

VERGİ BİLÂNÇOSU NEDİR?

Öğ. Gv. Dr. Sabri BEKTÖRE

Vergi bilânçosu (*), kanun hükümlerine göre hazırlanan bir bilânçodur. Bu sebeple, vergi bilânçosu'nun tanziminde ilgili kanun maddelerine uyulması mecburidir ⁽¹⁾. Vergiye konu ticari kazancın tespiti de ancak uyulması mecburi olan bu hükümlerin yerine getirilmesi ile mümkündür. Görülüyor ki, vergi bilânçosu'nun tanzimi, daima aynı esas ve prensiplere dayanmaktadır. Bu esas ve prensiplerin bir sistem dahilinde tatbik ve takibi ile de, işletmenin gerçek durumunu gösteren; anlaşılması ve tatbiki kolay, güven verici, sosyal bünyeye ve güttüğü amaçlara uygun bilânço ⁽²⁾'ya ulaşılabilir. Böyle bir bilânçonun mukayeselere de en geniş imkânı sağlayacağı göz önünde tutulursa, vergi bilânçosu'nun diğer bilânçolara üstünlüğü ve tercih sebebi ortaya çıkmış olur ⁽³⁾. Bunun yanında ticari bilânço gibi işletme ekonomisi esasları dahilinde değil, kanun hükümlerine göre tanzim edildiklerinden güven ve itimat sağlarlar.

Vergi bilânçosu denildiğinde; vergi durumu, vergi hesabı ⁽⁴⁾ ve hattâ gelir vergisi matrahını gösteren, vergi diliyle yıllık be-

(*) Bilânço'ya ait eserlerde, vergi kanunlarında ve çalışma alanında **Vergi Bilânçosu** yerine eş anlamda **Malî Bilânço** terimi daha çok kullanılmaktadır. Buna rağmen bu yazımızda malî bilânço terimi yerine; vergi bilânçosu terimini kullanmakta ısrar ettik. Zira, malî bilânço terimi bizi, işletmenin finansman konusu (bilânçonun malî yönü) ile ilgili yanıtlamalara götürebilir. Bu yazı, «Vergi Bilânçosu» konusunda yazmakta bulunduğumuz bir araştırmanın ilkinin teşkil etmektedir.

(1) Bkz. GVK. 40, 41; VUK. 258-298; KVK. 13-17.

(2) Şahabettin ACAR, Malî Bilânço, İstanbul, 1964, s. 5.

(3) Özellikle, kredi müesseselerince işletmelerin kredi talepleri karşılanırken, vergi bilânçoları tercih edilir.

(4) Bkz. Cevat YÜCESOY, Envanter ve Bilânço, İstanbul, 1966, s. 237.

yanname ⁽⁵⁾ kastedilmektedir. Fikrimizce, vergi bilânçosu denildiğinde; vergiyle ilgili durum, hesap veya beyan değil, ticarî bilânçoda olduğu gibi aktif ve pasif tarafları içine alan bir bilânço söz konusu olmalıdır. Zira, sadece isim olarak bile düşünülse, herşeyden evvel «bilânço» deyimini taşımaktadır. O halde, bilânço kelimesinin anlam ve tarifine uygun bir şekilde düşünülmesi ve düzenlenmesi gerekir.

Genel olarak işletmeler, hesap dönemi sonunda bir tek bilânço hazırlarlar. Bunun yanında, iki ayrı bilânço (Ticarî bilânço ve Vergi bilânçosu) tanzim eden işletmeler de vardır. Eğer işletme, tek bir bilânço hazırlamışsa bu bilânçonun tanziminde; gerek değerleme işlemlerinde gerekse gider ve gelir unsurlarında vergi mevzuatına tam olarak uyulmuş demektir. İşletmenin ticarî bilânçosu yanında, bir de vergi bilânçosu mevcut ise; ticarî bilânçosunun tanziminde, vergi mevzuatını ilgilendiren hususlar göz önünde tutulmamış, yalnız defterlerin gösterdiği bakiyeler ele alınmış anlamı çıkarılır ⁽⁶⁾.

Vergi Bilânçosu Hazırlıkları :

Vergi bilânçosu ile ilgili hazırlıkların en önemlisi, faaliyet neticesine etkisinin büyüklüğü sebebiyle, «değerleme» olduğundan bu kısımda da ağırlığı değerlendirme konusu teşkil etmiştir. Bununla beraber, hazırlıklarla ilgili amortisman, karşılık, giderler v.b.g konular; ilgili buldukları hesaplarda değerlemeye ait temaslar yapılırken incelenmiştir.

A. — Aktif Kıymetlerin Değerlenmesi :

Aktif; muhasebe esaslarına göre kapatılan hesapların, takip eden yıla devredilen borç bakiyesidir ⁽⁷⁾. Bunlar: bir aynı hak veya iktisap olunan bir kıymet veya bir aynı hak doğuran veya ge-

(5) Bkz. Tayfur TARHAN, Muhasebe Umumi Bilgileri, Ankara, 1961, s. 367; İsmet ALKAN, «Bilânço Tahsil ve Tenkidi», İktisat ve Ticaret Ansiklopedisi, Cilt III, İstanbul, 1948, s. 20.

(6) BÜHLER, Bilanz Und Steuer, 3. tabı, s. 53, «YÜCESOY, Envanter...», s. 236.

(7) Burada borç bakiyesi veren hesaplardan sadece aktif hesaplar kastedilmektedir. Yoksa, pasif hesapların muhtemel negatif bakiyeleri söz konusu değildir.

lecekte kullanılmak üzere yapılan harcamalar ⁽⁸⁾ olarak görünebilir. Bu sebeple, bilânço hesaplarını sınıflandırırken de fabrika binası, alacaklar, stoklar ve gelecek devreyle ilgili harcamalar aktif kalemler arasında yer alırlar ⁽⁹⁾.

Bilânço bakımından aktiflerin gerektiği şekilde tarif olunmaları, genellikle kabul olunan muhasebe prensipleriyle mutabakat halinde kalınarak para ile ölçülmeleri ve yönetenler tarafından teşebbüsün gayesine tahsis olunmasının temini maksadiyle, bunların likidite derecelerine göre sıralanmaları şarttır ⁽¹⁰⁾.

Bütün aktifler en çok bilânço gününde işletme için haiz oldukları değer üzerinden kaydolunur ⁽¹¹⁾ demekle Ticaret Kanunu, değerlemede uygulanabilecek azami değer hadlerini göstermiştir. Bunun yanında, Vergi Usul Kanunu, işletmenin iktisadî kıymetlerine tatbik edilecek değer ölçülerini, asgarî değer hadleri olarak tâyin etmiştir. Bu değer ölçülerinin uygulanmasında ikyisadî kıymetler tek tek nazara alınır. Fakat, aynı cinsten sayılan mallar ile düşük kıymetli çeşitli malları toplu olarak değerlemeye Vergi Usul Kanunu imkân tanımıştır ⁽¹²⁾. Ayrıca, değerlemede, iktisadî değerlerin vergi kanunlarında gösterilen gün ve zamanlardaki kıymetlerinin esas alınacağını belirtmiştir ⁽¹³⁾.

1. Millî paranın değerlendirilmesi :

Kasa mevcutlarının Türk parası üzerinden olanı, itibarî kıymetleriyle değerlendirilir ⁽¹⁴⁾. İtibarî değer de, millî paranın üzerinde yazılı olan değeridir.

(8) Popüler anlamda bir aktif olarak düşünilemeyen «Gelecek devrelere ait harcamalar» muhasebe anlayışına göre aktif olarak kabul edilmektedir.

(9) Bkz. Ralph. D. KENNEDY ve Stewart Y. Mc. MULLEN, Finansal Durum Tabloları, Çev. Attilâ Gönenli, İstanbul, 1967, s. 32.

(10) KENNEDY ve MULLEN, s. 32.

(11) TTK. 75.

(12) Bkz. VUK. 260.

(13) Bkz. VUK. 259.

(14) VUK. 284: «Kasa mevcutları itibarî kıymetleriyle değerlendirilir...» VUK. 266: «İtibarî değer, her nevi senetlerle esham ve tahvillerin üzerinde yazılı olan değerlerdir.»; Rasim SAYDAR, Ticarî ve Malî Bilânçolar, İstanbul, 1961, s. 25: «Paranın aksiyon, obligasyon veya alacak senedi gibi biri itibarî diğeri hakiki olmak üzere iki kıymeti mevcut değildir ki; bunlardan biriyle değerlendirilmesi kabil olabilsin. Bu duruma göre maddedeki itibarî değer tabirinin mukayyet kıymet şeklinde kabul etmek icap eder.»

Ticaret Kanunu'na göre kasa mevcudunu bilânço günündeki işletme için haiz olduğu değerle değerlemek gerekir. Yani kasa hesabı bakiyesini envantere göre düzeltip neticesini bilânçoda göstermek lâzımdır. Hal böyle iken; Vergi Usul Kanunu, envantere göre düzeltmelerin netice üzerinde yapacağı büyük tesirleri düşünerek sayımla bulunan mevcut yerine kayıtlı kıymetlerin bakiyesini, vergi bilânçosu'nda gösterilmesini emretmiştir. Bu durumda çeşitli sebeplerle meydana gelecek kasa açıkları, ilgili şahsın hesabına borç kaydedilecektir. Sonra da bu hesap, şüpheli veya değersiz alacaklar muamelesi görecektir ⁽¹⁵⁾.

Tatbikatta kasa hesabının açık veya fazlalık sebebi anlaşılınca kadar farklar «Tranzituar Hesaplar» da tutulmaktadır. Sebep anlaşıldıktan sonra «Kâr ve Zarar Hesabı» na veya ilgili şahsın hesabına kaydedilmektedir. Bilânçoda da sayımda bulunan mevcut gösterilmektedir ⁽¹⁶⁾.

2. Yabancı Paraların Değerlenmesi :

Kanunlarımıza göre yabancı paraların ⁽¹⁷⁾ değerlenmesinde esas; borsa rayicidir ⁽¹⁸⁾. Fakat bu durum ancak borsada kote olan ⁽¹⁹⁾ yabancı paralar için söz konusudur. Yabancı paraların değerlemeleri yapılırken değerlemeden evvelki son muamele gününde ⁽²⁰⁾ borsadaki yabancı para muamelelerinin ortalama değeri hesaplanır ve uygulanır. Eğer fiyatlarda kararsızlık yaratacak

(15) Bkz. SAYDAR, s. 25.

(16) Bkz. SAYDAR, s. 24.

(17) Burada sadece banka kasalarındaki yabancı paralar esas alınmalıdır. Zira memleketimizde banka dışındaki diğer işletmeler döviz satışında bulunamazlar.

(18) Her ne kadar Vergi Usul Kanunu'muzun 280 nci maddesi: «Yabancı paralar borsa rayici ile değerlenir ...» diyorsa da yabancı paraların alınıp satıldığı İstanbul Menkul Kıymetler ve Kambiyo Borsasında yabancı paralar (effektif döviz) ve yabancı paralar üzerinden tanzim edilmiş kıymetli evrak (döviz) üzerine muameleler, Türk parasını koruma kanunu ve çeşitli tahditlerle serbestçe yapılmamaktadır. Ancak bir permiye istinaden Merkez Bankası kanalıyla veya doğrudan doğruya bir bankanın kambiyo şubesi aracılığıyla yapılmaktadır. Bu bakımdan, borsa rayicinden anlaşılması gereken husus; Merkez Bankası'nın ilân ettiği kurlar olmalıdır.

(19) Borsa rayici olan bir kıymet borsada kote demektir. Borsadan kasit de, «Menkul kıymetler ve kambiyo borsası»dır. Ayrıca Bkz. TTK. 75.

(20) Bkz. VUK. 259-263.

haler mevcutsa, o zaman son muamele günü yerine Maliye Bakanlığı'nın izniyle değerlemeden önceki 30 gün içindeki ortalama rayiç esas alınır ⁽²¹⁾. Borsa rayicinin kararlaştırılmasında muvazaa var ise, o zaman borsa rayici yerine *alış bedeli* esas alınır ⁽²²⁾.

Eğer yabancı para borsada kote değilse yani, borsa rayici yok ise, o takdirde Maliye Bakanlığı'nca tesbit edilen ve genel tebliğlerle belirtilen kurlar uygulanır ⁽²³⁾. Bunun dışında para kıymetinde bir ayarlama yapıldığı takdirde, borsada rayici olsa bile yabancı paralar, genel tebliğlerdeki kurlarla değerlendirilmeye mecbur tutulabilir. Memleketimizde, 1958 yılındaki değerlemelerde bu duruma rastlanmıştır ⁽²⁴⁾.

Yabancı paraların alış bedeli, borsa rayici veya genel tebliğlerdeki kurlarla değerlemesi yapılırken farklar; «Kâr ve zarar hesabı» na kaydedilir.

Ticaret Kanunu, yabancı paraların değerlemesi konusunda özel bir hüküm koymamıştır. Fakat, 75 inci maddesinden borsa rayicinin, yabancı paraların değerlemesinde de uygulanması gerektiği anlaşılmaktadır.

