

TEK DÜZEN MUHASEBE SİSTEMİ VE TÜRK VERGİ MEVZUATI AÇISINDAN KANUNEN KABUL EDİLMEYEN GİDERLER

Yrd.Doç.Dr.Nejat BOZKURT*

1.GİRİŞ

26.12.1992 gün ve 21447 Sayılı Resmî Gazetede yayımlanarak 1.1.1993 tarihinden itibaren isteğe bağlı ve 1.1.1994 tarihinden itibaren zorunlu duruma getirilen tek düzen muhasebe sistemi, muhasebe uygulamaları açısından önemli düzenlemeler getirmiştir.

Ortaya çıkan en önemli değişiklik muhasebe uygulamaları ile vergi mevzuatı arasında gerçekleşmiştir. Ülkemizde uzun yıllar vergi mevzuatına bağımlı olarak yürütülmeye çalışılan muhasebe uygulamaları, bu noktadan sonra bu bağımlılıktan kurtulmuştur.

Tek düzen muhasebe sisteminin en önemli kabulü, mali tablolardan toplumun geniş kesiminin yararlanması gerektiğidir. Bu açıdan hareketle düzenlenen mali tablolar işletmelerin mali durumlarını ve faaliyet sonuçlarını gerçek bir biçimde ortaya koymalıdır. Sağlanmak istenen amaç mali tablolar aracılığı ile topluma sağlıklı, güvenilir ve tarafsız bilgi aktarılmasıdır.

Bu aşamada tek düzen muhasebe sistemi ile vergi mevzuatımız arasında bir çatışma çıkmıştır. Şu anda yürürlükteki mevzuatlara göre giderleştirme yapısı mali tabloların yukarıdaki amaçlarına erişmesine engeldir. Yayımlanan 1 ve 4 seri numaralı muhasebe sistemi uygulama tebliğleri ile bu çelişki ortadan kaldırılmıştır.

Getirilen açıklamalarla işletmelerin tek düzen muhasebe sistemi düzenlemelerine uymak zorunda oldukları, vergi mevzuatının getirdiği zorunlulukların bu yapı dışında olduğu ortaya konulmuştur.

Bu bağımsızlığın sağlanmasına karşın, işletmelere gerekli düzenlemeleri yaparak vergi mevzuatının zorunlu kıldığı vergi matrahının belirlenmesi sorumluluğu verilmiştir.

Getirilen düzenlemelerde mali tabloların teklifi ilkesi vardır. Bu nedenle işletmeler mali kar için ayrıca tablo düzenlemek zorunda

değillerdir. Ancak ticari kardan, mali kara dönüşümü sağlayan işlemler yapılacaktır.

Bu makaledeki amacımız, tek düzen muhasebe sistemi ile vergi mevzuatı arasındaki bir kısım çelişkileri hesap bazında belirleyebilmek ve bunların muhasebe ortamında nasıl izleneceklerine yaklaşım getirebilmektir.

İki taraf arasında farklı iki alanda uygulama biçimleri ortaya çıkmaktadır.

-Tek düzen muhasebe sisteminin zorunlu kıldığı, vergi mevzuatlarının uygulanmasını isteğe bıraktığı işlemler,

-Tek düzen muhasebe sisteminin zorunlu kıldığı, vergi mevzuatlarının uygulanmasını yasakladığı işlemler.

Birinci bölümde yer alan uygulamalarda, iki taraf arasında vergi mevzuatlarının getirdiği sınırlara uyulduğu sürece bir sorun yoktur. Örneğin, alacak ve borç senetlerinin reeskontu, şüpheli alacaklara karşılık ayrılması, yeniden değerlendirme yapılması gibi.

İkinci bölümde yer alan uygulamalar ise vergi mevzuatları açısından mali karı azaltan ve dolayısıyla kanunen kabul edilmeyen giderlerdir. Bunların tek düzen muhasebe sistemine göre kayıt ortamına geçirilmeleri zorunludur. Ancak işletmelerin bu tip işlemlerini dönem sonunda vergiye tabi karlarını belirlerken matrahlarına eklemeleri gerekmektedir. Aşağıda bu gibi işlemlerin neler olduğu ve muhasebe kayıt ortamında nasıl izlenecekleri üzerinde durulmuştur.

