

MUHASEBE SİSTEMİ UYGULAMA GENEL TEBLİĞLERİNDE VERGİ MEVZUATINA AYKIRI DÜZENLEMELER, GELİR VE KURUMLAR VERGİSİ MÜKELLEFLERİNDE MALİ KARIN TESPİTİ

Celal ÇELİK

Hesap Uzmanı

(Vergi Dünyası-Mart 1997)

I. MUHASEBE SİSTEMİ UYGULAMA GENEL tebliğleri İLE YAPILAN DÜZENLEMELERİN NİTELİĞİ

Maliye Bakanlığı V.U.K.'nun 175 ve mük. 257. maddelerinin kendisine verdiği yetkiye dayanarak Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğini (MSUGT) yayınlamıştır. Bu tebliğlerde;

- Tekdüzen hesap planı (THP),
- Muhasebenin temel kavramları,
- Muhasebe politikalarının açıklanması,
- Mali tablolar ilkeleri,
- Mali tabloların düzenlenmesi ve sunulması

konularında detaylı açıklamalar yer almıştır.

MSUGT ile genel olarak bilanço esasına göre defter tutan bütün mükelleflere tekdüzen hesap planına (THP) uyma zorunluluğu getirilmiştir. Belirlenen muhasebe usul ve esaslarını uygulamak zorunda oldukları halde, buna uymayanlar hakkında VUK ve 3568 sayılı SMSMM ve YMM Kanunu'nun ilgili hükümleri uyarınca gerekli cezai işlemler uygulanır.⁽¹⁾

VUK'nun 353/6. maddesi uyarınca THP'na uymayan mükelleflere özel usulsüzlük cezası uygulanır. 1997 yılı için uygulanacak ceza rakamı 255 seri no.lu VUK genel tebliğinde 129.600.000.- TL olarak açıklanmıştır.

Maliye Bakanlığı yetkisini Vergi Usul Kanunu'ndan almış olmasına rağmen MSUGT'lerinde vergi mevzuatı hükümlerini esas almamış, bir çok konuda ticaret hukuku kurallarını benimsemiştir. Diğer bir ifade ile MSUGT'lerinde mali kar değil, şirket ortaklarına dağıtılacak ticari karın tespitine yönelik düzenlemeler yapılmıştır. THP'na göre ticari kar bulunduktan sonra, muhasebe dışı işlemler yapmak suretiyle mali karın tespit edilmesi gerekir.

MSUGT'lerine göre ticari karını hesaplayan kuruluşlar vergiye tabi karın tespiti aşamasında vergi kanunlarında yer alan özel hükümleri gözönünde tutacaklardır. MSUGT ile yapılan düzenlemeler, vergi mevzuatı ile ilgili hiç bir hususu düzenlememekte veya değiştirmemektedir. Dönem karı ile vergiye tabi kar arasında meydana gelen fark bilanço ya da gelir tablosu üzerinde giderilmeyecek, vergiye tabi safi kazanç, mali tablolar dışında hesaplanacaktır.

Maliye Bakanlığı gelir vergisi mükelleflerinin mali karlarını hesaplayabilmeleri için gerekli olan bir formu 4 numaralı MSUGT ile yayınlamıştır. Ancak kurumlar vergisi mükellefleri için yayınlanmış böyle bir form bulunmamaktadır.

Yazımızda MSUGT'lerinde vergi mevzuatına aykırı yapılan düzenlemeler açıklandıktan sonra, mükelleflerin mali karlarını nasıl tespit edecekleri konusu açıklanmıştır.

II. MSUGT'LERİNDE YER ALAN VERGİ MEVZUATINA AYKIRI DÜZENLEMELER

A) Vergi Mevzuatında Uyulması İhtiyari Olan Bazı Konular MSUGT'lerinde Zorunlu Kılınmıştır

1. THP'na göre amortismanların ayrılması zorunludur.

Bilindiği üzere VUK'nun 313. maddesi uyarınca amortismanların ayrılması ihtiyaridir. Oysa MSUGT'nde yer alan gelir tablosu ilkelerinde,⁽²⁾ duran varlıklar için amortisman ayrılmasının zorunlu olduğu belirtilmiştir.

