

VERGİLEMEDE DÖNEMSELLİK, GELİR VE GİDER TAHAKUKLARININ ÖNEMİ

Ticari kazancının ve kurum kazançlarının tespitinde iki önemli ilke tahakkuk esası ve dönemsellik ilkesidir. Bu ilkelerle ilgili temel düzenleme 1 No.lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğinde ve Vergi Usul Kanunu 'nda yer almaktadır. Dönem kazancının doğru olarak tespitinde bu ilkelere uyum önemlidir. Firmaların dönem sonu işlemlerinin yürütülmesinde de hassas bir konudur.

Mevzuat Düzenlemeleri

Muhasebe sistem tebliğine göre, dönemsellik kavramı; işletmenin sürekliliği kavramı uyarınca sınırsız kabul edilen ömrünün, belli dönemlere bölünmesi ve her dönemin faaliyet sonuçlarının diğer dönemlerinden bağımsız olarak saptanmasıdır. Gelir ve giderlerin tahakkuk esasına göre muhasebeleştirilmesi, hasılat, gelir ve kârların aynı döneme ait maliyet, gider ve zararlarla karşılaştırılması bu kavramın gereğidir.

Bu kavramın, işletmeler açısından geçerliliğinin bulunmadığı veya ortadan kalktığı durumlarda ise. bu husus malî tabloların dipnotlarında açıklanır.

Aktif Geçici Hesap Kıymetleri(VUK Madde 283)

Gelecek bir hesap dönemine ait olarak peşin ödenen giderler ile cari hesap dönemine ait olup da henüz tahsil edilmemiş olan hasılat , mukayyet değerleri üzerinden aktifleştirilmek suretiyle değerlendirilir.

Zirai işletmelerde henüz idrak edilmemiş olan mahsuller için yapılan giderler (Hazırlık işleri giderleri gibi)de bu madde hükmüne göre aktifleştirilerek değerlendirilir.

Pasif Geçici Hesap Kıymetleri (VUK Madde 287)

Gelecek hesap dönemlerine ait olarak peşin tahsil olunan hasılat ile cari hesap dönemine ait olup henüz ödenmemiş olan giderler mukayyet değerleri üzerinden pasifleştirilmek suretiyle değerlendirilir.

Görüş ve Açıklamalar

Dönemsellik ilkesine göre kazancın tespitinde bir hasılatın ve giderin dikkate alınabilmesi için söz konusu döneme ait olması gerekir. Bu ilkenin hukuki dayanağını ise yukarıda yer verilen, Vergi Usul Kanunumun "aktif geçici hesap kıymetleri" ve "pasif geçici hesap kıymetleri başlıklı 283 ve 287'nci maddeleri teşkil etmektedir. Ticari kazanç ve kurum kazancı bakımından gelirin ve giderin tahakkuk etmiş olması yeterlidir. Bu nedenle gelecek dönemleri ilgilendiren giderler ve gelirler gelir tablosunda değil bilançoda yer alır. Bazı gider türleri önceden ödenmesine rağmen gelecek yılları ilgilendirebilir.

İşletmelerin reel faaliyetleriyle parasal faaliyetleri her zaman aynı hesap dönemi içine sığmayabilir. İşletmenin ürettiği bir malı teslim etmesi veya sipariş verdiği bir ürünü alması ertesi hesap dönemlerine kayabilir. Keza ertesi hesap dönemlerinde yararlanılacak hizmetlerin bedelleri önceden ödemeleri zorunlu veya işletmenin yararına olabilir. Mesela 5 yıllık işyeri kirası bir defada ve peşin ödenirken iktisadi kıymetler için ödenen sigorta primleri birden fazla hesap dönemiyle ilgili olabilir. Bu ve benzeri durumlarda ertesi hesap dönemleriyle ilgili olarak yapılan giderler ile elde edilen hasılatın ayrılması tahakkuk ve dönemsellik ilkeleri ile değerlendirilme hükümleri açısından önemlidir.