2.KANUNEN KABUL EDİLMEYEN GİDERLER VE KAYIT BİÇİMLERİ

Tekdüzen muhasebe sisteminin kayıt zorunluluğu getirdiği ve vergi mevzuatlarıncı kabul edilmeyen işlemlerin önemlileri aşağıda sıralanmıştır.

* M.Ü. İİBF, İşletme Bölümü, Öğretim Üyesi.

Nejat BOZKURT

- Sayım ve Tesellüm Noksanları,
- Alınan Çek Reeskontu,
- Verilen Çek Reeskontu,
- Değer Düşüklüğü Karşılıkları
- Şüpheli Alacak Karşılığı
- Kıdem Tazminatı Karşılığı

Bu işlemlerin kayıt edilme mantığı iki amaçlı olmalıdır. Hem tekdüzen muhasebe sistemine göre kayıtlara girmeli, hemde bu işlemler rahatça izlenerek dönem sonunda mali kar saptanabilmelidir. Bu amaçla iki farklı kayıt biçimi izlenebilir.

- a) Kayıtların normal olarak tutulması ve işlemlerin ayrıca nazım hesaplarda izlenmesi,
- b) Tutarların ilgili ana hesapların altında kanunen kabul edilmeyen giderler tali hesaplarında izlenmesi.

a) Nazım Hesaplarda İzleme Şekli

197 SAYIM VE TESELLÜM NOKSANLARI	xxx
197.01. Kasa Sayım Noksanları	
100.KASA	xxx
Belirlenen Noksanlığa Göre Kasa Hesabının Düzeltilmesi	
689. DIĞER OLAĞANDIŐI GIDER VE ZARARLAR	xxx
689.01. Sayım ve Tesellüm Zararları	
689.01.01 Kasa Sayım Noksanlıkları	
197.SAYIM VE TESELLÜM NOKSANLARI	xxx
197.01 Kasa Sayım Noksanları	
Sebebi Bulunamayan Kasa noksanının zarar kaydı	
900.KANUNEN KABUL EDİLMEYEN GİDERLER	xxx
900.01. Sayım ve Tesellüm Noksanları	
900.01.01 Kasa Sayım Noksanları	
950. KANUNEN KABUL EDİLMEYEN GİD.KAR.	xxx
950.01.Sayım ve Tesellüm Noksanları	
950.01.01. Kasa Sayım Noksanları	
Kanunen Kabul Edilmeyen Giderlerin Nazım Hesaplarda izlenmesi	

Aşağıdaki bölümlerde yukarıda adı geçen hesapların içerikleri ve kayıt biçimleri açıklanmaya çalıőılmıőtır.

2.1.Sayım ve Tesellüm Noksanları

Yapılan sayımlarda kasa, menkul kıymetler, stok ve maddi duran varlıklarda kayıt tutarına göre noksanlık çıkması durumudur.

İşletme noksanlığın sebebini belirleyene, sorumluyu bulana veya sebebi bulmada çaresiz kalana kadar ilgili tutarları 197. Sayım ve Tesellüm Noksanları Hesabında tutar.

Tebliğ hükümlerine göre noksanlığın sebebi ve sorumlusu bulunamıyorsa ilgili tutarın zarara atılması gerekmektedir. Ancak vergi mevzuatı bu tip noksanlıkların zarara atılmasına izin vermemektedir. Fazla yer kaplamaması amacıyla aşağıda bir tek işlemin örneği üzerinde durulmuştur. Diđerleri buna uyarlanabilir.

Öneri, C.1, S.3

b) Tali hesaplarda izleme şekli

197. SAYIM VE TESELLÜM NOKSANLARI	xxx
197.01. Kasa Sayım Noksanları	
100. KASA	xxx

Belirlenen Noksanlığa Göre Kasa Hesabının Düzeltilmesi

689. DİĞER OLAĞAN DIŞI GİDER VE ZARARLAR	xxx
689.20. Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler	
689.20.01. Kasa Sayım Noksanları	
197. SAYIM VE TESELLÜM NOKSANLARI	xxx
197.01. Kasa Sayım Noksanları	