2. MSUGT'lerine göre alacak ve borç senetleri için reeskont işlemleri yapılmalıdır.

VUK'nun 281 ve 285. maddelerine göre ancak senetli alacak ve borçlar için reeskont ayrılabilir. VUK hükümlerine göre bankalar dışındaki mükelleflerde reeskont ayrılması ihtiyaridir.

Oysa MSUGT'lerinde yer alan bilanço ilkeleri⁽³⁾ uyarınca reeskont işlemlerinin yapılması zorunludur. Ancak Maliye Bakanlığınca muhasebe standartları yayınlanıncaya kadar mükelleflerin alacak ve borç senetleri için reeskont ayırma zorunlulukları bulunmamaktadır.⁽⁴⁾

3. MSUGT'lerine göre yeniden değerlendirme yapılması zorunludur.

VUK'nun mük. 298. maddesine göre sadece iktisadi devlet teşekküllerinin yeniden değerlendirme yapması zorunludur. İktisadi Devlet Teşekkülleri dışındaki mükelleflerin (bilanço esasına göre defter tutan GV ve KV mükellefleri ile kollektif, komandit ve adi şirketler dahil) yeniden değerlendirme yapması ihtiyaridir. Ancak imtiyazlı şirketler hiç bir şekilde yeniden değerlendirme yapamazlar.

MSUGT'lerinde yeniden değerlendirme yapılmasının zorunlu olduğunu gösteren açık bir ifade yoktur. Ancak yorumla THP'na göre yeniden değerlendirme yapmanın zorunlu olduğu ifade edilmektedir. a/3 no'lu bilanço ilkesinde,

"Bilançoda varlıkları, bilanço tarihindeki **gerçeğe uygun** değerleriyle gösterebilmek için, varlıklardaki değer düşüklüklerini gösterecek karşılıkların ayrılması zorunludur..."

denilmektedir. Burada yer alan gerçeğe uygun ifadesi THP'na göre yeniden değerlendirme yapılması zorunludur şeklinde yorumlanmaktadır.

B) Vergi Kanunlarında Muhasebe Düzenlemeleri Bulunan Bazı Konularla İlgili Olarak Farklı Muhasebe Yöntemleri Benimsenmiştir

1. THP'na göre amortisman ayırmada endirekt yöntem geçerlidir.

V.U.K.'nun 321. maddesi uyarınca amortismanlar endirekt veya direkt yöntemle göre ayrılabilir.⁽⁵⁾ Oysa MSUGT'lerine göre her dönem ayrılan amortismanların birikmiş tutarları bilançoda ayrıca gösterilmelidir.⁽⁶⁾ Bu ifadeden görüldüğü üzere THP'na göre amortisman ayırmada endirekt yöntem geçerlidir.

2. MSUGT'lerinde değeri düşen mallar için karşılık ayrılması esası getirilmiştir.

VUK'nun 274. maddesine göre satın alınan veya imal edilen emtia maliyet bedeliyle değerlendirilir. Genel kural emtianın maliyet bedeli ile değerlendirileceği olmasına rağmen iki halde maliyet bedeli yerine emsal bedel uygulanır (Burada emsal bedel tespiti sırasında 267. maddede yer alan ikinci sıra uygulanmaz.):

- Emtianın maliyet bedeline nazaran değerlendirme günündeki satış bedeli % 1 veya daha fazla düşüklük göstermesi hali (VUK md. 274/1).

- Emtianın yangın, deprem ve su basması gibi nedenlerle iktisadi kıymetlerinde önemli ölçüde düşme olması hali (VUK md. 278).

Her iki halde de emtia maliyet bedeli yerine emsal bedeli ile değerlendirilir. Ancak bu değerlendirme işlemi

sırasında stok değer düşüklüğü vb. nitelikte bir hesap kullanılmaz.

Oysa MSUGT'lerinde değeri düşen emtia için karşılık ayrılması esası getirilmiştir. Bu amaçla, THP'nda "158- STOK DEGER düşüklüğü karşılığı" hesabı bulunmaktadır.

3. MSUGT'ne göre bazı durumlarda geçmiş yıllara ilişkin mali tablolar yeniden düzenlenebilir.

Vergi hukukunda önceki dönem sonuçlarıyla ilgili olarak yeni bir husus ortaya çıktığında kural olarak bu tip değişiklikler, değişikliğin vuku bulduğu yıl sonuçlarıyla ilgilendirilir. Önceki yıl sonuçlarıyla bir bağlantı kurulmaz.

