

İFLASIN ERTELENMESİ DURUMUNDA ŞÜPHELİ TİCARİ ALACAK KARŞILIĞI AYRILMASININ V.U.K. VE TMS AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

Yrd. Doç. Dr. Muhammet BEZİRCİ*

ÖZET

Globalleşen dünya, ekonomilerin birbirleri ile olan etkileşimini artırmıştır. Özellikle ekonomik alanda meydana gelen olumsuz gelişmeler artan bir etki ile duyarlı ekonomilerde daha büyük hissedilmektedir. 2008 küresel kriz neticesinde gelişmekte olan ülkelerin makro düzeydeki etkilenmelerinin etkisi mikro düzeyde çok hızlı bir şekilde hissedilmiştir. Türkiye’de 2001 krizinden kaynaklanan olumsuzluğun firmalar açısından etkisi henüz aşılmakta iken 2008 küresel krizin ortaya çıkması firmalar için iflası kaçınılmaz bir son haline getirebilmektedir. Ekonomilerde firmaların faaliyetine devam etmelerinin sağlanması için ülkeler tarafından iflas erteleme kararı gibi yasal düzenlemeler ile bu olumsuzlukların ötelenmesi amaçlanmaktadır. Ancak bu tür yasal düzenlemeler ile mevcut muhasebe uygulamaları bazen uyumsuzlaşabilmektedir. Bu çalışmanın amacı, bir muhasebe uygulaması olan şüpheli ticari alacak karşılığı ayrılmasının iflasın ertelenmesi durumunda mümkün olup olmayacağını, Vergi Usul Kanunu ve TMS açısından karşılaştırılmalı olarak incelemek ve değerlendirmektir.

Anahtar Kelimeler: İflas erteleme, şüpheli ticari alacak, karşılık ayırma.

Jel Kodlar: M41, M48

* SMMM, Yrd. Doç. Dr. Selçuk Üniversitesi Akören Ali Rıza Ercan MYO. mbezirci@selcuk.edu.tr

ASSESSMENT OF PROVISIONS FOR DOUBTFUL TRADE RECEIVABLES IN CASE OF THE POSTPONEMENT OF BANKRUPTCY WITH RESPECT TO THE TAX PROCEDURAL LAW (TPL) AND TURKISH ACCOUNTING STANDARDS (TAS)

SUMMARY

The globalizing world increased the interactions between economies. Especially negative economic developments are felt heavier in sensitive economies with an ever-increasing impact. Macro-level influences of the 2008 global crisis on developing countries are felt very rapidly at the micro-level. The eruption of the 2008 crisis at a time the negative impacts of the 2001 crisis could not yet be overcome by firms in Turkey renders bankruptcy an inevitable ending for some firms. It is aimed in economies to enable firms to survive and operate by deferring negativities through legal regulations like postponement of bankruptcy. However, sometimes such legal regulations and existing accounting practices might not comply with one another. The aim of this study is to comparatively examine and assess the possibility of provisions for doubtful trade receivables, which is an accounting practice, in case of the postponement of bankruptcy with respect to the Tax Procedural Law and Turkish Accounting Standards (TAS).

Keywords: Postponement of bankruptcy, doubtful trade receivables, provision.

Jel Codes: M41, M48

1.GİRİŞ

İşletmeler sonsuz süre ile yaşacakları varsayımı ile ve kar elde etmek amacı ile kurulurlar. Ancak bu sonsuz süre kavramı globalleşen dünyada pek çok etkenden dolayı soyut kalmaktadır. Bu etkenlerin başında ise ülkesel ve küresel krizler gelmektedir. Türkiye’de 2001 yılında yaşanan kriz her ne kadar siyasi içerikli olup bankaların yoğun etkilenmesine sebep olmuş ise de firmaların ticari hayatları içerisinde bankalar ile olan kredi ve mevduat gibi banka ürünleri temelli ilişkilerinden dolayı firmaların da doğrudan ve dolaylı olarak etkilenmelerine neden olmuştur. Firmalar kriz dönemlerinde mikro düzeyde çeşitli önlemler almışlar ve özellikle mevcut pozisyonlarını koruma eğilimi seçmişlerdir. Ancak krizin artan ivmesi ve makro önlemlerin yetersiz kalması durumunda firmalar son çare olarak iflas yolunu seçmektedirler. Ülke ekonomilerinin vazgeçilmez bileşenleri olan firmaların, bu şekilde iflas kararı alması özellikle gelişmekte olan ülkelerin gelişme sürecinin negatif olarak yön değiştirmesine neden olacaktır. Bu

