



2010/1.DÖNEM

YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK MAZERET SINAVLARI SORU VE CEVAPLARI

REVİZYON

25 Temmuz 2010-Pazar 16:00

SORULAR

### HATIRLATMA..!

Bu sınavda sorulan sorulara verilen cevaplarda; **Vergi Usul Kanunu, Gelir Vergisi Kanunu, Kurumlar Vergisi Kanunu ve Katma değer Vergisi Kanunu Hükümleri ve bu mevzuat grubuna ilişkin ikincil mevzuatın esas alınması** gerekmektedir. Revizyon sınavı olması hasebiyle, sorulan sorulara verilen cevaplarda, yapılması önerilen işlemin yasal dayanak ve gerekçelerinin tam olarak açıklanması gerekmektedir. Her soruya verdiğiniz cevabı mutlaka gerekçelendiriniz. Soruların cevapları puanlanırken bulunan sonucun yanı sıra, tarafınızdan yapılan gerekçelendirmelere, hesaplamalara, gerekli yerde yapılan farklı yorumlara (kendi iç tutarlılığına göre) mutlaka puan verilecektir. Soruların puan ağırlığı sorunun bitiminde parantez içinde verilmiştir.

Soruların cevaplarını verirken aynı soruya birden çok yerde cevap vermeyiniz. Bir sorunun cevabı sadece istenilen bölümde verilmiş olmalıdır. Ayrıca cevap kâğıdınızın düzenli ve okunaklı olmasına, farklı soruların cevapları arasında iki satır boşluk bırakılmasına özen gösteriniz. Soruların cevabına ilişkin olarak istenilenden fazlasını yazmanızın zaman kaybından başka bir sonucu olmayacağını hatırlatmak isteriz. Ancak sorunun cevabına ilişkin birden fazla görüş olduğunu (yoruma açık bir durum bulunduğunu) düşünüyorsanız, her görüşü gerekçeleriyle birlikte belirtiniz.

Soruların cevaplanması esnasında mükellef kurum üzerine düşen yükümlülüklerle (**gelir vergisi, kurumlar vergisi, stopaj gelir vergisi, stopaj kurumlar vergisi ve KDV sorumluluğuna**) ilişkin olanlar dışında diğer kişilerin vergisel durumlarıyla ilgilenmeyiniz.

Soruların cevabının verilmesi esnasında yazılan her rakamın nasıl bulunduğunu, matematiksel hesaplamaları açıkça göstererek belirtiniz. **Değerlendirmeniz sonucunda dönem gelir ve giderine ilişkin olarak geçici mizanda yer alan gelir tablosu hesapları bakiyesini değiştirecek nitelikteki işlemlere ilişkin gerekli muhasebe kaydını ilgili bölümde yapınız.** Bunun dışındaki işlemlerde (ayrıca istenilmemiş olmak kaydıyla) muhasebe kaydı yapılmasını ihmal ediniz.



## GENEL BİLGİ

Hitit Vergi Dairesi'nin XX nolu mükellefi SARI İnşaat İmalat Turizm Ticaret AŞ'nin 2009 vergilendirme dönemi faaliyetlerine ilişkin olarak 31/12/2009 tarihli genel kesin mizan öncesi, Gelir Tablosu hesaplarının bakiyeleri aşağıda verilmiştir.

Hesap adı	Hesap Bakiye
600 Yurtiçi Satışlar	695.000
601 Yurtdışı Satışlar	293.000
602 Diğer Gelirler	39.000
610 Satıştan İadeler	31.000
611 Satış İskontoları	13.022
621 Satılan Ticari Mallar Maliyeti	705.000
623 Diğer Satışların Maliyeti	21.000
630 Araştırma ve Geliştirme Giderleri	42.000
631 Pazarlama Satış ve Dağıtım Giderleri	69.000
632 Genel Yönetim Giderleri	58.000
640 İştiraklerden Temettü Gelirleri	1.000
642 Faiz Gelirleri	19.000
644 Konusu Kalmayan Karşılıklar	25.000
646 Kambiyo Karları	16.000
647 Reeskont Faiz Gelirleri	21.000
649 Diğer Olağan Gelir ve Karlar	20.000
654 Karşılık Giderleri	124.000
655 Menkul Kıymet Satış Zararları	23.000
656 Kambiyo Zararları	6.000
657 Reeskont Faiz Giderleri	27.000
660 Kısa Vadeli Borçlanma Giderleri	33.000
679 Diğer Olağandışı Gelir ve Karlar	5.000
689 Diğer Olağan Dışı Gider ve Zararlar	1.000



**SORU 1 :** SARI AŞ'nin (sorunun bundan sonraki bölümlerinde mükellef veya mükellef kurum olarak anılacaktır) 2009 yılı faaliyetlerine ilişkin olarak dönem sonu itibariyle tespit edilen bazı hususlar ile kesin mizan öncesi gelir tablosunda yer alan hesapların bazılarının muhteviyatına ilişkin açıklamalara aşağıda maddeler halinde yer verilmiştir. Aşağıda belirtilen her bir hususa ilişkin olarak dönem sonu itibariyle yapılması gereken işlemleri, vergi mevzuatı hükümlerini esas alarak dayanaklarıyla birlikte açıklayınız.

## TESPİT VE AÇIKLAMALAR

**1.** Mükellef kurum tarafından 2008 yılı sonu itibariyle alacak ve borçlar için reeskont hesaplanmış, bu esnada açılan söz konusu reeskont hesapları 2009 yılı başında kapatılmıştır. Mükellef 2009 yılı sonu alacak ve borçları için ise reeskont ayrılmamasına karar vermiştir.

2008 yılında ayrılan reeskontlardan; alacaklara ilişkin olanların 11.000,-TL'lik kısmı vadeli çeklere ilişkin olduğu gerekçesiyle KKEGider, borçlara ilişkin olanların ise 7.000,-TL'lik kısmı hatır senedi olduğu gerekçesiyle KKEGelir olarak dikkate alınmıştır.

**2.** Mükellef, Eylül 2009 tarihinde vadesi dolan ticari alacağını; borçlunun faaliyetini durdurmuş olması nedeniyle vadesinde tahsil edememiş ve dava yoluna başvurmuştur. Dava açılması ile birlikte Ekim 2009 tarihinde mükellef kurum, söz konusu alacağın tamamı olan 86.000,-TL ile vadesi 2008 yılında dolmuş olan 3.000,-TL alacağına şüpheli alacak karşılığı ayırarak 654 Karşılık Giderleri hesabına kaydetmiştir. 86.000,-TL'lik alacağın 7.000,-TL'lik kısmı KDV alacağıdır.

Davanın görülmesi aşamasında 18 Aralık 2009 tarihli ara kararla borçlunun 26.000,-TL'lik makinesine haciz işlemi uygulanmıştır. Ayrıca mükellefin söz konusu müşterisinden 2 Ocak 2010 vadeli 16.000,-TL daha alacağı mevcuttur. Ancak bu alacak için henüz bir işlem yapılmamıştır.

**3.** Mükellef, merkezi (Z) Ülkesinde bulunan Dar Mükellef A Kurumuna Ekim 2009 tarihinde 32.000,-TL tutarında ödemede bulunmuş, bu ödeme ile ilgili olarak aynı dönemde 8.000,-TL tutarında kurumlar vergisi kesintisi yaparak vergi dairesine beyan etmiş ve ödemiştir. Mükellef bu işleme ilişkin olarak toplam 40.000,- TL tutarını, Genel Yönetim Giderleri hesabına borç kaydetmiştir. Dar mükellef kurumun Türkiye'de şubesi veya daimi temsilcisi bulunmamaktadır.

Dönem sonu işlemleri esnasında bu ödemenin nedeni araştırılmış, bu ödemenin (Z) Ülkesinde mukim kişilerden olan vadesi geçmiş şirket alacaklarının tahsili amacıyla alınan danışmanlık ve aracılık hizmeti olduğu anlaşılmıştır. Hizmet anlaşması gereği A kurumuna yapılacak ödeme net hizmet bedeli olacaktır. Diğer taraftan bu hizmete konu olan, işletmenin vadesi geçmiş yurtdışı alacaklarının henüz tahsil edilemediği ve henüz dava aşamasında bulunduğu tespit edilmiştir.

**4.** Mükellef, 2007 yılında alınmış ve aktifinde kayıtlı olan 00 AA 000 plakalı Kamyonete 2009 yılı sonunda 6.000,-TL tutarında normal usulde (amortisman oranı %20) amortisman ayırmış ve



kayıtlarına intikal ettirmiştir. İşletme söz konusu Kamyonete Kasım 2009 tarihinde KDV hariç 7.000,-TL bedelle özel amaçlı kasa yaptırmıştır. İşletme ayrıca aynı dönemde anılan Kamyonetin motorunu yenilemiş ve bu işlem için de KDV hariç 8.000,-TL ödemiştir.

Taşımacılıkta kullanılan söz konusu Kamyonetin hem kasa yaptırılmasına ilişkin hem de motor yenileme bedeli işletme tarafından Pazarlama Satış ve Dağıtım Gideri içine kaydedilmiş, KDV'si de ilgili dönemde indirim konusu yapılmıştır.

5. Mükellefin 20 Temmuz 2007 tarihinde 38.000,-TL tutarla almış olduğu ve araç parkı olarak kullandığı arsanın, Karayolları Genel Müdürlüğü tarafından 11 Haziran 2009 tarihinde kamulaştırılması talep edilmiştir. Mükellef bu talebe olumlu yanıt vermiş ancak kamulaştırma bedeli konusunda idare ile anlaşma sağlanamamıştır. İdare bu konuya ilişkin olarak 29 Haziran 2009 tarihinde yetkili mahkemeye 2942 sayılı Kamulaştırma Kanunu'nun 4650 sayılı Kanunla değişik 10 ve 11. Maddesi uyarınca "bedel tespiti ve tescil" davası açmıştır. Bu davaya mükellef de iştirak etmiştir. Mahkeme arsa bedelini "bilirkişi" marifetiyle 56.000,-TL olarak tespit etmiş ve 23 Ağustos 2009 tarihli kararında arsanın idare adına anılan bedel üzerinden tesciline karar vermiştir. Bu karara dayanılarak arsa, mahkeme kararının tebellüğ tarihini izleyen üçüncü gün olan 7/09/2009 tarihinde ilgili Tapu Dairesince, anılan idare adına tescil edilmiştir.

Kamulaştırma bedeli 5 Eylül 2009 tarihinde banka kanalı ile tahsil edilerek arsa, tescil gününde işletme kayıtlarından aşağıdaki şekilde çıkartılmıştır.

xxx-----07/09/2009-----

102 BANKALAR	56.000
250 ARAZİ VE ARSALAR	38.000
649 DİĞER OLAĞAN GELİR VE KARLAR	18.000

Açıklama: Arsa kamulaştırma bedeli tahsili

xxx-----////////-----

Mükellef kurum yetkililerince bu işlemde doğan kazanç için KVK'nın 5.maddesinin 1-e bendi uyarınca istisnadan yararlanma kararı alınmış, ancak yukarıda belirtilenler dışında herhangi bir işlem yapılmamıştır.

6. Mükellef 222 sayılı İlköğretim ve Eğitim Kanunu çerçevesinde Ankara'nın Güdül ilçesinde bulunan bir ilköğretim okuluna 11/09/2009 tarihinde 5.000,-TL tutarında nakit ve 13.000,-TL tutarında eğitim ve öğretim malzemesi bağışlamıştır. Bağışın tamamı için bağış makbuzu alınmıştır. Mükellefin kayıtlarından, bu bağış işlemi ile ilgili olarak aşağıdaki yevmiye kaydının yapıldığı anlaşılmaktadır.



xxx-----11/09/2009-----

632 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ	18.000
191 İNDİRİLECEK KDV	970
102 BANKALAR	3.000
100 KASA	5.970
121 ALACAK SENETLERİ	10.000

Açıklama: GÜDÜL İÖ OKULUNA BAĞIŞ YAPILMASI

xxx-----////////-----

7. İşletme dönem sonu envanterinin çıkartılması esnasında ticari mallar hesabında; alış bedeli 86,- TL birim fiyatı 120,-TL olan (A) malından 24 adet, alış bedeli 70,-TL birim fiyatı 110,-TL olan (B) malından ise 35 adet fazlalık tespit etmiştir.