Oysa MSUGT'ne göre "bütün kar ve zararlardan, önceki dönemlerin mali tablolarında düzeltme yapılmasını gerektirecek büyüklük ve niteliktekiler dışında kalanlar, dönemin gelir tablosunda gösterilmelidir"⁽⁷⁾

C) MSUGT'lerinde Vergi Mevzuatından Farklı Olarak Belirlenen Diğer Konular

1. MSUGT vadeli çekleri senet olarak kabul etmiş, bunlar için reeskont ayrılmasını zorunlu kılmıştır.

Vergi hukukunda vadeli çekler senet olarak kabul edilmemekte ve vadeli çeklerle ilgili reeskont uygulamaları kabul edilmemektedir.

Oysa vadeli çekler MSUGT'nde yer alan "özün önceliği" ilkesi uyarınca alacak ya da borç senedi olarak kabul edilmekte ve reeskonta tabi tutulmaktadır.⁽⁸⁾ Ancak Maliye Bakanlığınca muhasebe standartları yayınlanıncaya kadar mükelleflerin, vadeli çekleri için reeskont ayırma zorunlulukları bulunmamaktadır.⁽⁹⁾

2. MSUGT'lerine göre amortismanlar kullanma süresine göre ayrılır.

VUK'nun 4008 sayılı kanunla değişik 313. maddesine göre, işletmede bir yıldan fazla kullanılan ve yıpranmaya, aşınmaya maruz kalan gayrimenkullerin değeri VUK hükümlerine göre yok edilir. VUK'nun 315. maddesine göre mükellefler, % 20 oranını aşmamak koşuluyla diledikleri oranda amortisman ayırabilirler. Ancak arazi ve binalar ile % 20 oranından daha yüksek bir nispette amortisman tabi tutulacak iktisadi kıymetlerin değeri, Maliye Bakanlığınca tespit ve ilan olunacak nispetler üzerinden yok edilir.

1 seri no'lu MSUGT'nde bulunan "c" no'lu gelir tablosu ilkesi uyarınca duran varlıklar için uygun amortisman ve tükenme payları ayrılmalıdır. Ancak burada, uygun amortisman oranının ne olduğu belirtilmemiştir. Ayrıca aynı tebliğde hesap planı açıklamaları arasında "257- BİRİKMIŞ AMORTİSMANLAR" hesabı ile ilgili olarak şu ifadeye yer verilmiştir.

"Maddi duran varlık bedellerinin, **kullanılabilecekleri süre** içerisinde hesaben yok edilebilmesini sağlamak amacıyla kullanılan hesaptır."

Bu ifadeden görüldüğü üzere THP, amortismanların ayrılmasında iktisadi kıymetlerin kullanılabilecekleri süreyi esas almıştır. Oysa amortisman uygulamasında VUK, fiili kullanım süresini değil, yasal bir karineyi esas almıştır.

3. MSUGT'ne göre muhtemel zararlar için karşılıkların ayrılması zorunludur.

Karşılıklar VUK'nun 288. maddesinde,

"Hasıl olan veya husulü beklenen fakat miktarı katiyetle kestirilemeyen ve teşebbüs için bir borç mahiyetini arz eden belli bazı zararları karşılamak maksadıyla hesaben ayrılan meblağlar"

şeklinde tanımlanmıştır.

Vergi hukukunda muhtemel zararlar için karşılık ayrılabilmesi için VUK'nun 288. maddesi yeterli görülmemekte, mutlak surette özel bir yasa hükmüne ihtiyaç duyulmaktadır. Örn. şüpheli alacaklarla ilgili VUK'nun 323. maddesi bu nitelikte özel bir hükümdür.

Öte yandan MSUGT'nde yer alan ihtiyatlılık kavramı ile vergi mevzuatına aykırı olarak mükelleflere, muhtemel giderleri ve zararları için karşılık ayırma zorunluluğu getirilmiştir.⁽¹⁰⁾ Ancak karşılıklar, işletmenin karını keyfi bir şekilde azaltmak veya bir döneme ait karı diğer döneme aktarmak amacıyla kullanılmamalıdır.⁽¹¹⁾

MSUGT'ne göre karşılık ayrılması zorunlu olan durumlar şunlardır.