bağlamda hükümetler özellikle kriz dönemlerinde firmaların olumlu çabalarına destek sağlamak için çeşitli yasal ve yapısal düzenlemelere gitmekte ve bir çıkış yolu sunmaktadır. Genelde vergisel teşvikler, vergi indirimleri, istisnalar, muafiyetler gibi enstrümanlar firmaların buldukları ekonomik dar boğazdan kurtulmalarına yardımcı olmaktadır. Ancak firma tarafından gösterilen iyi niyetli ve olumlu bütün çabalara rağmen iflasın kaçınılmaz olduğu durumlarda kanun koyucu, firmalara son bir yardım niteliğinde olan iflas erteleme müessesini getirmiştir.

Firmanın faaliyet alanı içinde gerçekleştirilen eylemleri sonucunda alacakların tahsil edilememesi, borçların ödenememesi, likitide yönetiminin sağlanamaması gibi nedenlerle ortaya çıkan iflas durumunda iyi niyetli ve gerekli şartları sağlayan firmalara kanun koyucu iflasın ertelenmesi imkânını sağlamaktadır. Ancak iflas şartlarını sağlayan bir firmanın borçlarını ödeyememesinden dolayı buna bağlı olarak alacaklı açısından şüpheli ticari alacak karşılığının ayrılıp ayrılmayacağı uygulamada halen tereddütlü bir konudur.

Bu çalışmada iflasın ertelenmesi müessesesinin hukuki olarak bir değerlendirilmesi yapıldıktan sonra, şüpheli ticari alacak karşılığı ayrılmasının iflas erteleme kararı altında mümkün olup olamayacağı hem VUK hem de TMS-12ve TMS-37 açısından karşılaştırılmalı olarak değerlendirilecektir.

2. TÜRKİYE'DE İFLAS ERTELEME MÜESSESİ

İflas erteleme müessesesi, Türk Hukuk Sisteminde temel olarak Türk Ticaret Kanununda ve İcra ve İflas Kanununda düzenlenmiştir. Ancak temel olarak iflasın ertelenmesi müessesesi Türk Ticaret Kanununda düzenlenmiş ve yaşanan 2001 ekonomik krizden sonra 2003 ve 2004 yıllarında yapılan İcra ve İflas Kanunundaki bazı yasal düzenlemeler ile de bu müessesenin ekonomik ve ticari hayattaki işlevselliği artırılmıştır.

İflas erteleme, iflas öncesi işletmeye tanınan son bir hareket alanı olarak tanımlanmakta ve tıpkı düşen bir kişinin ayağa kalkmasına yardım edilmesi şeklinde mali açıdan işletmenin hayatta kalması için son bir şans verilmesidir (Küçük, 2009, 39).

Yargıtay 19. dairesinin vermiş olduğu bir karar içeriğinde iflas erteleme amacını şu şekilde ifade edilmektedir; erteleme süresinde şirkete ait aktiflerin korunarak çalıştırılması ve böylece borçların azaltılmasıdır. Bu sayede şirketin durumunun daha da ağırlaşması önlenmekte ve alacakların korunmasına öncelik tanınmaktadır (Uzay, 2008, 42).

Türkiye’de halen yürürlükte olan 6762 sayılı Türk Ticaret Kanunu (TTK) açısından iflas erteleme kararı 324. maddede düzenlenmekte iken 13 Ocak 2011 tarihinde kabul edilerek 14 Şubat 2011 tarihinde Resmi Gazetede yayımlanarak 1 Temmuz 2012 tarihinde yürürlüğe girecek olan 6012 sayılı Yeni Türk Ticaret Kanununda ise iflas erteleme müessesesi 375, 376 ve 377 maddelerde düzenlenmiştir.

6762 sayılı TTK açısından iflas erteleme müessesesi 324. maddesinde *“Son yıllık bilançodan esas sermayenin yarısının karşılıksız kaldığı anlaşılırsa, idare meclisi derhal toplanarak durumu umumi heyete bildirir. Şirketin aciz halinde bulunduğu şüphesini uyandıran emareler mevcutsa idare meclisi aktiflerin satış fiyatları esas olmak üzere bir ara bilançosu tanzim eder. Esas sermayenin üçte ikisi karşılıksız kaldığı takdirde, umumi heyet bu sermayenin tamamlanmasına veya kalan üçte bir sermaye ile iktifaya karar vermediği takdirde şirket feshedilmiş sayılır. Şirketin aktifleri şirket alacaklarının alacaklarını karşılamaya yetmediği takdirde idare meclisi bu durumu derhal mahkemeye bildirmeye mecburdur. Mahkeme bu takdirde şirketin iflasına hükmeder. Şu kadar ki; şirket durumunun ıslahı mümkün görülüyorsa idare meclisi veya bir alacaklının talebi üzerine mahkeme iflas kararını tehir edebilir. Bu halde mahkeme, envanter tanzimi veya bir yedemin tayini gibi şirket mallarının muhafazası için lüzumlu tedbirleri alır”* şeklinde belirtilmiştir.