Birden fazla dönemi ilgilendiren giderlerin peşin ödenmesi halin *-bunların aktifleştirilerek ilgili oldukları dönemlerde gider yazılması hem VUK'nun 283. üncü maddesi hükmüne hem vergi idaresinin yorumlarına da uygundur.

VUK 'un 283 ve 287 nci maddeleri sırasıyla, gelecek hesap dönemleriyle ilgili olarak peşin ödenen giderlerle henüz tahsil edilmemiş gelirleri ve peşin tahsil edilmiş gelirlerle henüz ödenmemiş giderlerin değerlemesine ilişkin hükümleri ihtiva etmektedirler.

Vergi hukukunda dönemsellik ilkesi adı verilen bu uygulama her hesap dönemine ilişkin olarak tespit edilecek matrahın hesaplanmasında hesap dönemi içinde doğan gelir (kazanç) ve giderin kavranması anlamına gelmektedir. Böylece daha sonraki yıllarda elde edilecek bir hasılatla ilişkin bir giderin önceden matrahtan indirilmesi önlenirken bedeli tahsil edilmiş ancak mal veya hizmeti teslim edilmemiş bir siparişe ilişkin olarak alınan bedellerin önceden vergilenmesinin de önüne geçilmektedir.

Öte yandan, cari hesap dönemine ilişkin olarak henüz tahsil edilmemiş hasılatın aktif geçici hesaplara alınması, vergileme kadar muhasebe açısından da önemlidir. Böylece tahsil edilmemiş hasılatın, aktif bir hesaba alınarak gelecek yıllar hasılatından ayrı olarak izlenebilmesi sağlanmış olacaktır.

Vergi Usul Kanunu'nun 283. üncü madde uyarınca;

-Gelecek bir hesap dönemine ilişkin olarak peşin ödenmiş giderler,

-Cari hesap dönemine ilişkin olarak henüz tahsil edilmemiş hasılat,

-zirai işletmelerde henüz toplanmamış ürünler için yapılan giderler hazırlık giderleri gibi) mukayyet değerle aktifleştirilmek suretiyle değerlendirileceklerdir. Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğinde yer alan bu nitelikteki hesaplar ve bunların numaraları şunlardır.

-180 Gelecek aylara ait giderler - 280 Gelecek yıllara ait giderler

Bu hesap, peşin ödenen ve cari dönem içinde ilgili gider hesaplarına kaydedilmesi gereken, gelecek döneme (yıllara) ilişkin giderleri izlemek için kullanılır.

-181 Gelir tahakkukları - 281 Gelir tahakkukları

Üçüncü kişilerden tahsili ya da bunlar hesabına kesin borç kaydı hesap döneminden sonra (veya daha sonraki yıllarda) yapılacak gelirlerin, içinde bulunulan döneme ait olan kısımlarının izlendiği hesaptır.

-196 Personel avansları

Personele, işletme adına yaptırılacak hizmet ve giderleri karşılamak üzere verilen iş avanslarının, personel ve işçilere maaş, ücret ve yolluklarına mahsuben önceden ödenen avansların, izlendiği hesaptır.

Vergi Usul Kanunu'nun 287. nci maddesi uyarınca da;

Gelecek hesap dönemlerine ilişkin olarak peşin tahsil edilen hasılat,

Cari hesap dönemine ilişkin olup henüz ödenmemiş olan giderler,

mukayyet değerleriyle pasifleştirilmek suretiyle değerlendirilir.

İlerde teslim edilmesi taahhüt edilen mal ve hizmetlere ilişkin olarak alınan avans niteliğindeki hasılat bu madde uyarınca pasifleştirilerek izlenir. Mesela müteahhitlerin inşaat bittikten sonra teslim edebilecekleri daire veya dükkanları temelden satmaları halinde aldıkları bedelleri bu madde kapsamında değerlemek ve kayda almak gerekir.