3. Borçlu Bankalar Hesabının Değerlenmesi :

Ticaret, ziraat ve endüstri işletmelerinin çeşitli bankalarda Türk parası ve yabancı paralar üzerinden alacakları bulunabilir ⁽²⁵⁾. Bunlardan Türk parası üzerinden olan alacaklar mukayyet değerleriyle ⁽²⁶⁾, yabancı paralar üzerinden olan alacaklar ise borsa rayici ⁽²⁷⁾ ile değerlenir.

(21) Bkz. VUK. 263.

(22) Bkz. VUK. 280.

(23) Bu konuda Bkz. MBGGM. «13, 33, 34, 37, 38, 40, 41, 42, 43, 44, 49, 56, 58, 67, 76, 84 seri no.lu VUK. tebliğleri ve bu tebliğlere ilişkin 15, 22, 23, 26, 27, 28, 29 seri no.lu tebliğler.» «Kemal BERKEM ve diğerleri, Vergi Usul Kanunu (İzahlı ve İçtihatlı) Ankara, 1966, s. 405.»

(24) Bu konuda fazla bilgi için Bkz. SAYDAR, s. 27 vd.

(25) Burada sadece bankalardaki vadesiz mevduat şeklindeki alacaklar düşünülmüştür. İhbarlı ve vadeli alacakları genel mahiyetteki alacaklar içinde düşünebiliriz.

(26) Bkz. VUK. 265.

Bankalar, bankerler ve sigorta şirketlerinin alacakları için ise, Vergi Usul Kanunu'nun 281 inci maddesi, değerlendirme günü kıymetine göre değerlendirme yapılacağından söz etmektedir ⁽²⁸⁾.

Değerleme işleminin yapılmasından evvel işletmenin kendi defterlerindeki «Borçlu bankalar hesabı» ile bankaların işletmeye göndermiş olduğu hesap hülâsaları ⁽²⁹⁾ arasında mutabakat temin edilmelidir. Bunun yapılmasından sonradır ki, muhasebe kayıtlarındaki hesap bakiyeleri artık envanter ve bilânço için esas rakamlar olabilecektir.

4. Aksiyon ve Obligasyonun Değerlenmesi :

İşletmelerde aksiyonlar ya menkul kıymetler veya sabit kıymetler «Kanunî karşılıklar tesisi ve iştirâkler gibi» şeklinde karşımıza çıkar. Vergi Usul Kanunu'na göre alelâde aksiyonlarla, iştirâk maksadiyle alınan aksiyonlar arasında ve genel olarak aksiyonlarla obligasyonlar arasında bir ayırım yapılmamıştır. Bu sebeple, aktife dahil edilmiş maksadı ne olursa olsun aksiyon ve obligasyon, *alış bedeli* ile değerlendirilir ⁽³⁰⁾. Şüphesiz vergi bilânçosu'nda da onun bu değer üzerinden görünmesi icap edecektir.

Burada alış bedeline, alışla ilgili masrafların ilâve edilmeyip doğrudan doğruya genel gider kaydı gerekir ⁽³¹⁾. Ayrıca, uygula-

(27) Bkz. VUK. 263.

(28) Bkz. Bu çalışma, s. 209 vd.

(29) 7129 sayılı Bankalar Kanunu'nun 51 inci maddesine istinaden bankalar, Maliye Bakanlığınca tesbit edilecek formüllere uygun olarak üç aylık hesap hülâsalarını hazırlarken, mutabakat temini maksadiyle, hesap sahiplerine de hesaplarının üç aylık durumlarını gösterir hesap hülâsaları gönderirler. Bu hesap hülâsalarına bankacılık dilinde «extre» tabir edilir.

(30) VUK. 279; «Türk ve yabancı esham ve tahvilâtı **alış bedeli** ile değerlendirilir.»; VUK. 286: «Eshamlı şirketlerle iktisadî kamu müesseseleri çıkardıkları tahvilleri **itibarî değer**leriyle değerlemeye mecburdurlar.»; V.T.K.G. Kurulu — 3/3/1965 gün ve 1965/1 sayılı kararı: «Alış bedeli deyimi iktisadî bir kıymetin alıcı tarafından iktisap edilebilmesi için fiilen ödenmesi gereken bir değer olup, bu değer gerçek bir değerdir ...» BERKEM, s. 404.

(31) Ancak, mevduat kabul eden müesseselerde, bu mevduattan; vergiden muaf devlet tahvillerine yatırılan kısma isabet eden faiz, ve direkt masrafların hesaba ayrılması ve vergiye konu kârların giderleri arasından çıkarılması icap edecektir. Bkz. ACAR, s. 188.

mada aksiyon ve obligasyonun değerlemesi, *ortalama alış bedeli* ile yapıla gelmektedir. Bunun yanında *özel alış bedeli* ile de değerlendirilebilir. Zira, Vergi Usul Kanunu bu konuda bir ayırım yapmadan sadece alış bedeli tâbirini kullanmıştır. Halbuki, mülga 5432 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 261 inci maddesi bu konuda iki değer ölçüsünü esas almıştı. Bunlardan biri, borsada kayıtlı aksiyon ve obligasyon için uygulanan borsa rayici; diğeri de, borsada kayıtlı olmayan aksiyon ve obligasyon için uygulanan alış bedeli ölçüsüdür. İlmî bakımdan da böyle bir ayırım yapılması uygundur ve sıhhatli bir sonuca ulaşmak bakımından şarttır. Zira, aksiyon ve obligasyonların değerlemesinde onların alınış sebepleri esas alınmalı ve ona göre değerlendirme ölçüsü uygulanmalıdır. Özellikle, iştirâk için alınan aksiyonlarla, kanunî karşılık tesisi ve uzun vadeli yatırım gayesiyle alınan aksiyon ve obligasyonların alış bedeliyle değerlendirilmesi yapılmalıdır. Ancak, borsa rayici değerlendirme gününde, alış bedeline göre daha düşük ise o zaman değerlemenin borsa rayici ile yapılması tercih edilmelidir. Fakat, spekülasyon amacıyla ve kısa vadeli yatırımlar için alınan aksiyon ve obligasyonların ise, daima borsa rayiciyle değerlemesinin yapılması icap eder. Buna rağmen; yeni 213 sayılı Vergi Usul Kanunu, aksiyon ve obligasyonların değerlendirilmesinde, hiç bir ayırım yapmaksızın sadece alış bedelinin uygulanmasını esas almıştır. Borsa rayicine yer vermemiştir. Buna da sebep; Türkiye'de borsa rayici tesbitinin doğurduğu güçlüklerdir ⁽³²⁾.

Ticaret Kanunu'nun 75 inci maddesindeki aktiflere ait genel ifadeye göre; aksiyon ve obligasyonların da, **en çok bilânço gününde** işletme için haiz oldukları değer üzerinden değerlemesinin yapılabileceği anlaşılmaktadır. Fakat, aksiyon ve obligasyon borsada kayıtlı ise, o zaman o günün borsa rayicinin uygulanması gerekmektedir ⁽³³⁾.

Tatbikatta, aksiyon ile obligasyonlara uygulanan şu değerlendirme ölçü ve usullerine de rastlanmaktadır ⁽³⁴⁾.

(32) Borsa rayici tesbitindeki bu güçlükler, ancak sermaye piyasasının gelişmesi ve bu gelişmenin mümkün olduğu kadar hızlandırılmasıyla giderilebilecektir. Nitekim son yıllarda, sermaye piyasasındaki gelişmeler ümit vericidir. Fakat, henüz bu gelişmeler, arzulanan sermaye piyasasının meydana gelmesi için gerekli hıza kavuşmamıştır.

(33) Sermaye şirketleri için ayrıca Bkz. TTK. 462.

(34) Bkz. SAYDAR, s. 30 vd.

- Alış veya giriş bedeliyle değerlendirme,
- Envanter gününün veyahut envanterden önce gelen son muamele gününün borsa fiyatıyla değerlendirme,
- Envanterin yapıldığı ay veya yıla ait ortalama borsa fiyatıyla değerlendirme,
- Kapitalizasyon değeriyle «malî değer» değerlendirme,
- Randıman değeriyle değerlendirme,
- Muhasebe değeriyle değerlendirme,
- Nazarî tasfiye değeriyle değerlendirme,
- En aşağı değerle değerlendirme.

Aksiyon ve obligasyonun, alış bedeli yerine, yukarıda sıralanan usul ve ölçülerden biriyle değerlemesinin yapılması halinde meydana gelecek değer artış veya azalışları, «Aksiyon obligasyon fiyat farkları hesabı» nda gösterilmektedir. Bunun yanında farkların, muhasebeleştirmeden bilanço'ya ek bir notla belirtildiği de olur.

5. Alacak Senetlerinin Değerlenmesi :

İşletmeler, değerlendirme gününde; mevcut alacak senetleri ⁽³⁵⁾ için Vergi Usul Kanunu'nun 281 inci maddesine uyarak genellikle mukayyet değer ⁽³⁶⁾ ölçüsünü uyguladılar. Fakat, yine bu maddenin verdiği yetkiyle işletmeler, senetlerini dilerlerse tasarruf değeriyle de değerleyebilirler. Yani onları değerlendirme gününün kıymetiyle de kabul edebilirler ⁽³⁷⁾.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun gerekçesinde de belirtildiği gibi, vadesi gelmemiş olan senede bağlı alacakların değerlendiril-

(35) Söz konusu alacak senetleri; henüz vadesi gelmemiş bono ve poliçelerdir. Bunların geçerli olması Ticaret Kanunu'nun belirttiği şekil ve şartlara sahip olmasıyla mümkündür. Bu konuda Bkz. TTK. 583, 688, 692.

(36) Bkz. VUK. 265.

(37) Senetlerin değerlendirme günündeki gerçek kıymetleri bulunurken, senette yazılı olan faiz nisbeti esas alınır. Senette faiz nisbeti belirtilmemişse, T. C. Merkez Bankası'nın resmî iskonto haddi uygulanır. Bununla, senedin değerlendirme gününden vade tarihine kadar olan faiz miktarı bulunur. Bulunan faiz miktarı, senedin nominal değerinden düşülürse; senedin değerlendirme günündeki gerçek değeri ortaya çıkar.

mesinde tasarruf değeri ölçüsünün tatbiki gereklidir ⁽³⁸⁾. Bu sebeptir ki adı geçen kanun; 281 inci maddesiyle banka, banker ve sigorta şirketlerini, alacak senetlerini tasarruf değeriyle değerlemeye mecbur tutmuştur. Bunların dışında kalan işletmeleri ise, tasarruf değeriyle ilgili hesaplamaların doğuracağı güçlükler de düşünülerek kendi arzularına bırakmıştır.

İşletmenin alacak senetleri içinde tahsili şüpheli olanlar ile tahsili imkânsız olup değersiz durumda bulunanların değerlemesi kendiliğinden tasarruf değeriyle olur. Zira, şüpheli durumdaki alacak senetleri için karşılık ayrılması ve tahsili imkânsız alacak senetlerinin zarar kaydı, onları değerlendirme günündeki kıymetleriyle değerlemek demektir ⁽³⁹⁾.

Yabancı para üzerinden hazırlanmış alacak senetlerine gelince bunların değerlemesi, yabancı paralar gibi ⁽⁴⁰⁾, borsa rayici ölçüsüyle olur. Fakat, bu değer ölçüsünün uygulanmasından evvel her bir senedin değerlendirme günündeki gerçek değerinin hesaplanması icap edebilir. Bu takdirde, senede evvelâ tasarruf değeri, onu takiben de borsa rayici ölçüsünün uygulanması gerekir ⁽⁴¹⁾.

Ticaret Kanunu'nun 75 inci maddesine göre, alacak senetlerine itibarî değer ölçüsü uygulanmalıdır ⁽⁴²⁾.

İşletme, alacak senetlerine tasarruf değeri ölçüsünü uyguladığında bulacağı gerçek değerle, senedin nominal değeri arasında vade tarihine göre azalıp çoğalan bir fark tesbit edecektir. Bu fark,

(38) Özellikle bankalar bakımından bu çok isabetli bir görüştür. Zira, bankaların elindeki alacak senetleri, alınıp satılan bir meta durumundadır. Bu sebeple değerlendirme günündeki gerçek kıymetleriyle nazara alınmalıdır.

(39) Bkz. SAYDAR, s. 62; bu çalışma, s. 210 vd.

(40) Bkz. Bu çalışma, s. 203 vd; ACAR, s. 193.

(41) Bkz. SAYDAR, s. 62.

(42) Her ne kadar, Ticaret Kanunu'nda alacak senetlerine ayrıca temas edilmemişse de «... bütün alacaklar da itibarî miktarlarına göre hesap edilir ...» diyen 75 inci maddeye göre itibarî değer ölçüsü, alacak senetleri için de uygulanabilir. Fakat, aynı maddeye göre bankalar, alacak senetlerini en çok bilanço günündeki işletme için haiz olduğu değer üzerinden değerlemelidirler. Bu değer, senedin envanter günündeki gerçek kıymetidir ki, bu işlemin yapılması bankalar için bir zaruretler.

işletme için zarar mahiyetindedir. Bu zararın karşılığı da tranzituar bir hesabın «Reeskont gibi» alacağında görülür ⁽⁴³⁾.