Yukarıdaki kanunun lafzi ifadesinden de anlaşılacağı üzere şirketlerin kötüye giden durumlarının iyileşmesinin mümkün olabileceği ihtimali üzerine idare meclisi veya alacaklıların talebi üzerine mahkeme tarafından iflas kararının ertelenebileceği ifade edilmektedir.

1 Temmuz 2012 tarihinde yürürlüğe girecek olan 6012 sayılı Yeni Türk Ticaret Kanunu ise iflas erteleme müessesesinin uygulanması açısından İcra ve İflas Kanuna atf yapılmış olmakla birlikte 375. maddesinde ilgili koşulların oluşması halinde iflas erteleme için mahkemeye müracaatın yönetim kurulu tarafından yapılacağı ve bunun vazgeçilmez görev ve yetkisi olduğunu hükme bağlanmıştır. 376. maddede sermayenin kaybı ve borca batık olma durumunda çağrı ve bildirim yükümü, 377. maddede ise iflasın ertelenmesi ile ilgili hükümler yer almakta olup ilgili kanun metni şöyledir:

a) Çağrı ve bildirim yükümü

MADDE 376-(1) *Son yıllık bilançodan, sermaye ile kanuni yedek akçeler toplamının yarısının zarar sebebiyle karşılıksız kaldığı anlaşılırsa, yönetim*

kurulu, genel kurulu hemen toplantıya çağırır ve bu genel kurula uygun gördüğü iyileştirici önlemleri sunar.

(2) Son yıllık bilançoya göre, sermaye ile kanuni yedek akçeler toplamının üçte ikisinin zarar sebebiyle karşılıksız kaldığı anlaşıldığı takdirde, derhâl toplantıya çağrılan genel kurul, sermayenin üçte biri ile yetinme veya sermayenin tamamlanmasına karar vermediği takdirde şirket kendiliğinden sona erer.

(3) Şirketin borca batık durumda bulunduğu şüphesini uyandıran işaretler varsa, yönetim kurulu, aktiflerin hem işletmenin devamlılığı esasına göre hem demuhtemel satış fiyatları üzerinden bir ara bilanço çıkarttırıp denetçiye verir. Denetçi bu ara bilanço, en çok yedi iş günü içinde inceler ve değerlendirmeleri ile önerilerini bir rapor hâlinde yönetim kuruluna sunar. Önerilerde 378 inci maddede düzenlenen erken teşhis komitesinin önerilerinin de dikkate alınması şarttır. Rapordan, aktiflerin, şirket alacaklılarının alacaklarını karşılamaya yetmediğinin anlaşılması hâlinde, yönetim kurulu, bu durumu şirket merkezinin bulunduğu yer asliye ticaret mahkemesine bildirir ve şirketin iflasını ister; meğerki, iflas kararının verilmesinden önce, şirketin açığını karşılayacak ve borca batık durumunu ortadan kaldıracak tutardaki şirket borçlarının alacaklıları, alacaklarının sırasının diğer tüm alacaklıların sırasından sonraki sıraya konulmasını yazılı olarak kabul etmiş ve bu beyanın veya sözleşmenin yerindeliği, gerçekliği ve geçerliliği, yönetim kurulu tarafından iflas isteminin bildirileceği mahkemece atanan bilirkişilerce doğrulanmış olsun. Aksi hâlde mahkemeye bilirkişi incelemesi için yapılmış başvuru iflas bildirimini kabul olunur.

b) İflasın ertelenmesi

MADDE 377- (1) Yönetim kurulu veya herhangi bir alacaklı yeni nakit sermaye konulması dâhil nesnel ve gerçek kaynakları ve önlemleri gösteren bir iyileştirme projesini mahkemeye sunarak iflasın ertelenmesini isteyebilir. Bu hâlde İcra ve İflas Kanununun 179 ilâ 179/b maddeleri uygulanır.