İşletme yetkilileri bu fazlalığın nedenini araştırmış ve A malındaki fazlalığın, 21 Ekim 2009 tarihinde gerçekleşen, alıcı borcuna mahsuben 42 adet satış iadesinin kayıtlara alınmamış olmasından kaynaklandığını tespit etmişler, (B) malına ilişkin olarak ise herhangi bir tespit yapamamışlardır. Ancak (B) malındaki fazlalığın satışı gerçekleştirilen malların eksik teslim edilmiş olmasından kaynaklanabileceği düşünülmektedir.

İşletme tarafından envanter fazlalığına ilişkin olarak henüz herhangi bir kayıt ve işlem yapılmamıştır.

8. İşletme 5811 sayılı Bazı Varlıkların Milli Ekonomiye Kazandırılması Hakkında (Varlık Barışı) Kanun kapsamında 70.000,-TL değerindeki (şirketin olmakla birlikte) Ortak Bay (T) adına kayıtlı Ankara'da bulunan işyerini 5 Ocak 2009 tarihinde beyan etmiştir. Mükellefin beyanı vergi dairesince kabul edilmiş ve mükellef bu beyana ilişkin vergiyi 18 Şubat 2009 tarihinde ödemiştir.

İşletme 5811 sayılı Kanun Kapsamındaki bu beyanına ilişkin olarak herhangi bir muhasebe kaydı yapmadığını, nedenini araştırdığı kasa sayım noksanının bu işlem için ödenmiş olan vergiden kaynaklandığını tespit etmesiyle fark etmiştir.

İşletme, ticari faaliyetinin icrasında kullandığı bu gayrimenkul için, Maliye Bakanlığı'nca belirlenen %2 oranında amortisman ayırmaya karar vermiştir.

**SORU 2 :** SARI AŞ'nin dönem sonu işlemleri açısından yukarıda belirtilenler dışında kalan değerlendirme işlemlerini yaptığı ve muhasebe kayıtlarına yansıttığı kabul edilecektir.

a. Mükellefin 2009 yılı Gelir Tablosu hesapları kapanış muhasebe kayıtlarını yaparak, dönem net kârını tespit ediniz. (10 puan)

b. İşletmenin 2009 takvim yılı Kurumlar Vergisi beyanını düzenleyiniz. (12 puan)



**TÜRMOB**  
TÜRKİYE SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLER  
VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLER ODALARI BİRLİĞİ  
(UNION OF CHAMBERS OF CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS OF TURKEY)



## DiĞER VERİLER

- Türkiye Cumhuriyeti ile (Z) Ülkesi arasında halen yürürlükte bulunan bir Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması mevcut olup bu anlaşma ile serbest meslek kazançlarının, kaynak ülke tarafından vergilenebileceği düzenlenmiştir.
- İşletmenin ticaretini yaptığı (A) malı %18, (B) malı ise %8 KDV'ye tabidir.
- Mükellef kurum 2009 yılı faaliyet ve işlemleri için (C) denetim şirketi ile Tam Tasdik Sözleşmesi yapmıştır.
- Kurum 2009 yılı kazançlarına ilişkin olarak dönem içinde 6.140,-TL tutarında geçici vergi, 1.200,-TL tutarında da stopaj gelir vergisi ödemiştir.

Kurumun 2009 yılında, istisnadan yararlanabileceği 1.000,-TL tutarında iştirak kazancı geliri bulunmaktadır.



## CEVAPLAR

**CEVAP 1:** 1. soruda verilen tespit ve açıklamalara ilişkin yapılması gereken işlemler maddeler halinde aşağıda açıklanmıştır.

### 1. Genel Açıklama

Reeskont; işletme aktif ve pasifinde bulunan alacak ve borç senetlerinden değerlendirme günü itibariyle vadeleri henüz gelmemiş olanların değerlendirme günü cari değerine indirgenme işlemidir. Bu işlem, değerlendirme gününden sonraki döneme isabet eden vade kısmına ilişkin vade farkı tutarının hesaplanarak, bu tutar kadar gider veya gelir yazılması suretiyle gerçekleştirilir. Cari dönem reeskont hesapları izleyen dönemde kapatılır.

Reeskont işleminden amaç, senede bağlı alacak ve borcun değerlendirme günü itibariyle net değerinin tespiti ve dolayısıyla dönem kâr-zararının hesaplanmasında, tespit edilen net değer dikkate alınmasını sağlamaktır. Diğer bir ifade ile reeskont, dönemsellik ilkesi gereği olarak alacak ve borç senetleri ile ilgili cari döneme ait olmayan kâr veya zarar tutarlarının kanunun öngördüğü şekilde hesaplanarak ilgili olduğu vergilendirme döneminde dikkate alınmasının sağlanması işleminden ibarettir.

Reeskont işlemiyle, ilgili döneme aktarılan kazanç veya maliyet tutarları; vadeli alış nedeniyle borçlanılan vade farkı gideri veya vadeli satış nedeni ile alacaklanılan vade farkı gelirinin süre ve faiz oranı dikkate alınmak suretiyle değerlendirme gününden sonraki zaman dilimine isabet eden kısmıdır.

Reeskont uygulamasının VUK ve tebliğleri ile düzenlenmiş birtakım şartları vardır. Bunlar şöyle sıralanabilir:

- Alacak ve borç senede (TTK'da düzenlenmiş bono ve poliçeye) bağlanmış olmalıdır.
- Senede bağlı alacak ve borç ticari bir ilişkiden kaynaklanmış, yani dönem kâr-zararının tespitine etki etmiş olmalıdır.
- Reeskonta tabi tutulacak senedin bir vade içermesi ve dönem sonu itibariyle vadesinin dolmamış olması gerekmektedir.
- Alacak ve borç senedinin dönem sonu işletme bilanço aktifinde yer alması gerekmektedir.

Bu şartları taşımayan senetler mali kârın hesaplanması açısından reeskont işlemine tabi tutulamayacaktır. Diğer bir ifade ile bu şartları taşımayan alacak ve borç için hesaplanan reeskont gelir veya gideri dönem mali kazancının tespitinde dikkate alınmayacaktır.

Bu noktada vadeli çeklerin durumu özellik arz etmektedir. TTK'da düzenleniş şekli ile çek bir ödeme aracı olup, bono ve poliçe niteliğinde değildir. Uygulamada, çekin üzerine (düzenleme tarihi olarak) ileriki bir tarih yazılmak suretiyle, çek vadeli hale getirilmektedir. Çekin vadeli hale getirilmesi, alacaklıya güven vermekte, borçluyu da damga vergisi yüklerinden kurtarmaktadır.

Çek, senet niteliğinde olmayıp bir ödeme aracıdır. Ayrıca, VUK'un 281 ve 285. maddeleri senetlere ilişkin bulunmaktadır. Bu nedenle vadeli çeklerin mali mevzuat uyarınca reeskonta tabi tutulma olanağı bulunmamaktadır.



Diğer taraftan VUK'un 285. maddesi hükmü uyarınca alacak senetlerini reeskonta tabi tutan işletmeler borç senetlerini de reeskonta tabi tutmak zorundadır. Sadece borç senetlerinin reeskonta tabi tutulması mümkün olmakla birlikte, bu uygulamanın dönem kazancını gerçek olmayan şekilde artıracağı unutulmamalıdır.

**Teminata veya tahsile verilen senetler:** Teminata veya tahsile verilen senetler de anılan şartları taşımak kaydıyla reeskont işlemine tabi tutulabilir. Reeskont açısından senedin fiilen işletme portföyünde bulunması gerekmemektedir.

**Şüpheli alacaklarda reeskont:** Şüpheli alacaklar genel olarak vadesi geçmiş olan alacaklardır. Vadesi geçmemiş olsa dahi şüphelilik halinin kesinleşmesi ile birlikte senet muaccel hale geleceğinden bu tür senetler için dönem sonunda reeskont hesaplanmaz. Şartları taşıması kaydıyla şüpheli alacak karşılığı ayrılır.

**Avans niteliğindeki alacak senetlerinde reeskont:** Dönem ticari kazancının tespitinde dikkate alınmayan (hasılat yazılmayan) senetlere dönem sonu itibarıyla reeskont hesaplanamayacaktır. Hatır senetleri de bu kapsamdadır. Bu tür senetlere reeskont hesaplanması reeskont işleminin mantığı ile bağdaşmaz.

**Senetsiz alacaklarda reeskont:** Senede bağlanmamış alacaklar için mali kanunlar açısından reeskont hesaplanamayacaktır. Bu tür alacaklar için hesaplanan reeskont giderleri KKEG niteliğinde değerlendirilmelidir.

**Vade içermeyen senetler:** Vade içermeyen senetler için reeskont işlemi yapılamayacaktır. Vade, reeskont hesaplanmasında teknik bir gerekliliktir.

**KDV alacakları:** KDV, tahsil eden işletme için bir hasılat veya gelir unsuru değildir. İşletmenin fonksiyonu burada vergi tahsiline aracılıktır. Bu nedenle işletmelerin müşterilerinden olan senede bağlı KDV alacağı için reeskont hesaplanamayacaktır. Eğer senet normal hasılat yanında KDV tutarı da içeriyorsa KDV alacağı ile diğer alacak ayrıştırılacak, KDV alacağı reeskont işlemine konu edilmeyecektir.

Reeskont oranı olarak; eğer senette faiz oranı belirtilmişse bu oran, senette faiz oranı belirtilmemişse TC Merkez Bankası tarafından uygulanan kısa vadeli avans faiz oranı dikkate alınacaktır. Reeskont şu formülle hesaplanacaktır:

$$F = A - [A \times 360 / 360 + (M \times T)]$$

F=Reeskont tutarı, A=Nominal değer, M=Faiz oranı, T=Vade (vadeye kalan gün sayısı)

### Değerlendirme

Dönem sonunda açılan reeskont hesapları izleyen dönem başında kapatılmaktadır. Bu reeskont işleminin bir gereğidir. Bu kapatma işleminde bir önceki dönemin gideri sonraki dönem başında gelire, geliri de gidere dönüşecektir. Ancak reeskont hesaplarının kapatılmasında, mali kazancın tespitinde dikkate alınmayan reeskontların kapatıldığı dönem mali kazancının tespitinde de dikkate alınmaması gerekmektedir.

Mali kazancın tespiti esnasında KKEGider veya KKEGelir olarak değerlendirilen reeskont faiz gelir-giderine karşılık gelen reeskont faiz gider-gelirlerinin de dönem mali kazancının tespitinde dikkate alınmaması ve işlemler arasında paralellik sağlanması gerekmektedir. Bu işletmenin 2008 yılında



KKEGider olarak dikkate aldığı reeskont faiz giderine ilişkin 2009 yılında kayda aldığı reeskont faiz gelirlerinden 11.000 TL tutarında kısım KKEGelir olarak dikkate alınacak ve bu tutar beyanname üzerinde dönem kazancından mahsup edilecektir. 2008 yılında KKEGelir olarak dikkate aldığı reeskont faiz giderine ilişkin 2009 yılında kayda aldığı reeskont faiz giderlerinden 7.000 TL tutarında kısım KKEGider olarak dikkate alınacak ve beyanname üzerinde dönem kazancına eklenecektir.

**2. Şüpheli alacak;** belli karinelerin varlığıyla değerlendirme gününde tahsilinin şüpheli hale geldiği kabul edilen alacaklardır. Ticari kazancın tespitinde uygulanan tahakkuk esasının sonucu olarak; işletme bünyesinde satılan mal ve hizmet bedelleri, henüz tahsil edilmeden hasılatla intikal ettirilmekte ve matrahın oluşumunu olumlu yönde etkilemektedir. Bu nedenle mal ve hizmet bedelinin, tahsil edilme ihtimalinin kesin olarak kaybolduğu veya şüpheli hale geldiği anda zarar yazılması esası getirilmiştir. Buradaki zarar daha önceden yazılmış hasılat (kâr) iptaline yöneliktir. Şüpheli alacaklar bilançoya diğer alacaklardan ayrı olarak aktarılır. Şüpheli alacağın senetli veya senetsiz olmasının önemi yoktur. Şüpheli alacakların envanteri genellikle kayıtlar üzerinden yapılır.

Değerleme ölçüleri açısından ifade etmek gerekirse şüpheli alacaklar tasarruf değeri ile değerlendirilir. Şüpheli alacaklar bilançoya mukayyet değeriyle kaydedilmekte ancak, tasarruf değerine indirilecek tutarda karşılık ayrılmakta ve bu karşılık da bilanço aktifine negatif unsur olarak kaydedilmektedir. Böylece söz konusu alacaklar bilançoda tasarruf değeri ile yer almış olmaktadır.