6. Alacakların değerlendirilmesi :

İşletmeler, üçüncü şahıslarla olan münasebetlerinden doğan alacaklarını, değerlendirme günü Vergi Usul Kanunu'nun 281 inci maddesine uyarak mukayyet değerle değerlendirirler. Mukayyet değer ⁽⁴⁴⁾ ölçüsünü uygulamadan evvel bu alacaklar içinde, şüpheli ve değersiz alacaklar varsa, bunlar tesbit edilir ⁽⁴⁵⁾. Normal alacak vasfını kaybeden bu şüpheli ve değersiz kısım muhasebe kayıtlarıyla düşüldükten sonra, kalan alacaklara mukayyet değer ölçüsü uygulanmalıdır. Yani alacaklar, muhasebe kayıtlarında gösterilen hesap değeriyle bilançoda görünürler ⁽⁴⁶⁾.

Alacaklar değerlendirilirken, işletmeye borçlu olan şahısların durumları ayrı ayrı tetkik edilmelidir ⁽⁴⁷⁾. Zira, bu çeşit alacaklar toplu olarak bir kül halinde değil, tek tek değerlendirilmeleri gerekir ⁽⁴⁸⁾. Kaldı ki, bu alacakların vadeli, iskontolu ve faizli olup olmama durumları düşünülürse toplu olarak değerlemeye tâbi tutulamıyacakları kendiliğinden ortaya çıkar ⁽⁴⁹⁾.

Yabancı para üzerinden olan alacaklara gelince, bunlar yabancı paralar gibi değerlendirilir ⁽⁵⁰⁾.

(43) Bu durum, takip eden yılda, tranzituar hesaba borç ve karşılığında «Muvakkat kâr ve zarar hesabı»na alacak yazılmak suretiyle kapatılır.

(44) Bkz. VUK. 265.

(45) Şüpheli ve değersiz alacakların değerlendirilmesi hakkında bkz. Bu çalışma, s. 210 vd.

(46) Fakat, banka, banker ve sigorta şirketleri, alacaklarının değerlendirme günü kıymetini hesaplamağa mecbur tutulmuşlardır.

(47) İşletme, kendisine borçlu bulunan şahıslara, hesap durumlarını bildirerek mutabakat temin etmelidir.

(48) Bkz. SAYDAR, s. 55.

(49) Faiz ve iskonto konusu olan alacaklar, evvelâ bu konuyla ilgili işlemler tamamlandıktan sonra değerlemeye tâbi tutulmalıdırlar.

(50) Bkz. Bu çalışma, s. 203 vd.

Hesap dönemi sonunda yapılan yabancı para üzerinden olan alacakların değerlendirilmesi sırasında, kur değişimleri sebebiyle kambiyo kâr ve zararları tesbit edilir. Bir de hesap dönemi içindeki muamelelerden doğan kambiyo kâr ve zararları vardır. Bunları birbirinden ayırmak muhasebe bakımından mümkündür ve daha uygun olur kanaatindeyiz. Zira, değerlendirme sırasında ortaya çıkan kâr ve zarar henüz gerçekleş-

İşletmenin; ortaklara, kıymet satışından veya borç olarak verdiği kıymetlerden dolayı doğan alacakları; üçüncü şahıslardan olan alacakları içinde düşünülemez. İşletmenin sermaye taahhüdünü yerine getirememiş ortaklardan olan alacağı için de durum aynıdır ⁽⁵¹⁾.

Ticaret Kanunu'muz ise alacaklar konusunda itibarî kıymet ölçüsünün uygulanmasını kabul etmiştir ⁽⁵²⁾.

7. Şüpheli ve Değersiz Alacakların Değerlenmesi :

Alacakların değerlenmesinde, şüpheli duruma giren alacakların normal alacaklar içinden çıkarılıp ayrı hesaplarda gösterilmesi gerektiğini belirtmiştik ⁽⁵³⁾. İşletme, bu çeşit alacakları için değerlendirme günü, karşılık ayırabilir ⁽⁵⁴⁾. Yani, şüpheli duruma düşen alacakların tamamını zarar olarak yazabilir. Ancak, zarar kaydı ve dolayısıyla karşılık ayrılabilmesi için işletmenin alacaklarının: Vergi Usul Kanunu'ndaki şartların gerçekleşmesiyle şüpheli duruma düşmesi gereklidir.

Adı geçen kanuna göre, bir alacak ancak şu hallerde şüpheli duruma düşmüş kabul edilir ⁽⁵⁵⁾ :

- Zamanında ödenmemesinden dolayı icraya veya mahkemeye intikal ederek ihtilâfa ⁽⁵⁶⁾, konu olmuş ve ticarî muamelelerden doğmuş senetli ve senetsiz bütün alacaklar⁽⁵⁷⁾,

memiş, halbuki muamelelerden doğan kâr ve zararlar ise gerçekleşmiş durumdadır. O halde, gerçekleşmemiş kârların, kâr ve zarar hesabında gösterilmemeleri ihtiyatlı bir hareket olur.

(51) Bu konuda Bkz. Bu çalışma s. 227.

(52) Bkz. Bu çalışma, s. 208 Dn. (42).

(53) Bkz. Bu çalışma, s. 209 vd.

(54) İşletme, bilançosunun pasifinde yer alan «Şüpheli alacaklar karşılığı»nı, şüpheli duruma düşen alacakların değerlendirme günündeki tasarruf değeri üzerinden ayırır. Şüpheli alacaklar için karşılık ayırmak demek; bir bakıma bu alacakları değerlendirme günündeki kıymetleriyle değerlemek demektir. Yalnız teminatlı alacaklarda (kefil, rehin, ipotek vb. yollarla teminat altına alınmış alacaklar); teminattan geri kalan kısım için karşılık ayrılabilir.

(55) Bkz. VUK. 323.

(56) BERKEM, s. 459: «... (ihtilâflı) tabiri tatbikatta tereddüdü mucip olmaktadır. Bazı inceleme elemanları icra safhasında borçlunun borcunu kabullenmiş, ancak; muayyen taksitlerde ödeyebileceğini beyan etmiş olması halinde (ihtilâflı) sayılmıyacağını ileri sürerek; bu kabul

- Alacaklının rızası ile, bir alacağın vadesi dolduğu halde her seferinde yeni bir vade tesbit edilerek üç defa vadesi uzatılan buna rağmen yine de tahsil edilememiş senetli alacaklar,
- Vadesinin uzatılması imkânı olmadığından ödenmesi için protesto edilmiş veya birden fazla yazıyla istenilmesine rağmen, borçlu tarafından ödenmemiş olan alacaklar ⁽⁵⁸⁾,
- Geniş müşteri kütlesiyle veresiye muamelede bulunan işletmelerin alacakları ⁽⁵⁹⁾.

Şüpheli alacaklar, sonradan tahsil edildikçe karşılık hesabına borç ve «Muvakkat kâr ve zarar hesabı »na alacak yazılarak evvelce kaydedilmiş zararlar yok edilir. Bir alacak için, alacağın şüpheli duruma girdiği yılda karşılık ayrılmamışsa, sonraki yılda karşılık ayrılması mümkündür. Bunun tersine kanunda bir hüküm bulunmadığı gibi bu konuda müsbet bir danıştay kararı da vardır ⁽⁶⁰⁾.

alacaklar için pasifte karşılık ayrılmasını kabul etmemektedirler. Kanunimizce kanun vaz'ı dava ve icra safhasında bulunan bilümunu alacakları (ihtilâflı) saymış ve ihtilâfın neticesine kadar, ayrılacak karşılığın zarar kaydına cevaz vermiştir. Yargı mercilerince de aynı görüş kabul edilmektedir.»

- (57) BERKEM, s. 459; «... Şu halde, mahkemeye intikal etmiş veyahut alacaklının icra takibine girişmiş ve varsa teminatının satılması için borçluya müracaat etmiş bulunması halinde, alacak şüphelidir. Bu meyanda, aciz vesikasına bağlanan alacakların da (bu vesikanın kat'i mahiyette bulunmaması sebebiyle) şüpheli alacak sayılması iktiza eder ...»
- (58) BERKEM, s. 460; «... Yazı ile isteme, ya taahhütlü mektup ile veya noter vasıtasıyla yapılmalıdır. Taahhütlü mektup veya noter vasıtasıyla çekilen protesto borçlunun öldüğü, seyahatte bulunduğu, alıcısı tarafından kabul edilmediği veya adresinde bulunamadığı meşruhatiyle geri gelirse, ikinci defa yazılan yazıların ve çekilen protestonun ölmüş olanların mirasçılarına ve adreslerinde bulunmayanların da; adreslerinin tesbit olunarak, bu adreslerine tebliği icabedeceğinden, böyle yapılmayıp, aynı adreslere gönderilmesi halinde, kanunda yazılı (bir defadan fazla istenilmesi) şartı tahakkuk etmemiş sayılır.»
- (59) Burada; bu çeşit alacaklara, şüpheli alacak ortalaması uygulandığında bulunan miktar: şüpheli alacaklar olup karşılık ayrılmasına konu teşkil ederler. Hangi yılda ayrılmışlarsa, bu husus karşılıklar hesabında belirtilir.
- (60) D4D., 7/4/1965 gün ve E. 64-4839, 4527/K. 65-1279, 1289 sayılı kararı: «BERKEM, s. 461.»

Vergi Usul Kanunu'nun şüpheli alacaklarla ilgili maddesi, şüphe ve yanılmalara sebep olacak boşlukları olduğundan tenkit konusu olmuştur (61).

Ticaret Kanunu'nda, tahsil edilemeyen ve ihtilâflı alacaklar adıyla (62) belirtilen şüpheli ve değersiz alacaklar için karşılık ayırmada, işletmeler serbest bırakılmışlardır. Zira, adı geçen kanunda karşılıklar hakkında bir ölçü ve oran belirtilmemiştir.

Değersiz alacaklara (63) gelince; bunların değerlemesi mukayyet kıymetleri üzerinden zarar kaydedilmeleri ile olur. Zira, alacaklar değersiz duruma girdiklerinde, tasarruf değerlerini tamamen kaybederler ve işletme için o günkü kıymetleri sıfır olur. Bu sebeple; mukayyet kıymetleri üzerinden zarar kaydıyla yokedilmelerini, Vergi Usul Kanunu uygun görmüştür (64). O halde değersiz alacakların gelecek yıla devredilmeleri ve dolayısıyla aktif bir kıymet olarak bilânçoda gösterilmeleri düşünülemez (65).

Değersiz alacaklar derken; Vergi Usul Kanunu'nda «Vazgeçilen alacaklar» başlığını taşıyan ve konkordato veya sulh yoluyla alınmasından vazgeçilen alacaklar da söz konusudur (66). Ancak,

(61) Bu konuda Bkz. ACAR, s. 203 vd.; SAYDAR, s. 66 vd.

Bu tenkitlerin belli başlıları şunlardır:

— VUK. 323/4 maddesinde, «geniş müşteri kütlesi» nden ne kastedildiğinin açık olarak anlaşılması,

— Yine aynı maddeye göre, yeni işe başlıyanların 2 yıl geçmedikçe veresiye muamelelerinden doğan şüpheli alacakları için karşılık ayıramaması durumu,

— Maddenin bütününden; sadece bilânço esasına göre defter tutan işletmelerin karşılık ayırabileceği hususunun anlaşılması. (Bununla beraber, işletme esasına göre defter tutanların da karşılık ayırabileceği hususunda bir danıştay kararı vardır. D4D., 11/7/1955, T. 55-136/E. 55-1922/K., Recep TURGAY: Vergi Usul Kanunu ve Tatbi-katı, İstanbul 1958, s. 608.)

(62) TTK. 75.

(63) VUK. 322: «Kazai bir hükme veya kanaat verici bir vesikaya göre tahsiline artık imkân kalmıyan alacaklar değersiz alacaklardır ...»

(64) VUK. 322: «... Değersiz alacaklar, bu mahiyete girdikleri tarihte tasarruf değerlerini kaybederler ve mukayyet kıymetleriyle zarara geçirilerek yokedilirler. İşletme hesabı esasına göre defter tutan mükelleflerin bu madde hükmüne giren değersiz alacakları, gider kaydedilmek suretiyle yokedilirler.»

(65) Bkz. D4D., 22/9/1965 gün ve E. 60-3939/K. 65-3157 sayılı kararı, BERKEM, s. 457; SAYDAR, s. 71.

(66) VUK. 324.

değersiz duruma giren bir alacağını, işletme zarar kaydedebilmesi için; alacağın mahkeme kararı veya kanaat verici bir vesika ⁽⁶⁷⁾ ile tahsiline imkân olmadığı gerçekleşmelidir. Belgenin, hangi tahsil edilemiyen alacağa ait olduğunun gösterilememesi ve kanaat verici vasfı taşıyamaması halinde; değersiz bir alacaktan ve zarar kaydından söz edilemez ⁽⁶⁸⁾. Ayrıca, alacağın vergi konusu bir faaliyetten doğmuş olması gerekir ⁽⁶⁹⁾.

İşletmenin ortaklardan olan alacaklarının ⁽⁷⁰⁾; değerlendirme bakımından, normal alacaklardan ayrılması gereklidir ⁽⁷¹⁾. Zira, bu çeşit alacakların, şüpheli veya değersiz duruma düşmeleri halinde zarar kaydedilmeleri imkânsızdır. Ancak, ticarî kazanç tesbitinde işletmeden çekilmiş bir kıymet olarak düşünülebilir ⁽⁷²⁾.