- Şarta bağlı olaylardan kaynaklanan ve gerçekleşme ihtimali kuvvetli olan zararlar ("i" no'lu gelir tablosu ilkesi),

- Menkul kıymetler, bağlı menkul kıymetler, iştirakler,

- Alacaklar,

- Stoklar,

- Diğer dönen varlıklar,

- Kıdem tazminatı karşılığı,

Ancak Maliye Bakanlığınca muhasebe standartları yayınlanıncaya kadar mükelleflerin kıdem tazminatları için karşılık ayırma zorunlulukları bulunmamaktadır.⁽¹²⁾

4. MSUGT emisyon primlerini gelir olarak kabul etmemiştir.

Hisse senetlerinin ihracı sırasında itibari değer üzerinde satışından kaynaklanan emisyon primleri öteden beri kurumlar vergisi uygulamasında gelir olarak kabul edilmiştir. Halen KVK kapsamında olan bu primler, aynı kanunun 3946 sayılı kanunla değişik 8/5. maddesi uyarınca vergiden istisna edilmiştir. Vergiden istisna edilen bu gelir, 1994-1998 yılları arasında KVK'nun 25. maddenin ikinci fıkrasında öngörülen % 20 oranında kurumlar vergisine ve GVK'nun 94/6-b bendi uyarınca gelir vergisi tevkifatına tabi tutulmaz (KVK md. 23/b).

MSUGT'lerinde "hisse senedi ihraç primi" olarak adlandırılan emisyon primleri sermaye yedeği olarak kabul etmiştir. Sermaye yedekleri gelir unsuru olarak gelir tablosuna aktarılamaz.⁽¹³⁾

5. MSUGT'nde özel maliyet bedelleri farklı bir şekilde değerlendirilmiştir.

VUK'nun 326. maddesi uyarınca kira süresi ne olursa olsun özel maliyet bedelleri kira süresine göre eşit yüzdelerle; kira süresinin belirsiz olması halinde ise 5 yıl içinde itfa edilir.

Oysa MSUGT'ne göre özel maliyet bedelleri kira süresine göre, kira süresinin 5 yıldan fazla olması halinde ise 5 yılda eşit tutarlarla itfa edilir.⁽¹⁴⁾

6. MSUGT şüpheli alacaklarda vergi mevzuatından farklı bir esas benimsenmiştir.

Şüpheli alacaklar karşılığı vergi mevzuatına göre VUK'nun 323. maddesine göre ayrılabilir. VUK'nun 323. maddesinde yer alan karşılık ayırma koşulları şunlardır:

- Alacak ticari veya zirai kazancın elde edilmesi veya idame ettirilmesi ile ilgili olmalıdır.

- Alacak dava veya icra safhasında bulunmalıdır.

- Dava ve icra safhasında bulunmayan alacaklardan ise, yapılan protestoya veya yazı ile bir defadan fazla istenilmesine rağmen ödenmeyen dava ve icra takibine değmeyecek derecede küçük alacak olmalıdır.

- Alacak teminatsız olmalıdır.

MSUGT'nde şüpheli alacaklarla ilgili farklı bir esas kabul edilmiştir. THP'nında yer alan "128 ŞÜPHELİ TİCARİ ALACAKLAR"ve "129 ŞÜPHELİ TİCARİ ALACAKLAR karşılığı" hesaplarının açıklamalarına göre şu alacaklar şüphelidir.

- Ödeme vadesi geçmiş bu nedenle vadesi birkaç defa uzatılmış alacaklar,

- Protesto edilmiş alacaklar,
- Yazı ile bir kaç defa istenmiş alacaklar,
- Dava safhasındaki alacaklar,
- icra safhasındaki alacaklar,
- Perakende satış yöntemine göre hesaplanan tutar (X')

$$V1 + V2$$

$$X' = \frac{V1 + V2}{TVS1 + TVS2} \times DDVS$$

$$TVS1 + TVS2$$

V1= Vadesinde tahsil edilemeyen alacaklar (1. dönem)

TVS1=Toplam vadeli satışlar (1. Dönem)