Sebebi bulunamayan kasa noksanının zarar kaydı

2.2. Alınan Çek Reeskontu

Bilindiği gibi işletmeler çeşitli nedenlerle 3. kişilerden aldıkları çekleri 101. ALINAN ÇEKLER HESABINDA izlemektedirler. Ancak Ülkemizde çek kullanımında uygulama ile teori birbirinden ayrılmaktadır. Uygulamada çekler senet gibi vadeli olarak kullanılmaktadır. Bu

nedenle dönem sonlarında ileri tarihli çeklerin alacak senetleri gibi reeskont işlemine tabi tutulması gerekmektedir. Tebliğe göre bu işlem zorunludur. ancak vergi mevzuatımız buna izin vermemektedir. Bu nedenle ilgili kayıtlar aşağıdaki gibi tutulmalıdır.

a) Nazım Hesaplarda izleme Şekli

657. REESKONT FAİZ GİDERLERİ HSB.	xxx
657.02. İleri Tarihli Çekler Reeskont Gideri	
122. ALACAK SENETLERİ REESKONTU	xxx
122.02. İleri Tarihli Çek Reeskontu	

İleri tarihli çekler için reeskont işleminin yapılması

900. KANUNEN KABUL EDİLMEYEN GİDERLER	xxx
900.02. İleri tarihli çek reeskont gideri	
950. KANUNEN KABUL EDİLMEYEN GİD. KAR.	xxx
950.02. İleri tarihli çek reeskont gid.	

İleri tarihli çek reeskont giderlerinin nazım hesaplarda izlenmesi

Nejat BOZKURT

b) Tali hesaplarda izleme şekli

657.REESKONT FAİZ GİDERLERİ HSB.	xxx
657.03.Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler	
657.03.01.İleri tarihli Çekler Rees. Gideri	
122.ALACAK SENETLERİ REESKONTU	xxx
122.02. İleri tarihli çek reeskontu	

İleri tarihli çek reeskont işleminin yapılması

2.3.VERİLEN ÇEK REESKONTU

Yukarıda yapılan açıklamalar işletmenin üçüncü kişilere verdiği ileri tarihli çekler içinde

geçerlidir. İşletmeler kayıtlarında gözüken ileri tarihli çekler içinde reeskont işlemini yapmak zorundadırlar. Vergi mevzuatları bu işlemede izin vermemektedir. Gerekli kayıtlar aşağıdaki gibi yapılabilir

a)Nazım Hesaplarda izleme Şekli

322. BORÇ SENETLERİ REESKONTU HSB.	xxx
322.02.Verilen İleri Tarihli Çek Reeskontu	xxx
647.REESKONT FAİZ GELİRLERİ	xxx
647.02.Verilen İleri Tarihli Çek Rees. Geliri	

Reeskont işleminin yapılması

901.VERGİYE TABİ OLMAYAN GELİRLER	xxx
901.01.Verilen İleri Tarihli Çek Rees. Geliri.	
951.VERGİYE TABİ OLMAYAN GELİRLER KAR.	xxx
951.01.Verilen İleri Tarihli Çek Rees.Geliri	

Verilen çek reeskontlarının nazım hesaplarda izlenmesi

b) Tali hesaplarda izleme şekli

322.BORÇ SENETLERİ REESKONTU HSB.	xxx
322.02. Verilen İleri Tarihli Çek Reeskontu	
647.REESKONT FAİZ GELİRLERİ	xxx
647.03 Vergiye tabi olmayan çek Reeskont Geliri	

2.4. Değer Düşüklüğü Karşılıkları

Tebliğ hesap planında yer alan tüm menkul kıymet ve stok kalemleri için değer düşüklüklerine karşılık ayırma zorunluluğunu getirmiştir. Hesaplarla ilgili olarak tebliğde belirtilen koşullara göre menkul kıymetlerde ve stok kalemlerinde değer düşüklüğü oluşursa bunlar için karşılık ayrılıp gider yazılacaktır. Menkul kıymetlerin her türü için ayrılacak değer düşüklüğü karşılıklarını vergi mevzuatı kabul etmemektedir. Stoklarla ilgili olarak durum farklıdır. Vergi mevzuatı açısından stoklara değer düşüklüğü karşılığı ayrabilmek için kanuni koşulların yerine getirilmesi gereklidir. Örneğin takdir komisyonu karar gibi. İşletmeler vergi mevzuatına uymadan veya takdir edilenden daha fazla karşılık ayırabilirler. Böyle bir durumda bu işlemin kanunen kabul edilmeyen gider olarak ele alınması gerekir. Aşağıda hesap planına göre değer düşüklüğü karşılığı ayrılması gereken kalemler sıralanmıştır.