8. Malların Değerlenmesi :

İşletmelerde malların değerlendirilmesi, çeşitli nedenler sebebiyle büyük önem taşır ⁽⁷³⁾. Bunun içindir ki, Vergi Usul Kanunu, malların değerlendirilmesiyle ilgili hükümlere daha geniş yer vermiştir. Malların değerlendirilmesini de bu kanuna göre evvelâ, satın alınan ve imâl edilen mallar, ziraî mahsuller, hayvanlar ve kıymeti düşen mallar sırasıyla inceleyeceğiz.

a) Satın Alınan ve İmâl Edilen Malların Değerlenmesi :

İşletme, gerek satmak ve gerekse imâl etmek için satın aldığı ve değerlendirme gününde mevcut olarak görünen malları, maliyet bedeli ⁽⁷⁴⁾ ile değerlendirir. Ancak bu değerlendirme sırasında, malların satış bedelleri maliyet bedellerine nazaran % 10 ve daha fazla düşme gösterirse, maliyet bedeli yerine, işletme dilerse, emsal be-

(67) BERKEM, s. 456: «Alacaktan vazgeçildiğini gösteren kanaat verici bir vesikaya göre tahsiline artık imkân kalmamış olması lâzımdır. Kanaat verici vesikadan maksat; mektup, makbuz, ibraname gibi yazılı vesikalardır. Bunlar taraflarca muhafaza ve gerektiğinde inceleme elemanna ibraz olunursa, muhteviyatı meblâğ, değersiz alacak olarak kabul edilir ...»

(68) Bkz. D4D., 8/11/1965 gün ve E. 61-1157/K. 65-3836 sayılı kararı.

(69) ACAR, s. 201.

(70) İşletmenin ortaklarına borç vermek veya bir kıymet satışından doğan alacakları söz konusudur.

(71) Bu konuda bkz. Bu çalışma, s. 227.

(72) Bkz. GVK. 38.

(73) ACAR, s. 228: «... Emtea mevcudunun çok çeşitli olması, sınaî bir imâlâtın mevcudiyeti gibi güçlük doğuran sebepler yanında kasten veya

deli ölçüsünü uygulayabilir ⁽⁷⁵⁾. Bu uygulamada, ilgili kanun maddesinin sadece birinci «Ortalama fiyat esası ⁽⁷⁶⁾» ve üçüncü «Takdir esası» sırasındaki esasları geçerlidir ⁽⁷⁷⁾.

bilgisizlik sebebiyle yanlış bir değerlendirme yapılması, yanlış bir değerlendirme ölçüsünün tatbik edilmesi neticelere müessir olur. Filhakika gerçekte zararlı netice vermiş bir müesseseyi kârlı gibi göstermek isteyen hallerde veya aksi durumlarda emtea değerlemelerini şişirmek veya düşürmek akla kolayca gelebilen usullerdendir.

(74) Bkz. VUK. 274, 275.

(75) Vergi Usul Kanunu'nun bu imkânı tanınması; maliyet bedeli ölçüsünün bu halde uygulanmasıyla, mükellefin aleyhine doğacak durumu telâfi etmek içindir.

(76) Emsal bedeli ölçüsünde; birinci sırayı teşkil eden «Ortalama fiyat esası»nın nasıl uygulanacağına örnek: (A) işletmesinin elinde mevcut 1000 kilo miktarındaki (Z) malının gerçek bedeli bilinmiyor. (Doğru olarak tesbit edilemiyebilir veyahut bedeli olmayabilir.) Değerleme gününde bu malın satılması halinde, emsaline göre değerini aşağıdaki şekilde hesaplayabiliriz. Değerlemenin yapılacağı ayda, (Z) maliyla aynı cins ve nevideki malların satışına bakılır. Bu malların satış miktarı, herşeyden evvel değerlendirilmesi yapılacak mal miktarının % 25 inden az olmamalıdır. Burada verdiğimiz örnekte (1000 x 0,25 250), satılan malların miktarı en az 250 kilo olmalıdır. Eğer 250 kilodan az olursa; değerlendirilmenin yapıldığı aydan evvelki ay, yoksa daha evvelki ay içinde yapılan satış miktarlarında bu oran aranır. Kanunî oranın mevcut olduğu aydaki satış tutarları toplanır ve bu, satılan malın miktar toplamına bölünürse; ortaya (Z) malına uygulanacak ortalama fiyat bulunur. Bu fiyatın, (Z) malı miktarına uygulanmasıyla de, malın bilinmeyen değeri ortaya çıkar.

Satış miktarı	Fiyat	Satış tutarı
20 kg.	11.—	220.—
10 »	11.50	115.—
40 »	11.—	440.—
60 »	10.50	630.—
30 »	11.—	330.—
20 »	10.75	215.—
50 »	10.—	500.—
10 »	11.—	110.—
25 »	10.—	250.—
35 »	10.—	350.—
Yekûn : 300 kg.		3.160.— lira

3.160

Ortalama fiyat; ————— 10,53 liradır.

300

(Z) malının değeri; 1.000 x 10,53 10.530.— liradır.

(77) İşletme, emsal bedeli ölçüsünü uygularken, yalnız 267 inci maddenin ikinci sıradaki «Maliyet bedeli esasını» kullanamaz.

Satın alınan malların değerlendirme gününde maliyet bedellerini tesbit, imâl edilen mallara nazaran daha kolaydır, denebilir. Zira, bu malların maliyet giderlerini tesbitle değerlendirme işlemi nisbeten halledilmiş sayılır. Fakat, çeşitli cins ve kalitedeki malların mevcut olması halinde yine birtakım güçlükler ortaya çıkar ⁽⁷⁸⁾. Genellikle, kanunun «satın alınan emtea» sözünden satışa hazır mallar anlaşılır ve bunların değerlemesinde, aynı cinsten olanlara «Ortalama maliyet usulu» uygulanır. Fakat, aynı cinsten mallarda dahi, icabında kalitelere göre ayırım yapmak gerekir. Bu takdirde, malların kalitelerine göre değerlemeleri yapılmalıdır ⁽⁷⁹⁾.

İmâl edilen mallara gelince, bunların değerlemesinin de satın alınan mallar gibi maliyet bedeliyle olabileceğini belirtmiştik. Fakat, uygulamada bu çeşit malların maliyetlerini tesbit birçok güçlükler doğurur. Bu sebeple Vergi Usul Kanunu, 275 inci maddesiyle imâl edilen mallar için uygulanacak maliyet bedelinin unsurlarını tesbit etmiştir ⁽⁸⁰⁾. İçinde bu unsurların olması şartıyla de mükellefleri, diledikleri maliyet usulünü uygulamada serbest

(78) Bunlar; her cins ve kalitedeki malın maliyetini bulmak ve müşterek masraflarının pay edilmesinde görülen hesaplamayla ilgili güçlüklerdir.

(79) D4D., 18/3/1965 gün ve E. 59-3129, 4037/K. 65-953 sayılı kararı: «Sene sonunda mevcut tütünün ortalama fiyat üzerinden değil, bilirkışı tatkikati ile tesbit edilen nevilerine göre değerlendirilmesi yerinde olup, noksan değerlemeden mütevellit farkın matraha ithalinde bir kanunsuzluk yoktur ...», «BERKEM, s. 396.»; Ayrıca Bkz. SAYDAR, s. 83 vd.

(80) Bu unsurlar şunlardır :

1. Mamulün vücuda getirilmesinde sarf olunan iptidaî ve hammaddelerin bedeli;
2. Mamule isabet eden işçilik;
3. Genel imâl giderlerinden mamule düşen hisse;
4. Genel idare giderlerinden mamule düşen hisse; (Bu hisselerin mamulün maliyetine katılması ihtiyarîdir.)
5. Ambalâjlı olarak piyasaya arz edilmesi zaruri olan mamullerde ambalâj malzemesinin bedeli.

Genel imâl giderlerinden, mamul mala isabet eden hisselerin hesaplanmasında anahtar olarak eski kanun sadece üç ölçü gösteriyordu. Bunlar; işçilik, hammadde ve işçilik hammadde toplamı idi. Yeni kanun ise, işletmeleri bu konuda serbest bırakmıştır. Böylece elektrik sarfiyatı, makine, yapılan iş v.b.g. unsurların da gider dağıtımında ölçü olarak kullanılmasına imkân verilmiştir.

bırakmıştır (81). Hatta bazı sınaî işletmeler (82) için imâl edilen malların maliyetini tesbitte; daha basit usuller kullanmaya imkân tanımıştır (83).

Vergi Usul Kanunu'nun görüşüne aykırı olmakla beraber, dönen kıymet görüşünün daha kuvvetle olacağı düşüncesiyle filmleri de, satın alınan ve imâl edilen mallar içinde inceleme konusu yaptık (84). Zira, filmlerin bilinen mallardan ayrılan tek tarafı, sene sonunda değerlendirilmesinin kolaylıkla yapılamamasıdır (85). Tek bu yüzden de filmleri sabit kıymetler içinde incelemeyi uygun bulmadık.

Filmler, satın alınış ve imâl durumlarına göre, aşağıda belirtilen tebliğ (86) esasları içinde değerlendirilme konusu olurlar.

- Belli bir bedel karşılığında satın alınan filmler, aktifleştirildikten sonra, faydalanılacakları yıllara göre amorti edilerek yıllık değerlemesi yapılır (87).
- Önceden bir bedel ödenmeksizin, filmin gelirlerinden belli bir hisse verilmek suretiyle satın alınan filmlerin değerlendirilmesi; her sene bu hissenin hesaplanıp gider kaydedilmesi ile olur.

(81) BERKEM, s. 399: «... Meselâ, isterlerse her mamule isabet eden maliyeti ayrı tesbit ederler, eğer bu usul külfetli olacaksa, evvelki yıllarda tesbit edilen maliyet bedellerinde bu yılın masraflarına göre vukubulacak değişikliği nazara alarak, yeni yıl maliyet bedellerini daha kolay bir usulle de tayin edebilirler.»

(82) Bunlar; yeni kurulan veya itibarî sermayesi 200.000.— liradan az olan işletmelerdir.

(83) Fakat, bu basit usullerin uygulanabilmesi için normal satış fiyatlarıyla kâr hadlerini göz önünde tutulmasını Vergi Usul Kanunu şart koşmuştur.

(84) Vergi Usul Kanunu'nun görüşüne göre, filmler sabit kıymet olarak kabul edilmekte ve bu yüzden de amortisman konu olmaktadır.

(85) SAYDAR, s. 100: «Bu güçlüğün sebebi, film maliyetinin hakim unsuru olan lisans bedelinin bir madde bedeli değil, ithalatçıya sağlanmış bir hakkın kıymeti olmasındandır.»

(86) Bu esaslar, M.B.G.G.M. 55 seri no.lu ve 28/12/1961 tarihli VUK. genel tebliğinin XXII. tablosunda belirtilmiştir.

(87) Bu değerlendirme sırasında uygulanacak amortisman oranları, yıllar itibariyle aşağıdaki tabloda gösterildiği gibidir.

Maktu bir bedel muka- Üç senelik Dört senelik Beş senelik

— Bazı filmlerin satın alınmasında hem bedel ödenir ve ayrıca da film gelirlerinden belirli bir miktarından sonrası için de hisse verilir. Bu taktirde, filmin değerlemesi şöyle yapılır: Filmin bedeli aktifleştirilir, faydalanılacağı senelere göre «Belli bir bedelle satın alınan filmler gibi» amortismanı ayrılır. Film geliri için de, anlaşma ile tespit edilen miktarların aşılmasıyla, aşılan miktarlar üzerinden hesaplanan hisseler gider yazılır ⁽⁸⁸⁾.

— Filmin imal edilmesi halinde; oynatılmağa hazır hale gelinceye kadar yapılan giderler ⁽⁸⁹⁾, filmin maliyetini meydana getirir. Maliyeti tespit edilen filmler aktifleştirilir ⁽⁹⁰⁾. Filmin oynatıldığı yıldan başlayarak uygulanacak değişen amortisman oranlarıyla ⁽⁹¹⁾ da beş sene içinde yok edilir.

Filmlerin ⁽⁹²⁾ işletilmesi halinde alınan kiralalar, «Film gelirleri» adı altında açılan bir hesaba alacak yazılır. Bu gelirlerle ilgili giderler de aynı hesabın borcuna yazılır. Devre sonunda bu hesabın bakiyesi, «Kâr ve zarar hesabı» na devredilir ⁽⁹³⁾.

bilinde satın alınan		filmlerde	filmlerde	filmlerde
Birinci sene	%	60	60	60
İkinci sene	%	25	20	20
Üçüncü sene	%	15	10	10
Dördüncü sene	%	—	10	5
Beşinci sene	%	—	—	5

(88) Bu hisselerin hesaplanmasında, daha evvel yapılan anlaşmalarda tespit edilen yüzdeler uygulanır.

(89) Bu giderler şunlardır: Film bedelleri, senaryoculara verilen telif ücretleri, operatör, rejisör, artist, figüran, tali figüran v.b.g. ücretler, dekor ve kostüm giderleri, filmin çevrildiği yere ait kiralalar. İşletmenin iş yeri kirası ve reklâm giderleri, filmin maliyetine dahil edilmezler. Bunlar, genel mahiyetteki giderler gurubuna girerler.

