilk ithalat aşamasında tahsil edilmesi ve ithal edilen hammaddenin amacı doğrultusunda kullanıldığının tevsik edilmesi halinde peşin tahsil edilen ÖTV'nin kanunda öngörülen şartlar çerçevesinde mükellefe iade edilmesi gerektiği kanaatindeyiz.

Diğer bir sorun ise, akaryakıt üzerinden alınan ÖTV ile madeni yağ üzerinden alınan ÖTV arasındaki farktan dolayı madeni yağların amacı dışında akaryakıt olarak kullanılmasıdır. Bu sorunu çözebilmek için tecil – terkin müessesesi yeniden gözden geçirilmeli ve ÖTV açısından yeniden yapılandırılmalıdır.

Madeni yağlar sektöründe tecil – terkine tabi mallar olarak isimlendirilen müstahzarların amacı doğrultusunda kullanılmaması nedeniyle ortaya çıkan ÖTV

kaçağını önleyebilmek için, mutlak surette müstahzarlar imalatının sınırlandırılması ve bu malların kimlere satılacağı ilk ithalat aşamasında taahhüde bağlanması gerekmektedir.

Ayrıca, mamulün bünyesine giren ürünler için il alım aşamasında verilen taahhütnamelerden doğan Damga Vergisi de aynı şekilde maliyet unsuru olmaktadır. Özellikle madeni yağlar sektöründe önemli bir paya sahip olan ithalat işlemleri sırasında gümrük idaresine ibraz edilen belgeler ile birlikte verilen taahhütnamelerdeki Damga Vergisi oranının yüksek olması iç piyasada firmaların rekabet gücünü önemli ölçüde etkilemektedir. Bu nedenle Damga Vergisinin iç piyasadaki rekabeti bozucu yönde değil de olumlu yönde etkileyebilmesi için oransal olarak daha makul seviyelere çekilmesinde yarar vardır.

Sonuç olarak madeni yağlar sektöründe dönem sonu işlemlerinin sağlıklı bir şekilde yapılabilmesi ve yaşanan sorunların giderilmesi için yukarıdaki önerilerin hayata geçirilebilmesi açısından ÖTV ve Damga Vergisi alanında gerekli yasal düzenlemelerin yapılmasına ihtiyaç vardır.

KAYNAKLAR

- AKSOYOĞLU Volkan; “Dönem Sonu Değerleme İşlemlerinde Özellik Arz Eden ve Dikkat Edilmesi Gereken Hususlar”, <http://www.malikelavuz.com/emakale/023/index.php>, (Erişim: Ocak 2010).
- AKSOYOĞLU Volkan; “Menkul Kıymetlerde Değerleme ve Dönem Sonu İşlemleri”, *E-Yaklaşım*, Sayı: 204, Aralık 2009.
- AKYOL M. Emin; “Dönem Sonu İşlemlerinin Muhasebeleştirilmesi”, *Vergi Dünyası*, Sayı 196, Aralık 1997.
- ALTINDAĞ Mehmet; AYAZ Garip, “Dönem Sonu Vergi ve Muhasebe İşlemleri”, KONYA SMMM, 2008, Seminer Notları.
- ALTINOK Derviş; “Dönem Sonu İşlemleri Muhasebesi”, *Vergi Dünyası*, Sayı 328, Aralık 2008.
- AYGÜN Fethi; “Nakit Kıymetlerin Dönem Sonu Değerleme ve Envanter İşlemleri”, *Lebib Yalkın Mevzuat*, Sayı 12, Aralık 2007.
- BAYKARA Bekir; “Yıl Sonu Envanteri, Vergi Hukuku Açısından Önemi ve Stok Değerleme Yöntemleri”, *Yaklaşım*, Sayı 24, Aralık 1994.
- ÇABUK Adem; *Muhasebede Dönem Sonu İşlemleri*, 4. Baskı, Dora Yayınları, Bursa, 2009.
- DELOÏTTE; *Kurumlarda Donem Sonu İşlemleri*, http://www.deloitte.com/assets/Dcom-Turkey/Local%20Assets/Documents/turkey-tr_tax_Kurumlarda-donemsonu -islemleri 200110_260110.pdf, (Erişim: Ocak 2010).
- DEMİR Şeref; “Kasa Hesabının Dönem Sonu Denetimi”, *Vergi Sorunları*, Sayı 243, Aralık 2008.