### **Şüpheli Alacak Uygulama Şartları**

VUK'un 323. maddesinde düzenlenen şüpheli alacakların uygulama şartlarını şöyle özetleyebiliriz:

- Şüpheli alacaklar karşılık ayrılmak suretiyle ve sadece bilanço esasına göre defter tutan mükellefler tarafından gider kaydedilebilir. Ayrılacak karşılık alacağın tasarruf değeri ile kayıtlı değeri arasındaki fark kadar olacaktır. Şüpheli alacaklardaki giderleştirme geçici olup şüphelilik durumunun sonucuna göre kesin kayıtlar yapılacaktır. Şüpheli alacağın kısmen veya tamamen tahsil edilmesi halinde karşılık gideri (kısmen veya tamamen) tahsilatın yapıldığı dönemde iptal edilecektir. Aksi halde alacağın tahsil edilemeyeceğinin ortaya çıkması ile söz konusu gider kesinleşecek, şüpheli alacak kayıtlardan çıkartılacaktır.
- Karşılık ayrılabilmesi için alacağın tahsili şüpheli hale gelmelidir. Anılan kanun maddesinde şüpheli hale gelmeye ilişkin iki unsur belirtilmiştir. Bunlar; 1) Alacağın dava ve icra safhasında bulunması, 2) Alacağın dava ve icra takibine değmeyecek derecede küçük olması ve yapılan protesto veya yazıyla bir defadan fazla istenilmesine rağmen borçlu tarafından ödenmemiş olmasıdır. Dava takibinin ciddi ve inandırıcı olması ve davaya devam edilmesi gerekmektedir. Ancak prensip itibarıyla dava açılmış olması gerekli ve yeterlidir. Diğer taraftan küçük alacak ölçüsü işletmelere göre farklı değerlendirilebilecek niteliktedir.
- Şüpheli alacaklar için alacağın şüpheli hale geldiği dönemde karşılık ayrılabilir. İşletme aleyhine olmakla beraber alacağın şüpheli hale geldiği dönemden sonra karşılık ayrılması Maliye İdaresince kabul edilmemektedir. Kabul edilmeme gerekçesi de; bu uygulamanın mükellefe tercih hakkı



taniyacağı, kanuni düzenlemede ise mükellefe böyle bir tercih hakkı bırakılmadığıdır<sup>1</sup>. Şüphelilik halinin varlığı ise değerlendirme günü (31.12.2009) itibarıyla mevcut durum ve şartlara göre belirlenecektir.

**Teminatlı Alacaklar:** Teminatlı alacaklar şüpheli alacak uygulamasına konu olmazlar. Ne zaman teminatlardan yeterli tahsilat yapılamayacağı anlaşılırsa bu dönemde tasarruf değerine göre şüpheli alacak karşılığı ayrılabilir. Teminat çözdürülmeden teminatlı alacak kısmı için şüphelilik hali ortaya çıkmayacaktır.

Dönem içinde şüpheli hale gelen alacaklar için dönem sonuna kadar haciz işlemi yapılmışsa yine şüphelilik ortadan kalkmış olacaktır. Ancak daha önceki dönemlerde karşılık ayrılmış olan alacaklarla ilgili olarak bu dönem içinde haciz işlemi yapılsa dahi ayrılmış olan karşılık düzeltilmez. Söz konusu karşılık tahsilat aşamasına kadar bekletilir.

**KDV Alacaklarında Durum:** Gelir İdaresi KDV alacakları için, bu alacağın işletme hasılatlarına dahil edilmiş bir alacak olmadığından hareketle şüpheli alacak karşılığı ayrılamayacağı görüşündeydi. Ancak İdare bu görüşünü değiştirmiş, 334 Seri no.lu VUK Genel Tebliği ile bu alacak kısımları için de şüpheli alacak karşılığı ayrılabilirliği yönünde açıklama yapmıştır. Anılan tebliğle yapılan açıklamada KDV alacaklarında şüpheli alacak karşılığı ayrılması için ayrıca; alacağa konu KDV'nin ilgili dönem KDV beyannamesi ile beyan edilmiş olması şartının aranacağı belirtilmiştir.

**Borçlunun İflası:** Borçlunun iflası (iflasın açılması) halinde borçlunun tüm borçları muaccel hale gelecektir. Dolayısıyla iflas eden bir tacirden olan alacak vadesi gelmemiş, dava konusu edilmemiş dahi olsa kendiliğinden şüpheli alacak haline gelir.

İflası açılmış ancak ticaret mahkemesince iflası ertelenmiş kuruluşlardan olan alacaklar için şüpheli alacak karşılığı ayrılıp ayrılamayacağı ise belirsizdir.

Diğer taraftan herhangi bir iflas kararı olmaksızın sadece mükellefin faaliyetini durdurmuş olması, bu mükelleften olan henüz vadesi gelmemiş alacakların tahsilini şüpheli hale getirmez. Dolayısıyla bu alacaklara karşılık ayrılamaz.

### Genel Değerlendirme:

Bu açıklamalar ışığında mükellef, 2008 yılında vadesi dolan ve tahsili şüpheli hale gelen 3.000,-TL'lik alacak kısmı için ayırdığı karşılığı KKEGider olarak değerlendirmesi ve beyanname üzerinde dönem ticari kazancına eklemesi gerekmektedir. Diğer taraftan cari dönemde ayrılan şüpheli alacak karşılığının teminata (haczedilen makineye) karşılık gelen kısmı olan 26.000,-TL aşağıdaki kayıtlarla karşılıklar arasından çıkartılacaktır. Diğer taraftan vadesi 2010 yılında dolacak olan 16.000,-TL'lik alacak kısmı için herhangi bir karşılık ayrılmayacaktır.

Yukarıdaki değerlendirme sonucu olarak, dönem kazancının tespitinde dikkate alınacak karşılık giderleri tutarı (124.000 – 26.000=) 98.000,-TL olacaktır.

<sup>1</sup> Buna karşılık Danıştay'ın farklı yönde kararları bulunmaktadır. Danıştay bu yöndeki kararlarında; 323. maddede, alacağın şüpheli hale geldiği tarihte karşılık ayrılmasını zorunlu kılan bir hükmün yer almadığı; alacağın maddede öngörülen şartlara sahip olup olmadığının önem taşıdığı, dönemin değişmesi ile alacağın şüpheli hale geldiği dönemin değişmesinin yeni değerlendirme günlerinde de tasarruf değerini koruyacak alacak için karşılık ayrılmasını önlemeyeceği gerekçesi ile karşılığın alacağın şüpheli hale geldiği dönemi izleyen dönemlerde de ayrılabilirliği kararı verilmiştir.



129 Şüpheli Ticari Alacaklar Karşılığı	26.000
654 Karşılık Giderleri	26.000
Açıklama: Karşılık gideri iptali	

### 3.

#### a. Kurumlar Vergisi Yönünden

Mükellef Kurum'un, kanuni ve iş merkezi (Z) Ülkesi'nde bulunan dar mükellef A Kurumuna yaptığı danışmanlık ve aracılık hizmetinin bedelini Türkiye'de kurumlar vergisinin tespiti aşamasında gider olarak dikkate alması mümkün bulunmaktadır. Hizmete konu olan yurt dışı alacaklarının henüz tahsil edilememesinin bu anlamda bir önemi bulunmamaktadır. Ancak söz konusu yurtdışı alacağının şüpheli alacak olarak değerlendirilmesi ve tamamına karşılık ayrılmış olması durumunda, söz konusu aracılık hizmeti bedelinin kurumlar vergisine tabi olacak kazancın tespitinde gider olarak dikkate alınıp alınamayacağı tartışılabilir. Çünkü bu giderin oluşumuna neden olan hasılat kazanç tespitinde dikkate alınmamış olacaktır. Bunun sonucu olarak söz konusu aracılık hizmet bedelinin kazançtan indirilemeyeceği düşünülebilecekse de vergi mevzuatında bu giderin hasılatattan indiriminin kabul edilmeyeceğine ilişkin açık bir düzenleme bulunmamaktadır. Bu nedenle her konunun olayına göre değerlendirilmesi gerekmektedir. Sorudaki mükellef tarafından yapılan giderin kazançtan indirilebileceği kabul edilmiştir.

Yurtdışına yapılan ödeme üzerinden hesaplanan vergiler de asıl giderin bir parçası olarak mütalaa edilecektir. Mükellef tarafından yapılan, vergi kesintisi tutarı dahil toplam 40.000,-TL'nin gider yazılması uygulaması giderleştirme açısından kabul edilebilecektir.

Stopaj yapılması gerekmeyen durumlarda eğer mükellef tarafından vergi kesintisi yapılmışsa bu vergiler mükellefin müracaatı üzerine vergi dairesi tarafından red ve iade edilecektir. Bu durumda bu vergilerin gider veya maliyet yazılması mümkün bulunmamaktadır. Ancak mükellefin bu vergiyi ödemiş olması kaydıyla gider yazmasında hazine açısından bir vergi kaybı yoktur.

#### b. Kurumlar Vergisi Tevkifatı Yönünden

5520 sayılı KVK'nın 3'üncü maddesinin 2'nci fıkrasında dar mükellefiyet başlığı altında; Kanunun birinci maddesinde sayılan kurumlardan kanuni ve iş merkezlerinin her ikisi de Türkiye'de bulunmayanların, sadece Türkiye'de elde ettikleri kazançları üzerinden vergilendirileceği hükme bağlandıktan sonra, 3'üncü fıkrada sayılan dar mükellefiyette kurum kazancını oluşturan kazanç ve iratlar arasında "Türkiye'de elde edilen serbest meslek kazançları" da sayılmıştır. Yine aynı maddenin 4'ncü fıkrasında ise, maddede belirtilen kazanç veya iratlar ile gelir unsurlarının Türkiye'de elde edilmesi ve Türkiye'de daimî temsilci bulundurulması konularında, Gelir Vergisi Kanununun ilgili hükümlerinin uygulanacağı hükme bağlanmıştır. Dolayısıyla dar mükellef kurumların, Türkiye'de serbest meslek kazancı elde edip etmediklerinin belirlenmesinde GVK'nın ilgili hükümlerine bakılacak olup, bu hükümlere göre Türkiye'de serbest meslek kazancı elde eden dar mükellefler, kurumlar vergisinin mükellefi sayılacaklardır.



GVK'nun 7/4 maddesinde, dar mükelleflerin Türkiye'de serbest meslek kazancı elde etmeleri, serbest meslek faaliyetlerinin Türkiye'de icra edilmesi veya Türkiye'de değerlendirilmesi (aynı madde hükmüne göre değerlendirmeden maksat, ödemenin Türkiye'de yapılması veya ödeme yabancı memlekette yapılmışsa, Türkiye'de ödeyenin veya nam ve hesabına ödeme yapılanın hesaplarına intikal ettirilmesi veya karından ayrılmasıdır.) şartlarına bağlandığına göre; Mükellef kurum'a, GVK'nın 65'inci maddesinde tanımlanan serbest meslek hizmetini veren (Z) Ülkesi devleti mukimi "A Kurumu"nun, Türkiye'de serbest meslek kazancı elde etmiş sayılması gerekmektedir. Zira, faaliyet Türkiye'de icra edilmemekle birlikte değerlendirme Türkiye'de yapılmış ve yapılan ödemeler mükellef kurumun hesaplarına intikal ettirilerek gider kaydedilmiştir. Bu çerçevede, serbest meslek kazancının Türkiye'de elde edilmiş sayılması için, yasal düzenlemede serbest meslek hizmetinden beklenen ya da istenen sonucun alınması gibi bir koşul öngörülmemiştir.

Diğer yandan, KVK'nın "dar mükellefiyette vergi kesintisi" başlığını taşıyan 30'uncu maddesinin 1'inci fıkrasında, dar mükellefiyete tabi kurumların maddede sayılan kazanç ve iratları üzerinden, bu kazanç ve iratları (avanslar da dahil olmak üzere) nakden veya hesaben ödeyen veya tahakkuk ettirenler tarafından vergi kesintisi yapılacağı hususu düzenlenmiş; 1/b alt bendinde ise serbest meslek kazançları da tevkifat yapılacak unsurlar arasında sayılmıştır. Ayrıca, aynı maddenin 11'inci fıkrasında, yapılacak vergi kesintisinde kazanç ve iratların, gayrisafi tutarları üzerinden dikkate alınacağı belirtilmiştir.