(90) Bkz. ACAR, s. 239.

(91) Bu oranlar hakkında bkz. Bu çalışma, s. 216, Dn. (87)

(92) Burada, imal edilen, satın alınan veya kiralanan filmlerin hepsi söz konusudur.

(93) Bkz. ACAR, s. 239; Fazla bilgi için bkz. SAYDAR, s. 100 vd.

b) *Tarımsal ürünler ve hayvanların değerlendirilmesi :*

Tarımsal ürünlerin de maliyet bedeliyle değerlendirileceğini gösteren kanun maddesi (94); bu değerlemenin bazı şartlar içinde yapılmasını uygun görmüştür. Bu şartlardan biri; maliyet bedelinin, Maliye Bakanlığı'nca tespit edilecek esaslar dairesinde hesaplanmasıdır. Diğer de, bu esasların; tarımsal ürünlerin özelliklerine göre imâl edilen mallara ait elemanlara (95) uygun olarak tespit edilmesidir.

Vergi Usul Kanunu, tarımsal ürünlerin maliyet bedelini hesaplamada koymuş olduğu bu esaslarla iki gaye güder (96). Bunlar;

- Çiftçiye ürünlerinin maliyet bedelini tespitte yol göstermek ve kolaylık sağlamak,
- Tarımsal ürünlerin değerlendirilmesini bir usule bağlamaktır.

Tarım işletmelerindeki hayvanlar da maliyet bedeliyle değerlendirilir (97). Eğer, maliyet bedelinin hesaplanması mümkün değilse o zaman, emsal bedeli uygulanır (98). Yalnız burada, söz konusu olan emsal bedeli, ziraî kazanç komisyonlarınca (99) tespit edilen ortalama maliyet bedelidir (100).

c) *Kıymeti düşen malların değerlendirilmesi :*

İşletmelerin, kıymeti düşen mallarını, «Mal hesabı»ndan ayrı hesaplarda göstermeleri gerekir. Bu hem değerlendirme işlemini kolaylaştırmak ve hem de işletmenin gerçek durumunu belirtmek bakımından önem arz eder. Kıymeti düşen malın da artık maliyet bedeliyle değerlendirilmesi gerçeğe uygun olmaz. Bu sebeple kanun,

(94) Bkz. VUK. 276.

(95) Bkz. Bu çalışma, s. 215, Dn. (80).

(96) Bkz. BERKEM, s. 399.

(97) Tarım işletmelerinin dışında kalan hayvanların değerlendirilmesi; Vergi Usul Kanununun diğer hükümleri gereğince yapılır.

(98) Bkz. VUK. 277.

(99) Ziraî kazançlar il komisyonu hakkında bkz. VUK. 83, 84, 86. Ziraî kazançlar merkez komisyonu hakkında bkz. VUK. 85, 86.

(100) Ortalama maliyet bedeli; emsal bedeli olarak kullanılmak üzere ilgili komisyonlarca, işletmenin bulunduğu mahal için hesaplanır. Bu mahal; gezici hayvancılıkta «kışlak»tır. Ayrıca Vergi Usul Kanununun 267 inci maddesine göre; ziraî kazanç ölçülerini tesbit eden kararnamelerde yer alan unsurlar da emsal bedeli yerine geçer.

değerlemenin emsal bedeliyle yapılmasına imkân tanımıştır ⁽¹⁰¹⁾. Yalnız, emsal bedelinin; kıymeti düşen mallara uygulanabilmesi için kanun, bazı şartlar aramıştır. Bu şartlar şunlardır :

- Mallardaki kıymet azalışı; yangın, deprem ve su basması veya buna benzer afetler sebebiyle olmalıdır.
- Kıymet azalışı; malların bozulması, çürümesi, kırılması, çatlaması, paslanması veya buna benzer durumlar sonucunda olmalıdır ⁽¹⁰²⁾.
- Kıymet azalışı önemli olmalıdır ⁽¹⁰³⁾.
- Malların satış değerlerinde; maliyet bedeline göre % 10 veya daha fazla düşüklük meydana gelmelidir ⁽¹⁰⁴⁾.

Şartların ilk üçü, özel hal ve durumlardır. Burada son şarttan farklı bir durum vardır. O da; malların satış fiyatlarında bir düşme olmamış fakat malın satılabilme özelliğinin önemli bir şekilde kaybetmiş bulunmasıdır. Bu sebeple, malın satış fiyatı yerine, kıymetinde bir düşme meydana gelmiştir.

Emsal bedelinin; maliyetlerinin hesaplanması alışılmayan mallara ⁽¹⁰⁵⁾ da uygulanmasını Vergi Usul Kanunu uygun görmüştür ⁽¹⁰⁶⁾. Ancak, bu çeşit mallara emsal bedelini uygularken, kanunun ilgili hükümlerini ⁽¹⁰⁷⁾ esas almak gerekir. Bu hükümler dikkate alınmaksızın, yapılan değerlemelerin geçerli olamayacağı hususunda danıştay kararları da mevcuttur.

(101) Bkz. VUK, 278.

(102) D4D., 17/3/1965 gün ve E. 62-3624/K. 65-947 sayılı kararı: «... bozulmak suretiyle kıymetten düşen malların emsal bedeli ile değerlendirileceği ve bu ahvalde, takdirin de Takdir Komisyonunca yapılacağı tasrih edilmiştir. Diğer taraftan, hasar zabıtlarının, hasarın vukubulduğu bitaraf ve resmî sıfatı haiz şahısların huzurunda tesbiti ve ayrıca hasarın vukuunun mukni delillerle de isbatı icapeder...», «BERKEM, s. 401.»

(103) Kanunda, «önemli» sözünden ne kastedildiği açık olarak belirtilmemiştir.

(104) Bu konuda bkz. Bu çalışma, s. 213 vd.

(105) Bu mallar; hurdalar, döküntüler, üstüpi, deşe ve iskartalardır.

(106) Maliyetlerinin hesaplanması mutad olmayan malların değerlemesinin, emsal bedeli ile yapılması gerekir. Bu işlem, muhasebe kural ve usullerine de uygundur.

(107) VUK. 267, 278.

Malların emsal bedeliyle değerlemesi yapılırken, önce «ortalama fiyat esası» uygulanır ⁽¹⁰⁸⁾. Bu uygulamayla ilgili kayıt ve cetveller de mükellef tarafından ispat belgeleri olarak saklanır ⁽¹⁰⁹⁾

Ortalama fiyat esasına göre değerleme yapılamıyorsa o zaman, «takdir esası» uygulanır ⁽¹¹⁰⁾. Takdir esasında emsal bedeli, takdir komisyonlarınca ve ilgililerin isteği üzerine tespit edilir ⁽¹¹¹⁾

Malların kıymetinde meydana gelen düşme sebebiyle, işletme sigorta tazminatı almış ise, bu durum değerlemede dikkat nazara alınır.

Ticaret Kanunu'na göre, işletmeler mallarını en çok bilanço gününde işletme için haiz olduğu değer üzerinden kaydedebilir. Borsada kayıtlı olan kıymetler için de borsa rayici esas alınır. İşletmeler bu durumda, maliyet bedeli veya borsa rayicinden biriyle değerleme yapabilir ⁽¹¹²⁾.

Vergi Usul Kanunu, mamül malların maliyet unsurlarını bile tespit ederken, Ticaret Kanunu bu konuda maliyetle ilgili bir tarif bile yapmamıştır. Kaldı ki, maliyet unsurlarını «özellikle sınaı maliyet» tespit; uygulamada güçlük ve karışıklıkların çıkmasına sebep olmaktadır ⁽¹¹³⁾.

Ticaret Kanunu'na göre; gerçekleşmemiş mal kârları, hesaplarda gösterilmez. Fakat, mallarda bir kıymet düşmesi söz konusu olursa, bu taktirde meydana gelen kayıp zarar kaydedilir ⁽¹¹⁴⁾.

(108) Ekz. Bu çalışma, s. 213 vd.

(109) Bkz. VUK. 267.

(110) BERKEM, s. 383; «... Emsal bedeli maddede yazılı sıra takip edilerek tayin olunur. Birinci sıraya göre, bedel tayini mümkün olan kıymetlerin sıra atlanarak ikinci veya üçüncü sırada gösterilen esaslara göre değerlenmesi caiz değildir. Yalnız; kaza mercilerince, meselâ İtiraz Komisyonları ve Mahkemelerce biçilen değerler bu sıralarla mukayyet değildir...»

(111) Takdir esasına göre malların bedeli tespit edilirken; maliyet ve piyasa kıymetleri araştırılır. Kullanılmış eşyaların ayrıca yıpranma dereceleri göz önünde tutulur. Buna rağmen, mükellefin takdir edilen bedele itiraz hakkı vardır.

(112) Sermaye şirketleri için bu durum söz konusu değildir. Fazla bilgi için bkz. TTK. 458, 461.

(113) Bkz. SAYDAR, s. 105.

9. Sabit kıymetlerin ⁽¹¹⁵⁾ değeri lenmesi :

İktisadî işletmelerdeki sabit kıymetler ⁽¹¹⁶⁾ de mallar gibi genellikle maliyet bedeliyle değeri lenir. Bu sebeple işletmelerde; bu iktisadî kıymetlerin maliyetlerini tespit işlemi de önemlidir. Bu çalışmamızda; sabit kıymetleri, çeşitlerinin çok olması sebebiyle üç grupta incelemeyi uygun bulduk. Bunlar; maddi sabit kıymetler, maddi olmayan sabit kıymetler ve değeri lenmesi özellik arzeden sabit kıymetlerdir. Hangi grupta yer alırsa alsın, bu kıymetleri değeri leyebilmek için, onların işletmeye girdiği tarihteki değeri ni ve değeri lenme gününe kadar olan kıymet kayıplarını tespit etmek gerekir.

a) Maddî sabit kıymetlerin değeri lenmesi :

Maddî sabit kıymetleri değeri lenmek için; bunların herbirinin maliyetlerinin tespiti gerektiğini belirtmiştik. Bu sebeple, önce bu guruba giren iktisadî kıymetlerin neler olduğunu sıralayalım. Bunlar; gayrimenkuller ⁽¹¹⁷⁾, gayrimenkullerin mütemmim cüzü leri ve ⁽¹¹⁸⁾ teferruatı ⁽¹¹⁹⁾, tesisat ve makineler, gemiler ve diğeri taşıtlardır.

(114) Bkz. SAYDAR, s. 105.

(115) Burada, «Sabit kıymetler» başlığı altında inceleme konusu yaptığımız iktisadî kıymetler; Vergi Usul Kanununun 269 uncu maddesinde belirtilen gayrimenkuller ve bunların mütemmim cüzü leri ve teferruatı, tesisat ve makineler, gemiler ve diğeri taşıtlar, gayrimaddî haklar'dır. Ayrıca; demirbaşlar, ilk tesis ve taazzuv giderleri, özel maliyet bedeliyle değeri lenen kıymetler ve bağlı kıymetler de, sabit kıymetler içinde «Değeri lenmesi özellik arzeden sabit kıymetler» ismi altında inceleme konusu yapıldı. Zira, bu kıymetlerin değeri lenmesi; diğeri sabit kıymetlere göre ayrılıklar göstermektedir.

(116) SAYDAR, s. 106: «Satış kasdı gözetilmeksizin, istihsal vasıtası olarak kullanılmak üzere satın alınmış veya iktisap edilmiş ve bu maksada uygun bir şekilde kullanılmış olan iktisadî değeri lere sabit kıymet denir.

(117) MK. 632: «Gayrimenkul mülkiyetinin mevzuu, yerinde sabit olan şeylerdir. Bu kanuna göre aşağıdaki şeyler gayrimenkuldur:

1. Arazi

2. Tapu sicilinde müstakil ve daimi olmak üzere ayrıca kaydedilen haklar.

3. Madenler

Vergi Usul Kanunu'nda ise gayrimenkullerin neler olduğu konusunda hiçbir tarife rastlanmaz.

(118) MK. 619: «... Mahallî örf'e göre bir şeyin esaslı bir unsurunu teşkil eden o şey telef veya tahrip yahut tağyir edilmedikçe ondan ayrılması kabil olmayan cüzü leri o şeyin mütemmim cüzü leri'dir.»

Gayrimenkullerin maliyet bedeli; satınalma bedeline ⁽¹²⁰⁾, muayyen bazı giderlerin istisnasız olarak ⁽¹²¹⁾, bazı giderlerin ise istenildiği takdirde ⁽¹²²⁾ ilâve edilmesiyle bulunur. Ayrıca, gayrimenkulu genişletmek ⁽¹²³⁾ veya iktisadî kıymetini devamlı olarak arttırmak ⁽¹²⁴⁾ maksadıyla yapılan giderler de maliyet bedeline eklenir ⁽¹²⁵⁾. Gayrimenkullerin normal bakım, tamir ve temizleme giderleri ⁽¹²⁶⁾ ise; işletmenin genel giderleri içinde yer alır.