Yukarıdaki kanun maddelerinde 6762 sayılı TTK'dan farklı olarak daha açıklayıcı hükümler yer almakta 6012 sayılı kanunda kül halinde yer almakta olan iflas erteleme müessesinin bölümler halinde anlaşılır olmasına imkan sağlanmıştır. Ayrıca İcra ve İflas Kanunu'na açık bir şekilde atf yapılarak uygulamanın kolaylığı sağlanmıştır.

Uygulama açısından İcra ve İflas Kanununun 179 ve 179/b maddelerinde iflas erteleme müessesinin lafzi yorumdan sadece sermaye şirketleri ile

kooperatifler için geçerli olabileceği ifade edilmiş olup ilgili madde hükmü şöyledir:

Sermaye şirketleri ile kooperatiflerin borçlarının aktifinden fazla olduğu idare ve temsil ile vazifelendirilmiş kimseler veya şirket ya da kooperatif tasfiye halinde ise tasfiye memurları veya bir alacaklı tarafından beyan ve mahkemece tespit edilirse, önceden takibe hacet kalmaksızın bunların iflasına karar verilir. Şu kadar ki, idare ve temsil ile vazifelendirilmiş kimseler ya da alacaklılardan biri, şirket veya kooperatifin mali durumunun iyileştirilmesinin mümkün olduğuna dair bir iyileştirme projesini mahkemeye sunarak iflasın ertelenmesini isteyebilir. Mahkeme projeyi ciddi ve inandırıcı bulursa, iflasın ertelenmesine karar verir. İyileştirme projesinin ciddi ve inandırıcı olduğunu gösteren bilgi ve belgelerin de mahkemeye sunulması zorunludur.

Mahkeme, gerekli görürse idare ve temsille vazifelendirilmiş kimseleri ve alacaklıları dinleyebilir. İflasın ertelenmesi talepleri öncelikle ve ivedilikle sonuçlandırılır.

İflas erteleme kararı ile borçlu şirket üzerine alacakla ilgili olarak 6183 sayılı yasa dahil hiçbir takibin yapılamayacağı zaman aşımı ve hak düşürücü sürelerin duracağı ilgili kanunun 179/b maddesinde ifade edilmiştir. Ayrıca bu maddede iflas erteleme süresinin azami 1 (bir) yıl olduğu ancak kayyımın verdiği rapora istinaden mahkeme tarafından bunun 4 (dört) yıla kadar uzatılabileceği hüküm altına alınmıştır. Ayrıca bu maddede mükerrer bir şekilde iflas erteleme müessesesinin sadece sermaye şirketleri ve kooperatifler için geçerli olduğu ifade edilmiştir.

3. V.U.K. ve TMS AÇISINDAN ŞÜPHELİ TİCARİ ALACAK KARŞILIĞI

Muhasebe teorisi açısından ihtiyatlılık kavramı ile eşanlı olarak değerlendirilmesi gereken karşılık kavramı değişen ekonomik koşullar ve rekabet şartları altında firmaların güvenilir ve gerçeği yansıtan mali tablolar hazırlanması açısından önem arz etmektedir.

Karşılık kavramı genel olarak aktif kalemlerde meydana gelmesi muhtemel değer kayıpları, gider ve zararları karşılamak amacıyla işletme faaliyetlerinin sonuçlarından ayrılacak olan fonlar olarak ifade edilmektedir (Çetin 2010, 410). Karşılıklar gerçekleşme zamanı ve tutarı belli olmayan yükümlülükler ve muhtemel zararları karşılamak için alınacak olan muhasebe önlemleri olarak ifade edilebilir (Özkan 2010, 1). Bu bağlamda karşılıkların gelecekte ortaya çıkması muhtemel bir olaydan dolayı ayrılması bunun bir koşula bağlanmasını gerekli kılmaktadır. İlgili koşulun sağlanması duru-

munda karşılık işlevi gerçekleşecek, ilgili koşulun sağlanmaması durumunda ise karşılık işlevi gerçekleşmeyecektir.

Ülkemizdeki muhasebe uygulamalarının yasal dayanağının belli bölümünü vergi kanunları oluşturmakla birlikte Avrupa Birliği entegrasyon sürecinde Uluslararası Muhasebe Standartlarının Türkiye'ye adaptasyonu ile muhasebe uygulamaları açısından Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) ön plana çıkmıştır. Bu bağlamda krizlerin, rekabetin ve ekonomik değişkenliğin büyük ölçüde yaşandığı ülkemizde karşılıklar kavramının hem Vergi Kanunları hem de Türkiye Muhasebe Standartları açısından değerlendirilmesi gerekir.

