

DÖNEM SONU ENVANTER VE DEĞERLEME İŞLEMLERİ

Fedai AYDIN
Yeminli Mali Müşavir

Tolga KAYA
Yeminli Mali Müşavir

24/12/2020

DÖNEM SONU ENVANTER VE DEĞERLEME İŞLEMLERİ

- Dönem sonu işlemleri; hesap dönemi sonu itibariyle işletmenin mali tablolarını hazırlamaya ve bu mali tablolarda yer alacak bilgilerin gerçekliğini ve doğruluğunu tespit etmeye yönelik işlemler olarak tanımlanmaktadır.
- Vergi Usul Kanununun (VUK) 174'üncü maddesi uyarınca; defterler hesap dönemi itibariyle tutulur. Kayıtlar her hesap dönemi sonunda kapatılır ve ertesi dönem başında yeniden açılır.
- Hesap dönemi normal olarak takvim yılıdır.
- Şu kadar ki, takvim yılı dönemi faaliyet ve muamelelerinin mahiyetine uygun bulunmayanlar için, bunların müracaatı üzerine Maliye Bakanlığı 12'şer aylık özel hesap dönemleri belli edebilir.
- Yeniden işe başlama veya işi bırakma hallerinde, hesap dönemi içinde bir yıldan eksik olan faaliyet süresi, hesap dönemi sayılır. (Kıst Hesap Dönemi)
- Bu maddeye göre özel hesap dönemi tayin edilenlerin ticari ve zirai kazançları, hesap dönemlerinin kapandığı takvim yılının kazancı sayılır.

İŞLETMENİN SÜREKLİLİĞİ VE DÖNEMSELLİK KAVRAMLARI

- Muhasebenin temel kavramlarından işletmenin sürekliliği kavramı, işletmelerin faaliyetlerini bir süreye bağlı olmaksızın sürdüreceğini ifade eder. Bu nedenle işletme sahiplerinin ya da hissedarlarının yaşam süreleriyle bağlı değildir. İşletmenin sürekliliği kavramı maliyet esasının temelini oluşturur. Bu kavramın, işletmeler açısından geçerliliğinin bulunmadığı veya ortadan kalktığı durumlarda ise, bu husus mali tabloların dipnotlarında açıklanır.
- Dönemsellik kavramı; işletmenin sürekliliği kavramı uyarınca sınırsız kabul edilen ömrünün, belli dönemlere bölünmesi ve her dönemin faaliyet sonuçlarının diğer dönemlerden bağımsız olarak saptanmasıdır. Gelir ve giderlerin tahakkuk esasına göre muhasebeleştirilmesi, hasılat, gelir ve kârların aynı döneme ait maliyet, gider ve zararlarla karşılaştırılması bu kavramın gereğidir. Bu kavramın, işletmeler açısından geçerliliğinin bulunmadığı veya ortadan kalktığı durumlarda ise, bu husus mali tabloların dipnotlarında açıklanır.

TİCARİ KAZANCIN HESAP DÖNEMİ İTİBARIYLA TESPİTİ

- Bilanço esasına göre ticari kazanç, teşebbüsteki öz sermayenin hesap dönemi sonunda ve başındaki değerleri arasındaki müsbet farktır. Bu dönem zarfında sahip veya sahiplerce:
 - ✓ İşletmeye ilave olunan değerler bu farktan indirilir;
 - ✓ İşletmeden çekilen değerler ise bu farka ilave olunur.
- Ticari kazancın bu suretle tespit edilmesi sırasında, Vergi Usul Kanununun değerlemeye ait hükümleri ile Gelir Vergisi Kanununun (GVK) 40 ve 41'inci maddeleri hükümlerine uyulur.
- Kurumlar vergisi, mükelleflerin bir hesap dönemi içinde elde ettikleri safî kurum kazancı üzerinden hesaplanır. Safî kurum kazancının tespitinde, Gelir Vergisi Kanununun ticarî kazanç hakkındaki hükümleri uygulanır.
- Ziraî faaliyetle uğraşan kurumların bu faaliyetinden doğan kazançlarının tespitinde, Gelir Vergisi Kanununun 59'uncu maddesinin son fıkraya hükmü de dikkate alınır.

ENVANTER ÇIKARMAK

- Envanter defterine işe başlama tarihinde ve müteakiben her hesap döneminin sonunda çıkarılan envanterler ve bilânçolar kaydolunur ve bu tarihe "bilânço günü" denir. (VUK Mad. 185)
- VUK'un 186'ncı maddesine göre envanter çıkarmak, bilânço günündeki mevcutları, alacakları ve borçları saymak, ölçmek, tartmak ve değerlemek suretiyle kesin bir şekilde ve müfredatlı olarak tespit etmektir. Ticari teamüle göre tartılması, sayılması ve ölçülmesi mutata olmayan malların değerleri tahminen tespit olunur.
- Mevcutlar, alacaklar ve borçlar işletmeye dahil iktisadi kıymetleri ifade eder.
- Envanter esas itibariyle defter üzerine çıkarılır. İşlerinde geniş ölçüde ve çeşitli mal kullanan büyük müesseseler envanterlerini listeler halinde tanzim edebilir. Belirlenen esaslar çerçevesinde envanter listeleri tanzim edenler envanter defterine listeler muhteviyatını icmalen kaydederler.
- Büyük mağazalar ve eczaneler emtia mevcutlarının envanterlerini üç yılda bir çıkarabilirler. Bu takdirde envanter çıkarılmayan yıllarda hesaben mevcut iktisadi kıymetleri envanter defterlerine kaydederler. Büyük mağazalardan maksat, çeşitli mal üzerine geniş ölçüde ve perakende iş yapan ticarethanelerdir.

ENVANTER İŞLEMLERİ

- Bir iktisadi kıymetin varlığının fiili olarak, yani saymak, ölçmek, tartmak suretiyle tespit edilmesi fiili envanter, kayıt ve belgeler üzerinden tespit edilmesi ise kaydi envanter olarak adlandırılır.
- Muhasebe uygulamasında envanter işlemleri genel olarak aşağıdaki sıraya göre yapılır:
 - ✓ Dönem sonunda muhasebe kayıtlarına göre genel geçici mizan düzenlenir.
 - ✓ Muhasebe dışı envanter işlemleri yapılarak iktisadi kıymetlerin gerçek durumu tespit edilir.
 - ✓ Muhasebe dışı envanter sonuçları ile genel geçici mizan karşılaştırılır varsa farklar bulunur.
 - ✓ Bulunan farkların sebeplerine göre gerekli düzenleyici muhasebe kayıtları yapılarak muhasebe içi envanter işlemleri yapılır.
 - ✓ Muhasebe kayıtları ile envanter sonuçlarının uyumu sağlanarak genel kesin mizan çıkarılır.
 - ✓ Son olarak ise mali tablolar düzenlenir.

SAYIM VE TESELLÜM NOKSAN VE FAZLALIKLARI

- Dönem sonunda yapılan fiili sayım sonucunda bulunan miktar, muhasebe kayıtlarında yer alan miktardan daha az ise, mevcutlarda (kasa, emtia, sabit kıymetler) sayım noksanlıkları var demektir. Bu durumda ilk olarak muhasebe kayıtlarının fiili durumla uyumlaştırılması amacıyla sayım noksanlıklarının muhasebe kaydı yapılır. Sayım noksanlığının nedeni araştırılır. Nedeni bulunamayan sayım noksanlıklarının kanunen kabul edilmeyen gider olarak kayıtlara alınması gerekmektedir.
- Dönem sonunda yapılan fiili sayım sonucunda bulunan miktar, muhasebe kayıtlarında yer alan miktardan daha fazla ise sayım fazlalığı var demektir. Bu durumda ilk olarak muhasebe kayıtlarının fiili durumla uyumlaştırılması amacıyla sayım fazlalığının muhasebe kaydı yapılır. Sayım fazlalığının nedeni araştırılır. Nedeni bulunamayan sayım fazlalıklarının ise gelir olarak kayıtlara alınması gerekmektedir.

KASA SAYIM FARKLILIKLARI

- Kasa sayımı sonucunda tespit edilen fiili para miktarı, kayıtlarda görünen kasa mevcudundan büyükse aradaki fark “397 Sayım ve Tesellüm Fazlalıkları” hesabının alacağında, küçükse “197 Sayım ve Tesellüm Noksanlıkları” hesabının borcunda izlenir.
- Kasa sayım noksanlığı, yapılan ödemenin kayıtlara geçirilmesinin unutulması, belge tutarından fazla ödeme yapılması, zimmete para geçirilmesi, kasadan para çalınması veya kayıtlara geçenden noksan para tahsil edilmesi gibi sebeplerden kaynaklanmış olabilir.
- Kasa sayım fazlalığı, paranın tahsil edilmiş olması ancak tahsilata ilişkin muhasebe kaydının unutulması veya yanlış düzenlenmesi, fatura tutarından eksik ödeme yapılması, yapılan ödemeden daha büyük bir tutarın kayıtlara alınması gibi nedenlerden kaynaklanabilir.
- Kasa sayım farklarının nedeni araştırılır. Nedeni bulunamayan sayım noksanlıklarının kanunen kabul edilmeyen gider olarak kayıtlara alınması gerekmektedir. Nedeni bulunamayan sayım fazlalıklarının ise vergi matrahının tespitinde gelir olarak dikkate alınması gerekmektedir.

FİREDEN KAYNAKLANAN ENVANTER FARKLARI

- İşletmelerde normal fire, bir mamulün içerdiği net hammadde miktarı ile üretim safhasında harcanan brüt hammadde miktarı arasındaki fark olarak tanımlanabilir. İmalathane ya da fabrikalarda, imalat sırasında metal, plastik, lastik, kauçuk, kâğıt ve cam kırpıntı, döküntü ile talaşları ortaya çıkmaktadır. Belirtilen imalat artıkları, işletmelerin asıl üretim konusunu teşkil etmemekte, asıl ürünlerin imalatı sırasında fire veya atık olarak ortaya çıkmaktadır. Satışa konu olsalar dahi, işletmenin amacı bu fire ve atıkları imal etmek olmadığından, gelir ve kurumlar vergisi uygulamasında bunlara ayrıca bir maliyet izafe edilmemektedir.
- Malın üretimi veya stoklanması aşamasında ticari teamüllere uygun oranda bir fire nedeniyle kaydi mal mevcudu ile fiili mal mevcudu arasında farklılığın meydana geldiği belirlenmişse, bu farklılık emtia satış karının ya da üretim maliyetinin tespitinde maliyete intikal ettirilmiş olduğundan ayrıca bir işlem yapılmasına gerek bulunmamaktadır.
- İlgili kurum ve kuruluşlar tarafından belirlenen veya ticari teamüllere uygun fire oranlarını aşan olağanüstü fireler mali karın tespitinde gider kabul edilmemektedir.

EMTİA SAYIM FAKLILIKLARI

- Dönem sonu mal stoklarının fiili envanter neticeleri ile defter bakiyelerinin miktar ve tutar itibariyle karşılaştırılması, defter kayıtlarıyla envanter sonuçları arasındaki farkın fiili envanter sonuçlarına göre düzeltilmesi gerekmektedir.
- Emtia sayım noksanlık ve fazlalıklarının nedeninin araştırılması ve buna göre işlem tesis edilmesi gerekmektedir.
- Teşebbüs sahibi ile eşinin ve çocuklarının işletmeden çektikleri malların maliyet bedelinin vergi matrahının tespitinde doğrudan gider olarak dikkate alınması mümkün değildir. Söz konusu malların emsal bedeli ile değerlendirilmesi gerekmektedir.
- Yangın, deprem ve su basması gibi afetler yüzünden veyahut bozulmak, çürümek, kırılmak, çatlamak, paslanmak gibi haller neticesinde iktisadi kıymetlerinde önemli bir azalış vaki olan emtia emsal bedeli ile değerlendirilir.