Gayrimenkuller denilince genellikle bina ve arazi akla gelir. Bina ve arazinin maliyet bedelinin tespit edilememesi halinde değerlendirme, vergi değeri ile yapılır ⁽¹²⁷⁾. Fakat, kendi ölçüleriyle değerlendirilmesinin yapıлып yapılamıyacağı araştırılmadan da bina ve araziye; vergi değeri uygulanamaz ⁽¹²⁸⁾.

Tesisat ve makinelerin maliyet bedeli; satınalma bedeline güm-rük vergileri, nakliye ve montaj giderleri ⁽¹²⁹⁾ ilavesiyle bulunur.

-
- (119) MK. 621: «... Mahallî örfe veya malikin sarîh arzusuna göre bir şeyin işletilmesi veya muhafazası veya ondan istifade olunması için daimî bir tarzda tahsis olunan veya kullanmakta o şeye tâbî kılınan veya takılan veya onunla birleştirilen menkul eşya asıl şeyin teferruatıdır ...»
- (120) İnşa edilen binalarda, inşa giderleri satınalma bedeli yerine geçer.
- (121) Meselâ; Vergi Usul Kanunu'nun 270 inci maddesinde belirtilen mevcut bir binanın satın alınarak yıkılmasından ve arsasının tesviyesinden mütevellit giderler.
- (122) Vergi Usul Kanunu'nun 270 inci maddesine göre; tapu, mahkeme kıymet takdiri, komisyon ve tellaliye gider ve harçları istenirse maliyet bedeline ilâve edilebilirler. Maliyet bedeline dahil edilmedikleri halde, genel giderler içinde görünürler.
- (123) Meselâ; binaya kat veya daire ilâvesi, iç bölmelerinin genişletilmesi v.b.g.
- (124) Binaya sonradan kalorifer veya asansör tesisatı ilâvesi v.b.g. ACAR, s. 255: «Madde hükmündeki maddî değişiklikler (gayrimenkulun genişletilmesi) ile iktisadî kıymet neticeleri (iktisadî kıymette devamlı artış) birbirinden ayrı ve aynı eşitlikte unsurlardır. Bu unsurlardan birinin mevcudiyeti kâfidir.»
- (125) Bkz. VUK. 272.
- (126) Bunlar; gayrimenkulun temizlik, badana, boya ve tamir v.b.g. giderleridir.
- (127) Bkz. VUK. 289.
- (128) Bkz. D4D., 12/10/1965 gün ve E. 64-2290/K. 65-3462 sayılı kararı.
- (129) D4D., 30/4/1965 gün ve E. 60-5602/K. 65-1591 sayılı kararı: «... Binaa-naleyh, fabrika binasının tevsi ve makina montajı için alınan kredilere karşılık bankaya ödenen faizlerin bahsi geçen maddeler hükmü muvacehesinde, maliyete intikal ettirilerek amortismanına tâbî tutulması

Ayrıca, bazı giderlerin maliyet bedeline ilave edilmesi de mümkündür ⁽¹³⁰⁾. Fakat, normal bakım, tamir ve temizlik giderleri, genel giderlerden olduğundan, maliyete eklenemez ⁽¹³¹⁾.

Tesisat ve makinelerin işletme içinde imal edilmesi halinde, bu kıymetlerin imal giderleri, satınalma bedeli yerine geçer ⁽¹³²⁾.

Gemiler ve diğer taşıtlara gelince; bunların maliyet bedelinde esas kısmı, satınalma veya inşa «inşa edilmeleri halinde» giderleri teşkil eder. Eğer, gemiye «satın alınmasından veya inşa edilmesinden sonra» iktisadî değerini devamlı olarak arttırıcı mahiyette giderler yapılırsa, bu giderler de maliyete ilâve edilir ⁽¹³³⁾.

Maddî sabit kıymetler için yapılan giderler, hem tamir ve hemde kıymet arttırıcı giderler olarak birlikte yapılmış olabilir. Bu durumda işletme, kıymet arttırıcı vasfını haiz giderleri tespit edip ayırması ve ilgili iktisadî kıymetin maliyetine eklemesi gerekir ⁽¹³⁴⁾.

b) Maddî olmayan sabit kıymetlerin değerlendirilmesi :

Bu guruba girecek olan sabit kıymetler şunlardır: şerefiye, ihtira beratı, lisans, alameti farika imtiyazlar v.b.g. Bütün bu kıymetler ⁽¹³⁵⁾ de, maliyet bedeliyle değerlendirilir. Burada maliyet bedeli; bu kıymetlerin satınalma bedeli ile satın alınması sırasında yapılan çeşitli giderler toplamıdır ⁽¹³⁶⁾.

Ticaret Kanunu'nda, sermaye şirketleri dışında kalan işletmelere ait sabit kıymetlerin değerlendirilmesi konusunda özel bir hüküm yoktur. Bu sebeple, sabit kıymetler de «Bütün aktifler en çok bilanço gününde işletme için sahip oldukları kıymetle değerlendirilir.» kuralına uygun olarak değerlendirilir ⁽¹³⁷⁾.

icabederken, doğrudan doğruya gider kaydı suretiyle muamele yapılması kanuna aykırıdır.», «BERKEM, S. 390.»

(130) Bkz. Bu çalışma, s. 222, Dn. (122).

(131) Bkz. VUK. 272; D4D., 31/3/1965 gün ve E. 62-4410/K. 65-1218 sayılı kararı.

(132) Bkz. VUK. 271.

(133) Bkz. VUK. 272.

(134) Bkz. VUK. 272.

(135) Maddî olmayan sabit kıymetler; maddî sabit kıymetler gibi fizik sahibliği olan kıymetler değildir. Bunlara sabit sıfatı; sırf nakdi bakımdan donmuş kıymetler olduklarını belirtmek bakımından verilmiştir.

(136) Bkz. VUK. 269.

(137) Bkz. SAYDAR, s. 139.

Sermaye şirketlerinde sabit kıymetlerin değerlendirilmesi konusunda bkz. TTK. 459 ve 460.

c) Değerlemeleri özellik arzeden sabit kıymetler :

aa) Demirbaş eşyanın değerlendirilmesi :

Vergi Usul Kanunu'nun 273 üncü maddesi; alât edavat ⁽¹³⁸⁾, mefruşat ve demirbaş eşya ⁽¹³⁹⁾, maliyet bedeliyle değerlendirilir, demektir. Bu kıymetlerin maliyet bedeli; satınalma bedeline ⁽¹⁴⁰⁾, özel giderlerin ⁽¹⁴¹⁾ eklenmesiyle bulunur. Normal bakım, temizlik ve tamir giderleri maliyet bedeline eklenmez, senesi içinde zarar kaydedilirler. Ayrıca, değeri bin lirayı aşmayan alât, edavat, mefruşat ve demirbaş eşya da doğrudan doğruya gider yazılabilir ⁽¹⁴²⁾.

bb) İlk tesis ve taazzuv giderleri ve peştemallıkların değerlendirilmesi :

İlk tesis ve taazzuv giderleri ⁽¹⁴³⁾ ve peştemallıkların ⁽¹⁴⁴⁾ değerlendirilmesi, mukayyet değer ölçüsüyle yapılır. Bunların değerlemeye konu olmaları da, bu giderlerin aktifleştirilmesine bağlıdır. İşletme arzu ederse bu giderleri, ait olduğu yıl içinde genel giderlere koyabilir. Yalnız, değeri bin lirayı aşmayan peştemallıklar direkt gider yazılabilir. Peştemallıkların, değeri bin lirayı aşması halinde aktifleştirilmesi gerekir ⁽¹⁴⁵⁾. İlk tesis ve taazzuv giderlerinin aktifleştirilmesi ise; yalnız kurumlar ⁽¹⁴⁶⁾ için söz konusu-

(138) İşçi ve sanatkârın meslekî faaliyetlerinde, emek unsuruna karışıp yardımcı rol oynayan maddî vasıtalara alât ve edevat denir.

(139) Demir ve çelik kasalar, ölçü ve tartı aletleri, daktilo ve hesap makine-leri, evrak dolapları v.b.g. maddî kıymetlerdir.

(140) Alât, edavat, mefruşat ve demirbaş eşya; işletme içinde imâl edilmiş-lerse, o takdirde bunların imâl giderleri satınalma bedeli yerine geçer.

(141) Komisyon giderleri, nakliye giderleri v.b.g.

(142) Bkz. GVK. 40/7.

(143) VUK. 282: «... Kurumun tesis olunması veya yeni bir şubenin açılması veyahut da işlerin devamlı bir surette genişletilmesi için yapılan ve karşılığında maddî bir kıymet iktisap olunmayan giderler bu cümle-ndendir ...»

Bu konuda fazla bilgi için bkz. ACAR, s. 259 vd; SAYDAR, s. 117 vd.

(144) Peştemallıklar; işletmelerin üçüncü şahıslara devri halinde, devir alanın ticarî örf ve adete göre, «işletmenin sahip olduğu ünvan, bulunduğu yerin önemi ve müşteri hacmi sebebiyle» devir edene ödediği, maddî karşılığı olmayan meblağdır.

(145) Bkz. CVK. 40/7.

(146) Bkz. KVK. 1 ve 6; TTK. 459.

dur ⁽¹⁴⁷⁾. Gerçek kişiler bundan fazdalanamazlar. Peştemallıklar için böyle bir durum bahis konusu değildir. Gerek ilk tesis ve taazzuv giderleri, gerekse peştemallıklar aktifleştirildikleri taktirde, beş yıl içinde yok edilmelidir ⁽¹⁴⁸⁾. Vergi Usul Kanunu, iktisadi kıymetlerin mukayyet değeri; muhasebe kayıtlarında gösterilen hesap değeridir, demektedir. O halde, bunların aktife giriş tarihindeki kıymetlerinden, değerlendirme gününe kadar ayrılan amortismanlar düşülürse; mukayyet kıymet tespit edilmiş olur.

cc) Özel maliyet :

İşletmeler, kendi varlıkları olmayan ve kiralamak suretiyle faydalandıkları gayrimenkullerle ilgili değerlemede; özel maliyet bedeli uygularlar ⁽¹⁴⁹⁾. Uygulanan ölçü, bu gayrimenkuller için işletme tarafından yapılan giderlerle ilgilidir. Yalnız işletme, kira ile tuttuğu gayrimenkul için normal bakım, tamir ve temizleme giderleri yapabilir. Bunlar genel gider durumunda olduğu için özel maliyete konu teşkil etmezler. Fakat, gayrimenkulu genişletmek veya iktisadi değerini devamlı olarak arttırmak gayesi ile yaptığı giderleri de bir defada zarar kaydıyla yok edemez ⁽¹⁵⁰⁾. Bu çeşit giderler aktifleştirilir ve amortismanına konu olur. Eğer, gayrimenkulun kira müddeti belli ise; bu müddete göre amorti edilir ⁽¹⁵¹⁾.

(147) Bkz. VUK. 282.

(148) Bkz. VUK. 326; Peştemallıkların gider yazılabilmeleri ve amortismanına tâbi tutulabilmeleri konusundaki hükümler, gerek Gelir Vergisi ve gerekse Vergi Usul Kanunlarında evvelce yoktu.

(149) VUK. 272: «... Gayrimenkuller kira ile tutulmuş ise, kiracı tarafından yapılan ve bir ve ikinci fıkralardaki giderler bunların özel maliyet bedeli olarak ayrıca değerlendirilir. Kiracının faaliyetini icra için vucûda getirdiği tesisata ait giderler de bu hükümdedir ...»

(150) D4D., 3/4/1965 gün ve E. 61-4007/K. 65-1234 sayılı kararı: «Kira ile tutulan yerlerde yapılan ve kira müddetinin sonunda mal sahibine terki icabeden tesislere ait giderleri doğrudan doğruya masraf kaydeden bir Limited Şirket adına kusur cezalının (Kira ile tutulan yerlerde yapılan tesislere ait giderlerin 5432 sayılı Vergi Usul Kanununun 256 ıncı maddesi gereğince özel maliyet hesabına alınarak amortismanına tâbi tutulması icabedeceği) gerekçesiyle % 6 amortisman payının tenzil edilerek tadilen tasdiki doğrudur.», BERKEM, s. 394.

(151) D4D., 26/6/1954 gün ve E. 54-1255/K. 54-2219 sayılı kararı: «Üç yıl müddetle kiralamış bulunduğu binada bina kıymetine ilâve mahiyetinde bazı tesisler yaparak masrafının 1/3 ini 1951 takvim yılı hesaplarında gider gösteren müessese adına normal amortisman nisbetinden fazla olan miktar matrah ittihaz edilmek suretiyle salınan vergiyi özel ma-

Aktifleştirilen gider; amorti edilmeden kiralanan gayrimenkul bırakılırsa, yani, kiracılık durumu sona ererse, amorti edilmeyen kısım son yılda zarar kaydedilir ⁽¹⁵²⁾. Kira müddeti belli değilse; o zaman Vergi Usul Kanununun 319 ve 320 inci maddelerine göre aktifleştirilen giderler amorti edilirler ⁽¹⁵³⁾.

dd) Bağlanmış kıymetlerin değerlendirilmesi :

Bağlanmış kıymetler gurubunda; inşaat işleri, büyük onarım işleri, teminatlar, umumî mağazalara bırakılan mallar v.b.g. kıymetler yer alır ⁽¹⁵⁴⁾. Bu kıymetlerin değerlendirilmesiyle ilgili olarak Vergi Usul Kanunu'nda ayrı bir hüküm yoktur ⁽¹⁵⁵⁾. Bu sebeple, bu kıymetlerin değerlendirilmesinde; mukayyet kıymet veya maliyet bedeli ölçülerinden birisinin uygulanması gerekir ⁽¹⁵⁶⁾.