Diğer taraftan dar mükellef kurumlarla yapılan işlemlerin stopaj usulüyle vergilenmesinde, dar mükelleflerin mukimi olduğu ülke ile Çifte Vergilemenin Önlenmesine İlişkin İkili Anlaşma olup olmadığının da irdelenmesi gerekmektedir. Şayet ikili anlaşma varsa öncelikle bu anlaşma hükümlerinin göz önünde bulundurulması gerekmektedir.

Sorudaki ilgili ülke olan (Z) Ülkesi ile Türkiye arasında yürürlükte ikili anlaşma bulunmaktadır. Bu nedenle konuya ilişkin vergilemenin bu anlaşma çerçevesinde değerlendirilmesi, anlaşmada düzenlenmemiş olan hususların ise vergi mevzuatımıza göre değerlendirilmesi gerekmektedir.

(Z) Ülkesi ile olan yürürlükteki ikili anlaşmanın 14. Maddesi uyarınca ticari ve mesleki kazançlara ilişkin vergilemenin faaliyetin icra edildiği ülke (kaynak ülke) tarafından yapılacağı düzenlemesi yapılmıştır.

Konu yukarıdaki açıklamalar doğrultusunda değerlendirildiğinde, soruda bahse konu edilen işlemde doğrudan (gelir veya kurumlar vergisi) vergilemenin (Z) Ülkesi devleti tarafından yapılacağı ortaya çıkmaktadır. Bu durumda Türkiye'de dar mükellef kurumun elde ettiği serbest meslek kazancı için stopaj vergilemesi yapılamayacaktır.

Bu durumda mükellefin yaptığı stopaj vergilemesi dayanaksız olup düzeltilmesi gerekmektedir. Mükellef, 8.000,-TL tutarındaki söz konusu stopaj gelir vergisini giderleri arasından çıkartarak iade talep edecektir. Mükellef bu konuya ilişkin olarak aşağıdaki (düzeltme) muhasebe kaydını yapacaktır.



136 DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR	8.000
136.07 Vergi İade Alacağı	
632- GENEL YÖNETİM GİDERLERİ	8.000
Açıklama: Fazla ve yersiz hesaplanan verginin düzeltilmesi	

Bu durumda mükellefin Genel Yönetim Giderleri hesabı bakiyesi 8.000,-TL tutarında azalmış olacaktır.

### c. KDV Sorumluluğu Yönünden

Dolaylı işlem vergisi olan KDV ikili anlaşma kapsamına girmemektedir. Bu nedenle değerlendirme ulusal vergi mevzuatına göre yapılacaktır.

KDV Kanunu'nun 1/1 maddesiyle, Türkiye'de ticarî, sınaî, ziraî faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetler KDV'ye tabi tutulmuş, aynı Kanun'un 6/b maddesinde ise hizmetin Türkiye'de yapılması veya hizmetten Türkiye'de faydalanılması durumlarında işlemin Türkiye'de yapılmış sayılacağı hükme bağlanmıştır.

Diğer yandan, KDV Kanunu'nun 9'uncu maddesinin 1'inci fıkrasında; mükellefin Türkiye içinde ikametgâhının, işyerinin, kanunî merkezi ve iş merkezinin bulunmaması hallerinde ve gerekli görülen diğer hallerde Maliye Bakanlığı'nın, vergi alacağının emniyet altına alınması amacıyla, vergiye tabi işlemlere taraf olanları verginin ödenmesinden sorumlu tutabileceği hükme bağlanmıştır. Anılan maddenin verdiği yetkiyle Maliye Bakanlığı tarafından yayımlanan 15 seri numaralı KDV Genel Tebliği'nde yapılan düzenlemelere göre; Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 1. maddesine göre işlemler Türkiye'de yapıldıkları takdirde vergiye tabi tutulabilecektir.

Yapılan açıklamalar çerçevesinde, mükellef kurumun, (Z) Ülkesindeki "A Kurumu"ndan aldığı ve Türkiye'de faydalandığı serbest meslek hizmeti nedeniyle yaptığı ödemeler üzerinden, ilgili vergilendirme dönemlerinde KDV Kanunu'nun 9'uncu maddesi hükmü gereğince "sorumlu" sıfatıyla KDV hesaplaması ve bu vergi tutarlarını 2 no'lu beyanname ile beyan ederek ödemesi gerekmektedir. Bu şekilde ödenmiş olan KDV tutarları da aynı vergilendirme dönemlerinde 1 no.lu KDV beyannamelerinde indirim konusu yapılabilecektir. Ancak, kurum bu sorumluluğunu zamanında yerine getirmemiştir. Bu durumda ilgili döneme ilişkin olarak düzeltme KDV beyanamesi verilecek, verginin ödenmesi kaydıyla da bu vergi, 49 seri numaralı KDV tebliğinde belirtilen şekilde, ödemenin gerçekleştiği takvim yılı aşılmaması şartıyla, ödenen KDV tutarları kanuni defterlere kaydedildiği dönemde 1 no.'lu KDV beyanamesinde indirim konusu yapılabilecektir.



Hesaplanacak KDV: 32.000 x %18= 5.760,-TL

Bu konuya ilişkin olara mükellef aşağıdaki muhasebe kaydını yapmalıdır.

xxx-----//-----

191 İNDİRİLECEK KDV	5.760
360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR	5.760

Açıklama: Araştırma-etüt gideri

xxx-----//-----

⇒ Gerekçelendirmesine bağlı olarak, hizmetten yurt dışında yararlandığı, bu nedenle bu işlemde KVD hesaplanmayacağı yönündeki görüşe de puan verilecektir.

#### 4.

##### a. Amortisman uygulaması yönünden değerlendirme:

Amortisman müessesesi temel esprisini dönemsellik ilkesinden almaktadır. Dönemsellik ilkesi gereği her dönemin gider ve maliyeti ilgili dönemin hasılatı ile karşılaştırılmalıdır.

Sabit kıymetlere ilişkin amortismanlar bilanço aktifinde negatif değer olarak gösterilir. Dolayısıyla ilgili sabit kıymet dönem sonu itibariyle işletme bilançosunda net değeri (amorti edilmemiş tutarı) ile gösterilmiş olmaktadır.

Amortismanın konusu, işletmede birden fazla yıl kullanılacak sabit kıymetlerdir. Sabit kıymetler, kullanım süreleri (faydalı ömürleri) dahilinde eşit yüzdelerle amorti edilir. Amortisman oranları VUK'un 315. maddesi uyarınca Maliye Bakanlığı tarafından tespit ve ilan edilir.

Amortisman hesaplama yöntemleri, amortisman konusu iktisadi kıymetin değerinin kullanım süresine nasıl dağıtılacağını gösterir. Teoride; normal amortisman, azalan miktarlarda amortisman, artan oranlarda amortisman, verimle orantılı amortisman gibi pek çok yöntem bulunmaktadır. VUK'da normal ve azalan bakiyeler olmak üzere iki amortisman yöntemi kabul edilmiştir.

Normal yöntemde amortisman süresi 1 rakamının amortisman oranına bölünmesi suretiyle bulunur ve küsuratlar tama iblağ edilir. Normal yöntemde kıymet, tespit edilen bu sürede amortisman oranına göre hesaplanacak tutarlarda (eşit tutarda) amorti edilir. Azalan bakiyeler usulünde de süre aynı şekilde hesaplanır ancak tutar, oranın iki katına ve net değer esasına göre bulunur. Bu usulde son yıl kalan değer in tamamı amortisman gideri yazılır.

Amortismanın herhangi bir yıl uygulanmamasından veya ilk uygulanan orandan daha düşük bir oranla yapılmasından dolayı amortisman süresi uzatılamaz.

İktisadi kıymetlerde amortisman yöntemi başta tercih edilir ve bir daha değiştirilmez. Bunun tek istisnası, azalan bakiyeler usulünü seçen mükelleflerin bir defaya mahsus olmak üzere normal usule geçebilecekleridir.

VUK tebliğleri uyarınca asıl kıymet hangi yöntemde amortismanına konu edilmişse mütemmim cüzleri ve teferruatları da aynı yöntemle amortismanına konu edilecektir. Bu nedenle kamyonetin kasası da kamyonetle aynı şekilde amortismanına konu edilecektir.



## b. Kasa Yapımının Değerlendirilmesi

İşletme aktifinde bulunan sabit kıymetlerin ayrılmaz bir parçası olarak işlev gören kıymetler bu kıymetlerin maliyetine dahil edilmelidir. Bunların ayrı olarak da aktifleştirilmesi mümkün bulunmaktadır. Ancak her iki halde de bu kıymetler asıl kıymetin tabii olduğu işleme tabidir. Asıl kıymet amortisman yoluyla giderleştiriliyorsa bunlar da amortisman yoluyla giderleştirilecektir. Bu kıymetlerin asıl kıymetten farklı olarak sonradan yaptırılması halinde ise değerlendirme aşağıdaki gibi yapılacaktır.

- Ana kıymet amortisman konusu yapılmışsa bunlar da amortisman konusu yapılacaktır.
- Bu kıymetler sabit kıymetin ömrünü uzatmıyorsa, asıl iktisadi kıymetin kalan amortisman süresinde itfa edilecektir.
- Bu kıymetler sabit kıymetin ömrünü uzatıyorsa, asıl iktisadi kıymetin kalan amortisman süresi yerine, ana kıymet için uygulanan normal amortisman süresi ile sonradan yaptırılan kıymetin kendi ekonomik süresinden kısa olanına göre uygulanacak amortisman yoluyla itfa edilecektir.
- Ana kıymet için uygulanan amortisman ayırma yöntemi bunlar için de uygulanacaktır.

Mükellefin kamyonet kasası yaptırılmasına ilişkin harcaması bu çerçevede değerlendirildiğinde kamyonetin tabii olduğu yöntemde amortismanına konu edilmesi gerektiği ortaya çıkmaktadır. Kasa bedelinin Pazarlama Satış ve Dağıtım giderleri arasından çıkartılarak sabit kıymet olarak aktifleştirilmesi ve üzerinden kamyonetin kalan amortisman süresi dikkate alınarak kamyonete uygulanan yöntemde amortisman ayrılması gerekmektedir. Ancak, kamyonetin motoru da yenilediğinden kamyonetin ekonomik ömrü uzayacaktır. Bu nedenle motor yaptırılmasında olduğu gibi kasa yaptırılmasına ilişkin harcamaların da söz konusu kamyonetin normal amortisman süresinde (5 yılda) ve normal usulde %20 oranına göre amortismanına tabii tutulması gerekmektedir.

Kasa için ayrılacak amortisman:  $(7.000 \times \%20) = 1.400,-\text{TL}$

Bu işlemlerin muhasebe kaydı aşağıdaki gibi olmalıdır.

-----/-----	
254 TAŞITLAR	7.000
254.07.02 ...Kamyonet Kasası	
631 PAZARLAMA SATIŞ DAĞ. GİDERL	7.000
Açıklama: Kamyonet kasasının aktifleştirilmesi	
-----/-----	
631 PAZARLAMA SATIŞ DAĞ. GİDERL	1.400
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR	1.400
Açıklama: Kamyonet kasası amortismanı	
-----/-----	

Bu işlem ve kayıtlar sonucu olarak 631 nolu PAZARLAMA SATIŞ DAĞITIM GİDERLERİ hesabının bakiyesinin  $(7.000 - 1.400) = 5.600,-\text{TL}$  tutarında azaltılması gerekmektedir.



### c. Motor Yenilemesinin Değerlendirilmesi

İşletme aktifinde bulunan sabit kıymetlerin normal tamir bakım dışında ekonomik değerini artırıcı veya ömrünü uzatıcı nitelikteki harcamalardan VUK'un 313. Maddesinde yer alan tutarı aşanların doğrudan gider yazılması yerine ana kıymetin ayrılmaz bir parçası olarak aktifleştirilmesi ve amortisman yöntemiyle giderleştirilmesi gerekmektedir. Bu kıymetlerin aktifleştirilmesi ve amortismanına ilişkin olarak yukarıda (kamyonet kasasına ilişkin bölümde) yapılan açıklamalar motor için de geçerlidir.