- DEMİR Şeref; “Kasa ve Ortaklar Cari Hesabında Yüksek Miktarlarda Bakiye Bulunmasının Olası Nedenleri Ve Adat Yöntemi İle Faiz Hesaplanması”, *Vergi Sorunları*, Sayı 256, Ocak 2010.
- DOĞRUSÖZ A. Bumin; “Şüpheli Alacak Karşılığı ve Holdinglerin İştiraklerinden Olan Alacakları”, *Yaklaşım*, Ağustos 1994.
- DOKUR Şükrü, KAYGUSUZ Sait Y; *Finansal Muhasebe*, 2. Baskı, Dora Yayınları, Bursa, 2009.
- DUMAN Ömer; *Gelir, Kurumlar, Katma Değer ve Özel Tüketim Vergilerinde Verginin Mahsubu ve İadesi*, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 2003.
- DURGUN Ercan, “Şüpheli Alacak Karşılığı ve Muhasebeleştirilmesi”, *Vergi Dünyası*, Sayı 256, Aralık 2002.
- ERKAN Mehmet; “Vergi Hukukunda Değersiz ve Vazgeçilen Alacaklar”, *Vergi Dünyası*, Aralık 2000.
- ERKAN Mehmet; *Yorum ve Açıklamalarla Özel Tüketim Vergisi Uygulaması*, Maliye Hesap Uzmanları Derneği, Ankara, 2003.
- EYİMAYA Üzeyir; “Menkul Kıymet Değerlemesi”, *Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog Dergisi*, Aralık 2008.
- GÜCENME Ümit; *Tekdüzen Hesap Planına Göre Ticari İşletmelerde Muhasebe ve Envanter İşlemleri*, Marmara Kitabevi Yayınları, Bursa, 1996.
- GÜNDOĞAN Durak; “Değersiz ve Vazgeçilen Alacakların Giderleştirilmesi ve Muhasebeleştirilmesi”, *Lebib Yalkın Mevzuat*, Sayı 12, Aralık 2007.
- HUD, *Beyanname Düzenleme Kılavuzu 2009*, Maliye HUD Yayını, İstanbul, 2009.
- İBİŞ Cemal, ÖZKAN Serdar; “Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına Genel Bakış”, *Mali Çözüm*, Sayı 74, 2006.
- KARACAN Sami; *Muhasebede Dönem Sonu İşlemleri*, Umuttepe Yayınları, Kocaeli, 2009.

- KARAKIŞ Şerafettin; “Değersiz ve Vazgeçilen Alacaklar”, *Vergi Dünyası*, Aralık 2004.
- KARAKOÇ Güven; http://www.bilgidenetim.com/news/print_page/380, (Erişim: Mayıs 2010).
- KAYA N.Yalçın, BOZKIR Müjdat, “Özel Tüketim Vergisi ve Gelişim Süreci”, *Vergi Sorunları*, Sayı: 166, Temmuz 2002.
- KAYNAK Harun; “Sayım Noksan ve Fazlaları”, *Dönem Sonu İşlemleri*, TÜRMOB Yayınları, Yayın No:105, Ankara, 2000.
- KIZIL Ahmet; *Genel Muhasebe ve Vergi Uygulamaları*, Bahar Yayınları, İstanbul, 2004.
- KIZILOT Şükrü, ŞENYÜZ Doğan, TAŞ Metin, DÖNMEZ Recai, *Vergi Hukuku*, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2008.
- KÜÇÜK Sema, “Eurobondların Değerleme ve Vergilendirilmesi”, *Yaklaşım*, Yıl 15, S. 179, (Kasım 2007).
- KÜÇÜK Sema; “Stok Değerlemesinin Dönem Kârına Etkisi”, *Yaklaşım*, Şubat 2010, Sayı 206.
- LALİK Ömer; “Envanter”, *Bilim Yayınları*, Mayıs 1986.
- LAZOL İbrahim; *Genel Muhasebe*, 14. Baskı, Ekin Kitabevi, Bursa, 2008.
- NAZALI Ersin; “Şüpheli Ticari Alacaklar Karşılığı”, *Yaklaşım*, Sayı 192, Aralık 2008.
- ODAK Sabri, YARGIÇ Bora; *2008 Yılı Dönem Sonu İşlemleri*, İSMMMO Yayın No 128, İstanbul, 2009.
- OKTAR Kemal; *Sirküler Rapor*, TÜRMOB Yayınları, Ankara, Eylül 2002.
- ÖĞREDİK Güray; “Alacak Senetlerinde Reeskont Uygulamak Suretiyle İlişkili Şirketler Arası Muvazaalı İşlemler”, *Lebib Yalkın Mevzuat*, Sayı 12, Aralık 2007.
- ÖĞREDİK Güray; “Muhasebeci ve Denetçilerin Dönem Sonu İşlemlerinde Dikkat Etmeleri Gereken İşlemler”, *Mali Pusula*, Ekim 2007.