ÇALINMA VEYA KAYBOLMA SONUCU MEYDANA GELEN EMTİA NOKSANLIKLARI

- Çalınan veya kaybolan malların gider yazılabileceğine dair vergi kanunlarında herhangi bir hüküm bulunmamaktadır. Çalınan veya kaybolan malların kıymeti düşen emtia olarak değerlendirilmesi ve vergi matrahı ile ilişki kurulması da mümkün değildir.
- Çalınan veya kaybolan mallar işletme için sermayede vukua gelen bir azalma olarak kabul edilmekte ve Gelir Vergisi Kanununun 88'inci maddesi uyarınca gider olarak dikkate alınmamaktadır.
- Hırsızlık olayı mükellefler tarafından polis tutanakları vb. belgeler ile kanıtlanabiliyorsa, çalınan mallar maliyet bedeli üzerinden kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınmalıdır.
- Hırsızlık olayının polis tutanakları vb. belgeler ile kanıtlanamaması halinde ise çalınan malın emsal satış bedeli ile değerlendirilerek işletmeden çekiş gibi işlem yapılması gerekmektedir.

DEĞERLEME

- VUK'un 258'inci maddesi uyarınca değerlendirme, vergi matrahlarının hesaplanmasıyla ilgili iktisadi kıymetlerin takdir ve tespitidir.
- Diğer bir ifade ile değerlendirme, envanter çıkarılması suretiyle miktarı tespit edilen iktisadi kıymetlerin değerlendirme günü itibariyle belli bir para cinsinden değerinin bulunması işlemidir.
- Değerleme, doğrudan vergi matrahını etkilediğinden dolayı VUK'ta değerlendirme ölçüleri ve hangi iktisadi kıymetlerin ne şekilde değerlendirileceği açıkça belirlenmiş olup, bu konuda mükelleflere tercihte bulunma hakkı tanınmamıştır.
- Değerlemede, iktisadi kıymetlerin vergi kanunlarında gösterilen gün ve zamanlarda haiz oldukları kıymetler esas tutulur. VUK'un 174'üncü maddesi uyarınca; defterler hesap dönemi itibariyle tutulur. Kayıtlar her hesap dönemi sonunda kapatılır ve ertesi dönem başında yeniden açılır. Hesap dönemi normal olarak takvim yılıdır. Buna göre, gelir ve kurumlar vergisi uygulamasında değerlendirme günü, ilgili hesap döneminin son günüdür. Geçici vergi açısından ise geçici vergi döneminin son günü itibariyle değerlendirme işlemlerinin yapılması gerekmektedir.

DEĞERLEME ÖLÇÜLERİ

➤ VUK'un 261'inci maddesi uyarınca değerlendirme, iktisadi kıymetin nevi ve mahiyetine göre, aşağıdaki ölçülerden biri ile yapılır:

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'ta değerlendirme ölçüleri arasında sayılmamış ve tanımı yapılmamıştır.)

DEĞERLEME ÖLÇÜLERİ

1. Maliyet Bedeli

VUK'un 262'nci maddesinde maliyet bedeli; *“iktisadi bir kıymetin iktisap edilmesi veyahut değerinin artırılması münasebetiyle yapılan ödemelerle bunlara müteferri bilimum giderlerin toplamını ifade eder.”* şeklinde tanımlanmıştır. Maliyet bedeli ile değerlendirilecek iktisadi kıymetlere aşağıda sayılanlar örnek olarak verilebilir.

- a) Gayrimenkuller ve gayrimenkuller gibi değerlendirilen iktisadi kıymetler,
- b) Demirbaş eşya,
- c) Özel maliyet bedeli,
- d) Zirai mahsuller ve hayvanlar,
- e) Emtia
- f) Alet, edevat ve mefruşat.

DEĞERLEME ÖLÇÜLERİ

2. Borsa Rayici

VUK'un 263'üncü maddesine göre borsa rayici; gerek menkul kıymetler ve kambiyo borsasına, gerekse ticaret borsalarına kayıtlı olan iktisadi kıymetlerin değerlemeden evvelki son muamele gününde borsadaki muamelelerin ortalama değerlerini ifade eder. Normal temevvüçler dışında fiyatlarda bariz kararsızlıklar görülen hallerde, son muamele günü yerine değerlemeye takaddüm eden 30 gün içindeki ortalama rayici esas olarak aldirmaya Maliye Bakanlığı yetkilidir. Borsa rayici ile değereleenecek iktisadi kıymetlere yabancı paralar, yabancı para cinsinden alacak ve borçlar ile devlet tahvili ve hazine bonoları örnek olarak verilebilir.

DEĞERLEME ÖLÇÜLERİ

3. Tasarruf Değeri

VUK'un 264'üncü maddesine göre tasarruf değeri, bir iktisadi kıymetin değerlendirme gününde sahibi için arz ettiği gerçek değerdir. VUK'un 323'üncü maddesinde, şüpheli alacaklar için değerlendirme gününün tasarruf değerine göre pasifte karşılık ayrılabilmesi belirtilmiştir. Ayrıca tasarruf değeri ölçüsü alacak ve borç senetleri için uygulanmakta olup, bu senetlerin tasarruf değerinin bulunmasında reeskont yöntemi kullanılmaktadır.

4. Mukayyet Değer

VUK'un 265'inci maddesine göre mukayyet değer, bir iktisadi kıymetin muhasebe kayıtlarında gösterilen hesap değeridir. Mukayyet değer uygulamada muhasebe değeri veya defter değeri olarak da adlandırılmaktadır. Mukayyet değer ile değerlendirilecek iktisadi kıymetlere aşağıda sayılanlar örnek olarak verilebilir.

- a) Senetsiz alacak ve borçlar,
- b) Reeskonta tabi tutulmayan senetli alacak ve borçlar,
- c) Aktifleştirilen ilk tesis ve taazzuv giderleri ile peştamallıklar,
- d) Aktif ve pasif geçici hesap kıymetleri,
- e) Karşılıklar.

DEĞERLEME ÖLÇÜLERİ

5. İtibari Değer

VUK'un 266'ncı maddesine göre itibari değer, her nevi senetlerle esham ve tahvillerin üzerinde yazılı olan değerlerdir. İtibari değer uygulamada nominal değer veya yazılı değer olarak da adlandırılmaktadır. Türk Lirası cinsinden kasa mevcudu ve eshamlı şirketler ve iktisadi kamu müesseselerince çıkarılan tahviller itibari değerleriyle değerlendirilir.

6. Rayiç Bedel

VUK'un mükerrer 266'ncı maddesine göre rayiç bedel, bir iktisadi kıymetin değerlendirme günündeki normal alım satım değeridir. Vergi Usul Kanununda işletmeye dahil herhangi bir iktisadi kıymet için değerlendirme ölçüsü olarak doğrudan rayiç bedel öngörülmemiştir.

DEĞERLEME ÖLÇÜLERİ

7. Emsal Bedeli ve Emsal Ücreti

VUK'un 267'nci maddesine göre emsal bedeli, gerçek bedeli olmayan, veya bilinmeyen veyahut doğru olarak tespit edilemeyen bir malın, değerlendirme gününde satılması halinde emsaline nazaran haiz olacağı değerdir. Emsal bedeli, gerçek değeri belli olmayan veya bilinmeyen mallara uygulanabilir. Değeri bilinen bir iktisadi kıymetin değerlemesinde bu ölçü kullanılamaz. Emsal bedeli sıra ile, aşağıdaki esaslara göre tayin olunur:

- Birinci sıra: (Ortalama fiyat esası) aynı cins ve nevideki mallardan sıra ile değerlemenin yapılacağı ayda veya bir evvelki veya bir daha evvelki aylarda satış yapılmışsa, emsal bedeli bu satışların miktar ve tutarına göre mükellef tarafından çıkarılacak olan "ortalama satış fiyatı" ile hesaplanır. Bu esasın uygulanması için, aylık satış miktarının, emsal bedeli tayin olunacak her bir malın miktarına nazaran % 25 ten az olmaması şarttır.
- İkinci sıra: (Maliyet bedeli esası) emsal bedeli belli edilecek malın, maliyet bedeli bilinir veya çıkarılması mümkün olursa, bu takdirde mükellef bu maliyet bedeline, toptan satışlar için % 5, perakende satışlar için % 10 ilave etmek suretiyle emsal bedelini bizzat belli eder.
- Üçüncü sıra: (Takdir esası) yukarıda yazılı esaslara göre belli edilemeyen emsal bedelleri ilgililerin müracaatı üzerine takdir komisyonunca takdir yolu ile belli edilir. Takdirler, maliyet bedeli ve piyasa kıymetleri araştırılmak ve kullanılmış eşya için ayrıca yıpranma dereceleri nazara alınmak suretiyle yapılır.

DEĞERLEME ÖLÇÜLERİ

7. Emsal Bedeli ve Emsal Ücreti

- Takdir edilen bedellere mükelleflerin vergi mahkemesinde dava açma hakkı mahfuzdur. Ancak, dava açılması verginin tahakkuk ve tahsilini durdurmaz.
- Emsal bedelinin mükellef tarafından bizzat hesaplandığı hallerde, bu hesaplara ait kayıt ve cetveller ispat edici kağıtlar olarak muhafaza edilir.
- Yukarıdaki esaslarla mukayyet olmaksızın kaza mercilerinin re'sen biçtikleri değerler ile zirai kazanç ölçülerini tespit eden kararlarda yer alan unsurlar emsal bedeli yerine geçer.
- Ücretle yapılan imalatta ücretin gerçek miktarının bilinmemesi veya doğru olarak tayin edilememesi hallerinde tespit edilecek emsal ücret de aynı esaslara göre tayin olunur.

DEĞERLEME ÖLÇÜLERİ

7. Emsal Bedeli ve Emsal Ücreti

- Emsal bedeli ve emsal ücretinin değerlendirme ölçüsü olarak kullanılabileceği iktisadi kıymetlere aşağıdaki örnekler verilebilir.
- ✓ Değeri maliyet bedelinin altına düşen emtia (VUK Mad.274)
- ✓ Maliyet bedelinin tespiti mümkün olmayan zirai işletmelere dahil hayvanlar (VUK Mad.277)
- ✓ Kıymeti Düşen Mallar (VUK Mad.278)
- ✓ Teşebbüs sahibi ile eşinin ve çocuklarının işletmeden çektikleri aynı değerler (GVK Mad.41/1)
- ✓ Gerçek ücretin tespitinde, hizmet erbabına sağlanan konut tedariki ve sair surette sağlanan menfaatler (GVK Mad.63)
- ✓ Kira bedeli olarak alınan ayınlar ile bedelsiz olarak başkalarının intifasına bırakılan mal ve hakların kira bedelleri (GVK Mad.72-73)
- ✓ Mükelleflerce ayın olarak yapılan bağış ve yardımlar (Gelir vergisi mükellefleri için mukayyet değeri bilinmiyor ise, kurumlar vergisi mükellefleri için maliyet ve mukayyet değeri bilinmiyor ise) (GVK Mad.89, KVK Mad.10)

DEĞERLEME ÖLÇÜLERİ

7. Emsal Bedeli ve Emsal Ücreti

KDV Kanununun 27'nci maddesi uyarınca;

Bedeli bulunmayan veya bilinmeyen işlemler ile bedelin mal, menfaat, hizmet gibi paradan başka değerler olması halinde matrah işlemin mahiyetine göre emsal bedeli veya emsal ücretidir.