Şüpheli ticari alacak karşılığı ayrılması ile ilgili olarak TDHP ve yasal mevzuat incelendiği zaman genel olarak aşağıdaki kurallar düzenlenmiştir (BDK 2011, 1127):

- Şüpheli ticari alacak karşılığı sadece bilanço esasında defter tutan mükellefler tarafından ayrılabilir.
- Şüpheli ticari alacak karşılığı ticari ve zirai kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi ile ilgili olan bir alacağın şüpheli hale gelmesi sonucu ayrılabilir. Burada alacağın ticari veya zirai faaliyetle ilgili olduğunun ispatı ise bu alacağın gelir olarak kayıtlara intikal ettirilmesi ile mümkündür (Danıştay K. 4. D. 29.03.2005).
- Alacak teminata bağlı olmamalıdır. Ancak bir kısmı teminatlı bir kısmı teminatsız olan alacaklarda teminatsız kısım net olarak belirlenebiliyorsa bu taktirde teminatsız kısım için de karşılık ayrılabilir.
- Kamu idare ve müesseselerinden olan alacaklar içinde karşılık ayrılması mümkün değildir.

Tahsil ihtimali, şüpheli alacak ile değersiz alacağın temel ayırım noktasıdır. Bu bağlamda şüpheli ticari alacak karşılığı için V.U.K. 323. maddede 2 temel ölçüt getirilmiştir. Bu ölçütler şüpheli ticari alacak karşılığı ayrılabilmesi için özel şart niteliği taşımaktadır. Buna göre bir alacağın şüpheli ticari alacak sayılarak şüpheli ticari alacağı karşılık ayrılabilmesi için;

- Alacağın dava ve icra safhasında bulunması gerekir,
- Yapılan protestoya veya yazı ile birden fazla istenmesine rağmen borçlu tarafından ödenmemiş bulunan dava ve icra takibine değmeyecek derecede küçük alacaklar.

şüpheli ticari alacak sayılır. Burada dava ve icra safhası alacağın tahsil edilebilme ihtimalinin gerçekleşmesi için bir çabadır. VUK 323. maddesinde bu

şekilde sayılan alacakların değerlendirme gününde tasarruf değeri ile pasifte bir karşılık ayrılabilmesi ifade edilmiştir. VUK 323. madde lâfzî yorumundan anlaşılacağı üzere bu karşılık ayırma bir zorunluluk değil mükellefin için tercihine bırakılmıştır.

Uygulamada dava ve icra takibine değmeyecek nitelikteki küçük alacaklar için objektif bir ölçüt bulunmamaktadır. Burada işletmenin cirosu ile makul bir orantı kurulması tercih edilmektedir. Nitekim Danıştay'ın kararları da bu şekildedir.

V.U.K. açısından yukarıdaki şekilde değerlendirilen karşılıklar, Türkiye Muhasebe Standartlarından (TMS) 37 nolu "Karşılıklar, Koşullu Borçlar Ve Koşullu Varlıklar" standardına göre değerlendirildiğinde şüpheli ticari alacak karşılığı açısından V.U.K. ile büyük benzerlikler görülmektedir.

TMS-37 deki tanımlar bölümünde karşılıklar; "*Gerçekleşme zamanı veya tutarı belli olmayan yükümlülüktür*" olarak ifade edilmiştir. Yine aynı standartta yer alan "*karşılıklar, ait olduğu ödemeye ilişkin olarak gelecek bir tarihte yapılacak harcamanın zaman ve miktarının kesin olmaması nedeniyle, ticari borçlar ve tahakkuklar gibi diğer yükümlülüklerden ayırt edilebilir*" ifadesi karşılıklar kavramını tamamlayıcı niteliktedir(TMS-37).

Standartta yer alan ifadelerin lafzi yorumundan karşılığın ayrılması, zaman ve tutar bakımından bir belirsizliğe bağlanmış olması V.U.K. ve TMS-37 açısından benzerlik göstermektedir.

Ancak şüpheli ticari alacak karşılığının vergisel boyutu ile ilgili olarak düzenlemeler TMS-37 yer almamakta sadece karşılık kavramı ile ilgili genel çerçeveye yer verilmektedir. Şüpheli ticari alacak karşılığı ile ilgili diğer bir düzenleme TMS-12 nolu "Gelir Vergisi" standardında yapılmıştır.