- ÖĞREDİK Güray; *Vergisel Yönden Stokların Denetimi ve Randıman Analizi*, 2. Baskı, Maliye Hukuk Yayınları, Ankara, Mayıs 2007.
- ÖRTEN Remzi, KARAPINAR Aydın; *Dönem Sonu Muhasebe Uygulamaları*, Gazi Kitabevi, Ankara, 2009.
- ÖRTEN Remzi, KAVAL Hasan, KARAPINAR Aydın; *Türkiye Muhasebe – Finansal Raporlama Standartları Uygulama ve Yorumları*, 3. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara, Mart 2009.
- ÖZBALCI Yılmaz; *Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları*, Oluş Yayıncılık, Ankara, 2007.
- ÖZBECERİKLİ Mehmet; *Envanter İşlemleri ve Bilanço*, Detay Yayıncılık, Ankara, 2001.
- ÖZTÜRK Bünyamin, *Dönem Sonu Muhasebe ve Vergi Uygulamaları*, Maliye Hukuk Yayınları, Aralık 2007.
- ÖZTÜRK Bünyamin, ÖĞREDİK Güray; “Dönem Sonu Muhasebe ve Vergi Uygulamaları”, *Mali Pusula Dergisi*, Aralık 2007 Sayısı Eki.
- ÖZULUCAN Abitter, *Dönem Sonu İşlemleri ve Muhasebe Uygulamaları*, İstanbul, 2005.
- POROY ARSOY Aylin; *Uluslararası Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartlarına Göre Gerçeğe Uygun Değer*, Dora Yayınları, Bursa, 2009.
- SARISU Ekrem, “Eurobond Gelirlerinin Vergilendirilmesi”, *Yaklaşım*, Sayı 111, (Mart 2002).
- SEVİLENGÜL Orhan; *Genel Muhasebe*, 15. Baskı, Gazi Kitabevi, 2009.
- ŞENYÜZ Doğan, GERÇEK Adnan, YÜCE Mehmet, *Türk Vergi Sistemi*, Yaklaşım Yayınları, Ankara, Ekim 2008.
- TOKMAKKAYA Murat, “Emtia Değerlemesi”, *Dönem Sonu İşlemleri*, TÜRMOB Yayınları No 105, Ankara, 2000.

UYSAL Ali, EROĞLU Nurettin, *Açıklamalı ve Örneklı Vergi Usul Kanunu*, 4. Baskı, Ankara, 2009.

VERĐİ DANIŞMANI – ALO MALİYE; “Dönem Sonu İşlemleri Muhasebe ve Vergisel Boyutu”, <http://www.alomaliye.com/donemsonu.htm>, (Erişim: Aralık 2009).

VURAL Mahmut, “Şüpheli Alacak Karşılığı Uygulaması”, *Vergi Dünyası*, Sayı 232, Aralık 2000.

YILDIZ A.Murat, *Dönem Sonu İşlemlerinin Vergisel Boyutu*, TÜRMOB – TESMER, Ankara, 2009.

ÖZGEÇMİŞ

Doğum Yeri ve Yılı : Hamur / Ağrı - 1973

Öğr.Gördüğü Kurumlar :

	Başlama Yılı	Bitirme Yılı	Kurum Adı
Lise	: 1986	1989	Ağrı Naci Gökçe Lisesi
Lisans	: 1991	1995	Uludağ Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Maliye Bölümü
Yüksek Lisans	: 1996	2010	Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı

Doktora :

Medeni Durum : Evli

Bildiği Yabancı Diller ve Düzeyi: İngilizce (Orta)

Çalıştığı Kurum (lar)	Başlama ve Ayrılma Tarihleri	Çalışılan Kurumun Adı
1.	1996 - 1997	Smmm. Yakup AKSOY
2.	1998 - 2001	Smmm. Ahmet Naci BÜYÜKALTUNEL
3.	2001 - -	Bağımsız Smmm.

Yurtdışı Görevleri :

Kullandığı Burslar :

Aldığı Ödüller :

Üye Olduğu Bilimsel ve Mesleki Topluluklar : Kocaeli SMMMO

Editör veya Yayın Kurulu Üyelikleri :

Yurt İçi ve Yurt Dışında katıldığı Projeler :

Katıldığı Yurt İçi ve Yurt Dışı Bilimsel Toplantılar :

Yayımlanan Çalışmalar :

Diğer : Yerel Gazete’de mesleki yazılar

Ahmet Faruk DAŞDEMİR
(Ad Soyad-Tarih-İmza)