Muhasebe Sistemi Uygulama Tebliğinde yer alan bu nitelikteki başlıca, hesaplar şunlardır;

-335 Personele borçlar, işletmenin personeline olan çeşitli borçlar bu hesapta izlenir. Personele ödenmek üzere tahakkuk eden borçlar bu hesabın alacağına, ödenmesi halinde borcuna kaydedilir. Sözleşme gereği borçlanılan fakat henüz ödenmemiş personel ücretleri bu hesapta izlenir.

-380 Gelecek aylara ait gelirler - 480 Gelecek yıllara ait gelirler, Gelecek bilanço dönemlerine ilişkin olarak peşin tahsil olunan gelirlerden, bir yıldan kısa süreye ait kısımları 380 numaralı hesapta, bir yıldan uzun süreye ait olanlar 430 numaralı hesapta izlenir.

-381 Gider tahakkukları - 481 Gider tahakkukları, Gelecek aylarda (yıllarda) ödemesi- yapılacak ve kesinlikle belgeye dayalı gider tahakkuklarının izlendiği hesaptır.

Yukarıda bahsedilen açıklamalar çerçevesinde işletmelerin faaliyetlerine ait gelir ve giderleri tahakkuk esasına göre dönem içerisinde kayıtlara alınması gerektiğinden, işletmelerce takvim yılı içindeki sözleşmeye dayalı taahhütleri, kredileri, ciro primleri, lisans bedelleri, kira bedelleri vb. gelir ve giderlerine ait işlemlerden tutarları bilinen veya hesaplanabilenlerden, ancak ödemesi yapılmayan veya belgesi gelmese dahi dönemsellik kavramı gereğince karşılık ayırmak suretiyle kayıtlara alınması vergi kanunlarına göre zorunludur.

Bazı firmaların yabancı ülkelerdeki firmalarla yaptığı sözleşmeler çerçevesinde alınan teknik bilgi (know-now) veya lisans veya imtiyaz olarak üretim yapmaları durumunda üretilen mamullerin adetlerine göre belli bir bedel veya belli bir yüzde pay ödenmesi söz konusu olmaktadır. Ödeme yıl içinde veya yıl sonlarında veya ertesi yıl başlarında olsa bile ödemesi yapılacak bu tutar için aylık veya geçici vergi dönemleri itibarıyla karşılık yoluyla gider yazılması gerekir.

İşletmelerin yıllık ciro üzerinden hesaplanan ciro priminin, faturası bir sonraki yıla {ocak ayına) sarksa bile taraflarca aralık ayı sonunda karşılıklı gelir-gider tahakkuk yapılması gerekir. Bu işlemlere ait giderlerin ilgili dönem kayıtlarına alınmaması hallerinde, kayıtlara alınmayan bu giderler faturaya dayansa bile bir sonraki dönem gideri olarak muhasebeleştirilmesi halinde, prim veren firma ticari karının tespitinde kanunen kabul edilmeyen gider olarak değerlendirmek durumunda kalacaktır. Primi elde eden firma gelirini geç beyan etmesi sebebiyle önceki yıla ait kurum kazancının eksik hesaplanmasına neden olduğundan bir vergi incelemesinde cezalı ek vergi tarhiyatına muhatap olacaktır.

Banka kredilerinin, kredi sözleşmelerine istinaden sözleşmelerde belirtilen faiz oranları üzerinden dönem sonuna kadar süre içinde ödenmeyen ve dönem sonuna kadarki süreye ilişkin faizlerin hesaplanarak cari dönemin finansman gideri olarak gider tahakkuku yoluyla kayıtlara alınması gerekir. Ayrıca lisans, know-how, elektrik, su, doğalgaz, telefon gibi faturası sonraki avda düzenlenebilen ya da faturası geç gelen bazı giderler için ilgili dönem sona ermeden gidertahakkuklarının yapılması unutulmamalıdır.