Bağlanmış kıymetler içinde, özellikle birden fazla senelere ait inşaat ve onarım işleri, en fazla ihtilaf konusu olduğundan önem arz eder. Bunların kâr ve zararlarının hesaplanmasıyla ilgili olarak Gelir Vergisi Kanunu'nda hükümler vardır ⁽¹⁵⁷⁾.

liyet hesabına alınan meblağın kira müddetine göre taksimi icap ettiği mucip sebebiyle terkin eden Temyiz Komisyonu kararı doğrudur.»; «SAYDAR, s. 126.»

(152) D4D., 20/3/1959 gün ve E. 57-2138/K. 59-736 sayılı kararı: «Mükellef tarafından mülkiyeti başkasına ait gayrimenkullerde yapılan tesisatın, komisyonca hernekadar 5432 sayılı kanunun 256 ncı maddesi gereğince amortisman yolu ile itfası uygun görülürse de, teklif döneminde kira müddeti bir sene olduğuna ve bu husus da ihtilafli bulunmadığına göre, amortisman yolu ile itfası mümkün olmayacağından davanın kabülü ile itiraz olunan Temyiz Komisyonu kararının bozulmasına.»; «BERKEM, s. 395.»

(153) Bkz. VTK. G. Kurulu, 5/11/1958 gün ve 58-410 sayılı kararı.

(154) Muvakkat bir zaman için mübadele kıymetini kaybetmiş olan bu mütedavil kıymetlere, muhasebe literatüründe muhassas veya bağlı kıymetler denir.

(155) Bkz. SAYDAR, s. 140

(156) SAYDAR, s. 140: «Meseleyi bu maddeler (VUK. 275 ve 289) hakkında yapmış olduğumuz izahların ışığı altında incelediğimiz taktirde, ikmal edilmemiş inşaat iş ve taahhütlerini ya değerlendirme bölümünde yazılı olmayan bir iktisadî değer şeklinde mütalaa edip mukayyet kıymetiyle veyahut yarı mamül bir mal şeklinde kabul edip, maliyetle değerlemek lâzım geleceği neticesine varırız.»

(157) Bkz. VUK. 42 ve 43; Ayrıca bkz. ACAR, s. 242 vd.; SAYDAR, s. 139 vd.

10. Ödenmemiş sermaye hesabının değerlendirilmesi :

İşletmelerde «Ortaklar hesabı, Ortaklar taahhüt hesabı veya Ödenmemiş sermaye hesabı» adı altında bilanço aktifinde yer alan hesaplar: henüz ödenmemiş sermayeyi gösterirler ⁽¹⁵⁸⁾. Bunlar, Vergi Usul Kanunu'na göre; değerlemeye tâbi tutulmamaktadır. Zira, aktifte yer almakla beraber bu hesaplar; iktisadî bir değer olarak kabul edilmemektedir. Bu sebeple işletmenin üçüncü şahıslardan olan normal alacakları içinde yer alamazlar ⁽¹⁵⁹⁾. Ayrıca, şüpheli veya değersiz alacak durumuna girerek zarar kaydedilmelerine Gelir Vergisi Kanunu'nun 38 inci maddesi imkân vermemektedir ⁽¹⁶⁰⁾.

Ticaret Kanunu da, sermayenin ödenmemiş kısmının bilanço aktifinde ayrıca gösterilmesini emreder ⁽¹⁶¹⁾. Ayrıca, işletmenin ödenmemiş sermayeden doğacak zararları için; ortakların şahsını mesul tutmakta ve işletme için bir zarar konusu olacağını kabul etmemektedir ⁽¹⁶²⁾.

11. Aktif geçici hesapların ⁽¹⁶³⁾ değerlendirilmesi :

İşletmeler, gelecek bir hesap dönemine ait peşin ödenmiş giderleri ⁽¹⁶⁴⁾, ödemenin yapıldığı yılın genel giderlerine dahil eder-

(158) Tahvil taahhütleri hesabı da; taahhüt edilip de ödenmemiş tahvilat bedellerini gösterir.

(159) Bkz. SAYDAR, s. 72 vd.

(160) Ortakların sermaye taahhüdünden doğan borçlarını, bir nevi işletmeden çekilmiş para olarak kabul etmek gerekir. Hisseli komandit ve anonim şirket ortaklarının, işletmeye olan borçları burada söz konusu değildir.

(161) Bkz. TTK. 463.

(162) Bkz. TTK. 142.

(163) ACAR, s. 263: «Geçici hesaplar, samimi bir bilanço çıkarmayı, masraflarla gelirlerin ait oldukları yılların neticeleri arasında yer almasını ve bu suretle bir hesap dönemine diğer bir hesap dönemi lehine külfet yüklememeği veya bir hesap dönemini diğer bir dönemin neticelerinden haksız bir surette faydalandırmamayı; değerleri bilanço günü değerine irca ederek neticeleri sıhhatla tesbit etmeyi gaye edinmiş oluyoruz. Bu netice bir takvim yılı içerisinde elde edilen kazanç ve iratların vergilendirilmesi, vergiye tâbi gelirin yıllık olması esaslarıyla ahenk halindedir.

(164) Bu giderler; peşin ödenmiş birkaç yıllık kira olabildiği gibi peşin ödenmiş komisyon, tellaliye, ücret, abonman bedelleri, sigorta, kırtasiye, pul v.b.g. giderler de olabilir.

mezler. Zira, bu giderler; ancak ait oldukları yılın genel giderleri içinde yer alabilirler. Bu sebeple, işletmelerde peşin ödenmiş gelecek yıllara ait giderler aktifleştirilir ve değerlemeleri de mukayyet değer ölçüsüyle yapılır ⁽¹⁶⁵⁾.

Vergi Usul Kanunu'nun ilgili hükmüne göre; ziraî işletmelerde henüz idrak edilmemiş mahsuller için hazırlık mahiyetinde yapılan giderler ⁽¹⁶⁶⁾ de, aktifleştirilerek mukayyet değerleri üzerinden değerlendirilir. Aynı şekilde, cari yıla ait olup henüz tahsil edilmemiş olan hasılat ⁽¹⁶⁷⁾ da, aktifleştirilir. Değerleme günü, o da mukayyet değer ölçüsüyle değerlendirilir.

İşletmeler, borç senetlerini değerlendirme günü kıymetiyle «dilerlerse» değerlemeleri halinde; bu işleminden «Prekont» doğan farklar da geçici hesaplarda yer alır ve aynı esaslar içinde değerlendirme konusu olurlar ⁽¹⁶⁸⁾.

İşletme bilançolarında aktifleştirilen değerlere çeşitli şekillerde ve çok sık rastlandığından, bunların tespit ve tayini önem arz eder ⁽¹⁶⁹⁾. Ticaret Kanunu'nda bu hesaplar konusunda bir hüküm yoksa da, Ticari bilanço'da dahi bu hesapların mukayyet değerleriyle gösterilmeleri gerekir ⁽¹⁷⁰⁾.

B — Pasif kıymetlerin değerlendirilmesi :

Pasif; muhasebe prensip ve kaidelerine göre kapatılan hesapların takip eden seneye devredilen alacak bakiyesidir ⁽¹⁷¹⁾. Pasif kavramı borç ve taahhütler yanında, kayıtlı sermaye ⁽¹⁷²⁾ v.b.g. hesapları da içine alan geniş bir anlam taşır ⁽¹⁷³⁾. İşletme bilan-

(165) Bkz. VUK. 283.

(166) Bunlar; gübre, nadas, tırmıklama, merdaneleme, çapalama, ekim giderleri ve hazırlık mahiyetindeki işlerle ilgili olarak ödenen ücretler v.b.g. giderlerdir.

(167) Tahakkuk etmiş fakat henüz tahsil edilmemiş faizler, kiralar, prim, temettü v.b.g. gelirler.

(168) Bkz. Bu çalışma, s. 231.

(169) Bu konuda fazla bilgi için bkz. ACAR, s. 262 vd.

(170) Bkz. SAYDAR, s. 159.

(171) Alacak bakiyesi veren hesaplardan, sadece pasif hesaplar kastedilmektedir. Aktif bir hesabın negatif bakiyesi söz konusu değildir.

(172) Popüler anlamda bir pasif olarak düşünülmemiş kayıtlı sermaye, muhasebe anlayışına göre, pasif olarak kabul edilmektedir.

(173) Bkz. KENNEDY ve MULLEN, s. 33.

çosunun pasifinde, bu geniş anlam içinde bir araya gelen hesapları, gerçek pasif ve itibari pasif olmak üzere iki grupta toplayabiliriz ⁽¹⁷⁴⁾. Gerçek pasif gurubunda senede bağlı ve bağlı olmayan borçlar yer alır. Bunların dışında kalan (amortisman, karşılık, geçici v.b.g) hesaplar da, itibari pasifi meydana getirirler ⁽¹⁷⁵⁾. Bu hesapların pasifte sıralanışında, vade durumları esas alınır.

Pasif kıymetlerin değerlemesi; Vergi Usul Kanunu'na göre, yine bu kanunun ortaya koyduğu değer ölçülerinin uygulanmasıyla yapılır. Ticaret Kanunu ise; pasiflerin, özellikle borçların ⁽¹⁷⁶⁾, itibari değer ⁽¹⁷⁷⁾ üzerinden hesaba geçirilmesini emreder ⁽¹⁷⁸⁾.

1. Sermaye hesabının değerlendirilmesi :

İşletmenin sermayesi hakkında, kanunlarımızda birbirinin tamamen zıddı iki görüş vardır. Gelir Vergisi Kanunu ve Vergi Usul Kanunu, sermayeyi değişir bir unsur olarak kabul etmiş ve bunun gerçek aktif ile gerçek pasif arasındaki farkın bulunmasıyla hesaplanabileceğini belirtmiştir ⁽¹⁷⁹⁾. Ticaret Kanunu ise; sermayeyi değişmez bir unsur olarak kabul etmiş ve bunun bilânçoda nominal kıymetle ayrı olarak gösterilmesini emretmiştir ⁽¹⁸⁰⁾.

Muhasebe bakımından da sermaye, sabit bir unsur olarak kabul edilir. Ancak, işletmenin faaliyetlerine ayrılan sermayenin

(174) Gerçek pasif; işletmenin faaliyet devresi içinde, ödenmesi gereken belli miktardaki üçüncü şahıslara olan borçlarını kapsar. İtibari pasif ise; işletmenin tasfiyesi sonunda ödenmesi gereken (tasfiye neticesine göre miktarı kesinleşen) ortaklara olan borçlarını kapsar.

(175) Bkz. ACAR, s. 267.

(176) Şarta bağlı veya vadeli olsun veya olmasın.

(177) Bkz. VUK. 266.

(178) Bkz. TTK. 75.

(179) Bu fark aynı zamanda net aktif fazlasıdır. Gerçek aktif; işletmenin sadece mevcut ve alacaklarını gerçek pasif ise; sadece borçlarını gösteren hesapların toplamını ifade eder.

(180) Bkz. TTK. 74.

Kanunun bu mecburiyeti koymasından asıl maksat; işletmeyle münasebette bulunan üçüncü şahısların hak ve menfaatlerini, böyle değişmez ve dokunulmaz bir nevi teminatla korumaktır. Bu sebeple kanun; sermayenin değişmezlik vasfını devamlı olarak korumak amacıyla ayrıca, «kanunî ihtiyatlar adı altında» fonlar ayrılmasını da sermaye şirketleri için şart koştur.

kendisinde değil sağladığı gelirlerde değişmeler olabilir ⁽¹⁸¹⁾. Bu da, ayrı bir hesapta (kâr ve zarar hesabı) gösterilir ⁽¹⁸²⁾. Şu halde, burada söz konusu olan sermaye; işletme bilançosunun pasifinde yer alan kayıtlı sermaye olup değerlemesi de mukayyet değer ölçüsüyle olur.

2. Borçlar ve alacaklı bankalar hesabının değerlendirilmesi :

İşletme borçlarını ⁽¹⁸³⁾ değerlemede, Vergi Usul Kanunu'nun 285 inci maddesine uyararak; mukayyet değer ⁽¹⁸⁴⁾ ölçüsünü kullanmak zorundadır ⁽¹⁸⁵⁾. Ancak bu ölçü; bütün borçlara toplu olarak değil, ayrı ayrı uygulanır. Zira, her borcun vade, faiz ve iskonto durumları göz önünde tutulursa, toplu değerlemenin imkânsızlığı ortaya çıkar ⁽¹⁸⁶⁾.

Borçlar içinde, konkordato veya sulh yoluyla alacaklı tarafından vazgeçilen kısım varsa; bunlar işletmece özel bir karşılık hesabına devredilir. Özel karşılık hesabında en fazla üç yıl ⁽¹⁸⁷⁾ zararlar yok edilmek üzere bekletilir. Yoksa, kâr olarak kayda alınır ⁽¹⁸⁸⁾.

(181) Bu değişmeler, olumlu ve olumsuz durumlarına göre, bilançonun aktif veya pasifinde yer alır.

(182) Sermaye ile kâr ve zararın ayrılması gereğinde; «İşletmenin sermayesi, işletme tüzel kişiliğine aittir ve ortaklar dokunamazlar. Kâr ise; ortakların malıdır.» düşüncesi hâkimdir.

(183) Burada esas, mal alımından doğan senetsiz borçlar söz konusudur. Bunun yanında, genellikle bankalara olan teminatlı ve teminatsız borçlarla, işletmeye teminat, depozito ve avans ödemelerinde bulunanların alacakları da incelememiz içindedir.

(184) Bkz. VUK. 265.

(185) Ancak; banka, banker ve sigorta şirketleri borçlarını, değerlendirme günü kıymetiyle değerlerler. Değerleme günü kıymetinin hesaplanmasında, Merkez Bankası'nın resmî iskonto haddi veya muamelede uygulanan faiz hadleri esas alınır.

(186) İşletme, borçlarını gösteren hesaplarını değerlemeden evvel; teker teker her alacaklısı ile mutabakat temin etmeli ve borcun faiz ve iskonto ile ilgili işlemlerini tamamlamalıdır.

(187) D4D., 30/9/1965 gün ve E. 60-834/K. 65-3295 sayılı kararı: «Emanet hesabındaki bir meblağın kâr kabul edilebilmesi için Vergi Usul Kanununun 306 ncı maddesindeki 3 yıllık müddetin geçmesi lâzımdır.», BERKEM, Vergi..., s. 462.

(188) Bkz. VUK. 324.

Yabancı para üzerinden borçların değerlemesinde; yabancı paraların değerlemesindeki esaslar uygulanır ⁽¹⁸⁹⁾.

İşletmelerin bankalardan sağladığı çeşitli şekillerdeki kredilerden doğan borçları da evvelce borçlar konusunda belirtilen esaslar içinde değerlendirme konusu olurlar.

3. Borç senetlerinin değerlendirilmesi :

İşletmelerin senede bağlı borçlarının değerlendirilmesi de; Vergi Usul Kanunu'nun borçlar hakkında koyduğu genel hükme göre mukayyet değerle olur ⁽¹⁹⁰⁾. Fakat, işletme dilerse, bu çeşit borçlarını değerlendirme günü kıymeti yani tasarruf değeriyle değerleyebilir ⁽¹⁹¹⁾. Tasarruf değeri ile değerlemede, her senet tek tek ele alınır ⁽¹⁹²⁾. Zira, her senedin vade tarihi aynı değildir.

İşletmenin senede bağlı borçlarının, konkordato veya sulh yolu ile alacaklısı tarafından alınmasından vazgeçilmesi halinde, bu kısım işletme tarafından özel bir karşılık hesabına devredilir ⁽¹⁹³⁾.

Yabancı para üzerinden senede bağlı borçlar ise; yabancı paralar gibi değerlendirilir ⁽¹⁹⁴⁾. Yani borsa rayici ölçüsüyle değerlendirilir. Fakat, bu ölçü uygulanmadan, işletme dilerse her borç senedinin o günkü değerini hesaplayabilir. Bu takdirde; borç senetlerinin değerlendirilmesinde evvelâ tasarruf değeri ve sonra da borsa rayici uygulanmış olur.

Senede bağlı borçlar gurubuna tahvil borçlarını da katabili-

(189) Bkz. Bu çalışma, s. 203 vd.

(190) Bkz. VUK. 265.

İşletme; banka, banker veya sigorta şirketi ise, borçlarını değerlendirme günü kıymetiyle «Tasarruf değeri» değerlemeye mecburdur.

(191) Bkz. VUK. 285.

(192) Senedin değerlendirme günü ile ödeme günü arasındaki günlerin faizleri hesaplanır. Bu faiz tutarı, senedin nominal değerinden çıkarılırsa; senedin değerlendirme günündeki kıymeti bulunur. Faizin hesaplanmasında, senette açıklanan, yoksa Merkez Bankası'nın resmî iskonto haddinde bir faiz yüzdesi uygulanır.

(193) Bkz. Bu çalışma, s. 230.

(194) Bkz. Bu çalışma, s. 203 vd.

riz. Zira, tahviller de çıkaran işletme için ⁽¹⁹⁵⁾ bir çeşit borç senedir ⁽¹⁹⁶⁾. Tahvil borçları; itibarî değer ölçüsüyle değerlendirir ⁽¹⁹⁷⁾.

4. *Amortisman, karşılık ve yedeklerle ilgili hesapların değerlendirilmesi :*

Amortisman hesabı; işletmelerin her yıl ayırdıkları amortismanları, toplu olarak ve ayrı bir hesapta ⁽¹⁹⁸⁾ takip etmeleri halinde ,bilânço pasifinde görülen bir hesaptır ⁽¹⁹⁹⁾. İşletme, amortismanlarını Vergi Usul Kanunu'nun ilgili hükümlerine ⁽²⁰⁰⁾ uyarak hesapladığı takdirde; bu hesabın değerlemesinde, mukayyet değer ölçüsü uygulanır.

İşletmenin, amortisman konusu iktisadî kıymetleri, çeşitli sebeplerle elden çıkarması ⁽²⁰¹⁾ halinde amortisman hesabı (o güne kadar birikmiş amortisman toplamı üzerinden); borçlandırılmak suretiyle kapatılır.

Vergi Usul Kanunu'nun, amortisman konusunda koyduğu özel hükümler yanında, Ticaret Kanunu'nda bu konuda hiçbir hükme rastlanılmaz ⁽²⁰²⁾. İşletme bu sebeple amortisman nispetini seçmede serbesttir. Ancak, seçilen amortisman nispetlerinin, Vergi Usul

(195) Eshamlı şirketlerle, iktisadî kamu müesseseleri; konumuz dışı işletmeler olduğu için, tahvil borçlarının değerlendirilmesine daha geniş yer verilmedi.

(196) Bkz. TTK. 420.

(197) Bkz. VUK. 286, 266.

(198) İşletmenin, her yıl hesapladığı amortismanı ayrı bir amortisman hesabına kayıt etmeyip, amortisman konusu iktisadî değerden düşmek suretiyle göstermesi de mümkündür. Bu esasa göre, amortisman konusu iktisadî değer amortismanı tamamlandıktan sonra, aktifte (1.—lira üzerinden) mevcut olarak gösterilir.

(199) Bu hesap, bilânço pasifinde gösterilmek istendiği takdirde; «Amortismanlar, Birikmiş amortismanlar» veya normalden fazla ayrıldığını belirtmek için «Fevkalade amortisman» diye bazan konusu bulunan iktisadî kıymetin ismini de alarak «Makine amortismanı gibi» adlandırılır.

(200) Bkz. VUK. 313-330.

(201) Bu; satış, devir veya trampa şeklinde olabilir.

(202) Sadece, anonim şirketlere ait 460 mncı maddede; «Gayrimenkuller, binolar, enerji santralleri, makineler, nakil vasıtaları, alât ve edevat ve mobilye gibi devamlı surette işletmede kullanılan tesisler halinde icabına göre **münasip olan tenzilat** yapıldıktan...» ifadesinde genel olarak amortismandan söz edilmiştir.

Kanunu'nun belirttiği nispetlerden farklı olması halinde; meydana gelecek değişik durumlar, devre sonunda nazara alınır.

Vergi Usul Kanunu'na göre, pasifleştirilmek ⁽²⁰³⁾ suretiyle değerlendirilmesi gerekli ⁽²⁰⁴⁾ hesaplardan biri de; karşılık hesaplarıdır ⁽²⁰⁵⁾. Karşılık hesaplarının değerlendirilmesinde de, mukayyet değer ölçüsü uygulanır.

Yedeklerle ilgili hesaplara gelince, burada sadece yenileme fonları söz konusudur ⁽²⁰⁶⁾. Yenileme fonları, Vergi Usul Kanunu'nun ilgili hükümlerine uymak şartıyla pasifleştirilebilir.

Bu fonların ayrılması gayesine uygun olarak satın alınan yeni iktisadî değerın amortismanı; ilgili fon hesabına borç yazılmak suretiyle mahsup edilir. Eğer, kanunî müddeti içinde kullanılmazlarsa; yenileme fonlarının kâr'a ilâvesi gerekir ⁽²⁰⁷⁾.

5. Pasif geçici hesapların değerlendirilmesi :

Cari hesap dönemi içinde tahsil edilip, gelecek hesap dönemlerine ait olan gelirler ⁽²⁰⁸⁾, işletmede pasifleştirilir. Zira, bu çeşit gelirler, ancak ait oldukları yılın gelirleri içinde yer almalıdır. Pasifleştirilen bu değerler, mukayyet değer ölçüsüyle değerlendirilir ⁽²⁰⁹⁾.

(203) Vergi Usul Kanunu'ndaki tarifinden de anlaşılacağı gibi, karşılıklar; işletmenin, miktarları kesin olmamakla beraber gider olarak tahakkuk etmiş veya edecek bir çeşit borçlarıdır. Bu sebeple pasifleştirilmesi gereklidir.

(204) Vergi Usul Kanunu, işletmeyi karşılık ayırmada serbest bırakmıştır. Bu durumda, işletme karşılık ayırmayı düşünmüyorsa, değerlendirme de söz konusu olamaz.

(205) Burada, sigorta şirketlerinin ayırdıkları karşılık ve ihtiyatlar konumuz dışında kalmaktadır. Zira, bunların, kendilerine verilen isimleriyle bir ilgileri yoktur.

(206) Yedek akçeler konumuz dışında kalmaktadır. Gelir Vergisi Kanununda yedek akçe konusunda bir hüküm yoktur. Ticaret Kanununda ise; anonim şirketlere ait hükümler içinde yer almıştır. Bkz. TTK. 466 ve 467.

(207) Bkz. VUK. (28/2/1963 gün ve 205 sayılı kanunla genişletilen) 328 ve 329.

(208) Bu gelirler; gelecek yıllara ait olmakla beraber, peşin tahsil edilen kira, faiz, komisyon v.b.g. gelirlerdir.

(209) Bkz. VUK. 287.

İşletmenin, cari hesap dönemine ait olup tahakkuk etmiş, fakat henüz ödenmemiş giderleri ⁽²¹⁰⁾ de olabilir. Bu çeşit giderler de pasifleştirilir ve değerlemelerinde mukayyet değer ölçüsü uygulanır. Ayrıca, işletmenin (ihtiyarî olarak) mevcut alacak senetlerini, değerlendirme günü kıymetiyle değerlemesi ⁽²¹¹⁾ halinde; bu işlemin «Reeskont» meydana getirdiği farklar da geçici hesaplarda gösterilir ve değerlemeleri de aynı ölçülerle olur.

6. Nâzım hesaplar :

Nâzım hesaplar, işletme için ne aktif ve ne de pasif bir değer olarak sayılamıyan hesaplardır ⁽²¹²⁾. Zira, bu hesapların bilânço neticesine tesirleri yoktur. Genellikle bilânço aktif ve pasif toplamlarının dışında yer alırlar ⁽²¹³⁾. Bu sebeple değerlendirme konusu değildirler.

Nâzım hesaplarla ilgili kayıtlara, işletmede bilgi için yer verilir. Bu hesaplar ne bir mevcudu ve ne de kesin bir borcu veya alacağı ifade edemezler ⁽²¹⁴⁾. Fakat, bunun yanısıra bir hukukî işlemin varlığını ifade etmektedirler ⁽²¹⁵⁾. Bu sebeple, ilerde işletmenin aktif ve pasif kıymetlerine tesir edecek durumlar yaratabilirler. Ayrıca, bazı işletmelerde «Nâzım hesaplar»ın çok büyük rakkamlara ulaştığı görülmektedir. Bütün bu durumları; muhasebe prensiplerine göre, nâzım kayıtların gerekliliğini ortaya koymaktadır ⁽²¹⁶⁾.

(210) Bu giderler; kira, vergi, resim, harç, komisyon, ücret, elektrik, telefon v.b.g. giderlerdir. Pasif geçici hesaplar içinde; ödenmemiş giderler veya gider konusu hizmeti gören işletmenin veya şahsın ismiyle yer alırlar.

(211) Bu konuda bkz. Bu çalışma, s. 208 ve 209.

(212) Bkz. ACAR, s. 336.

(213) Fakat, bazı işletmelerde; Nâzım hesaplara bilânço toplamları içinde yer verilerek, aktif ve pasif hesaplarla birlikte mütalaa edildiği görülmektedir. Bilânçoda hangi şekilde görülürse görülsün, Nâzım hesaplar; daima eşit kıymetlerle aktif ve pasifte karşılıklı yer alırlar.

(214) Bkz. Kemal TUNCATAY, Muhasebe Prensipleri ve Tatbikatı, İstanbul, 1967, s. 169.

(215) Kefalet, rehin, avans, teminat, depozito v.b.g.

(216) Bu gereklilik; Nâzım hesapların, bilgi edinmek yanında diğer bazı düşünceler sebebiyle, bilânçoda ayrı da olsa yer almasını ortaya koymaktadır.