Bedelin emsal bedeline veya emsal ücretine göre açık bir şekilde düşük olduğu ve bu düşüklüğün mükellefçe haklı bir sebeple açıklanamadığı hallerde de, matrah olarak emsal bedeli veya emsal ücreti esas alınır.

Emsal bedeli ve emsal ücreti Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre tespit olunur.

7104 sayılı Kanunun 7'nci maddesi ile maddeye eklenen 6'ncı fıkra uyarınca, arsa karşılığı inşaat işlerine ilişkin bedelin tespitinde, müteahhit tarafından arsa sahibine bırakılan konut veya işyerinin, Vergi Usul Kanununun 267'nci maddesinin ikinci fıkrasında yer alan ikinci sıradaki maliyet bedeli esasına göre belirlenen tutarı esas alınacaktır.

DEĞERLEME ÖLÇÜLERİ

8. Vergi Değeri

Vergi değeri, bina ve arazinin Emlâk Vergisi Kanununun 29'uncu maddesine göre tespit edilen değeridir. Vergi değeri uygulamada bina, arsa ve arazilerin emlak vergisine esas değerlerinin hesaplanmasında kullanılmaktadır.

9. Alış bedeli

Alış bedeli, bir iktisadi kıymetin iktisabı için satıcıya ödenen veya borçlanılan meblağdır. Alış bedeli, bir değerlendirme ölçütü olarak VUK'un 261'inci maddesinde sayılmamış olmasına rağmen, Kanunun 279'uncu maddesi uyarınca, hisse senetleri ile fon portföylerinin en az %51'i Türkiye'de kurulmuş bulunan şirketlerin hisse senetlerinden oluşan yatırım fonu katılma belgeleri alış bedeli ile değerlendirilecektir. Söz konusu menkul kıymetlerin alımı sırasında ortaya çıkan kur farkı, faiz, komisyon ve benzeri giderler alış bedeline dahil edilmez. Alış bedeline dahil edilmeyen bu giderler tahakkuk ettikleri dönemde doğrudan gider kaydedilir.

GAYRİMENKULLERİN DEĞERLEMESİ

➤ **VUK'un 269'uncu maddesine göre, iktisadi işletmelere dahil bilumum gayrimenkuller maliyet bedelleri ile değerlendirilir.** Aynı maddede yer alan hükme göre, aşağıda yazılı kıymetler gayrimenkuller gibi değerlendirilir:

- a) Gayrimenkullerin mütemmim cüzüleri ve teferruatı;
- b) Tesisat ve makinalar;
- c) Gemiler ve diğer taşıtlar;
- d) Gayrimaddi haklar.

➤ **Satın Alma Bedeline Eklenmesi Zorunlu Giderler;**

- a) Makine ve tesisatta gümrük vergileri, nakliye ve montaj giderleri
- b) Mevcut bir binanın satın alınarak yıkılmasından ve arsanın tesviyesinden doğan giderler

➤ **Satın Alma Bedeline Eklenmesi İhtiyari Olan Giderler;**

- a) Noter, mahkeme, kıymet takdiri, komisyon ve tellaliye giderleri,
- b) Tapu harçları, özel tüketim vergileri

➤ İnşa edilen binalarda ve gemilerde, imal edilen makina ve tesisatta, bunların inşa ve imal giderleri, satın alma bedeli yerine geçer.

➤ KDV Kanununun 30/b ve 58'inci maddeleri hükümleri bir arada değerlendirildiğinde binek otomobil alımında ödenen KDV'nin indirimi mümkün olmayıp gider veya maliyet olarak dikkate alınması mümkündür.

GAYRİMENKULLERİN MALİYET BEDELİNİN ARTMASI

VUK'un 272'nci maddesine göre, normal bakım, tamir ve temizleme giderleri dışında, gayrimenkulü veya elektrik üretim ve dağıtım varlıklarını genişletmek veya iktisadi kıymetini devamlı olarak artırmak maksadıyla yapılan giderler, gayrimenkulün veya elektrik üretim ve dağıtım varlıklarının maliyet bedeline eklenir.

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

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

GAYRİMENKUL ALIMI İÇİN KULLANILAN KREDİLERİN FAİZ VE KUR FARKLARI

➤ **163 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinde yapılan açıklamalar uyarınca;**

✓ Yatırımların finansmanında kullanılan kredilerle ilgili faizlerden kuruluş dönemine ait olanların sabit kıymetle birlikte amortisman yoluyla itfa edilmek üzere yatırım maliyetine eklenmesi gerekmekte; işletme dönemine ait olanların ise, ilgili buldukları yıllarda doğrudan gider yazılması ya da maliyete intikal ettirilmek suretiyle amortisman tabi tutulması mümkündür.

✓ Döviz kredisi kullanılarak yurt dışından sabit kıymet ithal edilmesi sırasında veya sonradan bu kıymetlere ilişkin borç taksitlerinin değerlendirilmesi dolayısıyla ortaya çıkan kur farklarından, sabit kıymetin iktisap edildiği dönem sonuna kadar olanların, kıymetin maliyetine eklenmesi zorunlu bulunmakta; aynı kıymetlerle ilgili söz konusu dönemden sonra ortaya çıkan kur farklarının ise, ait oldukları yıllarda doğrudan gider yazılması ya da maliyete intikal ettirilerek amortisman konusu yapılması mümkün bulunmaktadır.

➤ **Ayrıca 334 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinde yapılan açıklamalar uyarınca;**

✓ Lehe oluşan kur farklarının da aktifleştirme işleminin gerçekleştiği dönemin sonuna kadar oluşan kısmının maliyetle ilişkilendirilmesi, aktifleştirildikten sonraki döneme ilişkin olanların ise kambiyo geliri olarak değerlendirilmesi veya maliyetten düşülmek suretiyle amortisman tabi tutulması gerekmektedir. Ayrıca, daha sonraki dönemlerde, seçimlik olarak hangi hak kullanılmışsa o yöntemle göre işlem yapılmasına devam edilecektir.

ÖZEL MALİYET BEDELLERİ

Gayrimenkuller kira ile tutulmuş ise veya elektrik üretim ve dağıtım varlıklarının işletme hakkı verilmiş ise, kiracı veya işletme hakkına sahip tüzel kişi tarafından yapılan ve VUK'un 272'nci maddesi gereği maliyet bedeline eklenmesi gereken giderler, bunların özel maliyet bedeli olarak ayrıca değerlendirilir. Kiracının veya işletme hakkına sahip tüzel kişinin faaliyetini icra için vücuda getirdiği tesisata ait giderler de bu hükümdedir.

Gayrimenkullerin, elektrik üretim ve dağıtım varlıklarının ve gemilerin iktisadî kıymetlerini artıran ve 272'nci maddede yazılı özel maliyet bedelleri, kira veya işletme hakkı süresine göre eşit yüzdelerle itfa edilir. Kira veya işletme hakkı süresi dolmadan, kiralanan veya işletme hakkı alınan şeyin boşaltılması veya işletme hakkının herhangi bir sebepten sona ermesi halinde henüz itfa edilmemiş olan giderler, boşaltma veya hakkın sona erdiği yılda bir defada gider yazılır.

YENİLEME FONU

- VUK'un 328'inci maddesine göre, satılan ATİK'lerin yenilenmesi, işin mahiyetine göre zaruri bulunur veya bu hususta işletmeyi idare edenlerce karar verilmiş ve teşebbüse geçilmiş olursa bu takdirde, satıştan tahassül eden kâr, yenileme giderlerini karşılamak üzere, pasifte geçici bir hesapta azami üç yıl süre ile tutulabilir. 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 kârlar o yılın matrahına eklenir.
- Yeni değerlerin iktisabında kullanılan kâr, yeni değerler üzerinden VUK hükümlerine göre ayrılacak amortismanlara mahsup edilir. Bu mahsup tamamlandıktan sonra itfa edilmemiş olarak kalan değerlerin amortismanına devam olunur.
- Yangın, deprem, sel, su basması gibi afetler yüzünden tamamen veya kısmen ziyaa, uğrayan amortismanına tabi iktisadi kıymetler için alınan sigorta tazminatları da aynı şekilde işleme tabi tutulabilir.

YENİLEME FONU UYGULAMASI

➤ Yenileme Fonu Ayırmanın Şartları:

- ✓ Bilanço esasına göre defter tutulmalıdır.
- ✓ Elden çıkarılan ve yerine alınacak olan kıymetin ATİK olması gerekir.
- ✓ Elden çıkarılan kıymetin yenilenmesi zorunlu olmalı veya yenilenmesi konusunda karar verilmiş olmalıdır.
- ✓ Yeni iktisadi kıymet, elden çıkan iktisadi kıymetle aynı nitelikte olmalıdır.
- ✓ Ayrılan fon, yeni alınan ATİK'in amortismanlarında kullanılır.
- ✓ Üç yılın hesabında satışın yapıldığı yıl da dikkate alınmalı ve 3 yıl içinde kullanılmalıdır. Örneğin; Bu yıl sonunda 2018 yılı içinde ayrılıp, yeni ATİK alınmadığı için kullanılamayan yenileme fonları matraha ilave edilmelidir. (Mali İdarenin görüşü bu yönde olmakla birlikte farklı görüşlerde bulunmaktadır.)

YENİLEME FONU UYGULAMASI

- ✓ 3 yıllık süre yeni iktisadi kıymetin alınmasına ilişkin olup, bu süre içerisinde yeni amortismanına tabi iktisadi kıymet alınmış olması durumunda yenileme fonunda yer alan tutar Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre belirlenen faydalı ömür süresince ayrılacak amortismanlara mahsup edilecektir.
- ✓ Örneğin; Şirketin aktifinde kayıtlı bir binanın 14/06/2018 tarihindeki satışından elde edilen kârın yenileme fonuna alınmasının başlangıcı olarak satışın gerçekleştiği 14/06/2018 tarihinin dikkate alınması, bu tarih itibarıyla tesis edilen yenileme fonunun en geç 31/12/2020 tarihi itibarıyla kullanılmış olması, 31/12/2020 tarihine kadar kullanılmamış olması halinde ise 2020 hesap dönemi kurumlar vergisi matrahına ilave edilmesi gerekmektedir.
- ✓ Diğer taraftan, üç yıllık süre içerisinde, yenileme fonuna alınmış kârın kullanımıyla işin mahiyetine uygun bir bina alınmış olması halinde, yeni alınan binanın iktisabında kullanılan kâr 3 yıllık süreyle sınırlı olmaksızın yeni alınan bina için Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre belirlenen faydalı ömür ve amortisman oranı dikkate alınarak ayrılacak amortismanlara mahsup edilecektir.
- ✓ Yenileme fonu uygulamasında; yeni alınan iktisadi kıymet, elden çıkarılan iktisadi kıymetle aynı nitelikte olmalıdır. Örneğin fabrika binası satışından doğan ve yenileme fonu hesabında bekletilen karın, VUK'un 328. maddesi kapsamında işyeri (büro) amaçlı bina alım ve yatırımında kullanılması mümkün bulunmamaktadır.