DDVS=Değerleme dönemlerindeki vadeli satışlar

7. MSUGT şartı bağı borçları vergi mevzuatından farklı bir şekilde değerlendirmiştir.

MSUGT'nde yer alan "I" no'lu gelir tablosu ilkesinde⁽¹⁵⁾⁽¹⁶⁾ şartı bağı durumlarda şartın gerçekleşme ihtimali kuvvetliyse gider yazılacağını, fakat şartın gerçekleşme ihtimali kuvvetli olsa bile gelir yazılmayacağı belirtilmiştir. Oysa vergi mevzuatı uyarınca şartı bağı alacaklar ve borçlar hiçbir şekilde gider veya gelir yazılmaz. Çünkü gelir veya gider şart gerçekleşmediği sürece tahakkuk etmemiştir.⁽¹⁷⁾

III. GELİR VERGİSİ MÜKELLEFLERİNCE DOLDURULACAK BİLDİRİM

Gelir Vergisi mükelleflerinin 1996 yıllık beyannamelerinde ticari kazançlarla ilgili 32-35 no.lu satırlardaki kar ve zarar bölümüne, mali kar ve zararlarını yazmaları gerekmektedir. İşletme esasına göre defter tutan mükellefler buraya kanunen kabul edilmeyen giderlerini de dikkate almak suretiyle İşletme defterine göre hesapladıkları kar rakamını yazacaklardır. Bilanço esasına göre defter tutanlar ise;

- Mali karları ile ticari karları arasında bir farklılık olmaması halinde herhangi bir form düzenlemeyecekler defterlerine göre hesapladıkları brüt kar rakamını yazacaklardır.

- Mali kar ile ticari kar tutarlarının farklı olması halinde ise aşağıda yer alan bildirim düzenlemek suretiyle bildirim üzerinde hesapladıkları mali kar rakamını buraya yazacaklardır.

4 sıra no.lu MSUGT ile yayınlanan söz konusu bildirim doldurulması ile ilgili ayrıntılı bilgiler aynı tebliğde yer almıştır.

Bildirim, üç ana bölümden oluşmaktadır. Birinci Bölüm, gelir tablosunun "Dönem Karı veya Zararı" kısmında yeralan tutarlara tahsis edilmiştir. Bir başka anlatımla, bu bölüme 690- Dönem Karı veya Zararı hesabının bakiyesi kaydedilecektir. Bu bölüm bildirimde 1 rakamı ile kodlanmıştır. Mükellefler gelir tablosundaki dönem karını veya zararını bu bölümdeki ilgili sütuna aktaracaklardır.

İkinci bölüm, 1 ve 2 rakamları ile kodlanan alanlar arasındaki "Ticari Kar'a İlave Edilecek Gider ve İndirimler" bölümüdür. Bu bölüme, muhasebe sistemine göre gider veya indirim olarak ticari karın tespitinde dikkate alınan ancak, vergi kanunlarına göre gider ya da indirim olarak kabul edilmeyen ve bu nedenle ticari kara ilave edilmesi gereken gider ve indirimler kaydedilecektir.

Üçüncü bölüm ise, 2 ve 3 rakamları ile kodlanan alanlar arasındaki "Ticari Kar'dan İndirilecek Kazançlar ve İratlar" bölümüdür. Bu bölüme, muhasebe sistemi gereğince ticari karın içinde yeralan ancak, vergi mevzuatına göre vergiden istisna edilen kazançlar ve iratlar yazılacaktır. Bu bölümde yeralan kalemler mali karın tespitinde, ticari kardan indirilmesi gereken kalemlerdir.

Mükellefler sadece ihtiyaçları olan alanları doldurulacaklar, kullanılmayan alanlar boş bırakılacaktır.

Yukarıda bahsedilen ve 4 sıra no.lu MSUGT ile yayınlanan söz konusu bildirim bir örneği yazının sonunda yer almaktadır. Bildirimde tutarların yazılması gereken kısımlarda parantez içinde yazılı rakamlar 4 sıra no.lu MSUGT'nin B, C ve D bölümlerinde yapılan açıklamalarda ifade edilen hesapların THP'nda yer alan kod rakamlarıdır. THP'nda kanunen giderler hesabı bulunmamaktadır. Vergi mevzuatının gider olarak kabul etmediği ödemeler THP'nda değişik hesaplarda bulunabilir. Gelir vergisi mükelleflerinin yasal kayıtlarını tarayarak değişik hesaplara kaydettikleri kanunen kabul edilmeyen giderleri tespit ederek Bildirimin 2 numaralı bölümüne dahil edeceklerdir.