Mükellefin, aktifinde yer alan kamyonete yeni motor yaptırılmasına ilişkin harcamalar bu çerçevede değerlendirildiğinde kamyonetin tabi olduğu yöntemde amortismanına konu edilmesi gerektiği ortaya çıkmaktadır. Bu nedenle Motor yaptırılma bedelinin Pazarlama Satış ve Dağıtım giderleri arasından çıkartılarak aktifleştirilmesi ve sabit kıymet olarak üzerinden (kamyonet motorunun yenilenmesinin kamyonetin ömrünü uzatması nedeniyle) kamyonetin normal amortisman süresi dikkate alınarak kamyonete uygulanan yöntemde amortisman ayrılması gerekmektedir. Bu nedenle motor yaptırılmasına ilişkin harcamaların da söz konusu kamyonetin normal amortisman süresinde (5 yılda) ve normal usulde %20 oranına göre amortismanına tabi tutulması gerekmektedir.

Kasa için ayrılacak amortisman:  $(8.000 \times \%20=)$  1.600,-TL

Bu işlemlerin muhasebe kaydı aşağıdaki gibi olmalıdır.

-----/-----	
254 TAŞITLAR	8.000
254.07.03 ...Kamyonet Motoru	
631 PAZARLAMA SATIŞ DAĞ. GİDERL.	8.000
Açıklama: Kamyonet motorunun aktifleştirilmesi	
-----/-----	
631 PAZARLAMA SATIŞ DAĞ. GİDERL.	1.600
257 BİRİKMIŞ AMORTİSMANLAR	1.600
Açıklama: Kamyonet motoru amortismanı	
-----/-----	

Bu işlem ve kayıtlar sonucu olarak 631 nolu PAZARLAMA SATIŞ DAĞITIM GİDERLERİ hesabının bakiyesinin  $(8.000 - 1.600=)$  6.400,- TL tutarında azaltılması gerekmektedir.

### 5.

#### İstisna uygulamasına ilişkin açıklama:

KVK'nın 5. maddenin birinci fıkrasının (e) bendi hükmü uyarınca; *Kurumların, en az iki tam yıl süreyle aktiflerinde yer alan taşınmazlar ve iştirak hisseleri ile aynı süreyle sahip oldukları kurucu*



senetleri, intifa senetleri ve rüçhan haklarının satışından doğan kazançların % 75'lik kısmı. Kurumlar vergisinden istisnadır.

Bu istisna, satışın yapıldığı dönemde uygulanır ve satış kazancının istisnadan yararlanan kısmı satışın yapıldığı yılı izleyen beşinci yılın sonuna kadar pasifte özel bir fon hesabında tutulur. Ancak satış bedelinin, satışın yapıldığı yılı izleyen ikinci takvim yılının sonuna kadar tahsil edilmesi şarttır. Bu süre içinde tahsil edilmeyen satış bedeline isabet eden istisna nedeniyle zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler ziyaa uğramış sayılır.

İstisna edilen kazançtan beş yıl içinde sermayeye ilave dışında herhangi bir şekilde başka bir hesaba nakledilen veya işletmeden çekilen ya da dar mükellef kurumlarca ana merkeze aktarılan kısım için uygulanan istisna dolayısıyla zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler ziyaa uğramış sayılır. Aynı süre içinde işletmenin tasfiyesi (bu Kanuna göre yapılan devir ve bölünmeler hariç) halinde de bu hüküm uygulanır.

Menkul kıymet veya taşınmaz ticareti ve kiralınmasıyla uğraşan kurumların bu amaçla ellerinde bulundurdukları Faaliyet konusu menkul kıymet veya taşınmaz ticareti ve kiralınması olan kurumların bu amaçla iktisap ettikleri ve ellerinde tuttukları kıymetlerin satışından elde ettikleri kazançlar için istisnadan yararlanılamayacaktır. Ancak, taşınmaz ticareti ile uğraşan mükelleflerin faaliyetlerinin yürütülmesine tahsis ettikleri taşınmazların satışından elde ettikleri kazançlara istisna uygulanabilecektir.

Taşınmazlar, 4721 sayılı Medeni Kanununun 704. maddesinde arazi, tapu kütüğünde ayrı sayfaya kaydedilen bağımsız ve sürekli haklar ile kat mülkiyeti kütüğüne kayıtlı bağımsız bölümler olarak belirlenmiştir. İstisnanın uygulanmasında, taşınmazın Türk Medeni Kanununun 705.maddesi gereğince kurum adına tapuya tescil edilmiş olması koşulu da aranacaktır.

Taşınmaz tanımına, taşınmazın bütünüyle parçası niteliğinde olan unsurları girecek, taşınmazın eklentisi niteliğinde olan unsurlar girmeyecektir.

## İSTİSNA UYGULAMA KOŞULLARI

### 1. İki Tam Yıl Aktifte Bulundurma

İstisna uygulamasına konu olacak taşınmazlar en az iki tam yıl süreyle kurumun aktifinde yer almış olması gerekmektedir. İki yıllık süre takvim yılı olarak değil gün (730 gün) olarak aranmaktadır.

### 2. İstisna Uygulanması ve Kazancın Fon Hesabına Alınması

Taşınmazların satışında kazanç, satış işlemi ile birlikte doğacağından, satış işlemi ister peşin isterse vadeli olarak yapılmış olsun istisna, satışın yapıldığı dönemde uygulanacaktır.

Bu değerlerin satışından elde edilecek kazancın istisnadan yararlanan kısmının, pasifte özel bir fon hesabına alınması ve satışın yapıldığı yılı izleyen *beşinci* yılın sonuna kadar bu fon hesabında tutulması gerekmektedir. Fon hesabına alınan kazanç tutarının mükelleflerce sermayeye ilavesi mümkündür. Ancak, fon hesabına alınan kazanç tutarının beş yıl içinde sermayeye ilave dışında başka bir hesaba nakledilmesi, işletmeden çekilmesi veya dar mükellef kurumlarca ana merkeze aktarılması ya da kurumun tasfiyesi halinde, istisna uygulanması nedeniyle zamanında tahakkuk etmeyen vergiler ceza ve gecikme faizi ile birlikte tahsil edilecektir.



İstisna, satış kazancının azami %75'ine uygulanacaktır. İsteğe bağlı olarak istisnadan daha düşük oranda yararlanmak mümkündür. İstisnadan kısmen yararlanılması halinde, satış yılında istisnadan yararlanılmayan kazanç tutarı için sonraki yıllarda istisna uygulanması mümkün bulunmamaktadır. Satış kazancının tamamının değil sadece istisnadan yararlanan kısmının fon hesabına alınması gerekmektedir.

Vadeli satış halinde, satış bedelinin tamamının, satışın yapıldığı yılı izleyen ikinci takvim yılının sonuna kadar tahsil edilmesi şarttır. Vadeli satışlarda yapılan ilk tahsilatın taşınmazın maliyet bedeline ilişkin olduğu kabul edilecektir. İki yıllık süre içinde tahsil edilmeyen satış bedeline isabet eden istisna nedeniyle zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler, ceza ve gecikme faizi ile birlikte aranacaktır.

### **3. Fon Hesabına Alınan Kazançların İşletmeden Çekilmemesi**

İstisna uygulamasında, satışın yapıldığı yılı izleyen beşinci yılın sonuna kadar pasifte özel bir fon hesabında tutulması gereken kazançların, beş yıl içinde fon hesabından başka bir hesaba (sermayeye ilave hariç) nakledilmesi, işletmeden çekilmesi, dar mükellef kurumlar tarafından yurt dışına transfer edilmesi veya bu süre içinde işletmenin tasfiyesi halinde, bu işlemlere tabi tutulan kazanç kısmı için uygulanan istisna dolayısıyla zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler ceza ve gecikme faizi ile birlikte kurumdan alınacaktır.

### **4. Kıymetin Elden Çıkarma Şeklinin İstisna Uygulamasına Etkisi**

İstisna uygulanabilmesi için taşınmazlar ile iştirak hisselerinin satılması ve bu işlemde bir kazanç elde edilerek, satan kurumun mali yapısında bir iyileşmenin sağlanması gerekmektedir. Bu nedenle, söz konusu aktif kalemlerin para karşılığı olmaksızın devir ve temlik istisna uygulamasına konu olmayacaktır.

İstisna uygulamasına konu iktisadi kıymetlerin mevcut borçlar karşılığında rızaen veya icra yoluyla devredilmesi işlemleri ile kamulaştırma işlemleri, kurumların finansman olanaklarını artıracığından bu tür işlemlerde istisna uygulanması mümkün bulunmaktadır.

İstisna uygulamasında, satış bedelinin nakit olarak tahsil edilmesi gerekmektedir. Nakit olarak tahsil edilmese de her an nakde dönüştürülebilecek olan altın, Devlet Tahvili, Hazine Bonosu, Toplu Konut İdaresince çıkarılan veya İMKB'de işlem gören hisse senetleri, tahvil ve bonolar ile de tahsil edilmesi mümkündür. Ancak, bu kıymetlerin en geç iki yıllık tahsil süresinin sonuna kadar nakde dönüştürülmesi gerekir.

Taşınmazlarda, mülkiyetin devri tapuya tescil ile gerçekleşeceğinden satış işlemi bu tarih itibarıyla yapılmış sayılır.

### **İstisna uygulaması açısından konunun değerlendirilmesi**

İşletmenin aktifinde bulunan ve normal faaliyetinin icrasında kullandığı anlaşılabilir söz konusu arsanın istisna şartlarını taşıması kaydıyla bu istisnadan yararlanmasında bir sakınca bulunmamaktadır.



İstisnadan yararlanma açısından iki yıllık süre şartının sağlanması gerekmektedir. Gayrimenkullerde satış, tapuda devir işlemi ile gerçekleşecektir. Olayımızda satış işleminin tapuda devir tarihi olan 7/09/2009 tarihinde gerçekleştiği kabul edilecektir. Satış işlemi açısından diğer işlem tarihlerinin önemi bulunmamaktadır.

Bu durumda söz konusu kıymet işletme aktifinde iki tam yıl kalmış olduğundan süre şartının gerçekleştiği kabul edilecektir.

Diğer taraftan gayrimenkulün devrinin kamulaştırma nedenine dayanması ve alıcının kamu kuruluşu olmasının istisna uygulaması açısından bir önemi bulunmamaktadır.

Söz konusu kıymetin satış karının %75'i kurumlar vergisinden istisna edilecektir.

İşletmenin bu satış işleminden doğacak kazançta istisna uygulayacak olması nedeniyle, bu arsanın devrinde KDVK'nın 17/4-r maddesi hükmü uyarınca katma değer vergisi hesaplanmayacaktır.

### **Muhasebeleştirme İşlemleri**

Yukarıda açıklandığı üzere, bu istisnadan yararlandırılacak kazanç tutarının belirli bir süre bilanço pasifinde bir fon hesabında tutulması gerekmektedir.

İstisna tutarı şöyle hesaplanacaktır:

İşlem karı= Hasılat - maliyet= 56.000 – 38.000= 18.000 TL

İstisna tutarı= 18.000 x 0,75= 13.500,-TL

Bu durumda kurumlar vergisinden istisna edilecek 13.500,-TL kazanç tutarı 649 nolu hesaptan çıkartılarak fon hesabına alınacaktır. Fon hesabına alınan bu tutarın muhasebe tekniğiyle kar yazılması imkânı kalmamış olduğundan bu tutarın beyanname üzerinden dönem kazancına eklenmesi, ayrıca aynı beyanname üzerinde istisna olarak dikkate alınması gerekmektedir.

Bu durumda mükellef dönem sonunda aşağıdaki muhasebe kaydını yapacaktır.

xxx-----31/12/2009-----

649 DİĞER OLAĞAN GELİR VE KÂRLAR 13.500

549 ÖZEL FONLAR 13.500

549.90 KV'den İstisna Gayrimenkul Satış Kaz.

Açıklama: Arsa satış karının istisna olan tutarının fon hesabına alınması

xxx-----//-----

Bu durumda mükellefin mizanında yer alan 649 DİĞER OLAĞAN GELİR VE KÂRLAR hesabı bakiyesi 13.500,-TL tutarında azaltılacaktır.



6.