TMS-12'ye göre ilgili dönemde vergiye tabi olmamakla birlikte gelecek dönemlerde vergiye tabi olması muhtemel gelirlerle birlikte, ilgili dönemde indirim kabul edilmeyen ancak gelecek dönemlerde indirim kabul edilmesi muhtemel giderler "geçici farklar" olarak belirtilmiştir. TMS-12 açısından gelecekte tahsil edilememesi ihtimaline karşılık şüpheli ticari alacak karşılığı gelecekte indirilebilecek bir gider niteliği taşımakta ve ertelenmiş "vergi alacağı (varlığı)" olarak kayıt altına alınabilecektir (Örten 2008, 156).

TMS-12'ye göre 24-36. maddeler arasında indirilebilir geçici farklara neden olan uygulamalar sayılmış olup bunlardan bir tanesi de şüpheli ticari alacak olarak değerlendirilebilir (Dinç 2007, 34). Çünkü ticari açıdan gider olarak muhasebe kaydı yapılabilen ancak vergi matrahının hesaplanması

aşamasında kabul edilmeyen ve yeterli şartların sağlanması halinde gelecek dönemlerde gider olarak kabul edilebilecek bir niteliğe sahiptir. Bu ise şüpheli ticari alacakların TMS-12 açısından “geçici farklara neden olan giderler” altında değerlendirilmesine neden olacaktır (Örten 2008, 161).

TMS-12’ye göre ertelenmiş vergi varlıkları; indirilebilir geçici farklar ile mahsup edilme imkanı bulunmayan ve mali zararların ve kullanılmayan vergi indirim ve istisnaların ileriye ötelenmesi nedeniyle gelecek dönemlerde geri kazanılma ihtimali olan vergi tutarı olarak ifade edilebilir. TMS-1 Finansal Tabloların Sunuluşu Standardının 56. Maddesine göre; ertelenmiş vergi varlıklarının cari dönem varlıklarından ayrı gösterilmesi gerektiği ifade edilmiş ancak kayıt aşamasında hangi hesapların kullanılacağı ve bu hesapların finansal tabloların neresinde yer alacağına dair bir açıklama getirilmemiştir ve sadece açıklayıcı dipnotların önemi vurgulanmıştır (Tekşen 2010, 303).

Bu bağlamda Tek Düzen Hesap Planında (TDHP) karşılıklar bilançonun aktifinde ve düzenleyici nitelikteki hesaplar olarak yer almaktadır. Nitekim şüpheli ticari alacaklarla ilgili olarak gerekli şartların sağlanmasından sonra karşılıklar 129 Şüpheli Ticari Alacaklar Karşılığı (-) hesabında izlenmektedir.

4. İFLAS ERTELEME MÜESSESESİNİN ŞÜPHELİ TİCARİ ALACAK KARŞILIĞI AYRILMASINA ETKİSİ

Bir tür amortisman uygulaması olan şüpheli ticari alacak karşılığı ayrılmasının şartlarından bir tanesi de V.U.K. 323. maddesinde belirtildiği üzere ilgili şüpheli ticari alacağın dava ve icra safhasına gelmiş olmasıdır. V.U.K. kanunu açısından bu şartı sağlamayan alacaklar için karşılık ayrılması mümkün değildir. Ancak İcra ve İflas Kanunu’nun 179/b maddesi uyarınca iflas ertelemesi kararı bulunan bir şirket üzerine 6183 sayılı yasa dahil gerek kamu gerekse diğer özel ve tüzel kişiler tarafından hiçbir yasal takip yapılamayacaktır. Hatta kanun metninde, evvelce başlamış takiplerin duracağı ve zaman aşımı ve hak düşürücü sürelerin işlemeyeceği de ifade edilmiştir. Bu düzenleme borçlu işletme hakkında alacak takibine izin vermemekte ve devam etmekte olan takiplerin de durmasına neden olmaktadır. Böyle bir durumda şüpheli ticari alacak karşılığı ayrılacak mıdır ?

Vergi sisteminde soyut kuralların somut kurallara uygulanması yorum olarak ifade edilmekte olup lafzi yorum, sistematik yorum, tarihi yorum ve amaçsal (gai) yorum olarak çeşitlendirilmesi mümkündür (Mercan 2009, 19). Bu bağlamda V.U.K. 323. maddesi lafzi olarak yorumlandığı zaman dava ve icra safhasında bulunmayan bir alacak için şüpheli ticari alacak karşılığı ayrılması mümkün değildir. Ancak burada olayın özü itibarıyla ve

gai yorum olarak değerlendirilmesi gerekir. Çünkü alacaklı kendi rızası ile alacaklarını ertelemiş veya takip imkanını ortadan kaldırmış değildir. Genel görüş, V.U.K. 323. maddede yer alan “dava ve icra safhasında bulunan alacaklar” ifadesinden ilgili alacağın tahsil edilemediğinin yetkili makamlarca kayıt altına alınmasını sağlamak için yapıldığıdır.