IV. KURUMLAR VERGİSİ MÜKELLEFLERİNİN MALİ KARLARINI HESAPLAMALARI

4 sıra no.lu MSUGT'nin "G" bölümü uyarınca kurumlar vergisi mükellefleri mali karlarını hesaplamak için herhangi bir form düzenlemeyeceklerdir. Bu itibarla kurumlar vergisi mükellefleri gelir tablosunda yer alan "Dönem Karı veya Zararını" ticari kar veya zarar olarak, Kurumlar Vergisi Beyannamesinin ilgili satırına aktaracak ve kanunen kabul edilmeyen giderler ile kurumlar vergisinden istisna edilen kazanç ve iratları beyanname üzerinde göstereceklerdir.

Yazının II/C4 bölümünde açıklandığı üzere "emiyon primleri" MSUGT'lerinde vergi mevzuatının aksine gelir olarak kabul edilmemektedir. Diğer bir ifade ile THP uygulamasında oluşan ticari kar rakamının içinde emiyon primleri bulunmamaktadır. MSUGT'leri vergi mevzuatıyla ilgili hiçbir hususu değiştirmediklerine göre ⁽¹⁸⁾ vergi beyannameleri verilirken gerekli düzeltme ve hesaplamaların yapılması zorunludur. Ancak 1995 ve öncesi yıllara ait kurumlar vergisi beyannamelerinde emiyon primlerinin gelir olarak yazılmasına mahsus bir yer olmadığı ⁽¹⁹⁾ gibi, emiyon primleri istisnalar arasında bir indirim kalemi olarak yer almaktadır. Bu nedenle vergi ziyasına yol açmamak amacıyla, beyannameye gelir unsuru olarak dahil edilmeyen emiyon primlerinin istisnalar arasında gösterilmemesi gerekmektedir.

Yazımızın II. bölümünde yer alan açıklamaların ışığında ticari karlarını hesaplayan kurumlar mali karlarını aşağıdaki tablo yardımıyla hesaplayabilirler.

TİCARİ KAR		XXXXX
İlaveler (+)		XXX
- Menkul Kıymetler Değer Düşüklüğü Karşılığı (119)	X	
- Vergi Mevzuatına Uygun Olmaksızın Ayrılan Alacak Sen. Reeskontu	X	
- Tahsil Edilecek Çekler Reeskontu	X	
- Vergi Mevzuatına Uygun Olmayan Şüpheli Alacaklar Karşıl. (129,139,229,239)	XX	
- Vergi Mevzuatına Uygun Olmayan Stok Değer Düşüklüğü Karşıl. (158,298)	X	
- Bağlı Menkul Kıymetler Değer Düşüklüğü Karşıl.(241)	X	
- Diğer Mali Duran Varlıklar Karşılığı (249)	X	
- Vergi Mevzuatına Uygun Olmaksızın Ayrılan Amortismanlar	X	
- Kıdem Tazminatı Karşılığı (372,472)	X	
- Vergi Mevzuatına Uygun Olmayan Diğer Karşılıklar(370)	X	
- Emiyon Primleri (520)	X	
- Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler	X	
İndirimler (-)		XXX
- Ödenecek Vadeli Çekler Reeskontu(324)	X	
- Vergi Mevzuatına Uygun Olmaksızın Ayrılan Borç Senetleri Reeskontu	X	
TOPLAM		XXXXX

BİLANÇO ESASINA GÖRE DEFTER TUTAN MÜKELLEFLERE AİT TİCARİ KARDAN MALİ KARA ULAŞMAK İÇİN YAPILAN HESAPLAMAYI GÖSTEREN BİLDİRİM

(Ticari Karı ile Mali Karı Farklı Olmayan Mükellefler, Bu Bildirimi Doldurmayacaklardır.)

199... DÖNEMİ TİCARİ	Kar	(+)	(690)	1
----------------------	-----	-----	-------	---

(9) 6 sıra no'lu MSUGT.

(10) 1 seri no.lu MSUGT'nde muhasebenin temel kavramları arasında yer alan ihtiyatlılık kavramı aşağıdaki gibidir.