**a. Genel Açıklama**

Soruda verilen muhasebe kaydından anlaşıldığı üzere mükellef kurum, GÜDÜL İÖÖ'na bağışladığı eğitim ve öğretim malzemesini hiç aktifine almamış, doğrudan ilgili okula teslim edilmesini sağlamıştır. Söz konusu malzeme alımına ilişkin faturayı gider olarak kaydetmiş, KDV'yi de indirim konusu yapmıştır. Muhasebe kaydından anlaşıldığı üzere, mükellef eğitim ve öğretim malzemesi alımına ilişkin bedelin bir kısmını bankadan ödemiş, geri kalan kısmı için portföyünde bulunan alacak senetlerini ciro etmiştir. KDV'yi ise kasadan ödemiştir. Muhasebe kaydı açısından eleştirilecek bir durum bulunmamaktadır.

KVK'nın 10. maddesinin 1-c bendinde, genel ve özel bütçeli kamu idarelerine, il özel idarelerine, belediyelere ve köylere, Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflara ve kamu yararına çalışan dernekler ile bilimsel araştırma ve geliştirme faaliyetinde bulunan kurum ve kuruluşlara makbuz karşılığında yapılan bağış ve yardımların toplamının o yıla ait kurum kazancının % 5'ine kadar olan kısmının beyanname üzerinde indirim konusu yapılacağı hükme bağlanmıştır.

222 sayılı İlköğretim ve Eğitim Kanunu 76/g maddesi (bent hükmü: Gelir ve Kurumlar Vergisi yükümlüleri tarafından makbuz mukabilinde yapılacak para bağışları, yıllık bildirim ile bildirilecek gelirlerden ve kurum kazançlarından indirilir.) çerçevesinde yapılan nakdi bağışların tamamı ilgili dönem kurum kazancından indirilebilecektir. Bu bent hükmü uyarınca bu kapsamda yapılan aynı bağışların kurum kazancından mahsubu ise KVK'nın yukarıda anılan hükmü gereği %5'lik azami orana tabidir.

Diğer taraftan anılan maddenin 1-ç bendi uyarınca c bendinde sayılan tesislerin faaliyetlerini devam ettirebilmeleri için yapılacak aynı bağışların da tamamı dönem kurum kazancından indirilebilecektir. Bu kapsama okullar da girmektedir. Okulların faaliyetini devam ettirebilmeleri için yapılan aynı bağışların tamamı da kurumlar vergisi matrahından indirilebilecektir. Ancak burada yapılan aynı bağışın, okulun faaliyetini devam ettirmesinde yapılması zorunlu olan harcamalardan olması gerekmektedir. Soruda bu konuda bir açıklama yapılmamıştır. Soruda verilen bilgiler ışığında, söz konusu aynı bağışın okulun faaliyetinin devamı için zorunlu olmadığına dikkate alınarak KVK Md. 10/1-c'ye göre çözümlenmesi gerekmektedir. Ancak diğer görüşe de gerekçelendirmeye bağlı olarak puan verilecektir.

Bağış ve yardım indirimi, bağışın beyanname üzerinde ayrıca gösterilmesi suretiyle uygulanacaktır. Bu nedenle dönem içinde gider hesaplarına kaydedilen bağış ve yardımların tamamı beyanname üzerinde KKEG olarak ticari kâra eklenmeli, bunların indirilebilecek tutarları haricen hesaplanarak beyannamenin ilgili bölümüne yazılmak suretiyle indirim konusu yapılmalıdır. Bağış ve yardımların matrahtan indirilmesi için aşağıdaki koşullar öteden beri aranmaktadır. Bu koşullar 5520 sayılı Kanun'un Gerekçesinde de belirtilmiştir.

- Bağış ve yardım maddede belirtilen kurum ve kuruluşlara yapılmalıdır.
- Bağış ve yardım makbuz karşılığı olmalıdır.
- Anılan kuruluşlara yapılan ödemenin bağış kapsamında indirim konusu yapılabilmesi için bağış ve yardımın karşılıksız olması gerekmektedir.



Bağış ve yardımların nakden yapılmaması halinde, bağışlanan veya yardımın konusunu oluşturan mal veya hakkın maliyet bedeli veya kayıtlı değeri, bu değer mevcut değilse Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre takdir komisyonlarınca tespit edilecek değeri esas alınacaktır.(KVK Md. 10/2)

**b.Değerlendirme** (gereçlendirmeye bağlı olarak her iki görüşe de puan verilecektir)

### 1.Görüş:

(Sınav 2 sorusunun cevabında bu görüş esas alınmıştır)

KVK'nın 10. maddesinin 1-ç bendi uyarınca c bendinde sayılan tesislerin faaliyetlerini devam ettirebilmeleri için yapılacak aynı bağışların tamamı dönem kurum kazancından indirilebilecektir. Bu kapsama okullar da girmektedir. Okulların faaliyetini devam ettirebilmeleri için yapılan aynı bağışların tamamı bu çerçevede kurumlar vergisi matrahından indirilebilecektir. Ancak burada yapılan aynı bağışın, okulun faaliyetini devam ettirmesinde yapılması zorunlu olan harcamalardan olması gerekmektedir.

Soruda bu konuda bir açıklama yapılmamıştır. Soruda verilen olayda anınla okula yapılan aynı bağışın niteliğine değinilmemiştir. Bu aynı bağışın niteliğinin belirtilmemesi nedeniyle bunun normal aynı bağışlar gibi işleme konu edilmesi ve KVK'nın 10/1-c maddesi uyarınca %5'lik bağış sınırı çerçevesinde dönem kazancından indirilmesi gerekecektir.

Bu durumda nakdi bağış olan 5.000,-TL'nin dönem kazancından beyanname üzerinde doğrudan indirilmesi mümkündür. Ankara'nın Güdül ilçesinde bulunan ilköğretim okuluna yapılan *aynı* bağışların ise (kurum kazancının %5'i ile sınırlı olarak) yukarıdaki açıklamalar doğrultusunda kurum kazancından indirilmesi gerekecektir. Bu bağış kısmının ne kadarının indirim konusu yapılacağı aşağıdaki gibi hesaplanacaktır.

KVK Madde 10/1-c'de Bağış ve yardımın matrahtan indirimi o yıla ait kurum kazancının **yüzde beşi** ile sınırlandırılmıştır. İndirime esas kazanç tutarının tespitinde, zarar mahsubu dahil giderler ve iştirak kazançları düşüldükten sonra, indirim ve istisnalar düşülmeden önceki tutar esas alınacaktır.(67 Seri no.lu KVK Genel Tebliği) Buna göre bağış ve yardım tutarının hesaplanmasına esas alınacak kurum kazancı bulunurken;

- ✧ Bağış ve yardımlar düşülmek kaydıyla ticari kazanç tespit edilecek,
- ✧ Kanunen kabul edilmeyen giderler eklenecek,
- ✧ Zarar mahsubu yapılacak,
- ✧ İştirak kazançlar istisnası indirilecek ancak, diğer indirim ve istisnalar düşülmeyecektir.



Bu işlem için öncelikle bağış ve yardım tutarı olan 18.000 TL KKEG olarak dikkate alınacaktır.

(Bu hesaplamaların bütün işlemlerin kaydedilmesinde sonra yapılması gerekmektedir.)

Bağış Yardım Düşülmeksizin Hesaplanan Kurum Kazancı	9.600 TL
GM Satış Kazancı	13.500 TL (+)
KKEGider	32.900 TL (+)
KKEGelir	11.000 TL (-)
Nakdi Bağışlar	5.000 TL (-)
Geçmiş Yıl Zararı	0 TL(-)
İştirak Kazançları İstisnası	1.000 TL (-)
<i>Bağış Sınırı Hesaplanacak Kurum Kazancı</i>	<i>39.000 TL</i>
<i>%5'lik bağış sınırı (39.000 x 0,05=)</i>	<i>1.950 TL</i>

Mükellefin 2009 yılında indirim konusu yapabileceği toplam bağış tutarı (5.000 + 1.950=) 6.950,-TL olacaktır.

## 2.Görüş:

Soruda verilen olayda sözü edilen aynı bağışın niteliği eğitim ve öğretim malzemesi olarak belirtilmiştir. Bu nedenle eğitim öğretim malzemesinin bir okul için, okul (eğitim-öğretim) faaliyetinin devam ettirilebilmesi için gerekli olduğunun değerlendirilmesi gerekmektedir.

KVK'nın 10/1-ç bendinde yer alan düzenlemede okul ve diğer eğitim tesislerinin faaliyetlerini devam ettirebilmeleri için yapılan aynı ve nakdi bağışın tamamı dönem kurum kazancından indirilebilecektir. Bu kapsama giren bağış ve yardımlar için 222 sayılı İlköğretim ve Eğitim Kanununda yer alan düzenlemenin bir anlamı kalmamaktadır.

Ancak burada yapılan aynı bağışın mevcut eğitim tesisinin normal (eğitim) faaliyetini devam ettirebilmesi için yapılması zorunlu harcamalardan olması gerekir. Soruda verilen olayda yapılan eğitim ve öğretim malzemesi aynı bağışının ayrıntısına değinilmemiştir. Mevcut bilgilerle de söz konusu harcamaların okul faaliyetinin devam ettirilmesi için yapılması zorunlu harcamalardan olup olmadığının belirlenmesi güçtür. Ancak yapılan aynı bağışın eğitim öğretim malzemesi olması hasebiyle bu bağışın KVK 10/1-ç bendine göre değerlendirilmesinin daha doğru olacağı düşünülmüş ve soru buna göre cevaplandırılmıştır.

Söz konusu aynı bağışın okul faaliyetinin devam ettirilmesi için yapılması zorunlu harcamalardan olmaması durumunda bunun normal aynı bağışlar gibi işleme konu edilmesi ve KVK'nın 10/1-c maddesi uyarınca %5'lik bağış sınırı çerçevesinde dönem kazancından indirilmesi gerekecekti.

Bu durumda Ankara'nın Güdül ilçesinde bulunan ilköğretim okuluna yapılan nakdi bağış olan 5.000,-TL'nin ve aynı bağış olan 13.000,-TL'nin tamamının dönem kazancından beyanname üzerinde doğrudan indirilmesi mümkündür.



## İndirilecek KDV Açısından Değerlendirme

Gerekçelemeye bağlı olarak her iki görüşe de puan verilecektir.

### 1. Görüş:

KDVK 30/d maddesi hükmü uyarınca, “gelir ve kurumlar vergisi kanunlarına göre kazancın tespitinde indirim kabul edilmeyen giderler dolayısıyla ödenen KDV” nin ilgili dönem kurum hesaplanan KDV’den indirilmesi mümkün bulunmamaktadır. Bu hüküm uyarınca yukarıdaki 1. Görüşe göre %5lik sınır dışında kalan bağışlara [(13.000-1.950=) 11.050 TL] ilişkin olarak mal alımında ödenerek indirim konusu yapılmış olan KDV’lerin Aralık 2009 KDV döneminde hesaplanan KDV olarak beyan edilerek düzeltilmesi gerekmektedir. 2. Görüşe göre herhangi bir düzeltme işlemi yapılmayacaktır.

### 2. Görüş:

KDVK 30/a maddesi hükmü uyarınca vergiye tabi olmayan veya vergiden istisna edilmiş bulunan malların teslimi ve hizmet ifası ile ilgili alış vesikalarında gösterilen veya bu mal ve hizmetlerin maliyetleri içinde yer alan KDV’nin ilgili dönem kurum hesaplanan KDV’den indirilmesi mümkün bulunmamaktadır.

Okula yapılan bağışların KKEG olarak kurum dönem beyanına eklenmesi gerektiğinden ve bu bağış ve yardımların ancak beyanname üzerinde indirim konusu yapılabileceğinden, söz konusu aynı bağış ve yardımlar için alımda ödenen KDV’lerin bağış tarihi itibarıyla KDVK Md 30/a-d uyarınca kurumun indirim KDV’leri arasından çıkartılması gerekmektedir. Bu durumda indirilemeyen KDV asıl giderin tabi olduğu esaslara tabi olacak, gidere dönüşecektir.(KDVK md. 58)

## 7.

### a. Stok sayım farklarının akıbeti

İşletme dönem sonunda kayıtlar üzerinden (kaydi) envanteri tespit eder. Üretim işletmelerinde kaydi envanter tutulan imalat defterleri üzerinden tespit edilir. Dönem sonunda işletme stoklarının fiili envanteri çıkartılır ve kaydi envanterle karşılaştırılır. Farklılık bulunması halinde kaydi envanter fiili envanter seviyesine getirilir. Değerlemede ve işletme mali tablolarının çıkartılmasında fiili envanter sonuçları dikkate alınır.