YENİLEME FONU UYGULAMASI

- ✓ Yenileme fonu ayrılabilmesi amortismanına tabi bir iktisadi kıymetin varlığı ile bu kıymetin satılmasından doğan kârın aynı neviden bir iktisadi kıymetin alımında kullanılması halinde söz konusu olabilecektir. Örneğin amortismanına tabi olmayan arsanın satışından elde edilecek kazancın yeni yatırım giderlerinin karşılanması amacıyla yönelik olarak yenileme fonuna aktarılması mümkün bulunmamaktadır.
- ✓ Amortismanına tabi iktisadi kıymetlerin satışından doğan kârın VUK'un 328'inci maddesine uygun olarak pasifte geçici bir hesaba alınması kaydıyla, bilahare mükerrer 290'ıncı madde kapsamında finansal kiralama yoluyla edinilen varlıkların kullanma hakkı üzerinden ayrılan amortismanların, bu hesapta tutulan tutardan (yenileme fonundan) mahsup edilmesi mümkündür. Bu mahsup için kiralama konusu iktisadi kıymetlerin mülkiyetinin mükellefe intikal etmesi beklenmeyecek, mahsup iktisadi kıymeti kullanma hakkının itfa edilmeye başlanıldığı yıldan itibaren yapılacaktır.
- ✓ Yenileme fonunun, işletmede inşa/imâl edilecek veya satın alınacak aynı nitelikte ve aynı hizmete tahsis edilecek yeni bir iktisadi kıymetin amortismanında kullanılması için, öncelikle iktisadi kıymetin satılmış olması, sonra bu iktisadi kıymetin üretimi için işletmeyi idare edenlerce karar verilmiş ve teşebbüse geçilmiş olması gerekmektedir. Örneğin, eski fabrika binasının satışı neticesinde oluşan karın, söz konusu satıştan önce inşaatına başlanan fabrika binasının giderlerini karşılamak üzere yenileme fonu uygulamasından yararlandırılması mümkün bulunmamaktadır.

FİNANSAL KİRALAMA SÖZLEŞMESİNDEN DOĞAN FAİZ VE KUR FARKLARI

- **VUK'un mükerrer 290'ıncı maddesine göre;** kiracı tarafından finansal kiralama sözleşmesine göre yapılan kira ödemelerinin borç anapara ödemesi ve faiz gideri olarak ayrıştırılması, bu ayrıştırma işleminin her bir dönem sonunda (finansal kiralama sözleşmesinde yer alan kira ödemelerinin yapılacağı tarih) kalan borç tutarına sabit bir dönemsel faiz oranı uygulanmak suretiyle yapılması, hesaplanan faiz giderlerinin ise ilk yıl iktisadi kıymetin maliyetine eklenmesi, sonraki yıllarda ise gider veya maliyet olarak dikkate alınması gerekmektedir.
- Öte yandan, finansal kiralama yoluyla iktisap edilen kıymetlere ilişkin olarak kiralama süresi içinde sözleşmeye istinaden yabancı para üzerinden yapılan kira ödemelerinin değerlendirilmesi sonucu ortaya çıkan kur farklarının da, ilk yıl iktisadi kıymetin maliyetine eklenmesi zorunlu olup, sonraki yıllarda ise gider veya maliyet olarak dikkate alınması gerekmektedir.

AMORTİSMAN MEVZUU

- İşletmede bir yıldan fazla kullanılan ve yıpranmaya, aşınmaya veya kıymetten düşmeye maruz bulunan gayrimenkullerle gayrimenkul gibi değerlendirilen iktisadi kıymetlerin, alet, edevat, mefruşat, demirbaş ve sinema filmlerinin tespit edilen değerinin, VUK hükümlerine göre yok edilmesi amortisman mevzuunu teşkil eder. Amortisman ayrılacak iktisadi kıymetin;
- ✓ İşletmede bir yıldan fazla kullanılabilir olması,
 - ✓ Yıpranmaya, aşınmaya veya kıymetten düşmeye maruz bulunması,
 - ✓ Değerleme gününde envantere dahil ve kullanıma hazır olması,
 - ✓ İktisadi kıymetin değerinin 2020 yılı için 1.400 TL'yi aşması, gerekmektedir.

AMORTİSMAN MEVZUU

- Mükellefler amortismanına tâbi iktisadî kıymetlerini Maliye Bakanlığının tespit ve ilân edeceği oranlar üzerinden itfa ederler. İlân edilecek oranların tespitinde iktisadî kıymetlerin faydalı ömürleri dikkate alınır. Satın alınan ATİK'ler için 333 ve 339 Sıra No.lu VUK Genel tebliğleri ile diğer ilgili VUK Genel tebliğlerinde yer alan faydalı ömür süreleri ve amortisman oranları esas alınarak amortisman ayrılacaktır. Bu listelerde yer alan oranlardan daha az oranda amortisman ayırmak suretiyle amortisman süresinin uzatılması mümkün bulunmamaktadır.
- Amortismanın herhangi bir yıl ayrılmamasından veya ilk uygulanan nispetten düşük bir şekilde yapılmasından dolayı amortisman süresi uzatılamaz.
- Normal usulden azalan bakiyeler usulüne geçiş mümkün değildir. Azalan bakiyeler usulünden normal usule geçiş ise mümkündür. Amortisman süresi değiştirilmemek kaydıyla, iktisadi kıymetin kalan değeri, kalan amortisman süresi içinde eşit miktarlarda itfa edilir. Değişiklik beyannamede veya bilanço dipnotlarında belirtilmelidir.

AMORTİSMAN MEVZUU

- Amortisman süresi, kıymetlerin aktife girdiği yıldan başlar. Bu sürenin yıl olarak hesaplanması için (1) rakamı mükellefçe uygulanan nispete bölünür.
- Faaliyetleri kısmen veya tamamen binek otomobillerinin kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olanların bu amaçla kullandıkları binek otomobilleri hariç olmak üzere, işletmelere ait binek otomobillerinin aktife girdiği hesap dönemi için ay kesri tam ay sayılmak suretiyle kalan ay süresi kadar amortisman ayrılır. Amortisman ayrılmayan süreye isabet eden bakiye değer, itfa süresinin son yılında tamamen yok edilir.
- Her yılın amortismanı ancak o yıla ait değerlemede nazara alınabilir.

BİNEK OTOMOBİLLERİNE İLİŞKİN AMORTİSMAN VE GİDER KISITLAMASI

- 7194 sayılı Kanununun 13'üncü maddesi ile 193 sayılı Kanununun 40'ıncı maddesinin birinci fıkrasının (1), (5) ve (7) numaralı bentlerine sırasıyla aşağıdaki parantez içi hükümler eklenmiştir.
- “(Faaliyetleri kısmen veya tamamen binek otomobillerinin kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olanların bu amaçla kullandıkları hariç olmak üzere, kiralama yoluyla edinilen binek otomobillerinin her birine ilişkin aylık kira bedelinin 5.500 Türk lirasına kadarlık kısmı ile binek otomobillerinin iktisabına ilişkin özel tüketim vergisi ve katma değer vergisi toplamının en fazla (2020 yılı için) 140.000 Türk lirasına kadarlık kısmı gider olarak dikkate alınabilir.)”
- “(Şu kadar ki faaliyetleri kısmen veya tamamen binek otomobillerinin kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olanların bu amaçla kullandıkları hariç olmak üzere, binek otomobillere ilişkin giderlerin en fazla %70'i indirilebilir.)”
- “(Faaliyetleri kısmen veya tamamen binek otomobillerinin kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olanların bu amaçla kullandıkları hariç olmak üzere, özel tüketim vergisi ve katma değer vergisi hariç ilk iktisap bedeli (2020 yılı için) 160.000 Türk lirasını, söz konusu vergilerin maliyet bedeline eklendiği veya binek otomobilin ikinci el olarak iktisap edildiği hâllerde, amortismanına tabi tutarı (2020 yılı için) 300.000 Türk lirasını aşan binek otomobillerinin her birine ilişkin ayrılan amortismanın en fazla bu tutarlara isabet eden kısmı gider yazılabilir. Bu hükmün uygulanmasında binek otomobilin iktisap edildiği tarihte yürürlükte olan tutar dikkate alınır.)”

AMORTİSMAN UYGULAMASINDA ÖZELLİK ARZ EDEN HUSUSLAR

- ✓ GVK'nın 40/7 maddesi uyarınca, işletmeye dâhil olan gayrimenkulün iktisadi değerini artırıcı niteliği olan ısı yalıtımı ve enerji tasarrufu sağlamaya yönelik harcamalar, amortismanına tabi tutulmayarak yapıldığı yılda doğrudan gider yazılabilir.
- ✓ Mükellefler kullanmak üzere satın aldıkları ödeme kaydedici cihazlar için %100 oranında amortisman ayırabileceklerdir. Bu şekilde kullanılmak üzere alınan ödeme kaydedici cihazlarının maliyet bedelinin tamamı alındığı dönemde gider yazılmış olacaktır.
- ✓ Mükellefler tarafından iktisap edilerek defter kayıtlarına geçirilen, değerlendirme gününde envantere dahil olan ve kullanılmaya hazır halde bulunan iktisadi kıymetler için kullanılma şartı aranmaksızın amortisman ayrılacaktır. Bu kapsamda kullanılabilmesi kayıt ve tescile tabi taşıtların, ilgili sicillerine yasal süresi içerisinde kayıt ve tescil işlemi yapılmak şartıyla; fiilen kullanılıp kullanılmadığına bakılmaksızın aktife alındıkları dönemden itibaren amortismanına tabi tutulması mümkün bulunmaktadır.
- ✓ Eski sahipleri elinde amortisman süresini doldurmuş bulunan ikinci el iktisadi kıymetlerin yeni sahipleri tarafından yeniden amortisman ayrılabilir.

DEMİRBAŞ EŞYA

- Alet, edevat, mefruşat ve demirbaş eşya maliyet bedeli ile değerlendirilir. Bunların maliyet bedeline giren giderler, satın alma bedelinden gayri komisyon ve nakliye giderleri gibi özel giderlerdir.
- İmal edilen alet, edevat, mefruşat ve demirbaşlarda imal giderleri satın alma bedeli yerine geçer.

ZİRAİ MAHSULLER

- Zirai mahsuller maliyet bedeli ile değerlendirilir. Maliyet bedeli zirai mahsullerin hususiyetlerine göre 275'inci maddede yazılı unsurlara mütenazır olarak Hazine ve Maliye Bakanlığınca tespit edilecek esaslar dairesinde hesaplanır.

ZİRAİ İŞLETMELERE DÂHİL HAYVANLAR

- Zirai işletmelere dâhil hayvanlar maliyet bedeli ile değerlendirilir. Maliyet bedelinin tespiti mümkün olmayan ahvalde maliyet bedeli yerine emsal bedeli alınır. Bu hükmün tatbikinde emsal bedeli, işletmenin bulunduğu mahal (Gezici hayvancılıkta kışlak) için zirai kazanç komisyonlarınca tespit edilmiş olan ortalama maliyet bedelidir.