119. Menkul kıymetler Değer Düşüklüğü Karşılığı

158. Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı

241. Bağlı Menkul Kıymetler Değer Düşüklüğü Karşılığı

244. İştirakler Sermaye Payları Değer Düşüklüğü Kars.

247. Bağlı Ortaklıklar Sermaye Payları Değ. Düş. Karş.

249. Diğer Mali Duran Varlıklar Karşılığı

298. Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı

Yukarıda yer alan hesaplar için kayıt biçimi genelde aynı olduğundan bir örnekle yetinilmiştir.

a) Nazım Hesaplarda izleme şekli

654.KARŞILIK GİDERLERİ HSB.	xxx
654.01. Menkul Kıymetler Değer Düş. Karş. Gid.	
654.01.01. Hisse Senetleri	
119.MENKUL KIYMETLER DEĞER DÜŞ.KARS.HSB.	xxx
119.01. Hisse Senetleri	

Değeri düşen hisse senetleri için karşılık ayrılması

Nejat BOZKURT

900.KANUNEN KABUL EDİLMEYEN GİDERLER	xxx
900.03.Değer Düşüklüğü Karşılığı Giderleri	
900.03.01.Menkul Kıymetler	
950.KANUNEN KABUL EDİLMEYEN GİD.KAR.	xxx
950.03.Değer Düşüklüğü Karşılığı Gid.	
950.03.01.Menkul Kıymetler.	

Değer düşüklüğü karşılıklarının nazım hesaplarda izlenmesi

b)Tali hesaplarda izleme şekli

654.KARŞILIK GİDERLERİ HSB.	xxx
654.02.Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler.	
654.02.01. Menkul Kıymetler Değ.Düş.Kars.	
119.MENKUL KIYMETLER DEĞER DÜŞ. KARS. HSB.	xxx
119.01.Hise Senetleri	

Menkul Kıymetler değer düşüklüğü için karşılık ayırma

2.5.ŞÜPHELİ ALACAK KARŞILIĞI

Her tür alacağını vadesinde tahsil edemeyen işletmelere bunları şüpheli duruma getirip karşılık ayırabilmeleri açısından tebliğ ile vergi mevzuatına göre daha geniş olanaklar getirilmiştir.

Tebliğ ile vergi mevzuatı arasında önemli bir farklılık vardır. Tebliğe göre işletmeler vadelerinde tahsil edemedikleri her türlü alacağı şüpheli duruma getirip, karşılık ayırabileceklerdir. Vergi mevzuatına göre ise, işletmeler ticari ve zirai kazançlarından doğan alacaklarını şüpheli durumu getirip karşılık ayırabilmektedirler.

Ayrıca bir ticari alacağın şüpheli duruma getirilip karşılık ayrılabilmesi için vergi mevzuatına göre yasanın yer alan koşulların yerine getirilmesi gerekmektedir. Tebliğe göre böyle bir zorunluluk yoktur. İşletmeler vadelerinde tahsil edemedikleri alacaklarını şüpheli duruma getirip karşılık ayırabileceklerdir. Ayrıca işletmelere tebliğe tanınan diğer bir hakta perakende satış yöntemini kullanarak tahmini bir şüpheli alacak karşılığı ayırabilmektir.

İşletmeler vergi mevzuatına uygun olarak izlemedikleri şüpheli alacaklarını ve karşılıklarını aşağıdaki gibi kayıtlayacaklardır.