Kaydi envanter farklılığı ortaya çıkması (noksanlık veya fazlalık) halinde; envanter noksanlığı 197 nolu hesaba, envanter fazlalığı da 397 nolu hesaba geçici olarak kaydedilerek farklılığın nedeni araştırılır. Dönem sonu itibarıyla farklılığın nedeni tespit edilebiliyorsa gerekli düzeltme işlemleri ve muhasebe kaydı yapılır. Eğer farklılığın nedeni bulunamıyorsa, nedeni bulunamayan kaydi envanter noksanlığı tutarı doğrudan gider veya zarar yazılamaz. 197 no.lu stok sayım farkı hesabında bir süre bekletilebilir. Bu stok sayım noksanları hiçbir şeyle ilişkilendirilemiyorsa ortaklara satış olarak işlem yapılır.

Stok sayım noksanlığının nedenleri şunlar olabilir; fireler, Hırsızlık olayları, Doğal afetler ve teknik yok olmalar, İşletmeden çekişler, Kaydi envantere herhangi bir nedenle alınmama, Faturasız satış, Üretim işletmelerinde bozuk ürünlerin yeniden üretime verilmesi, Promosyon veya aynı ücret olarak verilme yada bağış yapılma durumlarının kayıtlara geçmemiş olması...



Nedeni tespit edilemeyen stok sayım noksanları dönem kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınmaz. Çünkü bunun giderleştirilmesine izin verecek bir yasal dayanak bulunmamaktadır. Diğer taraftan nedeni tespit edilemeyen kaydi envanter fazlası dönem sonu itibariyle gelir kaydedilir. Bunun nedeni ise kaydi envanter fazlalığının her halükarda bir öz varlık artışını ifade etmesidir. Böyle bir durumda bilançodaki öz varlık artışı, sadece kazanç artışı ile yaratılabilir.

Dönem sonu itibariyle bir malda ortaya çıkan envanter fazlası diğer bir malda ortaya çıkan envanter noksanlığı ile karşılaştırılarak envanter farkı netleştirilemez. Her mal grubu envanter sonuçları açısından ayrı değerlendirilir. Ancak birbirine çok benzeyen ve karışma ihtimali yüksek olan mallarda kayıtlara *yanlış girilmiş olduğunun tespit edilmesi durumunda* bir maldaki noksanlık benzer diğer bir maldaki fazlalıkla karşılaştırılabilecektir.

#### **b. Stok sayım fazlasını tespiti ve muhasebe kayıtları**

Mükellefler, envanter sonucunda stok sayım farklarının tespiti anında aşağıdaki kaydı yapmaları gerekmektedir.

(A) malı stok sayım fazlası=  $24 \times 86 = 2.064$  TL

(B) malı stok sayım fazlası=  $35 \times 70 = 2.450$  TL

xxx-----31/12/2009-----

153 TİCARİ MALLAR	4.514
153.05 (A) malı 2.064	
153.07 (B) malı 2.450	
397 SAYIM VE TESELLÜM FAZLALARI	4.514

Açıklama: Fiili envanter sonucuna göre stok  
hesabın düzeltilmesi

xxx-----31/12/2009-----

#### **c. A Malı Stok sayım fazlasının düzeltilmesi işlemleri**

İade alınan mal bedeli:  $42 \times 120 = 5.040,-$  TL

İade mal KDV'si:  $(5.040 \times 0,18) = 907,2$  TL

İade alınan mal maliyet bedeli=  $42 \times 86 = 3.612,-$  TL

Stok sayım farkının düzeltilmesine ilişkin muhasebe kayıtları aşağıdaki gibi olacaktır.

xxx-----31/12/2009-----

610 SATIŞ İADELERİ	5.040
191 İNDİRİLECEK KDV	907,2
120 ALICILAR	5.947,2

Açıklama: Satışlardan mal iade alınması



xxx-----31/12/2009-----

397 SAYIM VE TESELLÜM FAZLALARI 2.064

197 SAYIM VE TESELLÜM NOKSANLARI 1.548

197.153 Ticari (A) Malı Noksanları

621 SATILAN TİCARİ MALLAR MALİYETİ 3.612

Açıklama: Mal iadesi maliyet düzeltme kaydı

xxx-----31/12/2009-----

Son kayıta görüleceği üzere iade mal düzeltmesi yapıldıktan sonra, iade edilen mal miktarı sayım fazlası mal miktarından daha fazla olacağından aradaki fark kadar kaydi envanter noksanı ortaya çıkmış olacaktır. İşletme bu durumda da bu noksanlığın nedenini araştırarak, nedeni bulunamazsa, 197 nolu hesap gider kaydedilecek ancak bu gider KKEGider olarak dikkate alınacaktır. Sorudaki veride bu araştırmanın sonuçlandığı hususu belirtilmediğinden 197 nolu hesabın kapatılmaması gerektiği anlaşılmalıdır. Bu durumda bu hesap işletmenin dönem sonu bilançosunda yer alacaktır.

İade faturasındaki KDV bu faturanın yıl içinde kayıtlara yansıtıldığı dönemde indirim konusu yapılabileceğinden, mal iadesinin düzeltme işlemine ilişkin KDV Aralık 2009 döneminde indirim konusu yapılabilecektir. Satış iadelerine ilişkin KDV indirimi için VUK uyarınca tevsik edici belgelerin varlığı ve yasal defterlere kaydedilmiş olması gereği aranacaktır.

#### **d. B Malı Stok sayım fazlasının düzeltilmesi işlemleri**

Nedeni tespit edilemeyen stok sayım fazlalarının doğrudan gelir yazılması gerekmektedir. Bu anlamda (B) malındaki fazlalığın, satışı gerçekleştirilen malların eksik teslim edilmiş olmasından kaynaklanabileceği durumu sonucu değiştirmeyecektir. Bu durumda aşağıdaki muhasebe kaydının yapılması gerekmektedir.

xxx-----31/12/2009-----

397 SAYIM VE TESELLÜM FAZLALARI 2.450

679 DİĞER OLAĞANDIŞI GELİR VE KARL 2.450

Açıklama: Envanter fazlası düzeltme kaydı

xxx-----31/12/2009-----

Bütün bu işlemler sonucunda işletmenin gelir tablosu hesaplarından SATIŞ İADELERİ kalemi 5.040,- TL, 679 DİĞER OLAĞANDIŞI GELİR VE KARLAR KALEMİ 2.450,-TL tutarında artmış, SATILAN TİCARİ MALLAR MALİYETİ kalemi ise 3.612,-TL tutarında azalmış olacaktır. Kurumun ayrıca Aralık 2009 döneminde indirilecek KDV'si 907,2-TL artmış olacaktır.



8.

**a. Genel Açıklama:**

Varlık barışı diye adlandırılan 5811 sayılı kanunun uygulamasına ilişki yapılan menkul ve gayrimenkul beyanları anılan kanunla öngörülen %5'lik vergi ödenmek kaydıyla işletmeye dahil edilmektedir. Kanunun 1. Maddesinde amaç; işletmelerin sermaye yapılarını güçlendirmeleri olarak belirtilmiştir.

Bu kanunun uygulamasına ilişkin olarak Maliye Bakanlığınca 6/12/2008 tarihinde 1 seri nolu 5811 sayılı Kanun Genel Tebliği yayımlanarak uygulamaya yön verilmiştir.

Yurt dışında ya da Türkiye'de bulunan varlıkların, banka veya aracı kurumlara bildirilmesi veya vergi dairelerine beyan edilmesinde yahut yasal defterlere kaydedilmesinde, bu varlıkların rayiç bedeli esas alınacaktır. Rayiç bedel, söz konusu varlıkların sahiplerince bildirim veya beyan tarihi itibarıyla belirlenen alım-satım bedeli olup bu bedelin gerçek durumu yansıtması gerekmektedir. Döviz ve döviz cinsinden varlıklarda beyana ve bildirim konu edilecek tutar, T.C. Merkez Bankası döviz alış kuru dikkate alınarak hesaplanacaktır.

Defter tutma yükümlülüğü bulunmayanların, beyan ettikleri taşınmazlar dışındaki varlıklarını, banka veya aracı kurumlardaki hesaplara yatırımları ve vergisini ödemeleri yeterli olacak, ayrıca muhasebe kaydı yapmaları gerekmeyecektir.

Gelir veya kurumlar vergisi mükelleflerince sahip olunan ve Türkiye'de bulunan ancak 1/10/2008 tarihi itibarıyla yasal defter kayıtlarında işletmelerin öz kaynakları arasında yer almayan taşınmazlar, Gelir idaresince belirlenmiş olan beyanname ile gelir veya kurumlar vergisi yönünden bağlı olunan vergi dairelerine beyan edilebilecektir.

Vergi dairelerine beyan edilen varlıkların değerleri üzerinden vergi dairelerince % 5 oranında vergi tarh edilecektir. Bu şekilde hesaplanan vergi, tarhiyatın yapıldığı ayı izleyen ayın sonuna kadar ödenecektir.

5811 sayılı Kanundan yararlanan varlıklar için ödenen vergiler gelir veya kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider olarak dikkate alınamayacak, başka bir vergiden mahsup edilemeyecek ve yasal defter kayıtlarına intikal ettirilen taşınmazlar amortisman uygulamasına konu edilmeyecektir. İşletmeye kaydedilen bu varlıkların daha sonra elden çıkarılmasından doğan zararlar da gelir veya kurumlar vergisi uygulaması bakımından gider veya indirim olarak kabul edilmeyecektir. Bütün bunların temini amacıyla bu kıymetlerin kaydedildiği hesapların detayında, bu kıymetlerin 5811 sayılı kanun kapsamında getirildiği izlenmelidir.

Türkiye'de sahip olunan varlıklardan 5811 sayılı Kanun kapsamında bildirilen veya beyan edilenlerin, defter tutan mükellefler tarafından yasal defterlere kaydedilmesi zorunludur. Bilanço esasına göre defter tutan mükelleflerin vergi dairelerine beyan edilen taşınmazları yasal defterlere, vergi dairelerine beyan edilen değeriyle kayıt edilecektir.

Bu kıymetlerin kurum yasal defterlerine kaydı (mülkiyeti temsil eden Tapunun alınmasından) Tapu İdaresinde tescilinden sonra yapılacaktır.



Bilanço esasına göre defter tutan mükellefler, yasal defterlerine kaydettikleri bu varlıklar için pasifte özel bir fon hesabı açacaklardır. Bu fon hesabı, sermayenin cüz'ü addolunacak ve beyan tarihinden itibaren altı ay içinde sermayeye ilave edilecektir.

Bilanço esasına göre defter tutan gelir veya kurumlar vergisi mükelleflerince Türkiye'de sahip olunan ve beyan edilen, taşınmazlar dışındaki varlıklara ilişkin tutarların banka veya aracı kurumlarda açılacak hesaplara yatırılmak suretiyle yasal defter kayıtlarına intikal ettirilmesi ve bilanço pasifinde bu nedenle oluşturulan fonun beyan tarihinden itibaren altı ay içerisinde sermayeye ilave edilmemesi halinde Kanunun 3/5. maddesi hükmünden yararlanılamayacaktır.

#### **b. Yapılması Gereken İşlemler:**

Mükellefin 5811 sayılı kanun kapsamındaki bu beyanına ilişkin olarak aşağıdaki kayıtların yapılmış olması gerekirdi. İşletme ilgili tarihte yapılmış olması gereken kayıtları dönem sonu itibariyle yapacak, böylece kasa sayım noksanının kaydedildiği 197 nolu hesap da kapatılmış olacaktır.

Hesaplanan ve Ödenmiş Olan Vergi = 70.000 x %5 = 3.500,-TL

xxx-----31/12/2009-----

632 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ 3.500

632.09 KKEGider

197 SAYIM VE TESELLÜM NOKSANLARI 3.500

197.100 Kasa sayım Noksanı

Açıklama: Kasa sayım noksanının kapatılması

xxx-----31/12/2009-----

252 BİNALAR 70.000

252.02.005 5811 s. Kanunla Aktifleştirilen

527 VARLIK FONU (5811 s. Kanun Gereği) 70.000

Açıklama: 5811 s. Kanun uyarınca binanın aktife alınması

xxx-----//////////-----

İşletmenin yukarıdaki hesapla açılan fonu 6 ay içinde sermayeye ilave etmesi gerekmekteydi. İşletme bu altı aylık süreyi kaçırmış bulunmaktadır. Bu durumda yapılacak işlem konusunda Gelir İdaresinin görüşüne başvurulmalıdır. Sermaye artışı yapılsaydı kayıtlar aşağıdaki gibi olacaktı.