Ayrıca iflas ertelenmesi kararı kapsamında bulunan alacaklar zaten şüpheli hale gelmiş durumdadır. Yani alacak tahsili TMS-37 ve TMS-12’de ifade edildiği üzere zaman ve miktar açısından belirsizdir.

İcra ve İflas Kanunu ile V.U.K. arasındaki bu çelişki, vergi matrahını etkileyici bir uygulama olan şüpheli ticari alacak karşılığı açısından mükellefler nezdinde tereddüt yaşanmasına neden olmaktadır. Ancak Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından verilen bir özelge’de “.....ancak; Vergi Usul Kanununun düzenlemedeki amacı alacağın şüpheli hale geldiğinin ispatı olduğuna göre; alacaklının yasal haklarını sınırlayarak alacağın temini için başvuracağı icra takibini engelleyen İcra İflas Kanunu’nun 179/b maddesi de şartın yerine getirildiğinin ispatı bakımında yeterlidir. Bu nedenle, gerek alacaklı olduğunuz şirket hakkında iflasın ertelenmesi kararının verilmesi ile iflasa ilişkin şartların varlığının tamamen ortadan kalktığından söz edilemeyecek olması, gerekse iflası ertelenen borçlu şirketin takibi İcra ve İflas Kanunu hükmü uyarınca engellendiği hususları birlikte değerlendirildiğinde iflası ertelenen şirketten tahsil edilemeyen ve kanunen takibine de imkan olmayan alacaklarınız için mahkemece iflasın ertelenmesine ilişkin kararın verildiği hesap döneminde şüpheli alacak karşılığı ayırmanız mümkün bulunmaktadır.....” (Özelge, 23.07.2009) şeklindeki görüş İcra ve İflas Kanunu ile V.U.K. arasındaki çelişkiyi ortadan kaldıran nitelik taşımaktadır (Zaimoğlu 2010, 121).

Dava ve icra safhasında bulunan alacaklar mahkeme sonucuna göre tahsil ihtimali olan alacaklardır. Ancak iflas erteleme kararı kapsamında olan alacaklar ise tahsil ve takip imkanı dahi olmayan alacaklardır. Bu bağlamda tahsil edilme imkanı belirsiz hale gelen bir alacak için karşılık ayırma hakkı veren kanun koyucu tarafından, belli bir süre için tahsil ve tabip imkanı tamamen durdurulmuş alacaklar için karşılık ayırma yetkisi vermemesi düşünülemez. Çünkü iflas halindeki bir şirketten olan alacak için alacağın iflas masasına kayıt ettirilmesi yeterlidir.

TMS-12 ve TMS-37 açısından bağımsız olarak bu konu değerlendirildiği zaman karşılıklar gerçekleşme zamanı ve tutarı belli olmayan yükümlülük olarak ifade edilmiştir. Şüpheli hale gelen bir alacağın ne zaman ve ne miktarda tahsil edileceğinin şüpheli olması TMS açısından karşılığın her zaman

ayrılabilceği şeklinde yorumlanabilir. Bu bağlamda borçluya iyi niyetli olarak bir mñhlet verme şeklinde olan iflas erteleme sonucunda borçlunun işlerinin düzelip düzelmeyeceği konusunda belirsizlik her zaman mevcuttur. TMS açısından değerlendirildiği zaman iflas erteleme müessesinin başarılı olmasının belirsizliği, şüpheli ticari alacaklar için karşılık ayrılmasına her zaman imkan sağlamaktadır.

İcra ve İflas Kanundaki iflas ertelemesi müessesesinin düzenlenmesi aşamasında şüpheli ticari alacak karşılığı ayrılmasının birlikte değerlendirilmemiş olması ihtimali nedeniyle bu konuda bir boşluk olduğunu düşünmekteyiz ve yapılacak bir düzenleme ile bu konuda yasal bir zemine oturtulmuş olacaktır.

Yukarıdaki açıklamalar ışığında alacaklının alacağıın takip ve tahsilinin kendi rızası dışında sınırlandırılması ve durdurulmasından dolayı iflas ertelemesi durumunda İcra ve İflas Kanunu 179/b maddesindeki hüküm şartlarının uygulanmaması gerektiği görüşündeyiz. Bu bağlamda iflasın ertelenmesi durumunda şüpheli ticari alacak karşılığı ayrılabilceği mümkün ve tabiidir.