Öneri, C.1, S.3

a) Nazım hesaplarda izleme şekli

654.KARŞILIK GİDERLERİ HSB.	xxx
654.03.Şüpheli Alacak Karşılık Gid.	
129.ŞÜPHELİ TİCARİ ALACAKLAR KARŞ. HSB.	xxx
Şüpheli alacak için karşılık ayrılması	
900.KANUNEN KABUL EDİLMİYEN GİDERLER	xxx
900.04. Şüpheli Alacak Karşılığı Giderleri	
950.KANUNEN KABUL EDİLMİYEN GİD.KARS.	xxx
950.04.Şüpheli Alacak Karşılığı Giderleri	
Şüpheli alacak karşılığı giderinin nazım hesaplarda izlenmesi	

b) Tali hesaplarda izleme şekli

654.KARŞILIK GİDERLERİ HSB.	xxx
654.02.Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler	
654.02.02.Şüpheli Alacak Kars. Gid.	
129.ŞÜPHELİ TİCARİ ALACAKLAR KARS. HSB.	xxx
Şüpheli Alacak için karşılık ayrılması	

2.6.Kıdem Tazminatı Karşılığı

Tebliğ iş kanunlarına göre ödenmesi gereken kıdem tazminatlarının döneme isabet eden kısımlarının karşılık olarak 472. Kıdem

Tazminatı Karşılığı Hesabında gösterilmesini istenmektedir. Bu hesapta toplam kıdem tazminatları izlenmektedir. Tebliğe göre ayrılan karşılığın gider yazılmasını vergi mevzuatı kabul etmemektedir. Kayıtlar aşağıdaki gibi tutulacaktır.

a) Nazım hesaplarda izleme biçimi

770. GENEL YÖNETİM GİDERLERİ	xxx
770.30.Memur maaş ve ücretleri	
770.30.10.Kıdem Tazminatı Karşılıkları	
472.KIDEM TAZMİNATI KARŞILIKLARI	xxx
Ayrılan kıdem tazminatı karşılıklarının kaydı	

Nejat BOZKURT

900. KANUNEN KABUL EDİLMİYEN GİDERLER xxx
900.05.Kıdem Tazminatı Karşılıkları

950.KANUNEN KABUL EDİLMEYEN GİD.KARS. xxx
950.05.Kıdem Tazminatı Karşılıkları

Ayrılan kıdem tazminatı karşılıklarının nazım hesaplarda izlenmesi.

b) Tali hesaplarda izleme şekli

770.GENEL YÖNETİM GİDERLERİ xxx
770.10.Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler
770.10.01.Kıdem Tazminatı Karşılıkları

472.KIDEM TAZMİNATI KARŞILIKLARI xxx

Ayrılan kıdem tazminatı karşılıklarının kaydı.

3.SONUÇ

Tek düzen muhasebe sistemi ile getirilen düzenlemeler, muhasebe uygulamasında büyük dönüşümlere neden olmuştur. Bu değişimlerin en önemlisi mali tabloların vergi mevzuatı hükümlerinden bağımsız olarak düzenlenmesidir. Vergi mevzuatımızın özellikle

gider kayıt rejiminde tutucu olması geçmiş yıllarda mali tabloların gerçekçi bir görüntü vermesine engel olmaktadır. Şimdi bu durum düzeltilmiştir. Ancak işletmeler kayıtlarını vergi matrahını kolayca belirleyebilecek bir biçimde tutmaktadırlar. Bu yazımızdaki amacımız bu tür kayıt düzenlemenin iki biçimini açıklayabilmektir. İşletmeler bu yollardan birini seçerek kullanabilirler.

YARARLANILAN KAYNAKLAR

BÜLENT ÜSTÜNEL, Tek Düzen Hesap Planı, Denet Yayıncılık. A.Ş. 2.Baskı, İstanbul. 1993.

İSLAM ÇANKAYA, Tek Düzen Muhasebe Sisteminde Yıl Sonu-Yıl başı uygulamaları ve Mali Tabloların Düzenlenmesi Ankara, 1994.

MEVLÜT ÖZER, Mali Tablolar, 1.Baskı, Ankara, 1995.

MUHASEBE SİSTEMİ UYGULAMA GENEL TEBLİĞLERİ 1. ve 4.

SÜLEYMAN GENÇ, EMİN TANRIVERMİŞ, Genel Muhasebe, Suryay Sürekli Yayınlar Tic. San. A.Ş., İstanbul, 1994

ZÜLKÜF KANAT, Defter Tutma, Yaklaşım Yayınları, 12.Baskı Ankara, 1994