-----///-----

501- ÖDENMEMİŞ SERMAYE	70.000
500- SERMAYE	70.000

Açıklama: Sermaye artırımı

-----///-----

527 VARLIK FONU (5811 s. Kanunla)	70.000
501- ÖDENMEMİŞ SERMAYE	70.000

Açıklama: Sermaye taahhüdünün kapatılması

-----///-----

### Amortisman Uygulaması:

İşletme söz konusu binaya 31/12/2009 tarihinde %2 amortisman ayırmaya karar vermiştir. Anılan kanun kapsamında işletmeye dahil edilen taşınmazlar için ayrılan amortismanlar KKEGider olarak değerlendirilecektir. KKEG niteliğindeki söz konusu (70.000 x 0,02=) 1.400,-TL tutarında amortisman gideri aşağıdaki gibi kaydedilecektir.

xxx-----31/12/2009-----

632 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ	1.400
632.09 KKEGider	
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR	1.400
257.254 Binalar (5811s Kanunla gelen) amortismanı	

Açıklama: Binaya amortisman ayrılması

xxx-----31/12/2009-----



**Kurumun dönem kazancının tespiti veya kurumlar vergisi beyannamesi düzenlenmesi sırasında dikkate alınacak hususlar; (bu tabloyu yapmak zorunlu değil)**

İlgili Kısım	Açıklama
1/a	11.000 TL KKEGelir olarak dikkate alınacak ve beyanname üzerinde kazançtan mahsup edilecektir.
1/b	7.000 TL KKEGider olarak dikkate alınacak ve beyanname üzerinde kazançta eklenecektir.
2/a	3.000,-TL KKEGider olarak dikkate alınacaktır.
2/b	654 Karşılık giderleri 98.000 TL olarak dikkate alınacaktır.
3/b	632 nolu GENEL YÖNETİM GİDERLERİ hesabı bakiyesi 8.000,-TL tutarında azaltılacaktır
4/b	631 nolu PAZARLAMA SATIŞ DAĞITIM GİDERLERİ hesabı bakiyesinin 5.600,- TL tutarında azaltılması gerekmektedir.
4/c	631 nolu PAZARLAMA SATIŞ DAĞITIM GİDERLERİ hesabı bakiyesinin 6.400,- TL tutarında azaltılması gerekmektedir.
5/a	649 nolu DİĞER OLAĞAN GELİR VE KÂRLAR hesabı bakiyesinin 13.500,- TL tutarında azaltılması gerekmektedir.
5/b	13.500,- TL tutarında istisnanın, dönem matrahına eklenmesi, aynı beyanname üzerinde istisna olarak dikkate alınması gerekmektedir.
6	18.000,-TL bağış KKEG olarak Beyanname üzerinde kazançta eklenecektir. Bağış ve yardım Gideri olarak beyanname üzerinde 6.950,-TL mahsup edilecektir.
7/c	610 SATIŞ İADELERİ kalemi 5.040,-TL tutarında artırılacak, 621 SATILAN TİCARİ MALLAR MALİYETİ kalemi ise 3.612,-TL tutarında azaltılacaktır.
7/d	679 DİĞER OLAĞANDIŞI GELİR VE KARLAR KALEMİ 2.450,-TL tutarında artırılacaktır.
8	632 nolu GENEL YÖNETİM GİDERLERİ hesabı bakiyesi 4.900,-TL tutarında artırılacaktır.
8	4.900,-TL GYG KKEGider olarak dikkate alınacaktır.
	Toplam KKEGider Tutarı 32.900,-TL'dir. Toplam KKEGelir Tutarı 11.000,-TL'dir.



**CEVAP 2:**

**A. 2009 yılı Gelir Tablosu Kapanış Kayıtları ve Dönem Net Karının Tespiti (10 puan)**

Geçici mizanda yer alan gelir tablosu hesaplarının dönem sonunda yapılan değerlendirme ve düzeltme işlemleri sonucu son bakiyeleri aşağıdaki gibi olacaktır.

Hesap adı	Hesap Bakiye	Bakiye
<b>BRÜT SATIŞLAR</b>		<b>1.027.000</b>
600 Yurtiçi Satışlar	695.000	
601 Yurtdışı Satışlar	293.000	
602 Diğer Gelirler	39.000	
<b>SATIŞTAN İNDİRİMLER(-)</b>		<b>49.062</b>
610 Satıştan İadeler	36.040	
611 Satış İskontoları	13.022	
<b>SATIŞLARIN MALİYETİ(-)</b>		<b>722.388</b>
621 Satılan Ticari Mallar Maliyeti	701.388	
622 Satılan Hizmet Maliyeti	0	
623 Diğer Satışların Maliyeti	21.000	
<b>FAALİYET GİDERLERİ(-)</b>		<b>153.900</b>
630 Araştırma ve Geliştirme Giderleri	42.000	
631 Pazarlama Satış ve Dağıtım Giderleri	57.000	
632 Genel Yönetim Giderleri	54.900	
<b>DİĞER FAALİYETLERDEN OLAĞAN GELİR VE KARLAR</b>		<b>88.500</b>
640 İştiraklerden Temettü Gelirleri	0	
642 Faiz Gelirleri	19.000	
643 Komisyon Gelirleri	0	
644 Konusu Kalmayan Karşılıklar	26.000	
646 Kambiyo Karları	16.000	
647 Reeskont Faiz Gelirleri	21.000	
649 Diğer Olağan Gelir ve Karlar	6.500	
<b>DİĞER FAALİYETLERDEN OLAĞAN GİDER VE ZARARLAR(-)</b>		<b>154.000</b>
653 Komisyon Giderleri	0	
654 Karşılık Giderleri	98.000	



655 Menkul Kıymet Satış Zararları	23.000	
656 Kambiyo Zararları	6.000	
657 Reeskont Faiz Giderleri	27.000	
<b>FİNANSMAN GİDERLERİ(-)</b>		<b>33.000</b>
660 Kısa Vadeli Borçlanma Giderleri	33.000	
661 Uzun Vadeli Borçlanma Giderleri	0	
<b>OLAĞANDIŞI GELİR VE KARLAR</b>		<b>7.450</b>
679 Diğer Olağandışı Gelir ve Karlar	7.450	
<b>OLAĞANDIŞI GİDER VE ZARARLAR(-)</b>		<b>1.000</b>
681 Önceki Dönem Gider ve Zararlar	0	
689 Diğer Olağan Dışı Gider ve Zararlar	1.000	
<b>DÖNEM NET KARI (ZARARI)</b>		<b>9.600</b>

Gelir tablosu dönem sonu kapanış kayıtları aşağıdaki gibi olacaktır.

-----31/12/2009-----

600 Yurtiçi Satışlar	695.000
601 Yurtdışı Satışlar	293.000
602 Diğer Gelirler	39.000
640 İştiraklerden Temettü Gelirleri	1.000
642 Faiz Gelirleri	19.000
644 Konusu Kalmayan Karşılıklar	25.000
646 Kambiyo Karları	16.000
647 Reeskont Faiz Gelirleri	21.000
649 Diğer Olağan Gelir ve Karlar	6.500
679 Diğer Olağandışı Gelir ve Karlar	7.450



Açıklama: Dönem sonu kapanış kaydı

-----31/12/2009-----

610 Satıştan İadeler	36.040
611 Satış İskontoları	13.022
621 Satılan Ticari Mallar Maliyeti	701.388
623 Diğer Satışların Maliyeti	21.000
630 Araştırma ve Geliştirme Giderleri	42.000
631 Pazarlama Satış ve Dağıtım Giderleri	57.000
632 Genel Yönetim Giderleri	54.900
654 Karşılık Giderleri	98.000
655 Menkul Kıymet Satış Zararları	23.000
656 Kambiyo Zararları	6.000
657 Reeskont Faiz Giderleri	27.000
660 Kısa Vadeli Borçlanma Giderleri	33.000
679 Diğer Olağandışı Gelir ve Karlar	7.450
689 Diğer Olağan Dışı Gider ve Zararlar	1.000
<b>690 Dönem Karı Zararı</b>	<b>9.600</b>

**Dönem Net Karının Tespiti:**

Brüt dönem kazancı: 9.600 TL

Kurumlar vergisi matrahı (dönem kazancı + KKEGider – KKEGelir + GM Satış Kaz – GMSK İstisnası – İşt.Kaz.İst – Bağış ve yardımlar=)

(9.600 + 32.900 – 11.000 + 13.500 - 13.500 – 1.000 – 6.950=) 23.550 TL

Hesaplanan kurumlar vergisi karşılığı: (23.550 x 0,20=) 4.710 TL

Dönem net karı: (9.600 – 4.710 =) 4.890 TL

Bu durumda mükellef kurum tarafından dönem içinde ödenen peşin (geçici ve stopaj gelir) vergilerin tamamı hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edilemeyecektir. Sonuç olarak dönem kurumlar vergisinden mahsup edilebilecek geçici vergiler 371 nolu hesaba aktarılacak kalan kısım (6.140 – 3.510= 2.630 TL) diğer vergi borçlarına mahsup edilmek veya iade alınmak üzere 123 nolu hesapta bekletilecektir.



# TÜRMOB

TÜRKİYE SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLER  
VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLER ODALARI BİRLİĞİ  
(UNION OF CHAMBERS OF CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS OF TURKEY)



xxx-----31/12/2009-----

371 DÖNEM KARININ PEŞİN ÖDENEN VERGİ VE DİĞ. YÜK.	4.710	
123 PEŞİN ÖDENEN VERGİLER		4.710
* Geçici vergi	3.510	
* Stopaj Gelir Vergisi	1.200	

Açıklama: Dönem sonu kapanış kayıtları

xxx-----31/12/2009-----

691 DÖNEM KARI VERGİ VE DİĞER YASAL YÜK. KARŞL.	4.710	
370 DÖNEM KARI VERGİ VE DİĞER YASAL YÜK. KARŞL.		4.710

Açıklama: Dönem sonu kapanış kayıtları

xxx-----31/12/2009-----

690 DÖNEMKARI ZARARI		9.600
691 DÖNEM KARI VERGİ VE DİĞER YASAL YÜK. KARŞL.	4.710	
692 DÖNEMNET KARI ZARARI	4.890	

Açıklama: Dönem sonu kapanış kayıtları

xxx-----31/12/2009-----

692 DÖNEMNET KARI ZARARI	4.890	
590 DÖNEM NET KARI		4.890

Açıklama: Dönem sonu kapanış kayıtları

xxx-----31/12/2009-----



B. Kurumun 2009 yılında vereceği kurumlar vergisi beyannamesi özeti aşağıdaki gibi olacaktır.

**Beyanname Verileri :**

Dönem Karı 9.600 TL

**Beyanname Üzerinde Yapılacak İlaveler :**

KKEGider 32.900 TL

GM Satış Kazancı 13.500 TL

**Beyanname Üzerinde Yapılacak İndirimler :**

☞ KKEGelir 11.000 TL

☞ Bağış ve Yardımlar 6.950 TL

**İstisnalar :**

☞ GM Satış Kazancı İstisnası 13.500 TL

☞ İştirak Kazançları İstisnası 1.000 TL

**Mahsup edilecek Vergiler :**

☞ Geçici vergi 6.140 TL

☞ Stopaj Gelir Vergisi 1.200 TL



**Beyanname Özeti:**

	Tutar (TL)	Tutar(TL)
Ticari Bilanço Karı		9.600
Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler		32.900
GM Satış Kazancı		13.500
<b>Kar ve İlaveler Toplamı</b>		<b>56.000</b>
KKEGelir		11.000
<b>İndirime Esas Tutar</b>		<b>45.000</b>
<b>İndirim ve İstisnalar</b>		<b>21.450</b>
İştirak Kazançları İstisnası	1.000	
GM Satış Kazancı İstisnası	13.500	
Bağış ve Yardımlar	6.950	
<b>Kurumlar Vergisi Matrahı</b>		<b>23.550</b>
<b>Hesaplanacak Kurumlar Vergisi (%20)</b>		<b>4.710</b>
Mahsup Edilecek Vergiler Toplamı		7.340
Geçici Vergi	6.140	
Stopaj Gelir Vergisi	1.200	
<b>Ödenmesi Gereken Kurumlar Vergisi</b>		<b>0</b>
İade Edilecek Geçici Vergi		2.630