EMTİANIN DEĞERLEMESİ

- Vergi Usul Kanununun 274/1 madde hükmüne göre, satın alınan emtia maliyet bedeli ile değerlendirilir. Maliyet bedeli; bir iktisadi kıymetin satın alınması veya değerinin arttırılmasına yönelik yapılan ödemelerle buna bağlı olarak doğan tüm giderleri ifade eder.
- Emtianın satın alınıp işletme stoklarına girdiği tarihe kadar oluşan kur farklarının maliyete intikal ettirilmesi zorunludur. Sonraki dönemlerde ortaya çıkacak kur farklarının ise, ilgili buldukları yıllarda gider yazılması veya maliyete intikal ettirilmesi ihtiyaridir.
- Krediler için ödenen faiz ve komisyon giderlerinin ise emtianın maliyeti ile ilişkilendirilmeksizin doğrudan gider yazılması mümkün olup, dönem sonu stoklarına pay verilmesi zorunluluğu yoktur.
- Emtianın maliyet bedeline nazaran değerlendirme günündeki satış bedelleri %10 ve daha fazla bir düşüklük gösterdiği hallerde mükellef, maliyet bedeli yerine Vergi Usul Kanununun 267'nci maddesinin ikinci sırasındaki usul hariç olmak üzere, emsal bedeli ölçüsünü tatbik edebilir. Bu hüküm mamuller için de uygulanabilir.

KIYMETİ DÜŞEN MALLARDA DEĞERLEME

VUK'un 278. maddesinde, "*Yangın, deprem ve su basması gibi afetler yüzünden veyahut bozulmak, çürümek, kırılmak, çatlak, paslanmak gibi haller neticesinde iktisadi kıymetlerinde önemli bir azalış vaki olan emtia ile maliyetlerin hesaplanması mutad olmayan hurdalar ve döküntüler, üstüğü, deşe ve iskartalar emsal bedeli ile değerlendirilir.*" hükmü yer almaktadır. Kıymeti düşen malların emsal bedelleri ilgililerin müracaatı üzerine takdir komisyonunca takdir yolu ile belli edilir.

Ancak son kullanma tarihi geçmiş veya bozuk olan ilaç, tıbbi malzeme, gıda, atık vb. emtianın insan sağlığına zararlı olabileceği ve acilen imha edilmesi mecburiyeti bulunan bu ürünlerin emsal bedellerinin takdir komisyonlarınca kısa bir zamanda takdirinin mümkün olamayacağı hususları göz önüne alınarak; takdir komisyonuna başvurulmaksızın ilgili bakanlık veya yetkili kurum görevlilerinin yer aldığı bir komisyon nezdinde tutanakla tespit edilmek suretiyle imha edilebilmesi Hazine ve Maliye Başkanlığınca da benimsenmiştir. Bu tutanağın istenildiğinde ibraz edilmesi için muhafaza edilmesi gerekmekte olup, imha işleminin bu tutanağa istinaden muhasebe kayıtlarına intikal ettirilmesi mümkün bulunmaktadır.

Emtianın değerinde düşüklük meydana geldiği tarih ile emsal bedelin tespitine ilişkin takdir komisyonu kararının mükellefe tebliğ edildiği tarihin farklı yıllara rastlaması durumunda, değer düşüklüğü bu durumun takdir komisyonu tarafından bildirildiği tarih itibarıyla belli olduğundan emtianın maliyet bedeli ile emsal bedeli arasındaki farkın takdir komisyonu kararının mükellefe tebliğ edildiği takvim yılında gider olarak dikkate alınması mümkündür

İMHA EDİLMESİ GEREKEN MALLAR

VUK'a 7103 Sayılı Kanunla eklenen ve 27.03.2018 tarihinden itibaren yürürlüğe giren 278/A maddesi uyarınca;

- ✓ Bozulma, çürüme veya son kullanma tarihinin geçmesi gibi nedenlerle imha edilmesi gereken emtia, bu mahiyetteki imha işlemleri süreklilik arz eden mükelleflerin başvurularına istinaden, bu Kanunun 267'nci maddesinin ikinci fıkrasının üçüncü bendindeki usulle mukayyet olmaksızın, Maliye Bakanlığı tarafından belirlenen usul çerçevesinde ve tayin olunan imha oranı dikkate alınmak suretiyle değerlendirilebilir.
- ✓ Birinci fıkra hükmünden yararlanmak için yapılan başvurular, Maliye Bakanlığınca mükellefin geçmiş yıllardaki işlemleri, fiili üretimi, satış ve imha süreçleri ile sektördeki diğer mükelleflerin durumu, yetkili idare, oda ve kuruluşların görüşleri de dikkate alınmak suretiyle değerlendirilir. Bu değerlendirme neticesinde, Maliye Bakanlığınca karşılıklı anlaşmak suretiyle, tayin olunan imha oranını aşmamak kaydıyla imha edilen emtianın emsal bedeli sıfır olarak kabul edilir.
- ✓ Mükellefler, imha işlemine ilişkin her türlü kayıt, belge ve evrakı bu Kanunun ilgili hükümleri uyarınca muhafaza ve gerektiğinde ibraz etmek zorundadır.
- ✓ 7103 sayılı Kanunun 10'uncu maddesiyle 213 sayılı Kanuna eklenen 278/A maddesinde öngörülen değerlendirme uygulamasına ilişkin usul ve esaslar 496 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile belirlenmiştir.

MENKUL KIYMETLER

- Hisse senetleri ile fon portföyünün en az % 51'i Türkiye'de kurulmuş bulunan şirketlerin hisse senetlerinden oluşan yatırım fonu katılma belgeleri alış bedeliyle,
- Yukarıda sayılanlar 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.
- Alış bedeli ile değerlendirilecek menkul kıymetlerin alımı sırasında ortaya çıkan kur farkı, faiz, komisyon ve benzeri giderler alış bedeline dahil edilmez. Alış bedeline dahil edilmeyen bu giderler tahakkuk ettikleri dönemde doğrudan gider kaydedilir.

YABANCI PARALAR

- Yabancı paralar borsa rayici ile değerlendirilir. Borsa rayicinin takarrüründe muvazaa olduğu anlaşılırsa bu rayiç yerine alış bedeli esas alınır.
- Yabancı paranın borsada rayici yoksa, değerlemeye uygulanacak kur Hazine ve Maliye Bakanlığınca tespit olunur.
- Bu hüküm yabancı para ile olan senetli veya senetsiz alacaklar ve borçlar hakkında da caridir. Bunlardan vadesi gelmemiş senede bağlı alacak ve borçlar, Kanununun 281 ve 285'inci maddeleri uyarınca değerlendirme günü kıymetine irca edilebilir. Ancak senette faiz oranının yazılı olmadığı durumlarda değerlendirme gününde geçerli olan Londra Bankalar Arası Faiz Oranı (LIBOR) esas alınır.
- Ülkemizde serbest döviz borsası bulunmadığından yabancı paralar Hazine ve Maliye Bakanlığınca ilan olunan TCMB tarafından uygulanan kurlara göre değerlendirilmektedir.
- Kasada mevcut nakit yabancı paralar efektif alış kuru ile değerlendirilir. Bunun dışındaki yabancı para cinsinden kıymetler döviz alış kuru ile değerlendirilir.
- Döviz cinsinden değerlendirme farkları olumlu ise kambiyo karı olarak, olumsuz farklar ise kambiyo zararı olarak dönem matrahının tespitinde dikkate alınır.

YABANCI PARA CİNSİNDEN ALINAN VEYA VERİLEN AVANSLARIN DEĞERLEMESİ

- ✓ Döviz bazında fiyatlandırılmış olan mal veya hizmetlerin siparişinde, bunların bedeline mahsuben yapılmış olan avans ödemelerinin mahiyeti ve bu avansların kur değerlemesi karşısındaki durumu, yoğun şekilde tartışılmaktadır. Hazine ve Maliye Bakanlığının vermiş olduğu muktezalarda öne çıkan ağırlıklı görüşü ise; sipariş avansı alınması veya verilmesi sonucu oluşan dövizli bakiyelerin herhangi bir dövizli borç veya alacaktan farksız olduğu yönündedir.
- ✓ Örneğin Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığınca verilen 24.07.2014 tarih ve 64597866-105[280-2014]-122 sayılı muktezada özetle “... yabancı para cinsinden alınan veya verilen avanslar yabancı para cinsinden olan borç ve alacak hükmünde olduğundan, dönem sonlarında Vergi Usul Kanununun 263'üncü maddesine göre borsa rayici ile, yabancı paranın borsada rayici yoksa, Maliye Bakanlığınca tespit edilen kur esas alınmak suretiyle değerlemeye tabi tutulması ve ortaya çıkan kur farkının, gelir veya gider olarak dikkate alınarak dönem kazancıyla ilişkilendirilmesi gerekmektedir.” görüşüne yer verilmiştir.
- ✓ Diğer taraftan 1 Seri No.lu KV Genel Tebliğinin örtülü sermaye tutarı başlıklı 12.1.6. bölümünde de özetle; “.. Gelecekte yapılacak bazı mal ve hizmet teslimleri karşılığında peşin alınan ya da verilen değerleri ifade eden avanslar, hangi amaçla verilirse verilsin işletmeye finansman imkanı sağladığı açıktır. Dolayısıyla, alınan avanslar da işletme bakımından alınan borç olarak değerlendirilecektir.” açıklamasına yer verilmiştir.

DEĞERLEME NEDENİYLE ORTAYA ÇIKAN KUR FARKLARINDA KDV

KDV Genel Uygulama Tebliğinde yer alan açıklamalara göre, bedelin döviz cinsinden veya dövize endeksenerek ifade edildiği işlemlerde, bedelin kısmen veya tamamen vergiyi doğuran olayın vuku bulduğu tarihten sonra ödenmesi halinde, satıcı lehine ortaya çıkan kur farkları KDV matrahına dahildir. Buna göre, matraha dahil olacak kur farklarının hesabında, mal ve hizmet bedeline isabet eden kur farkları dikkate alınır, hesaplanan KDV'ye ilişkin ortaya çıkan kur farkları matraha dahil edilmez.

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

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

Yıl sonlarında ve geçici vergi dönemlerinde, Vergi Usul Kanunu uyarınca yapılan değerlemeler sonucu oluşan kur farkları üzerinden KDV hesaplanmaz.

YURTDIŞINDAN GETİRİLEREK SERMAYE OLARAK KONULAN YABANCI PARALAR

- VUK'a 7103 Sayılı Kanununun 11'inci maddesiyle eklenen ve 27.03.2018 tarihinden sonra tescil edilen sermaye şirketlerine uygulanmak üzere yürürlüğe giren 280/A maddesi uyarınca;
- ✓ Yatırım teşvik belgesi kapsamında yatırım yapacak tam mükellef sermaye şirketlerine, işe başladıkları hesap dönemini takip eden hesap dönemi sonuna kadar yurtdışından getirilerek sermaye olarak konulan yabancı paraların, söz konusu dönem zarfında yatırım teşvik belgesi kapsamında sarf olunan kısmı nedeniyle oluşan kur farkları pasifte özel bir fon hesabına alınabilir. Bu durumda olumlu kur farkları bu hesabın alacağına, olumsuz kur farkları ise bu hesabın borcuna kaydedilir.
- ✓ Sermaye olarak konulan bu yabancı paraların, işe başlanılan hesap dönemini takip eden hesap dönemi sonuna kadar herhangi bir suretle sarf edilmeyen kısmı; bu hesap dönemlerine ait vergilendirme dönemlerinin sonuna kadar mukayyet değeriyle, işe başlanılan hesap dönemini takip eden hesap döneminin sonu itibarıyla bu Kanunun 280'inci maddesine göre değerlendirilir.

YURTDIŞINDAN GETİRİLEREK SERMAYE OLARAK KONULAN YABANCI PARALAR

- ✓ Birinci fıkra uyarınca oluşan fon hesabı, sermayeye ilave edilme dışında, herhangi bir suretle başka bir hesaba nakledildiği veya işletmeden çekildiği takdirde, bu işlemlerin yapıldığı dönemlerin kazancı ile ilişkilendirilmeksizin, bu dönemde vergiye tabi tutulur. Kurumlar Vergisi Kanununa göre yapılan devir ve bölünme işlemleri hariç, şirketin tasfiyesi halinde de bu hüküm uygulanır.
- ✓ Mükelleflerin, bu madde hükmünden yararlanabilmeleri için ticaret siciline tescil tarihini izleyen üçüncü ayın sonuna kadar yatırım teşvik belgesi almak için başvuruda bulunmuş ve işe başlanılan hesap dönemini takip eden hesap dönemi sonuna kadar bu belgeyi almış olması gerekir. Söz konusu yabancı paralar; başvurunun süresi içinde yapılmaması halinde müteakip ilk vergilendirme dönemi, yatırım teşvik belgesinin alınamaması halinde ise işe başlanılan hesap dönemini takip eden hesap dönemi sonu itibarıyla bu Kanunun 280'inci maddesine göre değerlendirilir.

ALACAK VE BORÇLARIN DEĞERLEMESİ

- VUK'un 281 ve 285'inci maddelerine göre, alacaklar ve borçlar mukayyet değerleriyle değerlendirilir. Mevduat veya kredi sözleşmelerine müstenit alacaklar ve borçlar değerlendirme gününe kadar hesaplanacak faizleriyle birlikte dikkate alınır.
- Mukayyet değer ölçüsü uygulanmadan önce, alacaklar içinde şüpheli ve değersiz alacaklar varsa saptanır ve bunlar muhasebe kayıtlarından düşüldükten sonra geriye kalan alacaklara mukayyet değer ölçüsü uygulanır.
- Dönem sonu itibariyle, alacakların ve borçların bakiye mutabakatlarının yapılması gerekir. Eğer farklılık varsa nedeni araştırılmalı, tespit edilebiliyorsa düzeltme kaydı yapılmalı, tespit edilemiyorsa aleyhe ise kanunen kabul edilmeyen gider, lehe ise vergiye tabi gelir olarak dikkate alınmalıdır.
- Vadesi gelmemiş olan senede bağlı alacaklar ve borçlar değerlendirme gününün kıymetine irca olunabilir. (reeskont işlemi)
- Döviz cinsinden alacak ve borçların geçici vergi dönemleri itibariyle T.C. Merkez Bankasınca, yıl sonunda ise Hazine ve Maliye Bakanlığınca açıklanan döviz alış kurları esas alınarak TL'ye çevrilmesi ve doğan kur farklarının gelir ya da gider olarak kayıtlara intikal ettirilmesi gerekmektedir.

MEVDUAT VEYA KREDİ SÖZLEŞMELERİNE DAYALI ALACAK VE BORÇLAR

- VUK'un 281 ve 285'inci maddelerine göre, mevduat veya kredi sözleşmelerine müstenit alacak ve borçlar değerlendirme gününe kadar hesaplanacak faizleriyle birlikte dikkate alınır.
- Mevduat ve kredi sözleşmelerine dayalı alacak ve borçların değerlemesinde dikkate alınacak faiz oranı, mevduatın yatırıldığı/kredinin kullanıldığı, ilgili bankanın mevduata/krediye uyguladığı faiz oranı olacaktır. Dolayısıyla mevduat ve kredi sözleşmelerine dayalı alacak ve borçlar için sözleşmede belirlenen faiz oranı ve değerlendirme gününe kadar geçen süre dikkate alınarak faiz hesaplanacak ve bulunan tutar mevduat için gelir, kredi için gider olarak tahakkuk ettirilip dönemin sonuç hesaplarına intikal ettirilecektir.

ALACAK VE BORÇ SENETLERİ REESKONTU

- VUK'un 281 ve 285'inci maddelerine göre, vadesi gelmemiş olan senede bağlı alacaklar ve borçlar değerlendirme gününün kıymetine irca olunabilir. Bu takdirde, senette faiz nispeti açıklanmış ise bu nispet, açıklanmamışsa Cumhuriyet Merkez Bankasının resmi iskonto haddi uygulanır. Reeskont, işletme aktifinde veya pasifinde yer alan alacak ve borç senetlerinin değerlendirme günündeki gerçek değerine indirgenmesi işlemidir.
- Reeskont işlemine konu edilecek alacak ve borçlar aşağıdaki şartları taşımalıdır.
 - ✓ Alacak veya borç senede bağlı olmalıdır.
 - ✓ Senet, vade içermelidir.
 - ✓ Senedin vadesi değerlendirme günü itibariyle gelmemiş olmalıdır.
 - ✓ Senet bilançoda yer almalıdır.
 - ✓ Senet kazancın elde edilmesine yönelik olmalıdır.

ALACAK VE BORÇ SENETLERİ REESKONTU

- ✓ 238 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinde yapılan açıklamalara göre, senede bağlı alacak ve borçlara ilişkin değerlendirme işlemlerinin, iç iskonto metoduna göre yapılması gerekmektedir. Bu hesaplamada; faiz oranı olarak reeskont işlemlerinde uygulanan faiz oranının değil, kısa vadeli avans işlemlerinde uygulanan faiz oranının esas alınması gerekmektedir. Eğer senet üzerinde taraflarca kararlaştırılmış yazılı bir faiz oranı yoksa, 19/12/2020 tarihli ve 31339 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan TCMB'nin Reeskont ve Avans İşlemlerinde Uygulanacak Faiz Oranları Hakkında Tebliğine göre; 31/12/2020 tarihinde yapılacak olan reeskont işlemlerinde % 16,75 oranı uygulanacaktır.
- ✓ Yabancı para cinsinden olan senetli alacak ve borçlar reeskonta tabi tutulabilir. (VUK. 280/3). Ancak bu durumda reeskont oranı olarak; senette faiz oranı yoksa LIBOR (Londra Bankalar Arası Faiz Oranı) esas alınır.

REESKONT UYGULAMASINDA ÖZELLİKLİ DURUMLAR

- Bankalar, bankerler ve sigorta şirketleri dışında kalan ve bilanço esasına göre defter tutan mükellefler için reeskont işlemi ihtiyaridir.
- Ancak alacak senetlerini reeskonta tabi tutan mükellefler, borç senetlerini de reeskonta tabi tutmak zorundadır. Kısmi reeskont işlemi yapılamaz. Örneğin; alacak senetlerinin bir kısmını reeskonta tabi tutup, diğer kısmını tutmamak olmaz.
- Yabancı para cinsinden olan senetli alacak ve borçlar ile Bankalara Teminata ve tahsilata verilen senetler için reeskont hesaplanabilir.
- Diğer Taraftan;
 - ✓ Kampanyalı (ön ödemeli) satışlarla ilgili olarak alınan senetler,
 - ✓ Hatır senetleri ,
 - ✓ Yıllara sari inşaat işleri dolayısı ile alınan senetler,
 - ✓ Müflisten olan alacaklar,
 - ✓ Vadesi belli olsa dahi senetsiz alacak ve borçlar için reeskont hesaplanamaz.
- Senet tutarı KDV’de içeriyorsa, KDV hasılat unsuru olmadığından, reeskont işlemi yapılırken bu kısım senet bedelinden düşülüp düşülmeyeceği tartışmalıdır.

VADELİ ÇEKLERDE REESKONT UYGULAMASI

- Bilindiği üzere "Vadeli Çeklerde Reeskont Uygulaması-2" başlıklı ve 64 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Sirküleri ile Maliye Bakanlığı vadeli çekler için hesaplanan reeskont tutarlarının gider olarak yazılamayacağına ilişkin yıllardır süregelen katı uygulamasından vaz geçerek özetle aşağıdaki açıklamaları yapmıştır.
- *"... VUK'nun 3/B maddesi hükmüne göre vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin işlemlerin gerçek mahiyeti esas alınmakta, diğer bir ifade ile vergi uygulamalarında olayın görünen yönü değil gerçek biçimi esas alınarak buna göre işlem yapılmaktadır.*
- *Bu itibarla, 5941 sayılı Kanununun geçici 3. maddesi hükmüne göre çekin üzerinde yazılı düzenleme tarihinden evvel ödenmek için bankaya ibrazının 31.12.2020 tarihine kadar geçersiz olması; ayrıca ana maddelere göre çekle ilgili hukuki takip yapılabilmesinin ve karşılıksız çıkan çekle ilgili müeyyide tatbik edilmesinin çekin üzerinde yazılı düzenleme tarihine göre kanuni ibraz süresi içerisinde ibraz edilmesine bağlı olması ve son olarak karşılıksız çıkan çekin bedelinin ödenmek istenmesi hâlinde kanuni faizin, üzerinde yazılı düzenleme tarihine göre kanunî ibraz tarihinden itibaren işlemesi dikkate alındığında, gerçek mahiyeti itibariyle çeklerin vergi uygulamaları bakımından vadeli olma hususiyetini kazandığını söylemek mümkün olacaktır.*

VADELİ ÇEKLERDE REESKONT UYGULAMASI

- *Buna göre, 213 sayılı Kanun uyarınca vadesi gelmemiş olan alacak ve borç senetlerinin reeskonta tâbi tutulması gerekecektir. Ancak, bir ödeme aracı olarak kullanılmakla beraber yukarıda yer verilen yasal düzenlemeler çerçevesinde vergi uygulamaları bakımından çekin vadeli olabileceği ve değerlendirme gününde vadesi gelmemiş senede bağlı alacak ve borçlar için uygulanması öngörülen VUK'da yer alan reeskont uygulamasından yararlanılmasının mümkün olduğu ortaya çıkmaktadır.*
- *Uygulamada birliğin sağlanması amacıyla yukarıda yapılan açıklamalar doğrultusunda ileri düzenleme tarihli çeklerin değerlendirme gününde vadesi gelmemiş senede bağlı alacak ve borçlar için uygulanması öngörülen reeskont uygulamasından yararlanması mümkün bulunmaktadır."*

DEĞERSİZ ALACAKLAR

- Yargı kararına veya kanaat verici bir vesikaya göre tahsiline imkan olmayan alacaklardır.
- Bir alacağın değersiz alacak olarak kayıtlara alınabilmesi için;
 - ✓ Alacak, bilanço veya işletme hesabı esasına göre defter tutan ticari veya zirai kazançla iştigal eden işletmelere ait olmalıdır.
 - ✓ Alacak ticari işle veya işletmeyle ilgili olmalıdır.
 - ✓ Alacağın tahsili, kazai bir hükme veya kanaat verici bir vesikaya göre imkansız hale gelmelidir.
 - ✓ Alacak ticari ve zirai kazancın elde edilmesi ve devam ettirilmesi ile ilgili olmalıdır.

KANAAT VERİCİ VESİKALAR

- ✓ Borçlunun herhangi bir mal varlığı bırakmadan ölümü veya Medeni Kanunun 31 ve izleyen maddelerine göre mahkemelerce borçlu hakkında verilen gaiplik kararı ve mirasçılarının da mirası reddettiklerine dair sulh hukuk mahkemelerince verilmiş bulunan mirası red kararı,
- ✓ Borçlunun yurt dışına kaçması ve haciz edilebilecek malı olmadığını gösterir belge,
- ✓ Alacaktan vazgeçildiğini gösteren mahkeme tutanakları,
- ✓ Borçlunun adresinin saptanamaması nedeniyle icra takibat dosyasının kaldırıldığını gösteren icra memurluğu yazısı,
- ✓ Alacaktan vazgeçildiğine dair konkordato anlaşması,
- ✓ Borçlunun, ülkeyi dönmek üzere terk ettiğini belirleyen gazeteler ve bunu doğrulayan resmi makam belgeleri,
- ✓ Borçlunun dolandırıcılıktan mahkûm olması ve herhangi bir mal varlığı bulunmadığını belgeleyen resmi evrak ve diğerleri,
- ✓ Ticaret mahkemesince borçlu hakkında verilmiş ve ilgili masa tarafından tasfiyeye tutulmuş bulunan iflas kararına ilişkin belgeler

DEĞERSİZ ALACAKLARDA ÖZELLİKLİ KONULAR

- ✓ Bir alacağın değersiz alacak sayılabilmesi için tüm hukuki yolların tüketilmiş olması gerekir.
- ✓ Alacağın değersiz hale geldiği yıl hesaplarına gider (zarar) yazılması gerekir. Aksi takdirde izleyen yıllarda matrahın tespitinde gider olarak dikkate alınmaz.
- ✓ Değersiz alacaklar daha sonra tahsil edilirse tahsil edildiği yılda gelir yazılır.
- ✓ Bilanço esasına göre defter tutan işletmeler değersiz hale gelen alacaklarını değersiz hale geldikleri yıl mukayyet değerleri ile zarara geçirerek, işletme hesabı esasına göre defter tutan mükellefler ise gider kaydederek yok ederler.
- ✓ 7104 sayılı Kanununla 3065 sayılı Kanunun 29'uncu maddesinin dördüncü fıkrasında yapılan değişiklikle, Vergi Usul Kanununun 322'nci maddesine göre değersiz hale gelen alacaklara ilişkin hesaplanan ve beyan edilen KDV'nin, alacağın zarar yazıldığı vergilendirme döneminde indirim konusu yapılabileceği; şu kadar ki Vergi Usul Kanununun 323'üncü maddesine göre karşılık ayrılmak suretiyle gelir veya kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider olarak dikkate alınan KDV'nin bu fıkra kapsamında indirim konusu yapılabilmesi için gelir veya kurumlar vergisi matrahının tespitinde gelir olarak dikkate alınmasının şart olduğu hükme bağlanmıştır.
- ✓ Buna göre, 1/1/2019 tarihinden itibaren, 213 sayılı Kanunun 322'nci maddesine göre değersiz hale gelen alacaklara ilişkin hesaplanan ve beyan edilen KDV'nin indirim konusu yapılması mümkündür. 213 sayılı Kanunun 323'üncü maddesine göre karşılık ayrılmak suretiyle gelir veya kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider olarak dikkate alınan KDV'nin bu fıkra kapsamında indirim konusu yapılabilmesi için gelir veya kurumlar vergisi matrahının tespitinde gelir olarak dikkate alınması şarttır.

ŞÜPHELİ ALACAKLAR

- VUK'un 323'üncü maddesi uyarınca şüpheli alacak karşılığı ayırabilmek için;
- ✓ Bilanço usulüne göre defter tutulmalıdır.
- ✓ Alacak, ticari veya zirai kazancın elde edilmesi ve devamı ile ilgili olmalıdır.
- ✓ Alacak değerlendirme günü itibariyle şüpheli hale gelmiş olmalıdır.
- ✓ Alacak, dava ve icra safhasında bulunmalı ve takibat ciddiyetle devam ettirilmelidir. Sadece müracaat yeterli değildir.
- ✓ Alacağın dava ve icra takibine değmeyecek derecede küçük alacak olması halinde ise; yapılan protestoya veya yazı ile bir defadan fazla istenilmesine rağmen borçlu tarafından ödenmemiş olmalıdır.
- ✓ Alacak tahakkuk etmiş olmalıdır. (Daha önce hasılat olarak defterlere kaydedilmiş olmalı)
- ✓ Alacak değerlendirme günü itibariyle teminatsız olmalıdır.

KONKORDATO MÜESSESESİNİN ŞÜPHELİ ALACAK KARŞILIĞI UYGULAMASI KARŞISINDAKİ DURUMU

- 14/02/2019 tarih ve VUK-112/2019-2 sayılı VUK Sirkülerinde yapılan açıklamalara göre; konkordato, bir borçlunun, alacaklılarının belli bir çoğunluğu ile yaptığı ve ticaret mahkemesinin tasdiki ile hüküm ifade eden bir cebri anlaşma olup, bununla alacaklılar, borçluya karşı olan alacaklarının bir kısmından feragat ederler ve/veya borçluya borcunu ödeme konusunda belli bir süre verirler. Konkordato; temelde iflasın engellenmesini ve borçlunun borçlarının yeniden yapılandırılmasını amaç edinmiş bir kurumdur.
- Geçici mühlet kararından önce dava veya icra safhasına intikal etmiş alacaklar için 213 sayılı Kanunun 323'üncü maddesi kapsamında karşılık ayrılmış ise mahkeme tarafından geçici mühlet kararı verilmesi, alacağa ilişkin şüphelilik durumunda herhangi bir değişiklik meydana getirmediğinden, daha önce ayrılan karşılığa ilişkin herhangi bir düzeltme yapılmasına gerek bulunmamaktadır.
- 2004 sayılı Kanunun 288'inci maddesi uyarınca, geçici mühlet kararı kesin mühletin hukuki sonuçlarını doğurmakta olduğundan ve geçici mühlet kararı ile birlikte takip yapılması mümkün bulunmadığından, geçici mühlet kararından önce dava veya icra safhasına intikal ettirilmemiş alacaklar için geçici mühlet kararının ilan edildiği hesap dönemi itibariyle şüpheli alacak karşılığı ayrılabilir.
- 213 sayılı Kanun uygulamasında, şüpheli hale gelen alacak için bu dönemde karşılık ayrılması gerekmekte olup, ilgili olduğu hesap döneminde ayrılmayan karşılığın sonraki hesap dönemlerinde dikkate alınması mümkün bulunmadığından, geçici mühlet kararının ilan edildiği hesap dönemi itibariyle şüpheli alacak karşılığı ayrılmamışsa sonraki hesap döneminde kesin mühlet kararının ilan edilmesi durumunda şüpheli alacak karşılığı ayrılamaz.

ŞÜPHELİ ALACAK KARŞILIĞI AYRILMASINDA ÖZELLİKLİ DURUMLAR

- Şüpheli alacak karşılığı uygulaması ihtiyari bir uygulamadır. Dolayısıyla alacağın şüpheli hale geldiği dönemde karşılık ayrılmadığı durumda ihtiyariliğin karşılık ayırmama yönünde kullanıldığı kabul edilerek, daha sonraki dönemlerde bu alacak için karşılık ayrılması söz konusu olamaz. (Ancak bu konuda aksi yönde bir çok Danıştay Kararı bulunmaktadır.)
- Kamu idare ve müesseselerinden kaynaklanan bir alacağın zamanında tahsil edilememesi durumunda, bu alacağın tahsilinin imkansız hale geldiği düşünülerek ya da tahsili mümkün olmayacağı kanaati ile şüpheli alacak olarak değerlendirilip karşılık ayrılması kamu idare ve müesseselerinin borçlarını ödememesi düşünülemez. (Farklı görüşler bulunmaktadır.)
- İflas masasına kaydedilen alacaklar için iflas masasına kaydedildiği tarih itibarıyla diğer bir ifadeyle icra safhasına intikal ettiği hesap döneminde şüpheli alacak karşılığı ayrılması mümkündür. İflas halinde de ayrılan şüpheli alacakların sonradan tahsil edilen miktarları tahsil edildikleri dönemde kar-zarar hesabına intikal ettirilir.
- Borçlar Kanununun 162'nci maddesi hükmü uyarınca temlik edilen alacağın, alacak talep hakkı temlik edilen firmaya geçeceğinden, borca mahsuben temlik edilen tutarlar için şüpheli ticari alacak karşılığı ayrılması mümkün bulunmamaktadır.
- Şüpheli alacağın karşılık ayrılarak zarar yazılabilmesi için karın oluşumunu etkilemesi, daha önce tahakkuk esaslı gereği hasılat hesaplarına intikal ettirilmiş olması gerektiğinden, faktoring şirketlerinin daha önce hasılat kaydetmedikleri alacakları için şüpheli alacak karşılığı ayırmaları mümkün değildir.

ŞÜPHELİ ALACAK KARŞILIĞI AYRILMASINDA ÖZELLİKLİ DURUMLAR

- Müşterilerle olan cari hesaplara yapılan avans mahiyetindeki ödemeler ticari faaliyetin devamı için yapıldığından, ticari bir alacak niteliği kazanan bu tür ödemeler için Vergi Usul Kanununun 323'üncü maddesinde belirtilen diğer şartların da sağlanması halinde bu alacaklar için icra takibine başlanılan veya dava açılan yıl karşılık ayrılması mümkündür.
- Şirketlerin ortaklardan olan alacaklarına aylık dönemler itibariyle hesaplanan ancak tahsil edilemeyen adat faizleri için Kanunda yer alan şartların yerine getirilmesi durumunda şüpheli alacak karşılığı ayrılması mümkün bulunmaktadır.
- Yurt dışında yapılan inşaat işi dolayısıyla elde edilen kazanç Türkiye'de kurumlar vergisinden istisna edildiğinden; söz konusu işe ilişkin alacakların tahsil edilemeyen kısmına ilişkin ayrılacak şüpheli alacak karşılığının istisna dışı kurum kazancından indirilmesi mümkün değildir.

YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM İŞLERİ

- GVK'nın 42'nci maddesi uyarınca, bir işin yıllara sari inşaat ve onarım işi sayılabilmesi için;
- ✓ İşin konusu inşaat, onarım veya dekapaj işi olmalıdır.
- ✓ İşin, başkaları hesabına ve taahhüde bağlı olarak yapılması gerekmektedir. Bilindiği üzere, taahhüt, sözleşmeli veya sözleşmesiz olarak bir işin yapılması veya bir malın tesliminin üstlenilmesi olup, uygulamada inşaat taahhüt işleri genelde sözleşmeye dayandırılarak yapılmaktadır. Elbette ki, bir kimsenin kendi nam ve hesabına yapmış olduğu özel inşaat, GVK'nın 42'nci maddesi kapsamında inşaat işi sayılmamakta ve bu tür işler, imalat faaliyeti kapsamında mütalaa edilerek vergilendirilmektedir.
- ✓ İşin, birden fazla takvim yılına sirayet etmesi gerekmektedir.
- Birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat (dekapaj işleri de inşaat işi sayılır) ve onarma işlerinde kar veya zarar işin bittiği yıl kati olarak tespit edilir ve tamamı o yılın geliri sayılarak, o yıl beyannamesinde gösterilir.
- Bitim tarihinden sonra bu işlerle ilgili olarak yapılan giderler ve her ne nam ile olursa olsun elde edilen hasılat, bu giderlerin yapıldığı veya hasılatın elde edildiği yılın kâr veya zararının tespitinde dikkate alınır.

YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM İŞLERİNDE İŞİN BAŞLANGIÇ VE BİTİŞ TARİHİ

- GVK'nın 42. maddesi kapsamına giren işlerde, inşaat ve onarım işinin başlangıç ve bitim tarihi önem arz etmektedir.
- İşin başlangıç tarihi;
 - ✓ Yapılan sözleşmede yapılacak işin yer teslimi öngörülmüş ise yerin teslim edildiği tarih,
 - ✓ Sözleşmede yer teslim tarihi belirtilmemiş ise sözleşmede belirtilen işin başlangıç tarihi,
 - ✓ Sözleşmede bunların hiçbiri belirtilmemiş ise sözleşme tarihi,
- İnşaat ve onarım işlerinde işin bitim tarihi;
 - ✓ Geçici ve kesin kabule tabi olan işlerde geçici kabulün yapıldığını gösteren tutanağın onaylandığı tarih,
 - ✓ Geçici ve kesin kabul usulüne tabi olmayan işlerde işin fiilen tamamlandığı veya fiilen bırakıldığı tarihtir.

SÖZLEŞMESİ UYARINCA BAŞLADIĞI YILDA BİTMESİ GEREKİRKEN ÇEŞİTLİ NEDENLERLE İNŞAATIN SONRAKİ YILDA DA DEVAM ETMESİ DURUMUNDA VERGİ KESİNTİSİ

- 18 sıra numaralı Maliye Bakanlığı Muhasebat Genel Tebliği ve Maliye Bakanlığınca verilen muktezalara göre, sözleşmesine göre yılı içerisinde bitirilmesi gereken inşaat ve onarma işinin, her ne sebeple olursa olsun yılı içerisinde bitirilemeyerek ek süre verilmesi ve bu sürenin ertesi yıla taşması halinde;
- Ek süre ile ilgili kararın verildiği tarihten,
- Ek süre verilmemiş olmakla birlikte işin bitiminin ertesi yıla taşması halinde ise, ertesi takvim yılı başından, itibaren ödenecek istihkak (hakediş) bedelleri üzerinden vergi kesintisi yapılması gerekir.
- Diğer taraftan, aynı yıl içerisinde bitirilmesi sözleşmeye bağlanan, ancak daha sonra her ne sebeple olursa olsun birden fazla takvim yılına taşan söz konusu işler dolayısıyla daha önce kesinti yapılmaksızın ödenmiş hak edişler için ayrıca kesinti yapılmasına gerek bulunmamaktadır.

MÜŞTEREK GENEL GİDERLER VE AMORTİSMANLARIN DAĞITILMASI

- GVK'nın 43'üncü maddesine göre, birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat ve onarma işlerinde veya bu işlerin diğer işlerle birlikte yapılması halinde müşterek genel giderler ve amortismanlar aşağıdaki esaslara göre dağıtılır;
- Yıl içinde birden fazla inşaat ve onarma işinin birlikte yapılması halinde, her yıla ait müşterek genel giderler bu işlere ait harcama tutarlarının birbirine olan nispeti dahilinde;
- Yıl içinde tek veya birden fazla inşaat ve onarma işinin bu madde kapsamına girmeyen işlerle birlikte yapılması halinde, her yıla ait müşterek genel giderler, bu işlere ait harcamalar ile diğer işlere ait satış ve hasılat tutarlarının birbirine olan nispeti dahilinde;
- Birden fazla inşaat ve onarma işlerinde veya bu işlerle sair işlerde müştereken kullanılan tesisat, makine ve ulaştırma vasıtalarının amortismanları, bunların her işte kullanıldıkları gün sayısına göre dağıtıma tabi tutulur.

AMORTİSMAN DAĞITIMINDA ÖZELLİK GÖSTEREN DURUMLAR

- Bir makine, tesisat veya taşıtın yıl içinde kullanılmadığı günlere ait amortismanları, önce genel giderlere kaydedilmeli daha sonra dağıtımına tabi tutulmalıdır. Ancak bu yolla dağıtılacak amortismanlardan pay verilecek işlerin amortismanına tabi iktisadi kıymetin kullanılabileceği işler olması gerekmektedir.
- Büro makineleri, mobilya ve mefruşat gibi iktisadi kıymetlerin amortismanları, genel giderlere atılarak dağıtımları buradan yapılmalıdır.
- Yıl içinde satın alınan kıymetlerin alınmadan önceki döneme isabet eden amortisman kısmı, genel giderlere atılarak dağıtımını buradan yapılıdır. Ancak, genel giderler yolu ile yapılacak dağıtımda da sadece bu sabit kıymetlerin kullanılabileceği işler dikkate alınmalıdır.

NAKİT SERMAYE ARTIRIMI İNDİRİMİ UYGULAMASI

- 6637 sayılı Kanununun 8'inci maddesiyle Kurumlar Vergisi Kanununun 10'uncu maddesinin birinci fıkrasına eklenen (1) bendinde; *"Finans, bankacılık ve sigortacılık sektörlerinde faaliyet gösteren kurumlar ile kamu iktisadi teşebbüsleri hariç olmak üzere sermaye şirketlerinin ilgili hesap dönemi içinde, ticaret siciline tescil edilmiş olan ödenmiş veya çıkarılmış sermaye tutarlarındaki nakdi sermaye artışları veya yeni kurulan sermaye şirketlerinde ödenmiş sermayenin nakit olarak karşılanan kısmı üzerinden Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası (TCMB) tarafından indirimden yararlanan yıl için en son açıklanan, bankalarca açılan TL cinsinden ticari kredilere uygulanan ağırlıklı yıllık ortalama faiz oranı dikkate alınarak, ilgili hesap döneminin sonuna kadar hesaplanan tutarın %50'sinin, kurumlar vergisi matrahının tespitinde kurumlar vergisi beyannamesi üzerinde ayrıca gösterilmek şartıyla, kurum kazancından indirim konusu yapılabileceği hüküm altına alınmıştır."* hükmü yer almaktadır.
- İndirime konu edilecek tutarın hesaplanmasında; mevcut sermaye şirketlerinde ödenmiş veya çıkarılmış sermaye tutarlarındaki nakdi sermaye artışları, yeni kurulan sermaye şirketlerinde ise ödenmiş sermayenin nakit olarak karşılanan kısmı dikkate alınacak olup sermayenin nakit olarak karşılanmayan kısmı için indirim uygulamasından yararlanılamayacağı tabiidir.

İNDİRİM HESABINDA DİKKATE ALINMAYACAK SERMAYE ARTIŞLARI

- Sermaye şirketlerine nakit dışındaki varlık devirlerinden kaynaklanan sermaye artışları,
- Sermaye şirketlerinin birleşme, devir ve bölünme işlemlerine taraf olmalarından kaynaklanan sermaye artışları,
- Bilançoda yer alan öz sermaye kalemlerinin sermayeye eklenmesinden kaynaklanan sermaye artışları,
- Ortaklarca veya Kurumlar Vergisi Kanununun 12'nci maddesi kapsamında ortaklarla ilişkili olan kişilerce kredi kullanılmak veya borç alınmak suretiyle gerçekleştirilen sermaye artışları,
- Şirkete nakdi sermaye dışında hisse senedi, tahvil veya bono gibi kıymetlerin konulması suretiyle gerçekleştirilen sermaye artışları, indirim tutarının hesaplamasında dikkate alınmayacaktır.

İNDİRİM UYGULAMASI

- Nakdi sermaye artışı üzerinden, indirimden yararlanan yıl için TCMB tarafından en son açıklanan ticari krediler faiz oranı dikkate alınarak, ilgili hesap döneminin sonuna kadar hesaplanan tutarın Bakanlar Kurulunca belirlenen orana (%50) isabet eden kısmı ilgili dönem kurum kazancından indirilebilecektir.
- Kurum kazancından indirilebilecek tutar aşağıdaki şekilde hesaplanacaktır:

$$\begin{array}{ccccccc} \textit{Kurum} & & & & \textit{Ticari} & & \\ \textit{kazancından} & & & & \textit{krediler} & & \\ \textit{indirilebilecek} & = & \textit{Nakdi} & \times & \textit{faiz} & \times & \textit{İndirim} & \times & \textit{Süre} \\ \textit{tutar} & & \textit{sermaye} & & \textit{oranı} & & \textit{oranı} & & \\ & & \textit{artışı} & & & & & & \end{array}$$

- İndirim uygulamasında, artırılan sermayenin hesap dönemi içerisinde ortaklarca nakit olarak ödendiği (Nakden taahhüt edilen sermayenin, sermaye artırımına ilişkin kararın ticaret siciline tescil edildiği tarihten önce şirketin banka hesabına yatırılan kısmı için tescil tarihinin içinde bulunduğu) ay kesri tam ay sayılmak suretiyle, yılın kalan süresi için kıst dönem esasına göre indirim tutarı hesaplanacaktır.
- Öte yandan, sonraki dönemlerde sermaye azaltımı yapılması hâlinde nakdi sermaye artışının azaltılan sermaye tutarı kadarlık kısmı indirim hesaplamasında dikkate alınmayacaktır.

GEÇMİŞ YIL ZARARLARININ MAHSUBU

- ✓ Kurumlar Vergisi Kanununun 9'uncu maddesinde yer alan hükme göre, 5 yıldan fazla nakledilmemek şartıyla geçmiş yılların bilançolarına göre meydana gelen mali zararlar kurum kazancının tespitinde indirim konusu yapılır. Zarar mahsubu işlemi 5 yıllık süreyi geçmemek şartıyla en eski yıldan başlanarak yapılmalı böylelikle 5 yıllık zamanaşımı nedeniyle zarar mahsup hakkının ortadan kalkması önlenmelidir. Kanundaki 5 yıllık süre zararın ortaya çıktığı hesap döneminden sonraki 5 yıllık süreyi kapsar.
- ✓ Mahsuba konu edilecek zarar mali zarardır. Geçmiş yıl zararları ticari bilanço'ya göre ortaya çıkan zarar değil, kurumlar vergisi beyannamesinde ortaya çıkan mali zarardır.
- ✓ Kurumlar vergisi beyannamelerinde geçmiş yıl zararlarının mahsubu kazanç istisnalarından sonra yatırım indiriminden önce uygulanacaktır.
- ✓ İlgili hesap döneminde kazanç olmasına ve indirim konusu yapılabilecek geçmiş yıl zararı bulunmasına rağmen geçmiş yıl zararlarını dikkate almayan mükelleflerin, bu dönemi izleyen yıllarda söz konusu geçmiş yıl zararlarını mahsuba konu etmeleri mümkün değildir. Şirketin geçmiş yıl zararlarının sermayeye eklenebilecek nitelikte fonlardan veya yedek akçelerden mahsup edilerek kapatılması, söz konusu geçmiş yıl zararlarının, KVK'nın 9'uncu maddesinin birinci fıkrasının (a) bendinde yazılı şartlar dahilinde ve beş yıllık mahsup süresi de dikkate alınarak kurum kazancından indirilmesine engel teşkil etmeyecektir.

6736 VE 7143 SAYILI KANUNLAR KAPSAMINDA MATRAH ARTIRIMI YAPILAN YILLARA AİT ZARARLARIN MAHSUBU

- 6736 sayılı Kanununun 5'inci maddesinin (1-ğ) bendinde, “*Gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin matrah artırımında buldukları yıllara ait zararların %50’si, 2016 ve izleyen yıl karlarından mahsup edilmez.*” hükmü yer almaktadır.
- 7143 sayılı Kanununun 5'inci maddesinin (1-ğ) bendinde, “*Gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin matrah artırımında buldukları yıllara ait zararların %50’si, 2018 ve izleyen yıl karlarından mahsup edilmez.*” hükmü yer almaktadır.
- Buna göre, matrah artırımında bulunulan yıllara ait olup henüz indirim konusu yapılamamış geçmiş yıl zararlarının yarısı yıllık beyanname üzerinde Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanununun ilgili maddelerinde yer alan esaslar çerçevesinde mahsup edilebilecektir.

Teşekkürler...

Fedai AYDIN
Yeminli Mali Müşavir

Tolga KAYA
Yeminli Mali Müşavir

24/12/2020