10) İhtiyatlılık Kavramı:

Bu kavram, muhasebe olaylarında temkinli davranılması ve işletmenin karşılaşılabileceği risklerin gözönüne alınması gereğini ifade eder. Bu kavramın sonucu olarak, işletmeler, muhtemel giderleri ve zararları için karşılık ayırırlar, muhtemel gelir ve karları için ise gerçekleşme dönemlerine kadar herhangi bir muhasebe işlemi yapmazlar. Ancak bu kavramın gizli yedekler veya gereğinden fazla karşılıklar ayrılmasına gerekçe oluşturamaz.

(11) 1 seri no.lu MSUGT "g" no.lu gelir tablosu ilkesi.

(12) 6 sıra no'lu MSUGT.

(13) 1 seri no'lu MSUGT'nde yer alan özkaynaklara ilişkin 5 numaralı bilanço ilkesi aşağıdaki gibidir.

5) Özkaynaklar; ödenmiş sermaye, sermaye yedekleri, kar yedekleri, geçmiş yıl karları (zararları) ve dönem net karı (zararı)ndan oluşur. Kar yedekleri yasal, statü ve olağanüstü yedekler ile yedek niteliğindeki karşılıklar, özel fonlar gibi işletme faaliyetleri sonucu elde edilen karların dağıtılmamış kısmını içerir. Sermaye yedekleri ise hisse senedi ihraç primleri, iptal edilen ortaklık payları, yeniden değerlendirme değer artışları gibi kalemlerden meydana gelir. Sermaye yedekleri, gelir unsuru olarak gelir tablosuna aktarılamaz.

(14) 1 seri no.lu MSUGT "264- ÖZEL MALİYETLER" hesabının açıklaması.

(15) Söz konusu ilke aşağıdaki gibidir.

ı) Bilanço tarihinde var olan ve sonucu belirsiz bir veya bir kaç olayın gelecekte ortaya çıkıp çıkmamasına bağlı durumları ifade eden, şarta bağlı olaylardan kaynaklanan, makul bir şekilde gerçeğe yakın olarak tahmin edilebilen gider ve zararlar, tahakkuk ettirilerek gelir tablosuna yansıtılır. Şarta bağlı gelir ve karlar için ise gerçekleşme ihtimali yüksek de olsa herhangi bir tahakkuk işlemi yapılmaz; dipnotlarda açıklama yapılır.

(16) Borcun ifası meydana geleceği şüpheli bir olaya (örneğin bir kimsenin fakülteyi bitirmesine) bağlanmışsa, şarta bağlı borç geçerlidir. Borçlar Kanunu'nun 149-155. maddelerinde şarta bağlı borçlar düzenlenmiştir. Bu maddeler anlamında şart bir sözleşmenin hukuki sonuçlarının gerçekleşeceği kesin olmayan gelecekteki bir olaya bağlanmasıdır. (Prof. Dr. Sefa Reisoğlu, Borçlar Hukuku, 5. Baskı, Ankara 1983, s. 200-294)

(17) Sözlük anlamı "gerçekleşme" olan tahakkuk, vergi hukukunda genel olarak "gelirin mahiyet ve tutar itibarıyla kesinleşmesi" şeklinde tanımlanmaktadır. Gelir ve kurumlar vergisinde muaccel (vadesiz) ve müeccel (ecele bağlanmış, vadeli) borç ve alacaklar tahakkuk etmiş, şarta bağlı alacak ve borçlar ise henüz tahakkuk etmemiş olarak kabul edilmelidir. (Celal ÇELİK, Selim VURAL, "Kurumlar Vergisi Mükellefleri Açısından Devlet Tahvilleri ve Hazine Bonusu Faizlerinde Elde Etme", Vergi Dünyası dergisi, sayı 179, Temmuz 1996 sayısı, sayfa 58-61).

(18) 1 seri no.lu MSUGT V no.lu bölüm.

(19) 1995 yılı kurumlar vergisi beyannamelerinde gerek % 25'lik gerekse % 20'lik bölümlerde matraha ilaveler kısmı, ticari kar (veya zarar), kanunen kabul edilmeyen giderler ve önceki yıl ayrılan finansman fonundan oluşmaktadır. Bu üç unsurun hiçbirisi emisyon primlerini içermemektedir.