5. SONUÇ VE DEğerLENDİRME

Küresel krizler ekonominin lokomotifi sayılan firmaları önemli ölçüde etkilemiş ve hükümetler firmaları bu çıkmazdan kurtarmak için yasal ve yapısal anlamda düzenlemeler yapmışlardır. Firmaların mali açıdan içinden buldukları dar boğazdan kurtulmaları amacıyla düzenlenmiş bulunan iflas erteleme müessesesi firmaların hayatta kalmaları için bir şans niteliğindedir. Ancak firmaların ticari ilişki içerisinde buldukları diğer firmalar bu düzenlemelerden borç ve alacak bağlamında etkilenmektedirler. Bunun temel nedeni ise ülkemizdeki hukuk sistemi içerisindeki kanunlar ile vergi kanunlarının aynı konu için farklı düzenlemeler ihtiva etmesidir. Özellikle vergi matrahını etkileyen konulardaki farklı düzenlemeler, firmaların yapacakları muhasebe uygulamaları açısından tereddütler yaşamalarına neden olmaktadır. İcra ve İflas Kanunundaki iflasın ertelenmesiyle, alacaklara ilişkin borçlu nezdindeki tahsil ve takiplerin durmasına ilişkin düzenleme ile V.U.K.'daki şüpheli ticari alacak karşılığı ayrılmasına ilişkin düzenlemenin lafzi yorumunda firmalar açısından uygulamada bir çelişki ve tereddüt mevcuttur. Ancak ilgili maddelerin amaçsal olarak yorumlanmasında, borçlu firmadan olan alacakların vadesinde tahsil edilememesi sonucu ve borçlu firmaya ait iflas erteleme kararından dolayı dava ve icra yolunun da kapalı olmasına rağmen şüpheli ticari alacak karşılığı ayrılması imkânının var olduğu görölmektedir. Bu konudaki Danıştay Kararları ve Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından yayınlanan özelgeler de aynı yöndedir.

KAYNAKLAR

Çetin, A. , Akarçay Öğüz,A. 2010 “Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıkların İncelenmesi” Marmara Üniversitesi İ.İ.B.F Dergisi, , Cilt 29, Sayı: 2.

Dinç, E. 2007. “Muhasebe Ve Vergi Kuralları Arasındaki İlişki Ve Gelir Vergileri (TMS-12) Standardının Muhasebe Uygulamalarına Etkisi” Erciyes Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi, Sayı 28, Ocak Haziran.

Küçük, M. 2009. “İflasın Ertenilmesi Şüpheli Alacak Karşılığı Ayırmayı Engeller mi?”, Vergi Dünyası, Sayı: 339, Kasım.

Mercan, E, Dünder, M. 2009. Temel Vergi Hukuku, 3. Bası, Ankara SMMM Odası Yay., Ankara,.

Örten, R, Kaval, H, Karapınar, A. 2008. Türkiye Muhasebe Finansal Raporlama Standartları Uygulama ve Yorumlar, Gazi Kitabevi.

Özkan, Ö, Kocamış Uzun, T 2010. “TMS 37’ye Göre Karşılıklar Standardı ve Uygulaması” E- yaklaşım, Ekim, Sayı 214.

Tekşen, Ö 2010. “TMS-12 Gelir Vergileri Standardına Göre Ertilenmiş Verginin İncelenmesi Ve Muhasebeleştirilmesi” Süleyman Demirel Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi, Cilt 15, Sayı 2.

Uzay, Ş, 2008. “Muhasebeci Bakış Açısı İle İflas Erteleme Süreci” Ankara Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası, Muhasebe ve Vergi Uygulamaları (MUVU) Dergisi, C.1, S.1.

Zaimoğlu, H. 2010. “İflasın Ertilenmesi Müessesi ve Şüpheli Alacak Karşılığı Ayırmaya Etkisi” Vergi Dünyası, sayı 351.

Beyanname Düzenleme Kılavuzu (BDK). 2011 Maliye Hesap Uzmanları Derneği, Ankara.

Danıştay 4. Daire Kararı, 29.03.2205, E.No: 2004/101, K No: 2005/503.

Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı, B.07.1.GİB.4.99.16.01/01-MUK-57 sayılı Özelge

Türkiye Muhasebe Standartları, TMS-12.

Türkiye Muhasebe Standartları, TMS-37.

6762 sayılı Türk Ticaret Kanunu

6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu