

EDİRNEHİR
İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi
Kütüphanesi

Demirbaş No. su : 12133-1
Tasnif No. su : 4/370
Kitabın Geliş Tarihi :

TİCARET İŞLETMELERİNDE VERGİ BİLANÇOSU

(Doktora Tezi)

SABRİ BEKTÖRE

Eskişehir İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi
Muhasebe Asistanı

4121
4/370

Eskişehir 1968

2002

İ Ç İ N D E K İ L E R

GİRİŞ

BİRİNCİ BÖLÜM

BİLANÇO İLE İLGİLİ GENEL BİLGİLER

§ 1. BİLANÇONUN MAHİYETİ	1
I. Bilanço: kelimesinin manası	1
II. Bilançonun tanımı	2
III. Bilançonun varlıkları	4
IV. Bilançonun işletmelerdeki rolü ve önemi	5
§ 2. BİLANÇO ÇEŞİTLERİ	8
I. Kalkış bilançosu	8
II. Kuruluş bilançosu	14
III. Birleşme bilançosu	16
IV. Devir bilançosu	16
V. Ara bilanço	17
IV. Tasfiye bilançosu	19
VII. İflos bilançosu	20
VIII. Konsolide bilanço	21
IX. Tip bilanço	24
I. Vergi bilançosu	27

İKİNCİ BÖLÜM

VERGİ BİLANÇOSUNUN TİCARİ BİLANÇO İLE KARŞILAŞTIRILMASI

§ 3. VERGİ BİLANÇOSU	29
I. Vergi bilançosunun özelliği	29
1. Vergi bilançosuna özellik kazandıran gi- derlerle ilgili hükümler	30
2. Vergi bilançosuna özellik kazandıran de- ğerleme ile ilgili hükümler	32
3. Vergi bilançosuna özellik kazandıran amortismanla ilgili hükümler	38
4. Vergi bilançosuna özellik kazandıran ya- tırım indirimi ile ilgili hükümler	42
II. Vergi bilançosunun hasırlanma sebepleri	45
1. Kanunî sebepler	45
2. Diğer sebepler	46
§ 4. VERGİ BİLANÇOSUNUN TİCARİ BİLANÇO KARŞISINDAKİ DURUMU	47
I. Değerleme yönünden	47
II. Giderler ve yatırım indirimi yönünden	51
III. Amortismanlar yönünden	52
IV. Vergi bilançosunun diğer yönlerden ticarî bilan- çoğa göre durumu	57
1. Yeniden değerlendirme yönünden	57
2. Karşılıklar ve değer fazlalıkları yönünden	59
V. Çeşitli yönlerden incelemenin sonuçları	61
VI. Diğer memleketlerde çeşitli yönleriyle bilanço ..	63
1. İngiltere'de	63
2. Fransa'da	66

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

TÜRK VERGİ MEVZUATINDA VERGİ BİLENCÖSÜ

§ 5. VERGİ BİLENCÖSÜ HAZIRLIKLARI.....	73
I. Aktif kıymetlerin değeriemesi	73
1. Millî paranın değeriemesi	74
2. Yabancı paraların değeriemesi	75
3. Borçlu bankalar hesabının değeriemesi	77
4. Aksiyon ve obligasyonun değeriemesi	78
5. Alacak senetlerinin değeriemesi	80
6. Alacakların değeriemesi	82
7. Şüpheli ve değersiz alacakların değeriemesi...	84
8. Malların değeriemesi	89
A. Satın alınan ve inâl edilen malların değeriemesi	90
B. Tarımsal ürünler ve hayvanların değeriemesi	95
C. Kıymeti düğyen malların değeriemesi	96
9. Sabit kıymetlerin değeriemesi	101
A. Maddi sabit kıymetlerin değeriemesi	101
B. Maddi olmayan sabit kıymetlerin değeriemesi	105
C. Değeriemesi özellik arzeden sabit kıymetler	105
a. Demirbaşçya'nın değeriemesi	105
b. İlk tesis ve taassuv giderleri ve taşınmazlıkların değeriemesi.....	106
c. Özel maliyet	107
d. Bağlanmış kıymetlerin değeriemesi	108
10. Ödenmemiş sermaye hesabının değeriemesi	109
11. Aktif geçici hesapların değeriemesi	110
12. Zarar	111

II. Pasif kıymetlerin değeriemesi	123
1. Sermaye hesabının değeriemesi	124
2. Borçlar ve alacaklı bankalar hesabının değeriemesi	124
3. Borç senetlerinin değeriemesi	125
4. Amortisman, karşılık ve yedeklerle ilgili hesapların değeriemesi	127
5. Pasif geçici hesapların değeriemesi	128
6. Kâr	129
7. Hâsın hesaplar	131
§ 6. VERGİ BİLANÇOSUNUN DÜZENLENMESİ	133
I. Öz sermaye ve öz sermayeye etkisi olan kıymetler.	133
II. Vergi durumu ile ilgili hesaplamalar ve vergi bilançosunun ayrı bir cetvel halinde düzenlenmesi..	137
1. Vergi durumu ile ilgili hesaplamalar	137
A. Vergi bilançosunda ticarî kârın artması..	144
B. Vergi bilançosunda ticarî kârın azalması.	145
C. Vergi bilançosunda ticarî kârın zarar haline gelmesi	146
D. Vergi bilançosunda ticarî zararın artması	147
E. Vergi bilançosunda ticarî zararın azalması	148
F. Vergi bilançosunda ticarî zararın kâr haline gelmesi.....	149
2. Vergi bilançosunun ayrı bir cetvel halinde düzenlenmesi	150
ÖZET VE SONUÇ	157
PAYDALANILAN KAYNAKLAR	160
İNDEKS	

Özet

Zamanımızda, kalkınma mücadelesi yapan ülkelerde bir yandan ticari işletmelerin, diğer yandan da devlet vergiollüğünün günden güne artan önemi bizi ticaret işletmelerinde Vergi bilançosu'nu incelemeğe zorlamış bulunuyor.

Ülkemizde, tasarrufların ortaklık halindeki işletmelere yansıtılması sorunu ile kalkınmada devlet finansmanına yeterli kaynakların temini hususu aktualitesini devam ettirmektedir. İnceleme konumuz, her iki meselemin de muayyen kısımlarını bir araya getiren spesifik bir çerçeve içinde sınırlandırılmış bulunuyor.

Bugün Türkiye'de Vergi bilançosu'na, halâ vergiye ait bir durum, bir beyan ya da hesap gözüyle bakılmakta ve konuya gereken önem maalesef gösterilmemektedir. Oysa ki, Vergi bilançosu aslında bir ticari bilanço ile alınılmış anlamda bir vergi beyanından hem şeklen hem de mahiyet ve önemi itibarıyla farklı bir mefhumdur. Genel bir ifade ile Vergi bilançosu gerek işletmelerde, ortakların yöneticileri kontrolunda ve gerek vergi otoritelerinin işletmeleri denetiminde kullanılacak önemli bir alettir.

Biz bu çalışmamızda, Türkiye'de mevcut mevzuatın işletmeleri bu yolda müessir bir "Vergi bilançosu" kullanmaya sevk etmek hususunda değeri nedir ya da Türkiye için elverişli bir Vergi bilançosu'nun nasıl olması gerektiği sorularına cevap araştırmak için Vergi bilançosu'nu her yönü ile bir bilanço olarak kabul ederek işe başladık. Bu sebeple de incelemelerimizi bilançoya has şekil ve

çartlara göre düzenlenmiş; sade bir Vergi bilançosu ile sonuçlandırıldı.

Ayrıca, Vergi bilançosu ile yakın ilgisi sebebiyle değerleme, giderler, amortismanlar, karşılıklar v.b.g. konulara eğilmek ve yararlı olacağına inandığımız tenkitlerimizi duyurabilmek arzusunun, konunun seçilmesinde payı büyüktür. Çalışma konumuzun isminden de anlaşılacağı gibi, Vergi bilançosu'nu sadece ticaret işletmelerince düzenlenen tarafla ele aldık. Söz konusu ticaret işletmeleri, yalnız gerçek şahıslara ait işletmeler ile adi ortaklık, şahıs şirketi ve benzeri şekillerdeki işletmeleri kapsamaktadır. Çalışma konumuzun selâmeti bakımından sadece belirli konu ve şekildeki işletmeleri ele almamıza rağmen; lüzum hissedildikçe, ticaret işletmeler dışındaki kalanlarla, sermaye şirketi şeklinde faaliyet gösteren işletmelere de temas ederek, konuya gerekli genişliği vermeğe çalıştık.

Çalışmalarımız, üç bölüme ayrılmış bulunmaktadır. Birinci bölümde, bilanço ile ilgili genel bilgilere yer verilmiştir. Bu da, iki kısımda incelenmiştir. Birinci kısımda; bilançonun kelime olarak anlamı, tarifi, vasıfları ve önemi belirtilmiş; ikinci kısımda; bilanço çeşitleri ve özellikle Vergi bilançosu'nun ne olduğu üzerinde durulmuştur.

İkinci bölümde ise; Vergi bilançosu'nun, Ticari bilanço karşısındaki durumu ele alınmış ve bu da, iki kısımda inceleme konusu yapılmıştır. Önce, Vergi bilançosu'nun özelliği ve hazırlanma sebepleri üzerinde durulmuş; bunu takiben de; Vergi bilançosu'nun Ticari bilanço karşısında çeşitli yönlerden incelenmesine geçilmiştir. Nihayet, Vergi bilançosu ile ilgili olarak İngiltere ve Fransa'ya ait bilgilerle bölümün son verilmiştir.

Üçüncü bölüm iki kısımda inceleme konusu yapılmıştır. Birinci kısımda, Vergi bilançosu ile ilgili hazırlıklara yer verilmiş,

III

bu hasırlıklar konusunda, aktif ve pasif kayımların değeri incelenmiştir. Aslında, Vergi bilançosu ile ilgili hasırlıkların sadece değeri ile ibaret olmadığı muhtemeldir. Fakat, bu hasırlıkların en önemlisi, faaliyet neticelerine etkisinin büyüklüğü sebebiyle, "değerleme" olduğundan bu konuda da ağırlığı değerlendirme konusu teşkil etmiştir. Bununla beraber, hasırlıklarla ilgili amortisman, karşılık, giderler v.b.g. konular; ilgili bulundukları hesaplarda değerlemeye ait temalar yapılırken, incelenmiştir. İkinci kısım ise; Vergi bilançosu'nun düzenlenmesine ait olup ös sermaye tespitini, vergi durumu ile ilgili hesaplamalar ve nihayet Vergi bilançosu'nun düzenlenmesini içine almıştır.

Özet ve sonuç bölümünde ise; Vergi bilançosu'nun düzenlenmesi gereği ve nedenleri ve ayrıca vergi bilançosu ile yakın ilişkisi sebebiyle değerlendirme, giderler, amortismanlar, karşılıklar v.b.g. konulardaki düşünce ve temennilerimiz yer almış bulunmaktadır. -

BİRİNCİ BÖLÜM

BİLANÇO İLE İLGİLİ GENEL BİLGİLER

§ 1. BİLANÇONUN NERİYETİ

1. Bilanço kelimesinin menşei:

Biliminde bilanço olarak kullanılan kelimenin esli; latince iki terazi kefesi anlamında olan Bilanz(1) kelimesinden gelmek -
tedir. Diğer dillerde de bilanço için, latince köküne uyarak türe-
tilmiş kelimeler kullanılmaktadır(2). Her ne her dilde, yazılış ve
telaffuz bakımından hafif sayılabilecek farklarla ayrılık gösteren
bilanço kelimesi; basit ve genel anlamıyla denklemeği gösterir(3).
Bunun yanında, bilançonun genel hesap anlamını taşıyabileceği de
söylenebilir(4). Fakat, bilançoyu her şeyden evvel bir denkleme
olarak kabul etmek en isabetli yol olur kanısındayız. Zira, bilan-

(1) H. FERRAS: *Lecture et critique de bilans*, Bruxelles, 1957, s. 16 ; Léon PETIT: *Le bilan dans les entreprises*, Paris, 1961, s. 5.

(2) Cevat YÜCESOY: *Savantar ve bilanço*, İstanbul, 1966, s. 203; İ. Sovvet KSER: *Bilanço teorisi ve tahlilleri*, Ankara, 1960, s. 27 : "Fransızca le bilan, İtalyanca il bilancio, İngilizce balance sheet, Almanca die Bilanz, İspanyolca balance, Portekizce balanco, Hollanda dilinde balans, İsveç dilinde balans - räkning, Rusça balans, Polonya dilinde bilans gibi".

(3) FERRAS, s. 16: "Bilanço ve muvazene kavramları, etimolojik -
man aynı olup birbirleriyle ayrılmasa derecede bağlıdır. Libra bilancia iki terazi kefesinde bir muvazeneyi ifade eder-

ponun en basitinden en modernine kadar bütün tariflerinde, denkleşme veya bu anlamda bir kelimenin varlığına genellikle rastgelinir. Kaldı ki, kelimenin kökünde denkleşme, denklik ifade eden iki köfelli terasi yatmaktadır(5).

II. Bilanponun tarifi:

Bilanço tabirinin, konuşma dilinde as veya çok anlağılar şekilde gęitli anlamları vardır. Bazen dar, bazen de geniş anlamda kullanılmaktadır. Bilanço; işletmenin belli bir andaki durumu, geçmişteki bir faaliyetin sonuçlarını, gelecekteki bir faaliyete ait tahminleri göstermeye hizmet eder(6).

Bilançoysa dair başlangıcından yakın zamanlara kadar yapılagelen tarifler(7), daha ziyade muhasebe ve hukuki esaslara dayanan

ken, libra kelimesinin çıkarılmasıyla kısaca bilancia olarak kullanılagelmıştır.

- (4) Alfred ISAAC: Bilanzen, 1930, s. 16, "Cevat Yücesoy: Bilanço tahlilleri, İstanbul, 1964, s. 7'den naklen" : "Bilan kelimesi, hesap manası veren bil ve sene ifade eden an hecelerinin birleşmesinden meydana gelmiş olabilir. Bu takdirde bilan kelimesi, senelik hesap manasını taşımış olacaktır."
- (5) FERMANS, s. 16 : "Modern bilanço tabiri bilanx kelimesinden intikal ederek hasıl olmuştur."
- (6) E.G.SNOZZI: L'interprétation du bilan, Paris, 1960, s. 1.
- (7) Claude IRSON: Méthode pour dresser toutes sortes de comptes à parties doubles, Paris, 1678, "Muzaffer Aşenoğlu: BİLANÇO, Ankara, 1962, s. 4'den naklen" : "Bilanço, muhasebede son durumu gösteren kayıtlardır."; DELAVALLÉE: Le bilan au point de vue comptable et juridique, s. 156, "André Balsaço: Le bilan Paris, 1958, s. IX'den naklen" : "Bilanço, muhasebenin ortaya koyduğu bazı kurallara göre çıkarılan bir muhasebe vesikasıdır." VERLEY: Le bilan dans les sociétés anonymes, s. 12, "Balsaço, s. 31'den naklen" : "Bilanço, dönen içinde hareket gören hesapların, hesap dönemi sonundaki bakiyelerinin bir tablosudur."

görüşlerin tesiri altında kalmıştır. Bu görüşe göre; bilanço işletmenin mevcutlarına, alacak ve borçlarına ve nihayet kapitalini gösteren bir kavramdır. Halbuki bugün bilanço çok yönlü bir kavram olarak karşımıza çıkmaktadır. Muhasebe ve hukuki yönleri yanında, ekonomik ve mali yönleri de mevcuttur. Bütün yönleri esas alınarak yapılan tarifile, bilanço bugünkü modern anlamda ifadesini bulur.

Kanunlarımızdaki tarifler(8), bilançonun envanterle olan ilgisine dayanmaktadır. Bilançonun envantere dayandığı ve hatta envanter üzerine bina edildiği(9) inkâr edilemese de, bugünkü anlamda bilançoju sadece bu yönüyle kabul etmek yetersizdir. Zira bugünkü bilançoju, belirli bir dönem içinde elde edilen sonuçlar yanında, işletmenin geleceğine açık tutan ekonomik ve mali durumu gösterir bir tablo şeklini almıştır(10).

Ralph D.KENNEDY ve Stewart I.Mc.MILLAN: Finansal durum tabloları, Çev. Atilla Öznenli, İstanbul, 1967, s. 4 : "Bilanço, muhasebe prensiplerine göre tutulan defterlerdeki hesapların, fiilen veya nazari olarak kapatılmasıyla tesbit olunan ve müteakip devreye devrolunan borç ve alacak bakiyelerinin bir tablosu veya hülsesidir. Bilanço aynı zamanda bir yatırım tablosu olarak, sermayenin nerelerden temin olunduğu ve nere - lere yatırıldığını gösterir bir tablii vasıtasıdır."

(8) VUK. 192 ve TTK. 74 : "Bilanço, envanterde gösterilen kıymetlerin tasnifi ve karşılıklı olarak değerleri itibarıyla tertiplenmiş hülsesidir."

(9) Urbain J.VASS: Comptabilité générale, Paris, 1937, s. 157 : "Bilanço, envanterin hülsesi, sentezidir."

Léon BATAILLON: L'inventaire et le bilan, Paris, 1930, s. 35 : "Bilanço, envanterin metodlu bir tablo şeklinde tasnif edilmiş özetinden başka birşey değildir."

Ayrica bkz. S.O.SHOZZI, s. 2.; PRUZAN, s. 45; Louis LAÏE: Principes de technique comptable, Paris, 1948, s. 277.

(10) Bkz. BOROY, s. 4 ; Ali Haydar Erişkin: Bilanço ve tetkikleri, İzmir, 1947, s. 3 vd.

III. Bilançonun vasıfları:

Bilanço çıkarıktan gaye, işletmenin gerçek durumunu meydana koymaktır. Bir bilançonun işletmenin gerçek durumunu gösterebilmesi, onun bir takım vasıfları haiz olmasıyla mümkündür. Bu vasıflar; doğruluk, samimiyet, açıklık, süreklilik ve ayniyettir(11). Bilanço, doğruluk vasfını muhasebe kayıtlarına uygunluk yanında, değerlemelerin samimiyeti ile kazanır(12). Samimiyet, bilançodaki ıktisadi değerlerin gerçeği gizliyen usullerle değeri lenmesini önler ve bilançonun tansiminde düzenleyici rol oynar. Açıklık ise, bilançonun tansim şeklini güder. Bilanço hesaplarının, işletmenin malî ve ekonomik yapısına uygun bir şekilde düzenlenmesi anlamını ifade eder. Sürekliliğe gelince, şekli anlamı ticaret hukukunda geçerli olup maddî anlamı vergi hukukunu ilgilendirir. Bu takdirde bilanço muhasebelerine imkân verir. Ayniyet ise; bilançolarda şekil birliğini, yani tek düzen şeklini gösterir. Bilançonun açıklığı ve doğruluğu konusunda, ticaret kanununda da yer verilmiştir(13).

-
- (11) Ekm. Ernst REICHMANN: Bilanzkunde und Bilanzreeth, s. 38 : "TÖRKSOY, Envanter ..., s. 206'dan naklen."
 Nazhar BİÇÇAKMAZ: Bilanço analiz tekniği, Ankara, 1964, s. 6, vd.
- (12) Ekm. Jules SAUDE: Traité complet de comptabilité des sociétés, s. 393-398, "TÖRKSOY, Bilanço ..., s. 17'den naklen."
- (13) TTK. 75: "İlgililerin; işletmenin ıktisadi ve malî durumu hakkında mümkün olduğu kadar doğru fikir edinebilmeleri için, envanter ve bilançoların ticarî esaslar gereğince eksiksiz, açık ve kolay anlaşılır bir şekilde memleket parasına göre tansimi lâzımdır. Bütün aktifler, en çok bilanço gününde işletme için haiz oldukları değer üzerinden kaydolunur ... Pasifler, hususiyile bütün borçlar, çarta bağılı veya vadeli olan bile, itibarî değer üzerinden hesaba geçirilir. Ticaret şirketleri ile ticaret kurucularının envanter ve bilançoları hakkındaki hususi hükümler mahfuzdur."

Bilanço, muhasebe kayıtlarından ayrı ve muhasebe vesikale-
ra dışında bir kavram(14) olması yanında, bilhassa envanter sebebiyle yine de muhasebe ile irtibatlıdır. Muhasebenin iç ve dışında yapılan sayın ve kontrollere (envanter muamelelerine) yer vermek -
 sistin bilançoıyı çıkarmaya imkân yaktır(15). Bu sebeble muhasebenin,
 gerekli vasıflara hâis bir bilançonun çıkarılmasında faydası küğün-
 senemez.

Doğruluk, samimiyet, açıklık, süreklilik ve aynıyet özellik-
 leridir ki, bilançonun; işletme durumunu, net aktifin artışı veya
 azalışını tam, doğru ve samimi bir şekilde aksettirmesini ve kolay-
 lıkla okunup analandırılacak şekilde tertiplenmesini sağlamaktadır.

IV. Bilançonun işletmelerdeki rolü ve önemi:

İşletmelerin gerek kuruluşunda, gerek yönetininde ve gerekse
 birleştirilmesi gibi özel finansman olaylarında görevlerin en önem -
 lisini bilanço görür. Bunun yanında, işletmeler arasındaki münase -
 betlerin kurulmasında ve geliştirilmesinde ve millet ekonomisine ait
 sorunların halledilmesinde bilançodan ve bilançoların karşılaştırıl-
 masından faydalanılmaktadır(16).

Bilanço bir taraftan işletmelerdeki hesap işleri gelişmele -
 rinin başlangıcı iken, diğer taraftan da, bu gelişmelerin sonudur.
 İşletmeler, bilanço ile bünyevi ve ekonomik kudret ve kabiliyetle -

-
- (14) P.STRONL: Comptabilité et bilan des entreprises, s. 91, "EUS-
 SOY, s. 26' dan naklen".
 (15) Bu hususta bks. Osman Fikret ARKUN: Muhasebe teorisi ve prati-
 gi, İstanbul, 1944, s. 220.
 (16) Bks. Cuhur FERMAN: Fiat hareketlerinin muhasebe prensipleri
 üzerine tesiri ve bilanço tecrileri, Doçentlik tezi, Ankara,
 1954, s. 6 vd. ; EUSOY, s. 3.

rini tesbit edebilmekte ve bunun sonucu olarak bilanço ile ilgili durumları da son durumlarını ilgililere ve halka duyurabilmektedirler(17).

Gerektiği şekilde hazırlanmış bir bilanço, bize şu dört önemli noktada bilgi vermelidir(18):

1. Aktif kıymetlerin değer ve konusu,
2. Pasif kıymetlerin konusu ve önemi,
3. Borçlara karşı duruşu,
4. İhtiyaçtan fazla kredi kullanıp kullanmadığı.

Yalnız bu bilgiler bile, bilançonun işletme bakımından rolü ve önemini belirtmeye yeterlidir. Kaldı ki, günümüzde bilanço; geçmişteki işletme faaliyetlerinin sonucunu veren bir tablo olması yanında, işletmenin ilerideki faaliyet tahminlerinde de etkili rol oynamaktadır(19). Bu durum onun, işletme içindeki önemini bir kat daha arttırmaktadır.

İşletme yanında, devlet yönünden de bilançonun büyük önem taşıdığı muhakkaktır. Devletin kanun ve nizamlarla bilanço şekil ve

(17) Dr. İsmet ALKAN: "Bilanço tahlil ve tenkidi", İktisat ve Ticaret Ansiklopedisi, C.III, İstanbul, 1948, s. 15; Şahabettin ACAR: Mali bilanço, İstanbul, 1964, s. 105: "İşletmenin mevcut vasıtaları, bunların nevi ve terekküp tarzı, gerçek değerleri, geçitli vasıtalarla rasyonel bir şekilde istifade edilip edilmediği, istikbal için verdiği imkânlar, bir iktisadi ünite olarak kuvvet ve zaafiyetleri, işletmenin ödeme ve alacaklılar karşısındaki durumu hakkında ilmi ve gerçeğe en yakın neticeler çıkarmak bilançolar vasıtasıyla mümkündür. Bilançoların kıymetlendirilmesinde istatistikî rakamlar, piyasa durum cetvelleri, işletme hakkında raporlar ve yardımcı hesaplar nazara alınır."

(18) Douglas GARBUTT: Carter's Advanced Accounts, London, 1962, s.57

(19) KENNEDY-MULLIN, s. 31: "Proforma bilanço ilave kıymetler iktisabı, yeniden finansman, konsolidasyon, sermaye bünyesinin yeniden düzenlenmesi veya yeniden organizasyon gibi geleceğe ait muamelelerin tesirlerini aksettirir."

prinsiplerini tesbit etmesi de bunun açık delilidir(20).

Kamuninista bir işletmenin, gerek iç ve gerekse dış ilişkilerinde, gerekli olan bu gırtlardan vazgeçileceği hatırdan geçirilmey(21).

(20) Bu hususta bkz. EKİSOY, s. 19.

(21) EKİSOY, s. 16.

2. BİLANÇO ÇEŞİTLERİ

Çeşitli yön ve durum bakımından bilançolara sınıflandırmak mümkündür(22). Ancak, bu çalışmada, geniş çapta sınıflandırmalar veya gruplandırmalar yerine, belli başlı bilanço çeşitleri üzerinde özellikle durmayı daha uygun bulmaktayız. Bunun yanında, bilanço-
dan söz edilirken genellikle, senelik bilanço düşünülür. Bu bilan-
çodan başka aşağıda sıralanan bilançolar da hazırlanır.

1. Yıllık bilanço (Hesap dönemi bilançosu)
2. Kuruluş bilançosu
3. Birleşme bilançosu
4. Devir bilançosu
5. Ara bilanço
6. Tasfiye bilançosu
7. İflas bilançosu
8. Konsolide bilanço
9. Tip bilanço (Standart bilanço)
10. Vergi bilançosu

1. Yıllık bilanço (Hesap dönemi bilançosu):

Yıllık bilanço; faaliyetleri evvelki yıldan gelip diğer yıl-
da da devam eden işletmelerin hesap dönemi sonunda hazırladığı bi-
lançodur. Bu bilançonun, envanter defterine kaydını kanun emreder(23).

(22) Fazla bilgi için bkz. Tayfur TARHAN: Muhasebe usulî bilgileri, Ankara, 1961, s. 366 vd. ; YÜCESOY, Envanter ..., s. 216 vd.

(23) TTK. 72: "Envanter defterine işletmenin açılış tarihinde ve müteakiben her iş yılı sonunda çıkarılan envanterler ve bilan-
çolar kaydolunur Envanter defterine geçirilen envanter ve
bilanço; tasfi, kolektif ve komandit şirketlerde hudutsuz ola-
rak mesul olan bütün ortaklar, donatma iştiraklerinde bütün

Bilanço da hesap dönemi, Ticaret ve Vergi Kanunlarına göre bir takvim yılıdır. Fakat, yılın belli bir zamanında faaliyete başlayan veya faaliyetine son veren bir işletmenin, dönem sonu veya dönem içinde faaliyet sonu itibarıyla hazırladığı bilanço da, yıllık bilanço gibi kabul edilir(24).

Yıllık bilançoadaki hesaplar, her işletmenin konu ve dönemine göre, bir sistem dahilinde gruplandırılır(25). Bu gruplandırma,

donatılar ve tasir sıfatını haiz olan diğer şirket ve kurumlarda idare işlerine yetkili olan kişiler tarafından imza ve notere ibraz olunur. Noterin yapacağı muamele hakkında 70 inci maddenin son fıkrası tatbik olunur. İmza edilen envanter ve bilançonun ilanı ve resmi makamlara verilmesi hakkındaki hükümler mahfustur. Envanter defteri ciltli ve sayfaları müteselsil sıra numaralı olur."

- (24) VUK. 174: ".... Hesap dönemi normal olarak takvim yılıdır. Şu kadar ki, takvim yılı dönemi faaliyet ve muamelelerinin mahiyetine uygun bulunmayanlar için bunların süratı üzerine Maliye Bakanlığı 12 şer aylık özel hesap dönemleri belli edebilir. Yeniden işe başlama veya işi bırakma hallerinde, hesap dönemi içinde bir yıldan eksik olan faaliyet süresi, hesap dönemi sayılır. Bu maddeye göre özel hesap dönemi tayin edilenlerin ticari ve sirai kazançları hesap dönemlerinin kapandığı takvim yılının kazancı sayılır."

GVK. 84/1: " Gelirin takvim yılının belli bir dönemine taalluk etmesi, beyannamenin yıllık vasfını değiştirmez...."

GVK. 108/1: "Gelir vergisinde vergilendirme dönemi geçmiş takvim yılıdır. Şu kadar ki; Mükellefiyetin takvim yılı içinde kalkması halinde, vergilendirme dönemi, takvim yılı başından mükellefiyetin kalkması tarihine kadar geçen süreye inhisar eder" ; KVK. 28: " Kurumlar vergisinde hesap dönemi vergilendirme dönemidir"

TTK. 72/III: "İş yılı, altı aydan az, on iki aydan çok olamaz. Kanunda aksine hüküm olmadıkça, iş yılı sonu için çıkarılacak envanter ve bilançoların gelecek iş yılının ilk üç ayı içinde tamamlanmış olması lazımdır."

Daha fazla bilgi için bkz. ACAR, s. 109 vd.

- (25) KENNEDY ve MULLER, s. 4:vd: "Bilanço, ayarlanma ve kapanış muameleleri tamamlandıktan sonra, defterkebirdeki bakiyeleri ile bütün hesapları bünyesinde toplar. Manafih, benzer bünyedeki

Özellikle, işletme bilançosunun incelenmesinde, geçmiş yıl bilançoları ve diğer işletme bilançolarıyla karşılaştırılmasında büyük faydalar sağlar. Bu yüzden gruplandırma, bilanço tarifine girecek kadar önem kazanmıştır(26). Memleketimizde hesapların gruplandırılmasıyla ilgili, kanunlarla konulmuş belirli kaidelere(27) genel olarak rastlanmaz. Fakat işletmecilikte yer etmiş bir takım şekil ve esaslar, prensip olarak kabul edilmiştir. Kabul edilen bu prensipten hareket edildiğinde, ilk planda bilançonun aktif kısmı; mevcutlar ve alacaklar, pasif kısmı da; kapital ve borçlar şeklinde gruplandırılır(28). Bunu takiben de mevcut ve alacaklar ile kapital ve borçları içine alan hesapların gruplandırılmaları yapılır. Gruplandırmada ilk planda esas alınan şekil genellikle,

$$\text{AKTİF} = \text{BORÇLAR} + \text{SERMAYE}$$

muhasebe denklemiyle ifade edilir. İşletmede çok çeşitli muameleler

hesaplar bir grup altında birleştirilebilir veya farklılaştırılabilir. İşletmenin sahip olduğu varlıklar ve bahis mevzuu varlıkların iktisabında kullanılan fon kaynakları bilançoda gösterildiklerinde, uygun bir tasnife tabi tutulmalıdır." Agrica bks. LAIR, Principes, s. 277 vd ; Edouard FOLLIST: Le bilan dans les sociétés anonymes, Lausanne, 1954, s. 23 vd; Perry MASON, Sidney DAVIDSON ve James S.SCHINDLER: Fundamentals of Accounting, New York, 1960, s. 30 vd ; Stanley W.HOLLAND: Principles of Accounting, London, 1961, s. 152 vd.

- (26) FOLLIST, s. 22: "Bilanço, bir tarafında ticari işletmenin bütün aktif elemanlarını, diğer tarafta sermaye hesaplarını ve diğer pasif elemanları kapsayacak tarzda , aynı cinsten unsurları bir isim altında özetliyen sentetik bir tablodur."
- (27) Bu hususta bks. Bu çalışma, s. 24 vd, Dn. (70),(71),(72)
- (28) Sabahattin ŞERİFOĞLU: Ticaret Muhasebesi, Ankara, 1961, s.43: "Bilanço muhasebenin kalbidir. Fizyolojide kalbin dört odacığı gibi bilanço da dört kısım bulunduğu noktasından hareket ederek bilanço ve hesapları izah eden müellifler ekseriyeti teşkil etmektedirler."

sermaye etse bile, bu eşitliği esas alarak, onları sayıca sınıflandırılabilir. Yukarıdaki denklemler muamelelerin geçidine göre aşağıdaki tipik durumlardan birine dönecek fakat eşitlik yine kurulmayacak - tar(29):

1. Bir aktif kıymette yükselme; bir borçta yükselme
2. Bir aktif kıymette yükselme; sermaye hesabında yükselme
3. Bir aktif kıymette yükselme; diğer aktif kıymette azalma
4. Bir borçta azalma; bir aktif kıymette azalma
5. Bir borçta azalma; diğer bir borçta yükselme
6. Bir borçta azalma; bir sermaye hesabında yükselme
7. Bir sermaye hesabında azalma; bir aktif kıymette azalma
8. Bir sermaye hesabında azalma; bir borçta yükselme
9. Bir sermaye hesabında azalma; diğer bir sermaye hesabında yükselmeyi gerektirir.

Bu tipik durumları cebirsel olarak gösterirsek;

	A	=	B	+	S	
1.	+A	=	+B		-	
2.	+A	=	-		+S	
3.	+A-A	=	-		-	
4.	-A	=	-B		-	
5.	-	=	-B +B		-	
6.	-	=	-B		+S	
7.	-A	=	-		-S	
8.	-	=	+B		-S	
9.	-	=	-		-S +S	eşitlikleri ortaya çıkar.

(29) MASON, DAVIDSON ve SCHINDLER, s. 40 vd ; DEMARCHY: Théorie positive de la comptabilité, Lyon, 1933, "TANHAN, s. 31'den naklen" : "Bir bilanço dahilinde aktif, pasif ve net durum olmak üzere mevcut olan üç hesaptan birinin herhangi bir tahavvülü, muhakkak surette diğerlerinden birinin tahavvülünü intag eder."

Kısa gruplarının derecelendirilmesi ve hatta bazen içindekileri çeşitli gördü ve anlayışlarla farklı durumlar gösterebilir(30). Fakat, genel olarak memleketimizdeki alışılmış şekillere göre, aktif ve pasif kısmındaki değerlerin şu gruplar içinde ter-
tiplendiği görülür(31):

Aktif ; - Derhal kullanılabilir kıymetler(Kare hazır kıymetler):

- Kasa
- Bankalar "Vadesiz mevduat"
- Aksiyon ve obligasyon "Kote olan", v.b.g.

- Kısa vadede paraya çevrilmesi mümkün olan kıymetler:

- Aksiyon ve obligasyon "Kote olmayan"
- Alacak senetleri
- Müsteriler, v.b.g.

- Uzun bir zaman içinde paraya çevrilecek kıymetler:

- Mal "Stoklar"
- Şüpheli alacaklar, v.b.g.

- Paraya çevrilmesi güç ve imkânsız olan kıymetler:

- Binalar
- Makineler
- Demirbağlar
- Nakil vasıtaları
- İlk tesis ve tanzim giderleri

(30) Sabit kıymetler grubu, Şeker Fabrikaları A.Ş. bilançosunda En planda yer aldığı halde, bankalara ait bilançolarda tamamen bunun tersine bir durum mevcuttur. Ayrıca, Gayri maddi mevduatlara bağlı başına bir grup olarak rastlanıldığı gibi, Sabit kıymetler grubu içinde, Gayri maddi sabit kıymetler izmi altında da rastlanabilir.

(31) Bu hususta bks. Baba Neat TEKAND: "Bilanço", İktisat ve ticaret ansiklopedisi, C. III, İstanbul, 1948, s. 8 vd ; KÖNİCİ, s. 108 vd ; SERTOLU, s. 344 vd.

III. Birleşme bilançosu:

Birleşme bilançosu; bir veya birkaç işletmenin, diğer bir işletmeyle, ekonomik ve hukuki yönden birleşmesi(39) halinde, yeni teşekkül eden işletme için hazırlanan bilançodur. Flayon veya tam birleşme denilen bu çeşit birleşmeler, genel olarak çok kâlfetli olup usun samana ihtiyaç gösterirler. Zira, ortada yeniden bir kuruluş bahis konusudur. Bu sebeble ilgili bilançonun tanzimi de kolay olmayacaktır.

Birleşme bilançosu, muayyen bir tarihte, iki veya daha ziyade işletmenin aynı prensipleri esas alarak hesaplanmış kıymetlerini ortaya koymaktadır. Aslı itibariyle statik bir bilançodur(40).

Birleşme bilançosu; açıklık, doğruluk ve samimiyet gibi hais olduğu özellikleri bakımından, Vergi bilançosu ile aynı derecede olabileceği gibi, gizli ihtiyatlar, değersiz mevcutlar ve değersiz alacaklar sebebiyle farklı durumda da olabilir.

IV. Devir bilançosu:

Devir bilançosu; bir veya birkaç işletmenin diğer bir işletmeye (onun bünyesinde faaliyetlerine devam etmek üzere) bütün

(39) Cevat YÜCESOY: Ticaret şirketleri ve muhasebesi, İstanbul, 1966, s: 244: "Aynı mevzularla iştigal eden veya birbirlerini tasamlayan iki veya daha fazla siktardaki şirketler, rekabeti ortadan kaldırmak veya gayelerine daha emin ve randımanlı bir şekilde ulaşabilmek için birleşirler."

KVK. 36: "Bir veya birkaç kurumun diğer bir kurumla birleşmesi, birleşme sebebiyle infisah eden kurumlar bakımından tasfiye hükmündedir" ; Bu hususta ayrıca bkz. Suat KESKİNGÖLU: Genel işletme ekonomisi dersleri, C. I, İstanbul, 1964, s. 88 vd, 282 vd. ; TTK. 146, 147, 148.; L.BERTAIL : Fusion de sociétés, étude financière et fiscale, Paris, 1957.

(40) SNUZZI, s. 15.

mevcut ve alacaklarına bazı hallerde borçlarına da devretmek(41) gayesi ile hazırlanan bilançodur(42). Bu bilançonun hazırlanmasına sebep olan devir işleminin, kanun nazarında geçerli olması için bir takım şartların bulunması ve yerine getirilmesi de aranmaktadır(43).

Devir bilançosu da, Birleşme bilançosu gibi, aynı sebeplerle Vergi bilançosuna nazaran benzer veya ayrı durumlar arz edebilir(44).

V. Ara bilanço:

Ara bilanço; işletmenin yönetimiyle ilgisi olanlara, işletmenin gidişi hakkında bilgi vermek, kredi temini için veya kanun hükümlerine(45) uyarak sebebiyle, mecburi olarak ve tesbit edilen normal sasanlardan evvel çıkarılan bilançodur. Bu bilanço; günlük, haftalık, aylık, üç aylık, altı aylık aralarla, bazı hal-

(41) KVK. 38/2: "Birleşilen kurum münfesi kurumun tabakkuk etmiş ve edecek vergi borçlarını ödeyeceğini ve diğer vacibelerini yerine getireceğini devir beyannamesine bağlı bir taahhütname ile taahhüt edecektir

TTK.451/7: "Bir anonim şirket diğer bir anonim şirket tarafından bütün aktif ve pasifleriyle devralınmak suretiyle infisah ederse aşağıdaki hükümler tatbik olunur: Şirketin infisahlı, ticaret siciline tescil olunur. Şirket borçları tediye veya temin edildikten sonra ticaret sicilinden infisaha ait kayıt silinir ve keyfiyet ilan olunur"

Bu hususta ayrıca bkz. KESKİNOĞLU, s. 282 vd.

(42) KVK. 39: "... devir bilançosu ve kâr ve zarar cetveli münfesi kurum tarafından bir beyannameye bağlanır ve bu beyanname devir tarihinden itibaren 15 gün içinde vergi dairesine tevdi olunur."

(43) TTK. 452, 453, 454 ; KVK. 37.

(44) Bu sebepler; gizli ihtiyatlar, değersiz mevcutlar ve değersiz alacaklar'ın mevcut olup olmasındadır.

(45) Bkz. TTK. 446 ; 7129 sayılı B.K. 51.

lerde yıllık dahi çıkarılır(46).

Ara bilançoya, Muvakkat bilanço ismi de veriliyorsa da, muvakkat tabirini daha ziyade, şirketlerin umumî heyete kabul ve tastik için sunduğu bilançoya kullanmak daha uygun olur sanırsın(47).

Ara bilançonun tanzimi de envantere ve basan da tahminlere dayanır. Eğer işletmenin kullandığı muhasebe usulü imkân veriyorsa, muhasebe içi envanterle, bu bilanço kolaylıkla hazırlanabilir. Fakat işletme, muhasebe dışı envanterle bilançoğu hazırlamak se - runda kalırsa, bu zor ve zaman isteyen bir iş olacaktır. Hangi şekilde olursa olsun Ara bilanço hazırlanırken, envanterle ilgili işlemler, hususi bir defterde veya tablolar halinde kayıt ve ta - kip olunur(48).

İşletmede, Ara bilanço çıkarılacağı zaman sırasıyla şu işlemler yapılır:

- Son duruma göre geçici bir misan çıkarılır,
- Ayarlama ile ilgili maddeler düğülür,
- Ayarlama işlemlerinin yapılmasından sonraki durumu gös - terir bir misan tertiplenir,
- İşletme kâr ve zarar durumu tespit edilir,
- Bu işlemlerin sonunda da bilanço hazır edilir.

Bütün bu işlemler, kendilerine ayrılan sütunlardan meydana gelmiş bir cetvel üzerinde gösterilirler. İşletmeye faaliyet sonucuyla ilgili bilgiyi evvelden vermek imkânına sağlayan bu cetvеле Çalışma tablosu adı verilir(49).

(46) Bks. ŞEKİP F. ERBAÇIN: İşletme ekonomisi, C.XII, İzmir, 1960, s. 137 ; Şevket AYATA: Muhasebe bilgileri, İzmir, 1957, s. 313 ; Ayrıca bks. Bu çalışma, s. 19, Dn.(54)

(47) Bu hususta bks. ESER, s. 35.

(48) Bks. AYATA, s. 313 vd.

(49) Bks. Cevat YÜCEÖY: Muhasebe, İstanbul, 1967, s. 228 vd.

VI. Tasfiye bilançosu:

Tasfiye bilançosu; işletmelerin faaliyetlerine geçitli sebeblerle(50) son vermesi halinde meydana getirilen bilanço - dur(51). Bu bilanço bilhassa, Tasfiye hesabı, Ödenmiş sermaye hesabı, Amorti edilmiş tahvilat hesabı gibi hesaplarla eşelik arz eder.

Tasfiye(52)'ye bağlarken, işletmenin tasfiyeye esas teşkil edecek durumunu tesbit için bir bilanço hazırlanır. Bu tasfiye ile ilgili ilk bilanço olup Tasfiye hareketine devir bilançosu ismini alır(53). Tasfiyenin sonucunu elde etmek uzun senelere dayanıyorsa(54), bu takdirde tasfiye memuru veya heyeti, her sene Tasfiye halinde(55) bulunan ... İşletmesinin ... tarihli bilanço su bağlılığı altında bilançoğu hazırlar. Bu bilançolar tasfiye sonu itibariyle de nihayet bulurlar(56).

Ayrıca bkz. Perry HASON, George B. STENBERG ve W. NIVEN, Elementary Accounting, Brooklyn, 1951. s. 297 vd; HASON, DAVIDSON ve SCHINDLER, s. 320 vd.

(50) Bu konuda bkz. TTK. 434 - 438 ; BK. 535, 536.

(51) TTK. 226: "Tasfiye memurları ... şirketin mali vaziyetini gösteren bir envanter ile bir bilanço tanzim ederler ..."

(52) Konrad HELMEROWICZ: Allgemeine Betriebswirtschaftslehre, C.3, 10. baskı, Berlin, 1959, s. 22 vd: "Tasfiye, bir teşebbüsün mallarını kısım kısım satması ve bu satıştan elde edilen paranın pay sahiplerine dağıtılmasıdır."

(53) TTK. 444 "Tasfiye memurları vazifelerine bağlar bağlamaz şirketin, tasfiyenin başlangıcındaki hal ve durumunu inceleyerek buna göre envanter defteriyle bilançosunu tanzim eder ve umumî heyetin tasdikine sunarlar ..." Ayrıca bkz. YÜCESOY, Envanter ..., s. 221.

(54) TTK. 446/III: "... Tasfiye memurları tasfiyenin uzun sürmesi halinde her yıl sonu için ara bilançoları ve tasfiye sonunda son ve kati bir bilanço tanzim ederek umumî heyete tevdi ederler." ; Ayrıca bkz. KVK. 30, 31.

(55) TTK. 439/II: "... Tasfiye haline giren ... ticaret unvanını tasfiye halinde ibaresini ilâve suretiyle kullanmakta devam eder.

Tasfiye bilançosu bise göre statik bir karaktere sahiptir. Aktif ve pasif elemanların herbiri Tasfiye bilançosu'nda birbirinden ayrılmış olarak ve tasfiye değerleriyle gösterilmektedir. Kesin olarak henüz gerçekleştirilmemiş olan elemanların kıymet tahminlerinin gerçeğe uygun olarak tahmini ile, Tasfiye bilançosu, işletmenin tasfiyeye bağlanmadan önceki varlığına ait durumunu en doğru bir şekilde meydana koyar. Tasfiye bilançosu, Kuruluş bilançosundan ayrılıklar gösterir. Özellikle, sermaye yatırımları takip eden çok değişik unsurların etkisi ile kaynağa dayanan yüksek fiyatın ortaya çıkardığı gizli rezervleri, tasfiye bilançosu değil fakat Kuruluş bilançosu ihtiva edebilir(57).

VII. İflas bilançosu:

İflas bilançosu; iflas(58) durumuna düşen bir işletmenin, bu durumunu iora veya iflas dairesine(59) bildirirken çıkarılmış olduğu bilançodur. İflas bilançosu, işletmenin iflasına karar verildiği tarihte çıkarıldığı gibi iflasın son bulunduğu tarihte de çık-

(56) TTK. 228: " Tasfiye sonunda, tasfiye memurları ortakların mukavele veya kanun hükümlerine göre sermaye ile kâr ve zarar-
daki paylarını ve diğer haklarını gösteren bir bilanço tanzim
ederek ortaklara tebliğ ile mükelleftirler ... "

(57) SNOZZI, s. 10.

(58) İlhan S. POSTAÇIOĞLU: Medeni usûl ve iora iflas hukuku bilgileri, İstanbul, 1967, s. 168: "İflas, bir borçlunun bütün kabili haciz mallarının paraya çevrilerek bütün alacaklıları arasında alacaklarıyla mütenezip olarak dağıtılmasını sağlayan kolektif ve cebri bir iora yoludur."

Ayrıca bks. TTK. 20 ; 7129 sayılı B.K. 78 ; 7397 sayılı Sigorta şirketlerinin murakabesi hakkında kanun, 21, 22, 23. Daha fazla bilgi için bks. Necmeddin M. BERKİN: İflas hukuku dersleri, İstanbul, 1966, s. 58 vd.

(59) POSTAÇIOĞLU, s. 17: "Kanun alacaklının takip talebinin iflas dairesine hitaben yapılmasını amir ise de tatbikatımız iora dairesine yapılması şeklinde tecelli etmiştir."

yalabilir. Hatta bu iki tarih arasında çıkarılan muhtelif bilançolara da iflas bilançosu denmektedir(60).

Tasfiye bilançosu için verilen bilgiler(61), genellikle iflas bilançosu için de geçerli olabilir. Zira, tasfiye sebeplerinden biri de iflas'tır. Ancak, iflası tasfiyenin diğer sebeplerinden ayıran iki önemli durum vardır. Bunlardan biri; iflasta, Tasfiye hesabının daima borç bakiye vermesi, diğeri de; borçların işletme varlığının çok üstünde rakamlara ulaşmış olmasıdır. Bu iki durum, iflas bilançosu'na özellik kazandırmıştır. Bu sebebledir ki, iflas bilançosu'nun aktifinde daima Tasfiye hesabı ve pasifinde de; işletme için ödenmesi imkânsız borçlar yer alır.

VIII. Konsolide bilanço:

Konsolide bilanço; herbirinin ayrı ayrı tüzel kişiliği olmakla beraber, ekonomik bakımdan hepsi bir bütün teşkil eden işletmelerin bilançolarınının birleştirilmesiyle meydana getirilen bir bilançodur(62).

Eğer bir işletme, bir veya daha fazla tali işletmelere sahipse, yıllık hesaplarını hazırladığı gibi, aynı zamanda grup hesaplarını da tanzim etmek zorundadır. Grup hesapları; bir Konsolide bilanço ve bir de Konsolide kâr ve zarar cetveli'ni içine alır(63).

(60) TARNAN, s. 374 vd. ; BERTOLU, s. 350.

(61) Bks. Bu çalışma, s. 19 vd

(62) Bks. SGOZZI, s. 284; Jean-Pierre MARCHAND: Konsolidierte Bilanz Und Betriebabrechnung Der Holding, s. 30, "YÜCESOY, Avantur..., s. 222'den naklen." Ayrıca bks. Louis LAIR: Etudes analytiques de bilans commerciaux industriels et financiers, C. I, Paris, 1961, s. 308 ; MASON, STENBERG ve NIVEN, s. 606 vd.; MASON, DAVIDSON ve SCHINDLER, s. 621 vd ; Arthur W. HOLMES ve Robert A. MEIKS: Advanced Accounting, Chicago, 1950, s. 64 vd.

(63) L.W.J. OWLER: Intermediate Accounts And Book-Keeping, London, 1964, s. 175.

Bir işletmenin bir tek bilançosu bulunacağına göre, ana işletme ile ona ekonomik olarak bağlı tali işletmelerin safi varlık bakımından, tek bir işletme gibi kabul edilmeleri onlara ait bilançoların da tek bir tablo halinde toplanmalarını isap ettirir. Böylece müşterek safi varlık gerçekte bir ekonomik bütüne tekabül etmiş olur. Bu müşterek tablo veya bilanço tansini, sadece ana ve tali işletmelerin bilanço rakamlarını toplamaktan ibaret değildir. Bunun yanında, aktifteki hisse senetlerinin ne miktarının plasma ve istirak hisse şerhi olduğu evvelce tesbiti ve ana işletmeye bağlı olan tali işletmelere ait sermayenin kaldırılması da lazımdır(64).

Modern işletmelerin organizasyonunda geniş tatbik imkânı bulan ana şirket(65) ve tali şirketler münasebeti, çeşitli gayelere hizmet eder. Bu gayeleri şöyle sıralıyabiliriz(66):

- Rekabetle ilgileri olmayan ve kamu hizmeti gören şirketleri bir idare altına toplamak,
- Rekabet halinde olan şirketleri rekabetten doğan zararlarından korumak,
- Birbirleriyle bağlantısı olan faaliyetler serisini icra eden şirketleri (mesela; bir kömür madeni, bir demir yolu, bir maden eritme ocakı, bir çelik haddaneni, bir atölye) bir araya toplamak.

Muhasebe literatüründe, Konsolide bilançoya; Sentetik bilanço ve Tevhid edilmiş bilanço isimleri altında da rastlanabilir.

(64) Bu hususta bkz. EĞRİSOY, s. 118 vd.

(65) Ana şirket, tali şirketin sermaye hisselerinden tamamını veya kendisine tali şirketi kontrol hakkını sağlayacak miktarda elinde bulunduran bir anonim şirkettir.

(66) H.A.FINNEY: General Accounting, N.J. , 1956, s. 473.

Konsolide tablolar bir bakımdan teoriktir. Fakat onun teorik oluğu, önemli bir kusur sayılmamalıdır. Sadece teorik oluğu sebebiyle, konsolide tablolara gerekli önemi vermekten kaçınılmalıdır. Bu tabloların, işletmenin hukuki, mali, ekonomik ve muhasebe ile ilgili yollarını gösteren muhasebe tablolarının yerini tutması da hiçbir zaman hatıra getirilmemelidir. Zira, konsolide tabloların hazırlanmasına ve incelenmesine gerekli ve arzulanan önem verilirse, o zaman mali tabloları tamamlaması bakımından, bu tabloların sağladığı başarı ve fayda bunu açık ortaya koyar. O zaman gerek muhasebe tabloları ve gerekse konsolide tabloların ayrı ayrı gayelere hizmet etmekte olduğu görülür. Bu sebeple, her iki tip tablolara ihtiyaç daima duyulacaktır. Bilhassa birinin verebildiği bilgiyi, diğerinin vermek imkanına sahip olmaması bu tablolara ayrı ayrı layık oldukları önemin verilmesini gerektirmektedir(67).

Konsolide tabloların, tali şirketler arası hesapların tasfiyesini takiben yine bu şirketlere ait muhasebe tablolarının kombinasyonu olduğunu evvelce belirtmiştik. Bu tabloların konsolide edilebilmesi için; büyük bir ticari teşebbüsün üsülleri olan tali şirketleri, ana şirket işletilmeli ve kontrol edilmelidir. Bu sebeple herşeyden evvel, ana şirketin idare ve kontrol hakkını tanıyacak miktarda tali şirketlerin hisselerine sahip olması gerekir(68). Diğer bir husus da, tabloları konsolide edilecek olan tali işletmelerin belirli ölçülerde hususlara sahip olmasıdır. Bunun için de, ayrı ayrı hukuken şahsiyeti olmalarına rağmen, şirketin mahiyeti ve şirkete ait hisselerin mülkiyeti, tali şirketleri asıl ticari teşebbüsün üsülleri yapmalıdır. Netice olarak diyebiliriz ki;

(67) Bu hususta bks. Herbert E. MILLER: Consolidated Statements, C.P.A. Review Manual, 1958, s. 317.

(68) Bu miktar en az % 51 olmalıdır.

konsolide bilançolar, herbirinin tümel kişiliği olan tali şirketlerin meydana getirdiği bir ticari teşebbüsün hali hazırda durumunu ve bugüne kadar takip ettiği seyri güleriminin önüne serer(69).

IX. Tip bilanço (Standart bilanço):

Tip bilanço, evvelden hazırlanmış ve kabul edilmiş tipe veya formlülere göre tespit edilmiş aktif ve pasif hesapların kalıplarına içine alan bilançodur.

Memleketinde, banka(70) ve sigorta işletmeleri(71) ile iktisadî devlet teşekkülleri(72)'nin bilançoları, Tip bilanço'ya örnek gösterilebilir. Günümüzde Tip bilanço hazırlamak, ilgili kanun hükümlerince adı geçen işletmeler için mecburi olduğu halde, bunların dışında kalan diğer işletmeler için ihtiyaridir.

Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurulu, isimleri aşağıda sıra-

(69) MILLER, s. 318.

(70) 7129 sayılı B.K. 51: "Bankalar, üç aylık hesap hülasalarını ve senelik bilançoları ile kâr ve zarar hesaplarını, Ticaret Vekâleti ile Türkiye Cumhuriyeti Merkez Bankası ve Bankalar Birliğinin mütalaaları alındıktan sonra Maliye Vekâletince tespit edilecek formüle mutabık olarak tansim ederler..."

7129 sayılı B.K. 52: "Yabancı memleketlerde teşekkül edip de Türkiye'de şube açmış olan bankaların bilanço ve hesap vasıyetleri, Ticaret Vekâleti ile Türkiye Cumhuriyeti Merkez Bankasının ve Bankalar Birliğinin mütalaaları alındıktan sonra Maliye Vekâletince tespit olunacak formüle uygun olarak tansim edilir..."

(71) 7397 sayılı Sigorta şirketlerinin murakabesi hakkında kanun, 39: "... Sigorta şirketleri her takvim yılı sonunda bilanço ve kâr ve zarar hesaplarını tesbit olunan formüle uygun olarak tansim etmeye ... mecburdurlar ..."

(72) 440 sayılı İktisadî Devlet teşekkülleriyle müesseseleri ve işletmeler hakkında kanun, 19: "Bilançolar ve netice hesapları ilgili bakanlık tarafından Maliye ve Ticaret Bakanlıkları ile Yüksek Denetleme Kurulunun mütalaaları alınmak suretiyle hazırlanan tip örneklerine uygun olarak ait oldukları yılı ..."

lanen bilanço ve kâr ve zarar tabloları tiplerini ortaya koymuştur.

Bu bilanço tipleri şunlardır(73):

- Sanayi işletmeleri bilanço tipi
- Ticari işletmeler bilanço tipi
- Bankalar bilanço tipi
- Maden işletmeleri bilanço tipi
- Toprak mahsulleri ofisi bilanço tipi
- Devlet sirnat işletmeleri bilanço tipi
- PTT işletmeleri bilanço tipi

Ayrıca, Türkiye Sınai Kalkınma Bankası, kredi isteyen işletmelerin doldurması gereken tek tip bilanço ve kâr ve zarar tabloları örneği ortaya çıkarmıştır. Bu örnekte, tip bilançonun ana bölümleri şöyledir(74):

- Aktif :**
- Cari aktifler
 - Sabit kıymetler
 - Sair aktifler
- Pasif :**
- Cari borçlar
 - Uzun vadeli borçlar
 - Öm sermaye
 - Sair pasifler

Bankalar Birliği de, işletmelerin bankalardan kredi almak

Bu konuda ayrıca bks. Meodeddin AKIN, Kayı ERDEM ve Öğven DİNÇER: Gerekçeli açıklanmalı iktisadi devlet teşekkülleri mevzuatı, Ankara, 1966, s. 91 vd.

(73) Mehmet YAZICI: Türk işletmelerinin tekâmülün hesap gerçevesi, İstanbul, 1965, s. 33.

(74) YAZICI, s. 34.

igin vercekleri bilanço ve kâr ve zarar tablolarını aşağıdaki bölümleri içine alan tipte tansimini ortaya koymıştır(75).

Aktif : Mütedavil kıymetler

Bağlı kıymetler

Sabit kıymetler

Zarar (varsa)

Pasif : Kısa vadeli borçlar

Uzun vadeli borçlar

Öz sermaye

Kâr (varsa)

Bilançonun belli bir tip formüle göre tansimi, onu bir nispet altına almak içindir. Tip bilanço tansimi ile bugün, arzu edilen vasıflara hâs sanimi, açık ve doğru bilançoya nisbeten ulaşılabilir. Bunun yanında mali muhtısal imkânlarını asalttığı da eklenbilir.

Bilanço tiplerinin tesbit edilmesi, bazı memleketlerde daha da gelişmiştir. Her türlü işletmelerde ve belli işletme hollarında kullanılabilecek tip bilançolara ve bunların tertip ve düzenlenmesiyle ilgili esaslara geniş yer verilmiştir(76). Gerçekten bir kısım batı memleketlerinde(77), tatbik edilen muhasebe planla-

(75) Bks. YAZICI, s. 35 ; Daha fazla bilgi için bks. Mehmet OLUÇ: İşletme organizasyonu ve yönetimi, C. I, İstanbul, 1963 s. 364 vd.

(76) Bu hususta bks. ECKSOY, s. 19 ; Cevat YÜCESOY: Muhasebe hesap planları, İstanbul, 1963, s. 56 vd ; Suat KESKİNOĞLU: Endüstride hesap işleri bilgisine giriş, İstanbul, 1959, s. 31 vd.

(77) Özellikle İsviçre, Avusturya, Fransa.

rn(76). Bilanşın belli tiplere göre hazırlanması esasını kapsamaktadır. Muhasebe planlarında, bilanşda yer alacak olan ana hesaplar ve bunların tall hesapları ve ana hesapların toplu etilği hesaplar da bilanş tipleri halinde gösterilir(79).

X. Vergi bilanşu:

Vergi bilanşu, kurum hakikatlerine göre hazırlanan bir bilanşdır. Bunun için Vergi bilanşu'nun temsili, daimi aynı esas ve prensiplere dayanır. Kabul olunan esas ve prensipler bir sisteminde tesbit ve takip olunur. Bu sebeple, işletmenin gerçek ve ya gergeşe en yakın durumları gösterilir ve mukayeselere en geniş imkan sağlanır(80). Bu bakımdan Vergi bilanşu, diğer bilanşlara üstünlik arz eder. Hatta bazı kurumlarda bu bilanş diğerlerine tercih edilir(81). Bunun yanında, Vergi bilanşu, ticari bilanş gibi, işletme ekonomisi esasları dahilinde temsili edilmeyip mali mevzuat bakımından, muayyen kurumi ihtiyaçlara göre tasnif edildiklerinin

(76) Genel muhasebe planı, muhasebe sistemlerinin üniform hale getirilmesi metodudur.

(79) KURBOK, s. 20.

(80) AÇIK, s. 106: "Bununla beraber mutlak bir gergeği temsiline getirmekte mümkün değildir. Her bilanş biraz tsafidir. Bu nedenle, bir bilanşın esasa hiçbir münasile yapmayıp tesfiye-ye geçen münasabalarında esaslıya ve ağıkça gösterilir."

KURBOK ve KULLAN, s. 7: "Bu itibarla şu husus ağıkça anlaşılmay olmalıdır, bilanş bir işletmenin esat iktisadi parçaları münasabıflarını durumunu gösterir. Şuiki bilanş münasabıfların esasları, esat maliyetler yerine tarihi maliyetleri gösterirler. Maliyet değerleri, yerlerinde tesbit olunan değerlerdir. Bu kadar ender hallerde biriktirilir. Hesaplarda kaideten, yerinden ismi veya ismi maliyeti yerine orijinal maliyet yani sabit aktif iktisad olundukunda edenem alıktır gösterilir." (81) Özellikle, kredi münasabıflarında işletmelerin kredi talepleri karşılarken, Vergi bilanşları tercih edilirler.

den(82) güven ve itimat sağlarlar.

Vergi bilançosunun tansiminde, ilgili kanun maddelerine uyulması mecburidir(83). Kira, vergiye konu, ticari kazancın tespiti(84) ancak uyulması mecburi olan bu hükümlerin yerine getirilmesiyle mümkündür.

Vergi bilançosu denildiğinde basan, Ticari bilanço'da olduğu gibi aktif ve pasif tarafları içine alan bir bilanço bahis konusudur. Basan da, bunun dışında vergi durumu, vergi hesabı(85) ve hatta gelir vergisi matrahını gösteren, vergi diliyle yıllık beyanname(86)kastedilmektedir(87).

Genel olarak işletmeler, hesap dönemi sonunda bir tek bilanço hazırlarlar. Bunun yanında, iki ayrı bilanço(88) tansim eden işletmeler de küçümsenemeyecek sayıdadır. Eğer işletme, tek bir bilanço hazırlamışsa, bu bilançosunun tansiminde; gerek değerleme işleminde gerekse gider ve gelir unsurlarında vergi mevzuatına tam olarak uyulmuş demektir. İşletmenin Ticari bilançosu yanında, bir de Vergi bilançosu mevcut ise, Ticari bilançosunun tansiminde, vergi mevzuatını ilgilendiren hususlar göz önünde tutulmuş, yalnız defterlerin gösterdiği bakiyeler ele alınmış anlamı çıkarılır(89).

(82) ALKAN, Bilanço ..., s. 20.

(83) Bks. GVK. 40, 41 ; VUK. 258 - 298 ; EVK. 13 - 17.

(84) ACAR, s. 7: "Bilançoların vergi kanunları karşısında değerlendirilmesinin esas ve maddi gayesi devletin payı olan verginin doğruluğunun tespitidir."

(85) Bks. YÜCESOY, Envanter ..., s. 237.

(86) Bks. TARRAN, s. 367 ; ALKAN, s. 20.

(87) Bu konuda fazla bilgi için bks. Bu çalışma, s. 144 vd.

(88) İki ayrı bilançodan kasıt; Ticari bilanço ve Vergi bilançosudur.

(89) BÜHLER: Bilanz Und Steuer, 3. tabı, s. 53 , "YÜCESOY, Envanter ..., s. 236' dan naklen".

İKİNCİ BÖLÜM

VERGİ BİLANÇOSUNUN TİCARİ BİLANÇO İLE KARŞILAŞTIRILMASI

§ 3. VERGİ BİLANÇOSU

I. Vergi bilançosunun özellikleri:

Günümüzde Vergi bilançosu(1), bir çok özellik ile Ticari bilançonun yanında yer almış ve muhasebe literatürüne girmiş bulunmaktadır(2). Vergi bilançosu bu özelliklerini; Gelir ve Kurumlar vergisi kanunlarının gider kabul ettiği ve etmediği, aynı zamanda de-ğerleme ve amortismanlar hakkındaki emredici hükümleri ile kazanmış bulunmaktadır.

İşletmenin gerçek durumunu gösteren; anlaşılması ve tatbiki kolay, güven verici, sosyal bünyeye ve güttüğü amaçlara uygun bilançonun tansini, ancak vergi kanunlarının koymuş olduğu ölçü ve esasların tatbiki ile mümkündür(3). O halde, Vergi bilançosuna özellik

(1) Bilançoya ait eserlerde, vergi kanunlarında ve çalışma alanında Vergi bilançosu yerine eş anlamda Mali bilanço terimi daha çok kullanılmaktadır. Buna rağmen bu çalışmamızda Mali bilanço terimi yerine; Vergi bilançosu terimini kullanmakta ısrar ettik. Zira, Mali bilanço terimi, bizi işletmenin finansman konusu (bilançonun mali yönü) ile ilgili yanılgılara götürebilir.

(2) Bu konuda bkz. ACAR, s. 5.

(3) ACAR, s. 5.

hasandıran bu ölçü ve prensipleri hais hükümlere tenas etmek kağı-
nılaş bir sarurettir. Bu hükümler yukarıda da belirtildiği gibi,
giderler, değerieme ve amortismanlara ait esas ve prensipleri kapsar.

**1. Vergi bilançosuna üsellik hasandıran giderlerle ilgili
hükümler:**

Giderlere ait bu hükümler, indirilecek giderler ve kabul
edilmeyen giderler olmak üzere iki kısımda incelenebilir. Gelir
vergisı kanununun 40. maddesine göre indirilecek giderler şunlar-
dır(4):

- Ticari kasancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için
yapılan genel giderler.
- Hizmetli ve işçilerin işyerinde veya iş yerinin müstemi-
latında iape ve ibate giderleri, tedavi ve ilaç giderleri,
sigorta primleri ve emekli aidatı (Bu primlerin ve aidatın
istirdat edilmek üzere Türkiye'de kâin sigorta şirket-
lerine veya emekli ve yardım sandıklarına ödemiş olması
ve emekli ve yardım sandıklarının tüsel kişiliği hais bu-
lunmaları şartıyla), 27 noı maddede yasılı giyim gider-
leri(5);
- İşle ilgili olmak şartıyla, mukavelenameye veya ilama veya
kanun emrine istinaden ödenen zarar, ziyan ve tasminatlar;
- İşle ilgili ve yapılan işin ehemmiyeti ve genişliği ile

Bkz. GVK. 89 ; Bu çalışma , s. 114 vd.

(4) Kurumlar için ayrıca bks. KVK. 14.

(5) GVK. 27/2 - 3: "Demirbağ olarak verilen giyim eşyası (Resmi ve
özel daire ve müesseselerce hizmet erbabına için icabı olarak
verilen ve bunların işten ayrılmalari halinde geri alınan giyim
eşyası) ve tahsilde bulunanlar için yapılan giyim giderleri."

- Müktesasip seyahat ve ikame giderleri(6) (seyahat maksadının gerektirdiği süreye mahsur olmak şartıyla);
- İşte kullanılan taşıtların giderleri; (Bu taşıtların aynı zamanda satı veya ailevi ihtiyaçlar için de kullanılması halinde giderlerinin yarısı);
- İşletme ile ilgili olmak şartıyla: Bina, arazi, gider ve istihlak vergileri, damga ve belediye resimleri, harçlar ve kaydiyeler gibi aynı vergi, resim ve harçlar;
- Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre ayrılan amortismanlar (Değeri bin lirası aşmayan peştemallikler ile işletmede kullanılan ve değeri bin lirası aşmayan alat ve demirbaşlar amortismanına tabi tutulmayarak doğrudan doğruya gider yazılabilir.)

Kabul edilmeyen giderlere gelince; Gelir Vergisi Kanunu'nun 41. maddesi bunları aşağıdaki şekilde sıralamıştır(7):

- Teşebbüs sahibi ile eşinin ve çocuklarının işletmeden çektikleri paralar veya aynen aldıkları sair değerler (Aynen alınan değerler emsal bedeli ile değerlendirilerek teşebbüs sa-

(6) Kemal TUNCATAY: Muhasebe prensipleri ve tatbikatı, İstanbul, 1967, s. 176: "İkame giderlerine karşılık verilen gündeliklerin vesikalara bağlanması şart değildir. Bu gündeliklerin tesbitinde işletme tamamen serbesttir. Şu kadar farkla ki; hizmet erbabınca verilen bu gündelikler aynı aylık seviyesindeki devlet memurlarına verilen gündeliklerden fazla ise, aradaki fark ücret olarak vergiye tabi tutulur. Hizmetlinin ücreti, en yüksek derecedeki devlet memurunun maaşından daha fazla ise devletçe verilen gündeliklerin en yüksek haddi nazarı itibara alınır." Ayrıca bks. GVK. 24/2 ve 6245 sayılı Harcırah Kanunu, 33. & D4D., 23/12/1958 gün ve E.56-5488/K.58-3981 sayılı kararı.

(7) GVK. 41: "... Bu maddenin uygulanmasında, kollektif şirketlerin ortakları ile adi ve eshamlı komandit şirketlerinin komandite ortakları teşebbüs sahibi sayılır." ; Ayrıca bks. GVK. 90. Kurumlar için ayrıca bks. KVK. 15.

hibinin gektiklerine ilave olunur.)

- Teğebbüs sahibinin kendisine, eşine, küçük çocuklarına işletmeden ödenen aylıklar, haraketler, ikramiyeler, koniayenlar ve tasminatlar;
- Teğebbüs sahibinin işletmeye koyduğu sermaye için yürütülecek faizler;
- Teğebbüs sahibinin, eşinin ve küçük çocuklarının işletmede cari hesap veya diğer şekillerdeki alacakları üzerinden yürütülecek faizler;
- Her türlü para cezaları ve vergi cezaları ile teğebbüs sahibinin suçlarından doğan tasminatlar (Akitlerde cesa şartı olarak derpiş edilen tasminatlar, cesai mahiyette tasminat sayılmaz.)

2. Vergi bilançosuna özellik kasandıran değerleme ile ilgili hükümler:

Vergi bilançosuna özellik kasandıran hükümlerin ikincisinin değerlemeye ait olduğunu evvelce belirtmiştik. Bu hükümler içinde en önemli de değerleme ölçülerine ait olanıdır. Vergi bilançosunun tanziminde işletmeler, bu ölçülerden istediklerini kabul etmekte serbest değildirler. Zira, hangi ölçünün hangi kıymetlerin değerlemesinde uygulanacağı, ilgili kanun hükümleriyle belirtilmiştir. Bu sebeble değerleme, iktisadi kıymetin nevi ve konusuna göre, aşağıdaki ölçülerden biri ile yapılır(8):

Maliyet bedeli:

Maliyet bedeli, iktisadi bir kıymetin iktisap edilmesi veya-

bu değerin artırılması münasebetiyle yapılan ödemeler bunlara müteferri bilumun giderlerin toplamını ifade eder(9). Burada, genel giderlerin maliyete eklenmesi gereğinin daima göz önünde tutulması lazımdır. Maliyet bedeli ölçüsüyle değerlendirilecek iktisadi kıymetler şunlardır:

- Binalar, VUK. 269
- Binaların mütemmim cüsü ve teferruatı, VUK. 269
- Tesisat ve makinalar, VUK. 269
- Gemiler ve diğer taşıtlar, VUK. 269
- Gayrimaddi haklar, VUK. 269
- Demirbaşçaya, alat, edevat ve masrafat, VUK. 273
- Satın alınan emtea, VUK. 274
- İmal edilen emtea, VUK. 275
- Zirai mahsuller, VUK. 276
- Hayvanlar, VUK. 277
- Türk ve yabancı eshas ve tahvilatı, VUK. 279
- Borsa rayicinin takarrüründe muvazza olduğu anlaşılan yabancı paralar, VUK. 280

Borsa rayici:

Borsa rayici, değerlemeden evvelki son muamele gününde, iktisadi kıymetlerin borsadaki muamelelerinin ortalama değeridir. Son muamele günü, fiyatlarda normal oynamalar dışında büyük farklar görüldüğünde; Maliye Bakanlığı değerlemeden evvel gelen 30 gün içindeki ortalama rayici esas alabilir. Borsa rayici ile değerlemesi yapılacak kıymetlerin, menkul kıymetler ve kambyo borsasında veya ticaret borsalarında kayıtlı olması gerekir(10). Borsa rayici ile değerlendirilecek iktisadi kıymetler şunlardır:

(9) VUK. 262.

(10) Bks. VUK. 263.

- Kəmərci jurnalı, VUK. 280
- Üzəl bəllər, VUK. 289: "Bu bəllərdə jurnalı olmağa veyahut jurnalı olmaq da həmişə ölgüçüləriyə dədərlənməsinə ləkəli bəlləməyəm. İttisad kiymətlərdən bina və ərazi vergi dədərliyə, alibərləri, varsa borca rəylə ... ilə dədərlənir."

Təsərruf dəğəri:

Təsərruf dəğəri, bir ittişad kiymətin dədərləmə gətirəndə nəhəz işin arxı ötəli gərgək dəğəridir(11). Bununlaq dədərləmə gətirə, ittişad kiymət əldən çıxarılmağa işlətməyə kəsəndirəcəyi dəğər ifadə edilməkdədir. Təsərruf dəğəri ilə dədərləndiriləcək ittişad kiymətlər şunlardır:

- Bənətili ələcxilər, VUK. 281 (İhtiyari)
- Bənətili bərglər, VUK. 285 (İhtiyari)

Ödəniləyər kiy Təsərruf dəğəri, Vergi Uəli Kəmərcidə kullənli-məməlin əs ləkəli verilən dəğər ölgüçüdür. Bunun tək bəlgəli səbəbi; əvəzləmələrdə əs fəslə firsət verən bir ölgü olmağıdır.

Mukayyət dəğəri:

Mukayyət dəğər, bir ittişad kiymətin mənəşəbə kəyitlərində göstərilən hesab dəğəridir(12). Mukayyət dəğəri dədərləndiriləcək ittişad kiymətlər şunlardır:

- Bənətili ələcxilər, VUK. 281
(İşlətmə dillərə, bənətili ələcxilərinə də mukayyət dəğər ilə dədərləyəbilmir.)
- İlk təsis və təsərruf əldərləri, kəmərci əldərləri, pəgə-

maliklar ve Özel maliyet, VUK. 262

- Aktif geçici hesap kıymetleri (Fesih edilen giderler "Transituar", Muvakkat borçlular), VUK. 263
- Senetlis borçlar, VUK. 265
(İşletme dilerse, senetli borçlarını da mukayyet değerle değerleyebilir.)
- Pasif geçici hesap kıymetleri, VUK. 267, 268
(Transituar, Muvakkat Alacaklılar, Amortismanlar, Karşı-
lıklar, İhtiyatlar)
- Özel haller, VUK. 269: "Bu bölümde yasalı olmayan veya-
hut yasalı olup da kendi ölçüleriyle değerlendirilmesine im-
kân bulunmayan iktisadi kıymetlerden bina ve arazi vergi
değeriyle, diğerleri, varsa borsa rayici, yoksa mukayyet
değerleri ... ile değerlendirir."

İtibari değer:

İtibari değer, her nevi senetlerle, senen ve tahvillerin
üzerinde yasalı olan değerlerdir(13). İtibari değerle değerlendirilecek
iktisadi kıymetler şunlardır:

- Kasa mevduatı (Milli para), VUK. 264
- Çıkarılan tahviller, VUK. 266.

Emsal bedeli ve emsal ücreti:

Emsal bedeli, gerçek bedeli olmayan veya bilinmeyen veyahut
doğru olarak tespit edilemeyen bir malın, değerlendirme gününde satıl-
ması halinde emsaline nazaran hasıs olacağı değerdir(14). Emnal be-
deli ve emsal ücreti ölçüsüyle değerlendirilecek iktisadi kıymetler

(13) VUK. 266.

(14) VUK. 267.

şunlardır:

- Mal (imal edilen veya satın alınan), VUK. 267, 274
- Hayvanlar, VUK. 277
- Kıymetinden düşen mallar, VUK. 278
- Özel haller, VUK. 289: "Bu bölümde yasılı olmayan veya hut yasılı olup da kendi ölçülerıyla değerlendirilmesine imkan bulunmayan iktisadi kıymetlerden bina ve arazi vergi değeriyle, diğerleri, varsa borsa rayisi, yoksa mukayyet değerleri, o da yoksa emsal bedeliyle değerlendirilir."

Emsal bedeli sıra ile, aşağıdaki esaslara göre tayin olunur(15):

- Birinci sıra: "Ortalama fiyat esası"

Aynı cins ve nevideki mallardan sıra ile değerlendirilenin yapıldığı ayda veya bir evvelki veya bir daha evvelki aylarda satış yapılmışsa, emsal bedeli bu satışların miktar ve tutarına göre mükellef tarafından çıkarılacak olan "Ortalama satış fiyatı" ile hesaplanır. Bu esasın uygulanması için, aylık satış miktarının, emsal bedeli tayin olunacak her bir malın miktarına nazaran % 25 ten az olmaması şarttır.

- İkinci sıra: "Maliyet bedeli esası"

Emsal bedeli belli edilecek malın, maliyet bedeli bilinir veya çıkarılması mümkün olursa, bu takdirde mükellef bu maliyet bedeline, toptan satışlar için %5, perakende satışlar için % 10 ilave etmek suretiyle emsal bedelini bizzat belli eder.

- Üçüncü sıra: "Takdir esası"

Yukarıda yasılı esaslara göre belli edilemeyen emsal bedelleri ilgililerin müracaatı üzerine takdir komisyonunun takdir yo-

(15) VUK. 267; Bu konuyla ilgili örnek için bkz. Bu çalışma, s. 91.

layla belli edilir. Fakirler, malîyet bedeli ve pilyon kıymetleri araştırılmak ve kullandıkları eşya için ayrıca yazıtlar derseveleri nasare alınmak suretiyle yapılır. Fakirler edilen bedellere mükelleflerin itiraz hakla mahfuzdur. Ancak bu itiraz verginin teahhüt ve tahallülü durdurmaz.

Kamui bedelinin mükellefler tarafından bilsnet hesaplandığı hal-lerde bu hesaplara alt kayıt ve cetveller lıpat edici haklılar ola- fak mahfuz edilir. Fakirlerdeki esaslara mukayyet olma hususunun esas mervelerinin re'sen bğıtlıkları değeryler ile sıralı kasuag bğıtlarını tesbit eden kararnameelerde yer alan usurlar emsal bedeli yerine geçer.

Özetle yapılan tasallatte özetin gerek miktarının bilimsesi ve ya doğru olarak tayin edilememesi hallerinde tesbit edilecek emsal özet de aynı esaslara göre tayin olunur.

Kamui bedeli bğıtları uygulanmada en fazla anlaşılmalarıyla joı eşm bir değeryene bğıtlıdır. Buna da sebep değeryenode çok kullandılmasıdır.

Vergi değeri:

Vergi değeri, arasıde tasallat usullarıyla tesbit edilen kıymet, binelerde buna Vergiyi Kasumuna göre tesbit edilen safı lradan 10 mialıdır(16). Vergi değeri ile değeryendirilecek ıktıandı kıymet-ler şunlardır:

- Bina ve arazi, VUK. 268

Vergi değeryinin uygulanabilmesi için bina ve arazinin mu- lıyet değeryiyle değeryendirilmesinin lıkması olmasa gerekir. Aksi takdirde vergi değeri uygulanmaz(17).

(16) VUK. 268.

(17) De kama bka. DgD., 12/10/1965 gda ve E.64-2290/K.65-3462 sa-

... and a few ... small ... veg-
 ... and ... of ... to ...
 ... and ... of ... to ...

... and ... of ... to ...
 ... and ... of ... to ...

... and ... of ... to ...

... and ... of ... to ...

... and ... of ... to ...

... and ... of ... to ...

... and ... of ... to ...

... and ... of ... to ...

asına dayanır(20). İkinciisi ise, Asalan bakiyeler usulüyle amortisman'dır. Bu usulde sabit nispet, iktisadi değerin her sene değişen (asalan) kıymetine(21) uygulanır(22).

Sabit amortisman usulünde öncelliği olarak belirttiğimiz sabit nispetleri, Maliye Bakanlığı tespit ve ilan eder. Fakat bu nispetlerin tespitinde; ilgili Bakanlıkların, Ticaret ve Sanayi Odaları, Sanayi Odaları ve Ticaret Odaları ve Ticaret Borsaları Birliğinin mütalaası alınır(23).

Bilanço esasına göre defter tutan mükelleflerden dileyenler, amortismanına tabi iktisadi değerlerini, azalan bakiyeler üzerinden amortisman usulüyle yok edebilirler(24). Bu ikinci usul, aşağıda sıralanan esaslar dairesinde tatbik olunur(25):

- 1- Her yıl, üzerinden amortisman hesaplanacak değer, evvelce ayrılmış olan amortismanlar toplamının tensili sure-

konuda bks. Feridun ÖZGÜR: Muhasebe prensipleri, İstanbul, 1967, s. 164 vd.

- (20) İktisadi değerin ilk kıymetine her sene amortisman nispetinin uygulanmasıyla amortisman annüvitesi bulunur. Bu da genel olarak $a = \frac{1}{n} A$ formülüyle gösterilir. Bununla ilgili örnek için bks. Bu çalışma, s. 55 vd.
- (21) Bu usulde annüvite; iktisadi değerin, her sene birikmiş amortismanlar düşüldükten sonra kalan kıymeti üzerinden hesaplanır. Bununla ilgili örnek için bks. Bu çalışma, s. 55 vd.
- (22) Bu amortisman usulleri hakkında fazla bilgi için bks. ÖZGÜR, s. 164 vd ; YÜCESOY, Envanter ..., s. 40 vd ; Erich KOSIOL: Amortissements linéaires et amortissements dégressifs, Revue française de comptabilité, No. 55, Paris, Octobre, 1964, s. 264 vd.
- (23) Bks. VUK. 315.
- (24) VUK. Mükerrer madde, 315.
Asalan bakiyeler usulüyle amortisman, Vergi Usul Kanunu'musa; 1963 yılında Vergi Reform Komisyonunun teklifi ile girmiştir.
- (25) VUK. Mükerrer madde, 315.

bilirler. Fakat, uygulamaya bağladıkları amortisman nispetlerini sonraki faaliyet yıllarında değiştiremezler(29). Ancak, istisnai durumlarda yine kamu müküflerine dayanarak nispetler değiştirilebilir(30). Mesela, amortismanı tabi olup da:

- Yangın, deprem, su baskını gibi afetler neticesinde değerini tamamen veya kısmen kaybeden;
- Yeni icatlar dolayısıyla teknik verim ve kıymetleri düşerek tamamen veya kısmen kullanılmaz bir hale gelen;
- Cebri çalıma tabi tutuldukları için normalden fazla aşınma ve yıpranmaya maruz kalan; menkul ve gayrimenkullerle haklara, fevkalade ekonomik ve teknik amortisman nispetleri uygulanabilir. Fakat bu nispetlerin uygulanabilmesi ve geçerli olabilmesi için Maliye Bakanlığı'na tespit edilmeleri gerekir. Bunun için de, mükellefin bakanlığa müracaatı ve bakanlığın da ilgili bakanlıkların mütalaalarını alması lazımdır(31).

İşletilmesi sebebiyle cevheri asalan ve maddi değerini kaybeden maden ve taş ocaklarının intiyas ve maliyet bedelleri, Maliye ve Sanayi Bakanlıklarınca belli edilecek nispetler üzerinden yok edilir. Bu nispetlerin tespitinde faaliyet konusu ve büyüklüğü göz önünde tutulduğundan, her işletme için müracaatı üzerine ayrı nispet tespiti işlemi yapılır(32).

Her yılın amortismanı ancak o yıla ait değerlendeme nazara alınabilir. Amortismanın herhangi bir yıl yapılmamasından veya uy-

(29) Bks. VUK. 319.

(30) VUK. 318/II: " ... İcabinde, normal amortisman nispetleri 315 inci maddede yazılı usule göre değiştirilebilir. Şu kadarki, bir kere tespit edilen nispetlerin yürürlük süresi üç yıldan az olamaz."

(31) Bks. VUK. 317.

(32) Bks. VUK. 316.

gülenen nispetten düşük bir hadde yapılmasından dolayı amortisman süresi uzatılması(33).

4. Vergi bilançosuna özellik kazandıran yatırıma indirim ile ilgili hükümler:

Yatırım indirimi(34), yatırımları teşvikle iktisadi kalkınmaya destek olmak ve his vermek amacıyla işletmelerin kazançlarından ayırıp yatırıma tahsis ettikleri fonların vergiden istisna edilmesi esasına dayanır(35).

Yatırım indiriminden faydalanaak isteyen işletme; kamunun aradığı ve ayrı ayrı tespit ettiği şartları yerine getirmek zorundadır. Bu şartları kapsayan hükümleri iki grupta toplayabiliriz(36). Bunlardan birincisi, işletmenin yapısıyla, diğer ikincisi grup yatırımın miktar ve mahiyeti ile ilgili şartları kapsayan hükümlerdir.

A. İşletmenin yapısıyla ilgili şartları kapsayan hükümler:

- İndirimin uygulanacağı ticari ve zirai kazanç bilanço esasına göre tespit edilmiş olmalıdır(37).
- Yatırım indirimi münhasıran öz sermayeden sağlanan veya karşılanan yatırım miktarına uygulanır. Bu maddenin uygulanmasında öz sermaye(38) Vergi Usul Kanunu'nun 192

(33) VUK. 320/ II, III.

(34) Yatırım indirimi; Vergi Reform Komisyonu'nun teklifiyle, 1963 yılında uygulamasına geçilerek vergi sistemimize girmiştir.

(35) Bkz. Genel Vergi Reformu Raporu, İstanbul, 1961, s. 25. (Kısaltılmışı: Reform Raporu)

(36) Bu konuda bkz. Kenan BULUTÖZÜ: Türk vergi sistemi, İstanbul, 1967, s. 104.

(37) VUK. 2/1 (Ek madde)

(38) VUK. Ek madde, 3/II: "Zirai yatırımlarda, kamu idare ve mües-

inci maddesinde(39) belirtilen kaynaklardır(40).

B. Yatırım miktar ve mahiyetiyle ilgili parçaları kapsayan hükümler(41):

- Yapılan yatırım en az 250 bin lira olmalıdır(42).
- Yapılan yatırım, Devlet Planlama Teşkilatı'nın hazırladığı kalkınma planlarına uygun bulunmalıdır.
- Yatırımlar, istihsalı genişletmeye, prodüktiviteyi arttırmaya, ihracatı geliştirmeye, mahsül ve mamüllerin kalitesini iyileştirmeye, kültür seviyesini yükseltmeye, ilmi ve teknik araştırmalara, çalışma güvenliğini sağlamaya, yabancı turist celbini temine matuf olaak üzere, bina(43), makine, tesisat, teçhizat, taşıma vasıtası ve benzeri(44)

seseleri, bankalar, Türk Ticaret Kanunu'na veya özel kanunlara göre kurulan kurumlar, teğekhiller ve kooperatifler tarafından giftçilere verilen krediler, yatırım indirimi ile ilgili hükümlerin uygulanması bakımından öz sermaye gibi mütalaa edilir." ; KVK. 8, son paragraf: " ... Tahvilat ihracı suretiyle sağlanan kaynaklar, yatırım indirimi ile ilgili hükümlerin uygulanması bakımından öz sermaye sayılır."

- (39) VUK. 192: " ... Aktif toplamı ile borçlar arasındaki fark, müteşebbisin işletmeye mevzu varlığını (Öz sermayeyi) teşkil eder ... İhtiyatlar ve kâr ayrı gösterilseler dahi öz sermayenin ölçütleri sayılırlar."
- (40) GVK. Ek madde,3/ 1.
- (41) GVK. Ek madde,2/ 2, 3, 4.
- (42) GVK. Ek madde, 2/4: "Devlet Planlama Teşkilatı'nın hazırladığı bölge kalkınma planının gümülüne giren yatırımlarla memleket ekonomisi bakımından ayrı bir önem ve özellik arz ettiği Yüksek Planlama Kurulu tarafından kabul edilen faaliyet kollarında 125 bin ve genel olarak ziraaattaki yatırımlarda 50 bin lira."
- (43) GVK. Ek madde, 2/3: "Personel lojmanları dışındaki meskenler hariç ... "
- (44) GVK. Ek madde, 2/3: " ... Arazi tedariki ve yedek parça te-

yeni aktif değerler(45)'in tedariki ve kuruluşu ile ilgili olmalıdır(46).

Her yıl yapılacak indirim, o yıl içinde bilançosunun aktifinde yer alması olan indirimden faydalanacak aktif değerlerin toplamında, bu sermaye ile sağlanan veya karşılanan kısmına indirim nispetlerinin(47) uygulanması suretiyle bulunur(48).

Yatırımlara ait planlara, projelere ve finansman hesaplarına ve projenin tahakkuku için derpiş olunan müddete(49) ait hususlar Devlet Planlama Teşkilatı'nın mütealası esas alınarak suretiyle Maliye Bakanlığı'na tetkik ve yukarıda sözü edilen diğer şartların mevcudiyeti tasdik(50) edilmiş bulunmalıdır(51).

Evvelki yıllarda aynı suretle ayrılmış olup o yılların hesaplarından düğülenmiş bulunan indirim miktarları mevcutsa, bunlar

mini ile ilgili yatırımlar bu fıkra kapsamına girmes. Ziraatte kullanılacak kimyevi gübre ve ilaç tedariki bu fıkraya dahildir."

- (45) GVK. Ek madde, 2/5: "... sözü edilen aktif değerlerin yeni olması bu değerlerin memleket içinde kullanılmamış bulunmasını ifade eder."
- (46) GVK. Ek madde, 2/3.
- (47) GVK. 3/III: "Yatırım indiriminin nispeti ... indirimden istifade edecek yatırım miktarının % 30 udur. Bu nispet sıra yatırımlar ile bölge kalkınması ile ilgili yatırımlarda % 40, Geri kalmış bölgelerde bu nispet % 50 dir.
- (48) GVK. Ek madde, 4/ II.
- (49) GVK. Ek madde, 4/ I: "Yatırım indiriminin uygulanmasına, yatırım konusunu teşkil eden değerlerin, işletmenin aktifine girdiği takvim yılından itibaren bağlanır ve indirimden faydalanacak miktara baliğ oluncaya kadar devam olunur."
- (50) GVK. Ek madde, 2/5: "... Tetkik ve tasdik süresi Devlet Planlama Teşkilatında iki ay ve Maliye Bakanlığında bir ay geçmes. İhtiyaç ve sarfı, mahallin en büyük mal memuru ve ziraat teşkilatı tarafından tasdik edilmek şartıyla ziraatte kullanılacak kimyevi gübre ve ilaç ile ilgili yatırımlarda bu bentte sözü edilen mercilere müracaata lüzum yoktur..."
- (51) GVK. Ek madde, 2/ 5.

da ayrıca nazara alınır(52).

II. Vergi bilançosunun hazırlanma sebepleri:

Vergi bilançosu, vergi konusu dışında bir gayeye hizmet etmek mecburiyetinde değildir. Bunun içindir ki; kazancın doğduğu devrede vergilendirilmesini sağlamak ve ilerki yıllara ertelenmesini sağlamak görevini taşır(53).

Bilançoların hazırlanması sırasında dayandığı konular(54), çeşitli olabilir. Bu sebeple işletme için bir başka değerlendirme ölçütü uygun görülür ve uygulanabilir. Belki bu ölçütün uygulanması işletme için zaruri de olabilir. Bütün bu konularda mühterek amaç, işletmenin gerçek durumunu meydana çıkaracak bilançoğu hazırlanaktır. Muhakkak olan şudur ki; vergi kanunlarının amacı da işletmenin gerçek durumunu tespit etmektir. İşte bunun içindir ki; ilgili kanunlar, vergi bilançosu terimini kullanmaya sebep olan ölçü ve esasları ortaya koymuştur(55).

Vergi bilançosunun hazırlanma sebeplerini, biri kanunî öteki de diğer sebepler olmak üzere iki kısımda toplayabiliriz.

1. Kanunî sebepler:

Vergi Usul Kanunu, Gelir Vergisi Kanunu, Kurumlar Vergisi

(52) GVK, 84 maddesi, 4/ II.

(53) Bks. G. RÖNE: Betriebswirtschaftliche Steuerlehre, Franz Wahlen, 1966, C. I, s. 166, "Salih ŞAHİN: İşletme vergiciliği ve Türk vergi sistemi, basılmamış dokümanlık tezi, s. 67".

(54) Kanun hükümleri, sözleşmeler, sözleşmeye dayanan yetkiler ve işletme sahibinin takdirleri v.b.g.

(55) Bu konuda bks. ACAR, s. 5.

Kanunu ve Türk Ticaret Kanunu, işletmelerin her is yılı sonu itibariyle en az gencde bir defa envanter yapmak ve bilanço çıkarmak mecburiyetinde olduğuna dair hükümlere sahiptir(56).

2. Diğer sebepler:

Hadenki gaye işletmenin gerçek durumunu tespittir ve vergi kanunları da aynı amaçla ilgili hükümleri koymuştur, e halde işletmenin arzulanmış durumunu, ancak vergi bilançosu tanzimiyle meydana çıkarabiliriz. Bu şekilde ödemesi lazım gelen vergi miktarı(57) da en doğru olarak bulunmuş olur. Bunun yanında, ortaklık şeklindeki işletmelerde, kârın dağıtımına ait hükümlerin hakkıyla uygulanabilmesi de ancak, gerçeği aksettiren bu bilançoyla imkân dahilinde girmektedir(58). Zira vergi bilançosu düşük değerlemelere imkân vermez.

Revisör bilançosu'nun hazırlanmasında vergi bilançolarının esas alınması, bu bilançonun hazırlanma sebeplerinden bir diğerini teşkil eder(59).

Vergi bilançosunun hazırlanma sebeplerinden çıkarılacak sonuç şudur; işletmenin gerçek veya gerçeğe en yakın durumunu(60) gösterecek doğru bir bilanço hazırlamak, gerekli vasıfları haiz vergi bilançosu çıkarmakla mümkündür.

(56) Bks. VUK. 185, 186 ; GVK. 38 ; KVK. 13 ; TTK. 72.

(57) Bks. Bu çalışma, s. 28, Dn.(84)

(58) Bu konuda bks. EĞESÖY, s. 18.

(59) Bu konuda bks. YÜCESÖY, Envanter ..., s. 237.

(60) Bks. Bu çalışma, s. 27, Dn.(80)

§ 4. VERGİ BİLANÇOSUNUN TİCARİ BİLANÇO KARŞISINDAKİ DURUMU

Herkedar, Vergi bilançosu ve Ticari bilanço(61) diye ayrı terimler kullanarak bir ayrım yapıyorsa da, güçsüz ilim yönünden bilanço tektir. Bu da ilmin netice ve tavaiyelerine göre çıkarılacak bilançodur. Bunun içindirki, her iki bilançoya esas teşkil eden ilgili defterlerdeki kayıtlar ve mizanlar, aynı muhasebe esaslarına göre yapılır(62). Ayrılma ve farklılaşma, dönem sonu işlemlerinde; ekonomik konjonktürün icap ettirdiği, Ticaret Kanunu'nun ve Vergi Kanunları'nın koyduğu ölçü ve esasların uygulanması ile meydana çıkar.

Vergi bilançosu'nun, Ticari bilanço karşısındaki durumunu, çeşitli yönlerden incelemek suretiyle ele alacağız.

I. Değerleme yönünden:

Değerleme bilanço anlamında çok önemlidir. Zira, hissat bilanço, değerlemeler üzerine inşa edilmiş bir yapıdır; bir kıymetler ve kıymetlendirme sentesidir(63). Herhangi bir devre kassancını bulmak için, o devre sonu itibarıyla bir bilanço çıkarmak ve bunun için de işletmenin mal varlığını ve diğer bilanço hesaplarını değerlemek gerekir. Değerlemenin önemi, özellikle değerleme kullanılan değer ölçülerinin çeşitli olması ile daha da artar.

(61) Genellikle Ticari bilanço, işletme bilançosu ile aynı anlamda kullanılmaktadır. Bunun yanında, bu iki bilanço arasında ayrılık olduğunu iddia edenler, işletme bilançosunun fiyat değişimlerine uyabilme imkânına sahip olduğunu ileri sürmektedirler. Halbuki Ticari bilanço da, değerlendirme ve gizli yedeklerle ilgili hükümler sayesinde aynı imkânı sahiptir. Bu durumda, işletme bilançosu ile Ticari bilanço arasında iddia edilen fark ve ayrılık kendiliğinden ortadan kalkar.

(62) Bkz. ACAR, s. 5.

(63) ACAR, s. 6.

Schmalenbach, hesaplaşmanın serisine göre, aynı mal eşitli değeri-
leme ölçülerine bağlanabilir, der(64). Eğer gaye sermaye muhafaza-
ması ise; iktisad bedeli, sermaye cevherinin muhafazası ise; ikame
bedeli, değerlendirme sırasında işletmeye esas alınacaktır. Bu sebeple
bilançolar da gayeye ilgili olarak birbirinden ayrılık ve farklı-
lıklar gösterecektir.

Vergi bilançosu tanzim edilirken işletmeler, varlıklarını
teşkil eden aktif hesaplarla, borçlarına teşkil eden pasif hesap-
larını, Vergi Usul Kanunu ile tespit ve tayin edilen esaslar dahi-
linde değerlendirirler. Bununla beraber işletmeler, gerek işletme
kârını yüksek ve gerekse likidite durumunu daha iyi göstermek gibi
sebeplerle, iktisadi kıymetlerini yüksek değer üzerinden değeri-
leyebilirler. Bunun tamamen aksi de, düşük değerlendirme uygulamak su-
retiyle yapılabilir. Belirtilen bu durumlar işletmenin ancak Ti-
carî bilançosu'nda gösterilebilir. Zira işletmeler, Ticarî bilan-
çolarının tanziminde; vergi kanunlarının objektif karakter taşıyan
hükümlerine uymayabilirler. Hatta tamamen subjektif usullere bağ-
vurabilirler(65).

Değerlemeye esas kazandıran hususlardan birinin, bilanço-
nun değerlemeye istinaden tanzim edildiği, ikincisinin de değer
ölçülerinin çeşitliliği olduğunu evvelce belirtmiştik. Değer ölçü-
lerinin Vergi bilançosu yönünden çeşitleri; Maliyet bedeli, Borsa
rayıci, Tasarruf değeri, Mukayyet değer, İtibari değer, Vergi de-
ğeri, Esas bedeli ve Güretti'dir. Vergi Usul Kanunu, işletmenin
bütün iktisadi kıymetlerini değerlendirme konusu içinde inceleniş ve

(64) E.SCHMALENBACH: *Kontenrechnung und Preispolitik*, Köln, 1963,
s. 141, "FAVOR, s. 65".

(65) Bu konuda bkz. Gıyas ARDENİZ: *Gelir vergisi*, İstanbul, 1965,
s. 172.

her eine iktisadi kıymetin hangi ölçüyle değerlendirileceğini göstermiştir(66). Değer ölçülerinin Ticari bilanço yönünden çeşitlerine gelince, bunları Ticaret Kanunu'nun esas aldığı ölçüler olarak; Maliyet bedeli, İtibari değer ve Borça rayisi olmak üzere üç değer ölçüsü olarak görülmektedir. Tekrar tekrar değeriyle ait, işletme ekonomisinde; İktisap bedeli ile İkame bedeli'ni görürüz. İktisap bedeli; Maliyet bedeli'ne ve İkame bedeli de Borça rayisi'ne tekabül ettiğine göre, gerek işletme ekonomisi ve gerekse Ticaret Kanunu aynı değer ölçülerine ele almıştır. Yalnız Ticaret Kanunu, ayrıca İtibari değere'e yer vermiştir. İtibari değer bir nevi kârlı ve faisli maliyet değeri olduğu kabul edilirse(67), neticede her ikisinin aynı değerleri esas aldıkları görülür.

Değer ölçülerindeki çeşitlilik, değerlendirme konusundaki görüş ayrılıklarından ileri gelmektedir. Mesela, statik bilanço görüşü taraftarları, işletmenin serveti ve kapitali içerisinde yer alan bütün kalemleri, maliyet değeri esasına göre değerlendirir - ler(68). Bu esasa göre hazırlanan bilançoların sağladığı faydalar yanında mahsurları da bulunur. Faydaları şunlardır: işletmenin çeşitli yıllara ait kapital ve ös varlıkla ilgili mukayeselere imkân vermesi, işletme faaliyetleri neticesinin bu mukayeselerle ne-reye doğru gittiğini belirtibilmesidir. Mahsurlarına gelince, bunların içinde sadece en önemlisine yer vererek yetineceğiz. Bu da, giddetli fiyat hareketlerinin bulunması halinde, işletmenin sahip olduğu kıymetleri gerçek değeri ile gösterememesidir(69).

Prinsip olarak, statik bilanço görüşü ile aynı olan fakat

(66) Bks. Bu çalışma, s. 32 vd.

(67) Bks. ÇANVER, s. 89.

(68) FERMAN, s. 89.

(69) Yasa ile ilgili için bks. FERMAN, s. 89 vd ; ECEBOY, s. 7 vd.

Fiyat dalgalanmalarına halinde esen tesirlerine de yer veren diğcr bir görüŖ, dinamik bilanço görüŖüdür. Bu görüŖe göre, devre sonunda hazırlanan bilanço ile elde edilen işletme faaliyetleri sonucunu gösteren rakamlar içinde, fiyat hareketlerinden doğan fiiktif (hayali) kâr ve zararlar da yer verilir. Demek oluyor ki, bu görüŖte esas vardır; bilanço yine statik görüŖle hazırlanır fakat, bu bilanço rakamları devre sonunda düŖeltmeğe tabi tutulur. Bu düŖeltmeler sırasında umumi fiyat endeksleri'nden istifade edilir. Bilanço rakamlarının düŖertilmesi neticesi lehte veya aleyhte farklar, bir denkleme hesabı olan "Para kıymetlerinin denkleştirilmesi hesabı" na geçirilir(70).

Statik ve onu takip eden dinamik görüŖlere göre daha gelişkin diğcr bir görüŖ şekli de, organik bilanço teorisidir. Fritz Schmidt' in ortaya attığı bu teorelin esası; cari piyasa fiyatına dayanmaktadır. Ancağ, bu sayede fiyat dalgalanmalarının sonuçları bilançoğa aks ettirilebilir, iddiasındadır. Bu aks ettirme işi muayyen aralıklarla ve genel fiyat endeksleri kullanarak değil, cari piyasa fiyatı veya özel fiyat endeksleri kullanılarak yapılmaktadır(71).

Bu teorilerin ışığında, bugünkü değerieme kavramına eğilimcek, yapılan tariflerin konusuna ve verdiği manaya daha yaklaşmış oluruz. Vergi bilançosu yönünden değerieme; vergi matrahlarının hesaplanmasıyla ilgili iktisadi kıymetlerin takdir ve tespitidir(72). Bu tarifte değerieme, objektif ölçülere bağli ve vergi miktarını tespit gayesini güder. Bu gayeyle vergi mükellefiyetinde eşitliği sağlamaya çalışır. Ticari bilanço yönünden değerieme ise; bir işletmenin varlığını meydana getiren aktif ve pasif iktisadi

(70) Rks. PERMAN, s. 90 vd.

(71) Rks. PERMAN, s. 95 vd ; BOZSOY, s. 9 vd.

(72) VUK. 258.

Kıymetlerin herhangi bir tarihteki değerlerini paranın aynı tarih-
teki kıymetiyle tespit ve ifade etmektir(73). Burada ise, subjek-
tif ölçülere bağlı ve ölçünöl şahıslardan ziyade, işletmenin kendi-
sini ilgilendiren bir tarifile karşılaşıyoruz. Zira bu tarif, fiyat
değişiklikleri karşısında işletmenin kıymet hesaplarına, satın alma
güöl, değişen para ile yeniden değerlendirme imkânı vermektedir. Bu im-
kânı vermekle de, ticari bilanço hükümleri, bir nevi aynı değerle-
meyi esas almış bulunmaktadır.

Vergi bilançosu'nda en as değerlendirme hükümleri(74)'nin uygu-
lanması ile düşük değerlemeler önlenmektedir. Bu sebeple, değerle-
mede taban, ticari bilançodakinin aksine serbest değildir. Objek-
tif karakterli bu hükümlere dayanarak devletin, Vergi bilançosu
tansim ettirmesinden gaye; vergi matrahını tespit ile, asıl vergi
adaletini sağlamaktır. Zira, Vergi bilançosu'nda subjektif değer-
leme esaslarına yer verilmesi ve bunların istisnaları halinde, mükel-
lefler arasında sağlanmak istenilen vergi adaleti bozulur.

Ticari bilanço'da ise; en çok değerlendirme hükümleri(75), esas
almıştır. Bu hükümlere göre taban serbest, tavan ise sınırlıdır.
Buna göre işletme, iktisap ve ikame değerlerinden yüksek olanı seçe-
bilir. İşletme, içinde bulunduğu duruma göre ve çeşitli nedenlerle,
değerlemede düşük veya yüksek usuller tatbik edebilir. Fakat en
yüksek haddin ne olacağı, Ticaret Kanunu hükümleriyle sınırlanmıştır.

II. Giderler ve yatırım indirimi yönünden:

İşletme faaliyetinin devre sonu itibariyle sonuçlarını

(73) Rasim SAYDAR: Ticari ve mali bilançolar, İstanbul, 1961, s.21.

(74) Bks. Bu çalışma, s. 32 vd.

(75) Bks. Bu çalışma, s. 74.

tespit bakımından, giderlerin ve tuturun indirilmesinde de bilanço im-
lanında önem taşıdığı muhtemeldir. Bunun yanında, Vergi ve ticari
bilanço ayırtırma sebep olan bilgiler ışığında, giderlerle tuturun in-
dirilmelerinin bulunup, bunların gerek kayan, gerekse miktar bakım-
larından incelenmesini gerektirmektedir.

Vergi bilançosu, indirilecek giderleri sınırlandır(76). Baza
giderleri de bağlanğıktan hiç kabul etmez(77). Bu sebeple de, hiç
kabul etmediği giderler, kârdan düşülmemes. Halbuki, Ticari bilanço
bu gelir giderleri kabul ettiğinden bunlar, ticari kârdan da düşü-
lebilir. Bu durumda, Ticari bilanço kârı, Vergi bilançosu kârından
düşük olacaktır(78). Bunun tesadüf tesadüf bir durum da olsa konuyu
olabilir. Vergi bilançosu, Vergi Usul Kanunu hükümlerine uygun ola-
rak hesaplanı(79) yattırın indiriminin kârdan düşülmesine iakûn
verir. Ticari bilanço için böyle bir indirim söz konusu olamaz.
Zira, Ticaret Kanunu'nda bu konuda bir hüküm yer almamıştır. Bu
tekdırde de, Ticari bilanço kârı, Vergi bilançosu kârından fazla
olacaktır(80).

III. Amortismanlar yönünden:

İşletme gerekleri aarfı ticari kârsının bulunması için, amort-
ismanına tabi kıymetlerde, üretim yapıldıkça meydana gelen azalmala-
rın hesaplanması gerektir. Zira, amortismanlar işletme için gerek
bir maliyet unsurudur. İşletmenin amortismanına tabi kıymetlerinde,
gerek kullandıktan meydana gelen azalma, azalış ve yitirime, gerekse
teknik gelişmelerden dolayı teknolojik eskime, modası geçme ve kıy-

-
- (76) Bkz. Bu gelişme, s. 30 vd.
 - (77) Bkz. Bu gelişme, s. 31 vd.
 - (78) Bkz. SAYIŞ, s. 121.
 - (79) Bkz. Bu gelişme, s. 42 vd.
 - (80) Bkz. SAYIŞ, s. 121.

netten düşmeler, devamlı olarak bir değer azalışına sebep olmaktadır. Bu değer kaybı, maliyetin hesaplanmasında işletmenin gelirinden gider olarak düşülmesi icap edecektir(81). İşte bunun içindir ki, Vergi Usul Kanunu'nda; işletmede bir yıldan fazla kullanılan ve yıpranmaya, aşınmaya veya kıymetten düşmeye maruz bulunan gayrimenkullerle, gayrimenkul gibi değerlendirilen iktisadi kıymetlerin(82), alet, edevat, mefruşat ve demirbaşların ve sinema filmlerinin değerlemeye ait kanunî esaslara göre tespit edilen değerlerinin, bunların kullanılabilecekleri süre sarfında, yok edilmesi amortisman mevzuunu teşkil etmektedir(83).

Burada ölüğü, hernekadar bir yıldan fazla kullanabilme ve yıpranmaya, aşınmaya ve kıymetten düşmeye maruz kalma ise de; buna rağmen, bir yıldan fazla kullanıldığı halde, değeri bin lirayı aşmayan alet ve demirbaşlar amortismanına tabi tutulmadan direkt gider kaydedilebilmektedir(84). Ayrıca, aşınma ve yıpranmaya maruz kalmadığı için, boş arazi ve boş arsalar amortismanına tabi tutulmamaktadır(85). Ancak, tarım işletmelerinde vucûda getirilen meyvalık, dutluk, fındıklık, zeytinlik ve güllüklerle incir bahçeleri ve bağlar gibi, tarım tesisleri ile, işletmede inşa edilmiş olan her nevi yollar ve arklar, bundan istisna edilmiş ve amortismanına tabi tutulmuşlardır. Çünkü, bu son sayılanların işletildiklerinde, zamanla de-

(81) Bks. BULUTÖZÜ, s. 224.

(82) VUK. 269: " ... Bu kanuna göre, aşağıda yazılı kıymetler gayrimenkuller gibi değerlendirilir:

- Gayrimenkullerin mütemmim eşyaları ve teferruatı;
- Tesisat ve makineler;
- Gemiler ve diğer taşıtlar;
- Gayrimaddi haklar. "

(83) Bks. VUK. 313.

(84) Bks. GVK. 40/7, 57/6, 68/7.

(85) Bu konuda bks. VUK. 314.

gerilerinde bir asılma meydana gelecektir.

İşletmeye gelir sağlayacak sahılara tahsis edilmeyen kıymetler için amortisman düşüldüğü. Netekim, bilançonun aktifinde yer almakla beraber, işletmede kullanılmayan kıymetlerin, amortismanına tabi tutulmayacağı hususunda Danıştay kararı da vardır(86).

Amortisman payının hesaplanmasında esas alınan değer, her mülkette olduğu gibi, bide de Maliyet değeri'dir. Bu değerın tatbikatta, diğer değerlere(87) nazaran tespitinin kolay olması, her yerde başlıca tercih sebebi olmuştur. Fakat, fiyat artışlarının şiddetli olduğu devrelerde, amortisman payları, aşınma ve yıpranma gibi, sebeplerden meydana gelen gerçek kıymet asılmasını karşılayamaz. Bu sakınca ancak, yeniden değerlendirme ile karşılanabilir. Vergi kanunlarımız, herne kadar yeniden değerlemeye yer vermiş ise de, bu vergi matrahını asaltıcı şekilde olmadığından, geniş ölçüde tatbik edilememektedir(88).

Amortisman; gerek Vergi, gerekse Ticari bilanço yönünden, üzerinde ümitle durulması gereken bir konudur. Amortisman eksikliği, yatırımla kapitali koruma gayesini güder. İşletmenin, aktif kıymetlerindeki değer asılmaları ile ilgili kararları da, genellikle bu gayeye yönelir. İşletmenin kârı, normal olarak hesaplarından elde edilir. Bu hesaplar aynı zamanda, maddi sabit kıymetlere ayrılan yatırım payını, o senenin gideri olarak gösterirler. Neti-

(86) Danıştay Genel Kurul, E.53/499, 6.10.1953: "Amortisman ancak işletmede kullanılması zaruri olan kıymetlere mahsur ve münhasır olup, işletmede kullanılmayıp sadece aktifte yer alan kıymetler için amortisman tefriki imkânsızdır.", BULUTCU'ndan naklen, s. 225.

(87) Bayiç değer, yerine koyma maliyeti v.b.g.

(88) Bkz. VUK. Geçici madde, 11.

cede, amortisman ismi verilen ayrılmış yatırım payının faisle olması, o yılın kârını azaltır. Bu da, işletme kapitalinin arttığını gösterir. Zira, yüksek amortisman hesaplamak, kârın bir kısmını dağıtmamak, işletmenin faaliyetlerine ayırmak demektir.

Vergi bilançosu yönünden de amortisman yükü, kârı azaltır. Kârın azalması da, verginin azalması sonucunu verir. İşletme de, genellikle yüksek amortisman ayırmakla az vergi vermeyi düşündü. Bu itibarla devlet, vergi daireleri ile amortismanın kontrolüne titizlikle eğilmelidir (89).

Amortisman süresi kıyasatların aktife alındığı yıldan başlar (90), demekle kanun, amortismanlarda yıllık esası kabul etmiştir. O halde, amortisman konusu olan kıymet, yılın son gününde satın alınmış olsa bile, aktife dahil edildikten sonra, amortismanın hesaplanmasına o yıl içinde hak kazanmış olur (91).

Tatbikatta, Vergi Usul Kanunu'nun kabul ettikleri yanında, çeşitli amortisman usullerine rastlanmaktadır (92). Vergi bilanço-

(89) Eugene L. GRANT ve Paul T. MORTON, Jr. : Depreciation, New York, 1955, s. 3 vd. (Bu eserin birinci kısmı Türkçeye çevrilmiştir. Bks. Eugene L. GRANT ve Paul T. MORTON, Jr. : "Amortismanın işletme bakımından önemi", Çev: Ferruh Çölekçi, Ek. İkt. ve Tic. İl. Ak. Der., S. 1, Ocak, 1967, s. 139 vd.)

(90) VUK.320.

(91) Danıştay Genel Kurul, E. 49/39532, K. 50/36, 10.12.1950 : "Kanun , makina, alet ve edevat için belli nispette amortisman ayrılarak karar süresine yazılmasına emir vermiş olduğu halde, mükellefin o yıl sonunda satın aldığı makina, alet ve edevatı o yıl bilançosuna kaydedip etmediği aranmaksızın, sadece yıl sonunda mülkaya edilmiş olduğu sebebiyle, amortisman tefriki-ne cevaz vermek, isabetli değildir.", BULUTÖZÜ'nden naklen, s. 233.

(92) Çeşitli amortisman usullerine misal olarak, Genel Vergi Reformu Raporu'ndaki usulleri sıralıyoruz. Zira, bunlar; mali tatbikat bakımından önem arz eden modern amortisman usulleridir.

su'nda; Vergi Kanunlarına tanıdığı normal ve esaslı bekijeler usulü amortisman uygulanırken, Ticari Bilânçe'de; Ticaret Kanunu, işletmeyi amortisman nisbetini seçmede serbest bırakmıştır. Fakat, Vergi Bilânçesi'nde, işletme vergi kanununda yasılı, en yüksek amortisman nisbetini seçmişse, Ticari Bilânçesinde de, aynı amortisman nisbetine yer vermelidir. Aksi halde, düşük amortismansa yer vermekle örtülü kazanç dağıtımı gibi bir mahsur ortaya çıkacaktır(93).

Amortisman usüllerinin incelenmesinde, amortisman için uygun olan yalnız bir şekil bulunmadığı görüldü. Sabit kıymetleri amorti etmek için birçok farklı usuller bulunabilir. Çeşitli usuller arasında bir tercih yapmak gerekirse, ileriye iyi gören yönetici, hızlı amortisman sistemini yavaş amortisman sistemine tercih eder. Çünkü, hızlı amortisman daha sağlam bir amortisman şeklidir. Bunun uygulanması halinde, meydana gelebilecek olayların çoğu, büyük bir ihtimalle önlenmiş olacaktır(94).

Hesaplanan amortismanların, hesaplarda ayrıca gösterilmesini kanun şart koştur(95). Üzerinden amortisman hesaplanan kıymetler

Bunlar şu şekilde gruplandırılmıştır:

1. Serbest amortisman usülü,
2. Düz amortisman usülü,
3. Degressif amortisman usülü,
4. İnikiyel amortisman usülü,
5. Hızlandırılmış amortisman usülü,
6. Munzam amortisman usülü.

Bu konuda ayrıca bks. GRANT ve HORTON, Depreciation ; Kenan BİLİTOĞLU; Vergi Politikası, İstanbul, 1962, s. 346 vd ; FINNEY, s. 265 vd.; William A. PATON ve Robert L. DIXON; Muhasebenin Temelleri, (Çev: Mustafa A. Aysan), İstanbul, 1964 s. 490; Mehmet Ali AKTUĞLU; Amortisman teorisi, tekniği ve amortisman hesaplamaları ile bunların muhasebe geçirmeleri, basılmamış doçentlik tezi, İzmir, 1967, s. 15 vd.

(93) Bks. ŞANVER, s. 120 vd.

(94) GRANT ve HORTON, s. 4.

(95) Bu konuda bks. VUK. 321.

nin, normal fiat dalgalanmalarına dışındaki düşüşlerde gerçeği gösterenler(98). Zira, işletme aktifinde yer alan kıymetlerin; paranın satın alma gücünün düşmesiyle, nominal değerlerinde bir değişim olacağı ekonomik bir gerçektir. Bu suretle paranın değişen değeri üzerinden kıymetlerin değerlerini yeniden hesaplanması, yeniden değerlendirme(99)'nin esasını teşkil eder. Genel Vergi Reformu Raporuna göre, Reevalüasyon: para kıymetinin düşmesi üzerine, işletme bilançolarının revizyona tabi tutularak, günün değerine uygun bir hale getirilmesini ifade eder(100). Tariften de anlaşılabileceği gibi, yeniden değerlendirme(101) bir taraftan bilançoya doğruluk, samimiyet ve sıhhat kandırsakta, diğer taraftan da, amortismanların gerçeğe uygun bir şekilde hesaplanmasını sağlamaktadır. Bu çeşit değerlemelere dayanarak hesaplanan amortismanlar; normal zamanlardaki amortismanlardan da ayrı bir anlam taşır. Zira, aktif kıymetleri yeniden değerlemek suretiyle; eski aktif kıymetlerin yanında, işletme yeni ikame edebileceği daha ekonomik kıymetlere de sahip olur(102).

Yeniden değerlendirme, uygulanmasının çıkardığı bir kaç aksaklıklar yüzünden maalesef geniş tatbik imkânı bulamamıştır. Zira, yeni değerler üzerinden her yıl ayrılan amortismanların gider yazılması halinde, Gelir Vergisi Kanunu ^{değer} artışı(103)'na isabet eden amortisman paylarının işletmenin kâr ve zarar hesabına alacak yazılması-

(98) Eks. Reform Raporu, s. 59

(99) 205 Sayılı Kanunun 26 nci maddesiyle yeniden değerlendirme, Vergi Usul Kanunumusa 11 inci geçici madde içinde ilâve edilmiştir.

(100) Reform Raporu, s. 58 vd.

(101) BULUTOLU, Türk Vergi ..., s. 226 ; "Tarihi maliyet bedelleri üzerinden amortismanına tabi tutulan değerlerin gerçeğe uygun değerlere çevrilmesi meselesi maliye tatbikatında yeniden değerlendirme diye anılmaktadır."

(102) Eks. GRANT ve BORTON, s. 6.

(103) YUK. 11/1 geçici madde: "Yeniden değerlendirme neticesinde doğan değer artışı, bilançonun pasifinde özel bir fon hesabında gösterilir."

ni eareder(104). Ayrıca, bu değer artışı sermayeye ilâve edildiği, teşebbüs sahibi veya ortaklar tarafından işletmeden çekildiği veya herhangi bir surette başka bir hesaba nakledildiği takdirde, işletmenin kârına ilâve edilmesi gerekir(105). Bu açıklamamda da anlaşılabacağı gibi, yeniden değerlemenin vergi matrahına indirim olarak etkisi olmaktadır(106).

2. Karşılıklar ve değer faslalıklarına yönünden:

Vergi bilançosu bakımından sınırlanan karşılıklar(107), ticari bilanço bakımından tamamen serbest hükümlere bağlanmıştır. Vergi bilançosunda karşılıklardan sınırlanmasının tek sebebi; bunun vergi matrahına tesir eden bir gider unsuru olduğudur. Bu sebeple, Vergi Usul Kanunu, şüpheli alacaklar(108) için değerlendirme düzenlemiştir.

(104) Ems. VUK. 11/4 geçici madde, II. paragraf

(105) Ems. VUK. 11/2 geçici madde.

(106) BULUTOĞLU, Türk Vergi ..., s. 238: "Yeniden değerlendirme, varlıklarda gerçek bir artışı değil sadece fiat artışını yansıttığından, vergiye tabi tutulmamalıdır."

(107) VUK. 288: "Hasıl olan veya husulü beklenen fakat miktarı katıyetle kestirilemeyen ve teşebbüs için bir borç mahiyetini arzeden belli bazı zararları karşılamak maksadıyla hesaba ayrılan meblağlara karşılık denir ..."

(108) VUK. 323: "Şüpheli alacaklar şunlardır:

1. Dava veya icra safhasında bulunan ihtilâflı alacaklar;
2. Vadesi üç defa uzatıldığı halde tahsil edilememiş olan senede bağlı alacaklar;
3. Yapılan protestoya veya yasa ile bir defadan fazla isnatılmasına rağmen borçlu tarafından ödenemeyen senetli alacaklar;
4. Veresiye üzerine geniş müşteri kütlesiyle muamelede bulunan tüccarların şüpheli alacak ortalamasını, son hesap döneminde aynı mahiyetteki alacaklara uygulanmak suretiyle ayıracakları miktarlar (Bu fıkradaki şüpheli alacak ortalaması, geçiş son iki yıl içinde tahsil edilememiş bulunan, veresiye muamelelere müteallik, alacakların aynı süreye ait ve aynı mahiyetteki muamele-

Yabancı paraların(113) borsa rayisi ile borsa rayisinin alınması halinde, Maliye Bakanlığı'na tespit olunan kur üzerinden değerlendirilmesi sonucunda meydana gelen değer fazlalıkları, vergi konusunu teşkil eder(114).

Amortismanına tabi aktif kıymetlerin satışından doğan gerçekleşmiş değer artışıları(115) ile, sigorta tasminatından doğan değer fazlalıkları da, vergi matrahına dahil olurlar(116). Yalnız, gerek tasminat, gerekse satıştan doğmuş değer fazlalıkları, bazı şartlarla, sarara uğrayan veya satılan malın yenilenmesine tahsis edilirse, o zaman bunlar, vergi matrahı dışında kalabilir(117).

V. Çeşitli yönlerden incelemenin sonuçları:

Buraya kadar yapılan çeşitli yönlerden incelemenin de gösterdiği gibi, Vergi bilançosu ile Ticari bilanço birbirlerinin yerini alamazlar. Zira, her ikisinin de hazırlanış gayesi ile gördüğü hizmet ayrıdır. Bu iki bilançonun sağladığı hizmeti yerine getirecek aynı zamanda, gayelerini gerçekleştirecek tek bir bilanço çıkarmak adeta imkânsız duruma girmektedir. Bu sebeble her iki bilançonun yerini alacak tek bir bilançonun hazırlanabileceği tesi, teoride de pek taraftar bulamamıştır(118).

İşletme, kendi faaliyetleri ile ilgili politikasında, genel-

(113) Burada, yabancı para üzerinden tanzim edilmiş senetli alacaklar ile senetsiz alacaklar da söz konusudur.

(114) Bkn. VUK. 280.

(115) Bkn. VUK. 328.

(116) Bkn. VUK. 329.

(117) Bkn. VUK. 328, 329.

(118) Bkn. F.DUCKSTEIN, (Tos) Handelsbilanz und Steuerbilanz Unter Berücksichtigung der Einheitsbilanz, München, 1964, s. 120 vd., "JANVER, s. 120".

likle Ticari bilanço'ya esas aldığından, Vergi bilançosu'nun gerçek bilanço niteliğinde olmadığı bazı yazarlarca öne sürülmüştür(119). Fakat, giddetli fiyat dalgalanmalarına karşın, normal zamanlarda, Vergi bilançosu'nun gerçeği göstermede Ticari bilanço'ya üstün olduğu da iddia edilebilir. Vergi bilançosu bu üstünlüğünü, sabit değer prensiplerini benimsemesi aynı zamanda, bu prensiplerin objektif niteliği ile kazanmış bulunmaktadır. Kaldı ki, fiyat dalgalanmaları sebebiyle değerlendirme gününde; malın(120) satış bedeli, maliyet bedeline nazaran % 10 veya daha fazla düşüklük gösterdiğinde(121) ve iktisadi kıymetlerinde önemli bir azalma(122) meydana gelen malın değerlemesinde, esasl bedeli'ne yer vermekle Vergi bilançosu, gerçeği bulmada iktisadîlar da tanınmıştır.

Vergi bilançosu genel olarak Ticari bilanço'nun hazırlanmasından sonra düzeltme kayıtlarının yapılması ile hazırlanır. Bu sebeple, Vergi bilançosu'nun bir nevi düzeltilmiş Ticari bilanço olduğu söylenebilir(123). Tashih ile ilgili hesaplar, bu iki bilançoyu muhasebe yönünden birbirine bağlar(124). İki bilançonun birbirine esas olma durumu şu prensipte toplanabilir(125): İki kanunun emredici hükümleri aynı ise, bîr problem bahis konusu olmas. Kanunlardan birinde emredici, diğerinde alternatif hüküm yer alıyorsa, işletme bir bilanço için emredici hüküm, diğeri için de alternatif hüküm uygulayabilir. Aynı

(119) Bks. O.BUHLER ve P.SCHERPP: Bilanz und Steuer, 6. Baskı, 1957, Franz Vahlen, s. 23 ; DICKSTEIN, s. 46, "ŞANVER, s. 54".

(120) Burada, hem imal edilen ve hem de satın alınan mallar söz konusudur.

(121) VUK. 274.

(122) VUK. 276: "Yangın, deprem ve su basması, gibi afetler yüzünden veyahut bozulmak, gürümek, kırılmak, çatlamak, paslanmak gibi haller neticesinde ..."

(123) Bks. AKDEMİR, s. 64.

(124) Bks. H.PALTERBAUM: Steuerliche Bilanzberichtigungen und Mehr und Wenigerrechnung, Stuttgart, 1966, s. 21, "ŞANVER, s. 120".

(125) ŞANVER, s. 122.

ayrı emredici hükümlerden bir emredici bir alternatif hükümden doğan farklar, muhasebeye ayarlayıcı hesaplarda gösterilir. Vergi istisnalarında ve kamunen kabul edilmeyen giderlerde durum böyledir. İki alternatif hüküm varsa, o zaman bu iki bilançoadaki durum aynı olmalıdır.

VI. Diğer memleketlerde geçitli yönleriyle bilanço:

1. İngiltere'de:

İngiltere'de gelir vergisi beyannamesi 5 Nisan'dan sonra verilmeğe bağlandığına göre; daha evvel devre sonu itibarıyla bilançoların hazır olması icap eder. Bu bilançoların hazırlanmasında değerleme, giderler ve amortismanlar özellikleriyle önemli rol oynar.

Devre sonunda(126), faaliyet sonucunun tespitinde(127), ticari stokların değerlendirilmesiyle ilgili hükümlere, Gelir Vergisi Kanununda rastlanmas. Fakat, tatbikatta iki değer ölçüsü, prensip olarak kabul edilmiştir. Bunlardan biri, maliyet diğeri de piyasa değeri'dir. Bu iki değerden daima, diğeri ne zaman daha az olanı değerlendirilse esas alınır(128).

Giderlere gelince, iş veya meslekle ilgili faaliyetler sırasında yapılan giderler kasandan(129) indirilir. Fakat, faaliyetle

(126) İngiltere'de Gelir Vergisi yılı, 6 Nisan tarihinde başlar ve takip eden yılın 5 Nisan tarihine kadar devam eder.

(127) İşin terk edilmesi durumu müstesna.

(128) Bkn. Namik OKER: İngiltere Birleşik Krallığı Vergi Sisteminin Anahatları, Ankara, 1956, s. 25.

(129) Ticari ve mesleki kazançlarda; genellikle bir önceki yılın kazancı matrah tespitinde esas alınır. Yani vergilendirme dönemi geçmiş vergi yılıdır. Yeni kurulan işletmelerde mali senedeki fiili kâr vergi matrahında esas alınır.

ilgili olmakla beraber, yatırım durumunda olan giderler indiril-
men(130).

Kasandan indirilebilen giderler şunlardır(131):

- İş yerinin kirası,
- İş yerinin aydınlatma, ısıtma giderleri,
- İş yerinin genişletilmesi konusu dışında kalan tamirat gi-
derleri,
- İşçi ve memura ödenen ücret ve maaşlar,
- Yangın ve diğer sebeplerle kayba uğrayan stoklar,
- Mühürli alacaklar,
- Banka faizleri ve diğer kısa vadeli borç faizleri,
- Hayat sigortaları hariç, işin sigortası için ödenen primler,
- Kuruluşla ilgili olanların dışında kalan müşavere giderleri,
- Kazançla ilgili anlaşmazlıkların takip giderleri,
- Mükerrerliği önleyici karşılıklı vergi anlaşmaları olan mes-
lekterler dışında ödenen yabancı gelir vergileri,
- Mesleki teşekküllere ve mahalli işçi hastahanelerine verilen
yardımlar ve aidatlar,
- Sermaye azaltılmasına müsaade edilmeyen hallerde, teçhizatın
yenilenme giderleri,
- Kazancın devamlılığını sağlamak gayesi ile yapılan diğer gi-
derler.

Kasandan indirilemeyen giderlere gelince, bunlar da aşağıda
sıralanmıştır(132):

- Özel ve şahsi giderler (Gelir getirmek için yapılmayan gi-
derler),

(130) ÖKEK, s. 21.

(131) ÖKEK, s. 21 vd.

(132) ÖKEK, s. 22.

- İşletmeden çekilen kapital,
- Yatırım durumunda olan giderler,
- Ödenen gelir vergisi ve diğer vergiler,
- Banka faizlerinin dışında kalan faizler,
- Şahsi saptan doğan cezalar,
- İş yeri ile ihometgâh arasındaki seyahat giderleri,
- İhtiyat ayırmak, ortakların sermayesine faiz ödemek gibi kârdan yapılan bazı ayırmalar,
- Gayrimenkuller için ödenen kira paraları,
- Kazancın devamına sebep olmayan diğer giderler.

İngiliz amortisman sisteminin kendine has bir takım özellikleri vardır. Bunların başında, yüksek nispetli başlangıç indiriminin uygulanması gelir. Yatırım sermayesine giren kıymetlere(133) başlangıç indirimi işletmeye tedarik edildikleri ilk yılda uygulanır(134). Bu uygulamada, maliyet bedeli esas alınır. Başlangıç indiriminin İngiltere'de en geniş uygulama sahası bulmasının ilk nedeni, indirimin tamamen yatırımı teşvike yöneltildiği olmasıdır. İkinci nedeni ise; başlangıç indirimi usulünün ilk defa İngiltere'de ortaya çıkmasıdır(135).

Yıllık amortismanla gelince, burada iki usul uygulanmaktadır. Biri sabit, diğeri degressif usuldür(136). İngiliz malf terminolojisinde sabit usule, normal metod, degressif usule de, alternatif metod denilir(137). Yıllık amortismanın bu iki metoddan biriyle hesaplanması, işletmelerin arzularına bırakılmıştır. Yıllık amortisman indi-

(133) Makine, tesisat v.b.g.

(134) Başlangıç indirisinde nispet $\frac{1}{20}$ olup bu miktar teşvik edilmek istenen konularda daha da yükselir.

(135) Eka. Reform Raporu, s. 50.

(136) Degressif usul, İngiltere'de genellikle uygulanan amortisman usulüdür. Fakat, daha evvel işletme tarafından bu iki metoddan

rinlerinin de kendine has özellikleri vardır. Herşeyden evvel tespit edilen amortisman nispetleri(138), bakanlar kuruluna bağ vurularak işletme durumuna göre ayarlanabilir. Buna ilave olarak, indirim nispetleri direkt olarak değil, (5/4) ile çarpılmak suretiyle elde edilen nispet(139), bunun yerine uygulanır(140). Ayrıca, herhangi bir yıl, kazanç yeterliliği sebebiyle, amortisman ayrılmassa, takip eden yıllarda, bu indirimin yapılmasına yine iktidarı tanınmaktadır(141).

Amortismanına tabi malların satışı(142) halinde; satış değeri ile, amorti edilen değer arasında menfi fark çıkarsa, zarar kabul edilmektedir. Ayrıca, işe yarayan veya kullanılamayan mallar da, aynı şartlarla zarar olarak kazançtan indirilebilir(143).

2. Fransa'da:

Fransa'da vergiye matrah olarak, vergilendirme yılı içinde kapanan hesap devresi(144) sonunda elde edilen ticari ve sırf kazançlar bilanço tanziminde esas alınır(145). Bu kazançların tespitinde; değerleme, giderler ve amortismanlarla ilgili işlemlerin rolü

biri tercih edilmemişse normal metod tatbik edilir. Sınai işletmelerde ise degressif usul amortisman uygulanır.

(137) Bks. OKER, s. 23.

(138) Amortisman nispetlerinin tespiti işi, İngiltere'de İç Gelirler İdaresi tarafından yapılmaktadır.

(139) Tespit edilen indirim nispetinin (5/4) ile çarpılmasından elde edilen yeni nispet; fiili indirim nispetinden (1/4) oranında fazla olmaktadır.

(140) Bks. Reform Raporu, s. 50.

(141) Bks. Reform Raporu, s. 50.

(142) Burada tamamen amorti edilmemiş malların satışı söz konusudur.

(143) Bks. Reform Raporu, s. 50 ; OKER, s. 24.

(144) Hesap devresi, takvim yılı ile aynı olmayabilir.

(145) Fakat, Fransa'da prensip olarak vergi, gelirin elde edildiği dönemde tarh edilmektedir. Bks. C.G.I. 12. ; Ayrıca bks. Keh-

büyükür. Fransa'da stokların değeri lenmesinde iki değeri ölçüleri kul-
lanılır. Bunlar; maliyet bedeli ve hesap devresi sonundaki piyasa
fiyatı ölçüleridir. Bu ölçülerden hangisi düşük ise, stokların bu -
muyla değeri lenmesi gerekmektedir(146).

Giderler konusunda, hasılatı tan indirilecek olanlarla diğeri
unsurları şöyle sıralıyabiliriz(147).

- İşçi ve müstahkem ücretleri,
- İş yeri kirası,
- Tamir ve idare giderleri,
- Sigorta primleri,
- Vergiler,
- Bağış ve yardımlar,
- İnşaat yararına yapılan ödemeler,
- İlk tesis giderleri,
- Çeşitli giderler,
- Ticari borç faizleri,
- Kasa, bono ve tahvil faizleri,
- Sigorta teknik ihtiyatları,
- İşletmenin normal faaliyetinden doğan zararlar,
- Aktif kıymetlerde gerçekleşmiş değeri noksanları(148),
- Amortismanlar(149),
- Çeşitli provizyonlar(150).

Hasılatı tan indirilemeyen giderler ve diğeri unsurlar ise şun-

met Ali CANOĞLU: Fransa'da malf bilanço ile ticari bilanço
arasındaki alaka ve münasebet, mühterek unsurlar, farklı nok-
talar, 1959, s.15

(146) C.G.I. 38/3.

(147) Ems. CANOĞLU, s. 57. ; Fazla bilgi için bks. PAVES L. : Bi-
lan réel et bilan fiscal, Paris, s. 170 - 171 - 172.

(148) Ems. CANOĞLU, s. 78 vd.

(149) Ems. CANOĞLU, s. 81 vd.

(150) Ems. CANOĞLU, s. 109 vd.

lardır:

- İşletmeye yatırılan sermaye için yürütülen faisler,
- işletme sahiplerinin işletmedeki cari hesaplarına yatırdıkları paralara yürütülen faisler,
- İhtiyarî ihtiyatlar,
- Garanti ihtiyatları,
- Statülere göre ayrılan ihtiyatlar.

Fransa, uygulamada prensip olarak, serbest amortisman usulüne yer vermiştir(151). Fakat bu usul, yatırım indirimi mahiyetinde olan amortismanlar dışında kalan, normal amortisman işlemlerinde uygulanmaktadır. İşletmeler, faaliyet konularıyla ilgili ticarî ve sınıf icaplarına uygun olarak serbest amortisman usulünü, çeşitli şekilleriyle uyguluyabilir(152). Fakat, işletmenin uyguladığı amortisman usulü, indirimler fasla ve mübalağalı görülürse, sonuç maliyece düşeltmeğe tabi tutulur(153). Fransıız amortisman sisteminin en büyük özelliği, zarar sebebiyle yetersiz kalan amortismanların, ilerdeki devrelerin kârlarından düşülebileceğidir(154).

Fransa'da yatırım indirimine gelince, bunlar çok çeşitlidir. Sanayi ve ulaştırma ile ilgili teçhizat ve tesisat için munzam amortisman(155) ve işletmeyi modernleştirmek için alınan üretim araçla-

(151) PETIT, s. 36: "Fransa'da bu güne kadar en fazla kullanılan usul; normal amortisman usulü'dür." 1960 yılından sonra Fransa'da; malf bakımından sınıf teçebbüslerinde degressif amortisman usulü kabul edilmiştir.

(152) Fransıız mevzuatı, amortisman nispetlerinin tespiti hususunda temna etmediğinden, Danıştay bu konuda yol gösterici olarak uygun amortisman ölçülerini yayınlar.

(153) Ekm. Reform Raporu, s. 48.

(154) Kârlı devrenin normal amortismanlarına, geçmiş zararlı yıl amortismanları ilave edilir.

(155) Munzam amortisman; normal amortismana ilaveten ve teçhizat ve

rını(156), % 10 Özel amortisman uygulanır(157). Ayrıca, basın teğb-
bülerinin elde ettikleri aktif kıymetler için kasas veya rezervler-
den ayırdıkları miktarlar vergiden müstesna kılınarak, yatırım indiri-
mine bu sahada geniş tatbik imkânı verilmiştir(158). İlmî ve tek-
nik araştırmalarla ilgili yatırımlar için de % 50 istisnai indirim
kabul edilmiştir. İhracatçı kartına sahip olan teğebbüler de, elde
ettikleri sabit kıymetlerin tamamı için ilave amortisman indirimin-
den faydalanırlar(159). Ayrıca, yapı şirketlerinin(160) sermayele-
rine iştirak etmek için, taahhütte bulunan işletmelerin, bu taahhüt-
lerine % 50 istisnai bir amortisman uygulanır(161). Bu sonucunu,
sanayi, ticaret ve siratın geliştirilmesi gayesiyle % 100' e kadar
çakarılır. İşte bu durumda yatırım indirimi, en geniş şekliyle uy-
gulanmış olur.

İngiltere ile Fransa'da geçitli yönleriyle özet olarak ince-
lenmiş olduğumuz bilanço konusunu, maliye'ye ilişkin ekonomik politi-

tesiatın iktisap tarihlerinde uygulanır. Ancak, bu tesiat
ve tehisatın işletmede 5 yıldan fazla kullanılması şartı uy-
gulanmanın esasını teşkil eder.

- (156) Enerji tesisleri, işletmede çalışma emniyeti sağlayan tesis-
ler, muhasebe makineleri, laboratuvar cihazları vb.g.
- (157) Özel amortisman, mülket içinde imal edilmiş kıymetlere iş-
letmeye teslim alındıkları yılda ve 5 yıldan fazla kullanıl-
maları şartıyla uygulanabilir.
- (158) Yatırımın bu şekli; ayrılan meblağların, yeni aktif kıymetin
maliyet değerini aşmaması şartı ile kıymetlerin işletme akti-
fine girdikleri tarihte uygulanabilir.
- (159) Burada indirim nispeti; ihracat tutarının toplu olarak iş hac-
mine nispet edilmesi ile bulunan rakamın normal amortisman
nispetine ilavesiyle bulunur. Ayrıca bkz. PETIT, s. 37.
- (160) Bunların devlet tarafından emlak şirketi olduğu resmen kabul
edilmiş ve devletin emeli kontrolü altındadırlar.
- (161) Sanayi, ticaret ve sirat konularında faaliyette bulunan ve
devletin resmen kabul edip kontrolünde bulundurduğu şirketle-
rin sermayesine katılanlar ise; % 100 indirimden faydalanırlar.

mayla ilgili tedbirlerin bazılarını yine tenas ederek tanımlanmış olacağı. Bu tedbirlerin belli başlıları üzerinde menleketimizdeki durum ele alınarak, görüşlerini ortaya koyacağı. 58. konusu tedbirler; yeniden değerlendirme, amortisman ve yatırım indirimi ile ilgili tedbirlerdir.

Paranın değerinde önemli bir düşmeden sonra işletme durumunu gerçek yönüyle gösteren bir bilanço tansimi ve gerçeğe uygun amortisman hesaplamak, ancak yeniden değerlemenin uygulanması ile mümkündür. Bu sebeptendir ki, paranın değerinde önemli değişimler olan menleketler(162) yeniden değerlemeye başvurmak zorunda kalmışlardır. Fransa'da yeniden değerlemeden doğan değer faslaları, başlangıçta vergi konusu olmamıştır. Fakat sonradan özel bir vergiye tabi tutulmuşlardır. İşletmelerin gerektiği kadar yararlanamadıkları düşüncesiyle, Hollanda'da on seneye yakın bir uygulamadan sonra, yeniden değerlendirme kaldırılmıştır(163).

Menleketimizde yeniden değerlendirme, henüz arzulanan genişlikte bir uygulama alanı bulamamıştır. Buna da sebep, yeniden değerlemeden doğan direkt farklarla, yeni değerler üzerinden amortisman hesaplama sebebiyle meydana gelen farkların, vergi konusu oluşudur(164). Gerçek kârla ilgisi olmayan bu değer faslalarının, vergi konusu dışında bırakılması, veya özel bir vergi alınması ile menleketimizde yeniden değerlemenin bugünkünden çok farklı, geniş bir uygulama sahası bulacağına inanıyoruz.

Amortismanı yapılacak kıymetlerin kısa zamanda amorti edilmesini sağlamak için, çeşitli menleketlerde değişik amortisman usulleri uygulanmakta ve birtakım inkânlar sağlanmaktadır.

(162) Fransa, Hollanda, Almanya, Çekoslovakya, Belçika, İtalya v.b.g.

(163) Bks. Reform Raporu, s. 60 vd.

(164) Bks. Bu çalışma, s. 58 vd.

- Amortisman indiriminin basanç yeterliliği sebebiyle, yapamadığı hallerde, bunun ilerki yıllara uestılması (İngiltere ve Fransa'da olduğu gibi),
- Amortisman senuglarının işletme durumuna göre ayarlanabilmesi(165),
- Yüksek nispetli başlangıç indiriminin uygulanması,
- Hıslandırılmış amortisman usulünün uygulanması(166)

gibi usuller yabancı memleketlerde amortisman konusuna yenileme düşüncesinin hakim olduğunu göstermektedir. Buna karşılık, birde de, bu düşünceye yer verilmele beraber(167), amortisman konusunda eskimeyi telafi düşüncesinin daha ağır bastığı müşakkaktır. Halbuki, memleketinin gibi, az gelişmiş memleketlerde, sermaye birikmesini harekete getirmek ve geliştirmek için, hıslandırılmış amortisman daha geniş yer vermek yerinde bir işlen olur(168). Kanaatinize göre, amortisman ayırımında eskimeyi karşılamak yerine, yenileme düşüncesinin esas alınması ile işletmelere daha kuvvetli bir bünayeye sahip olma imkânı sağlanmış olur.

Yatırım indirimine gelince, batı memleketlerinde ekonomik kalkınmayı hıslandırmak (İsvet), sanayide teknik araştırmaların gelişmesine, sıralı sahada modernleşmeye imkân vermek (Fransa ve Belçika) ve işsizlikle mücadele etmek (Hollanda) gibi gayeler ön plana alınmıştır(169). Yatırım indiriminin, adı geçen memleketlerde beklenen gayelere ulaşmış olması, herşeyden evvel bu müessesenin kolay iş-

(165) Bks. Bu çalışma, s. 66 ve 68.

(166) İngiltere, Hollanda, İtalya, İsvet, Fransa, Almanya ve Amerika Birleşik Devletleri'nde olduğu gibi.

(167) Bks. VUK. 317 ; VUK. Mükerrer madde, 315/2.

(168) Bu konuda bks. BULUTOĞLU, Vergi ..., s. 353.

(169) Bks. Reform Raporu, s. 28 vd.

ler hale getirilmesine ve geniş bir uygulama alanı bulması sağlanmalıdır. Bu da, işletmeleri yatırım indirimi ile ilgili ek mali kùlfetlere sokmadan, kırtasiyeciliği mümkün olduğu kadar önı yererek, işletmenin ticari ağırlarına zarar vermeden ve en son olarak işletme faaliyetlerini aksatmadan uygulanmasını ile sağlanmıştır.

Memleketimizde herşeyden evvel, gerek devlet, gerekse özel sektörde yapılan yatırımlar yetersizdir. Özellikle özel sektörde yatırımlar teşvik edilmelidir. İşletmeleri bir taraftan yatırımlara teşvik ederken, diğer taraftan yatırımlardan beklenen gayelere öncelik yukarıda belirtilen esaslara uyumla ulaşılabileceği inancındayız.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

TÜRK VERGİ MEVQUATINDA VERGİ BİLANÇOSU

5. VERGİ BİLANÇOSU HAZIRLIKLARI

1. Aktif kayımların değerklenmesi:

Aktif; muhasebe esaslarına göre kapatılan hesapların, takip eden yıla devredilen borç bakiyesidir(1). Bunlar; bir aynı hak veya iktisap olunan bir kıymet veya bir aynı hak doğuran veya gelecekte kullanılmak üzere yapılan harcamalar(2) olarak görünebilir. Bu sebeple, bilanço hesaplarını sınıflandırırken de fabrika binası, alacaklar, stoklar ve gelecek devreyle ilgili harcamalar aktif kalemler arasında yer alırlar(3).

Bilanço bakımından aktiflerin gerektiği şekilde tarif olunmaları, genellikle kabul olunan muhasebe prensipleriyle mutabakat halinde kalınarak para ile ölçülmeleri ve yönetenler tarafından teebbüsün gayesine tahsis olunmasının temini maksadiyle, bunların

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

(2) Popüler anlamda bir aktif olarak düşünülemeyen "Gelecek devrelere ait harcamalar" muhasebe anlayışına göre aktif olarak kabul edilmektedir.

(3) Bks. KENNEDY ve MULLIN, s. 32.

yazılı olan değeridir.

Ticaret Kanununa göre kasa mevduatı bilanço günündeki işletme için hissi olduğu değerle değerlendirilmelidir. Yani kasa hesabı bakiyesini envantere göre düzelterek neticesini bilançoda göstermek lazımdır. Hal böyle iken; Vergi Usul Kanunu, envantere göre düzeltmelerin netice üzerinde yapacağı büyük tesirleri düşünerek sayımla bulunan mevcut yerine kayıtlı kayıtların bakiyesini, Vergi bilançosu'nda gösterilmesini emretmiştir. Bu durumda peşitli sebeplerle meydana gelecek kasa açıkları, ilgili şahsın hesabına borç kaydedilecektir. Sonra da bu hesap, şüpheli veya değersiz alacaklar muamelesi görecektir(9).

Tatbikatta kasa hesabının açık veya faslalık sebebi anlaşılınca kadar farklar "Transituar Hesaplar" da tutulmaktadır. Sebep anlaşıldıktan sonra "Kâr ve Zarar Hesabı" na veya ilgili şahsın hesabına kaydedilmektedir. Bilançoda da sayımla bulunan mevcut gösterilmektedir(10).

2. Yabancı paraların değerlendirilmesi:

Kanunlarımıza göre yabancı paraların(11) değerlendirilmesinde esas; borsa rayıdıdır(12). Fakat bu durum ancak borsada kote olan(13) ya-

nın aksiyon obligasyon veya alacak senedi gibi biri itibarı, diğeri nakiki olmak üzere iki kıymeti mevcut değildir ki; bunlardan biriyle değerlendirilmesi kabil olabilsin. Bu duruma göre maddedeki itibarı değer tabirinin mukayyet kıymet şeklinde kabul etmek icap eder."

(9) Bkz. SAYDAR, s. 25.

(10) Bkz. SAYDAR, s. 24.

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

(12) Herne kadar Vergi Usul Kanunu'muzun 280 inci maddesi: "Yabancı paralar borsa rayıdı ile değerlendirilir ... " diyor da yabancı paraların alınıp satıldığı İstanbul Menkul Kıymetler ve Kambyo Bo-

yabancı paralar için aña konusudur. Yabancı paraların değeri hesaplanırken, değerlendirilmeden önceki son münasele gününde(14) borsadaki yabancı para münaselelerinin ortalama değeri hesaplanır ve uygulanır. Eğer fiyatlarında kararsızlık yaratacak haller mevcutsa, o zaman son münasele günü yerine Maliye Bakanlığı'nın izniyle değerlendirilmeden önceki 30 gün içindeki ortalama rayiç esas alınır(15). Borsa rayiçlerinin kararlaştırılmasında muvazaa var ise, o zaman borsa rayiçi yerine altı bedeli esas alınır(16).

Eğer yabancı para borsada kote değilse, yani, borsa rayiçi yok ise, o takdirde Maliye Bakanlığı'na teahhit edilen ve genel tebliğlerle belirtilen kurlar uygulanır(17). Bunun dışında para kıymet-

tasında yabancı paralar (effektif döviz) ve yabancı paralar üzerinden tahsis edilmiş kıymetli evrak (döviz) üzerine yapılan münaseleler, Türk parasını koruma kanunu ve geçitli tahditlerle serbestçe yapılmamaktadır. Ancak bir perniye istinaden Merkez Bankası kanalıyla veya doğrudan doğruya bir bankanın kambiyo şubesi aracılığıyla yapılmaktadır. Bu bakımdan, borsa rayiçinden hesaplanması gereken husus; Merkez Bankası'nın ilân ettiği kurlar olmalıdır. Ayrıca bkz. ŞANVER, s.93.

- (13) Borsa rayiçi olan bir kıymet borsada kote demektir. Borsadan kasit de, "Menkul kıymetler ve kambiyo borsası" dır. Ayrıca bkz. TTK. 75.
- (14) VUK. 259: "Değerlendirme, iktisadi kıymetlerin vergi kanunlarında gösterilen gün ve zamanlarda hâiz oldukları kıymetler esas tutulur." ; VUK. 263: "Borsa rayiçi, gerek menkul kıymetler ve kambiyo borsasına, gerekse ticaret borsalarına kayıtlı olan iktisadi kıymetlerin değerlendirilmeden önceki son münasele gününde borsadaki münaselelerinin ortalama değerini ifade eder ... "
- (15) VUK. 263: " ... Borsai temevvüğüler dışında fiyatlarında bari kararsızlıklar görülen hallerde, son münasele günü yerine değerlendirilmeye tahakkül eden 30 gün içindeki ortalama rayiçi esas olarak aldirmaya Maliye Bakanlığı yetkilidir." ; BAKKAN, s. 376: " ... Ancak bu esasın uygulanmasına karar vermeye yetkili makam Maliye Bakanlığı olduğundan, Bakanlığın böyle bir kararı yoksa; mükellefler kendiliklerinden bu esası uygulayamazlar."
- (16) Bkz. VUK. 260.
- (17) Bu konuda bkz. "13,33,34,37,38,40,41,42,43,44,49,56,58,67,76,84 seri nolu tebliğler ve bu tebliğlere ilişkin 15,22,23,26,27,28

tinde bir ayarlanma yapıldığı takdirde, burada rayici olan bile yabancı paralar, genel tebliğlerdeki kurlarla değerlendirilmeye mecbur tutulabilir. Konjektörümüzde, 1958 yılındaki değerlendirmelerde bu duruma rastlanmıştır(18).

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

Ticaret Kanunu, yabancı paraların değerlendirilmesi konusunda özel bir hüküm kayırmıştır. Fakat, 75 inci maddesinden borsa rayicinin, yabancı paraların değerlendirilmesinde de uygulanması gerektiği anlaşılmaktadır.

3. Borçlu bankalar hesabının değerlendirilmesi:

Ticaret, sirait ve endüstri işletmelerinin geçitli bankalarda Türk parası ve yabancı paralar üzerinden alacakları bulunabilir(19). Bunlardan Türk parası üzerinden olan alacaklar mukayyet değerleriy-
le(20), yabancı paralar üzerinden olan alacaklar ise borsa rayici(21) ile değerlendirilir.

Bankalar, bankerler ve sigorta şirketlerinin alacakları için ise, Vergi Usul Kanunu'nun 261 inci maddesi, değerlendirme günü kıymetine göre değerlendirme yapılacağından söze etmektedir(22).

Değerleme işleminin yapılmasından evvel işletmenin kendi defterlerindeki "Borçlu bankalar hesabı" ile bankaların işletmeye

29 seri nolu tebliğler.", BEKKEM' den naklen, s. 405.

(18) Bu konuda fazla bilgi için bkz. SAYDAR, s. 27 vd.

(19) Burada sadece bankalardaki vadesiz mevduat şeklindeki alacaklar düşünülmüştür. İhbarlı ve vadeli alacakları genel mahiyet-
teki alacaklar içinde düşünülebiliriz.

(20) Bkn. Bu galıyma, s. 34.

(21) Bkn. Bu galıyma, s. 33.

(22) Bkn. Bu galıyma, s. 62 vd.

göndermiş olduğu hesap hülasaları(23) arasında mutabakat temini edilmiştir. Bunun yapılmasından sonradır ki, muhasebe kayıtlarındaki hesap bakiyeleri artık envanter ve bilanço için esas rakamlar olabilecektir.

4. Aksiyon ve obligasyonun değerlendirilmesi:

İşletmelerde aksiyonlar ya menkul kıymetler veya sabit kıymetler "Kanunî karşılıklar tesisi ve iştirâkler gibi" şeklinde karımıza çıkar. Vergi Usul Kanununa göre alelade aksiyonlarla, iştirak maksadıyla alınan aksiyonlar arasında ve genel olarak aksiyonlarla obligasyonlar arasında bir ayırım yapılmamıştır. Bu sebeple, aktife dahil ediliş maksadı ne olursa olsun aksiyon ve obligasyon, alış bedeli ile değerlendirilir(24). Şüphesiz Vergi bilançosu'nda da onun bu değer üzerinden görünmesi icap edecektir.

Burada alış bedeline, alışla ilgili masrafların ilave edilmeyip doğrudan doğruya genel gider kaydı gerekir(25). Ayrıca, uygulamada aksiyon ve obligasyonun değerlendirilmesi, ortalama alış bedeli ile yapılır gelmektedir. Bunun yanında özel alış bedeli ile de değerlendirilebilir. Zira, Vergi Usul Kanunu bu konuda bir ayırım yapmadan sadece alış bedeli tabirini kullanmıştır. Halbuki, mülga 5432 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 261 inci maddesi bu konuda iki

(23) 7129 sayılı Bankalar Kanunu'nun 51 inci maddesine istinaden bankalar, Maliye Bakanlığınca tesbit edilecek formlere uygun olarak üç aylık hesap hülasalarını hazırlarken, mutabakat temini maksadıyla, hesap sahiplerine de hesaplarının üç aylık durumlarını gösterir hesap hülasaları gönderirler. Bu hesap hülasalarına bankaçılık dilinde "extre" tabir edilir.

(24) VUK. 279: "Türk ve yabancı esham ve tahvilatı alış bedeli ile değerlendirilir." ; VUK. 286: "Eshamalı 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 ödemesi gereken bir değer olup, bu değer gerçek bir değerdir ..."BERKEK'den naklen, s. 404.

Mejer Şişesinde esas alınmıştır. Bunlardan biri, borsada kayıtlı aksiyon ve obligasyon için uygulanan borsa rayici; diğeri de, borsada kayıtlı olmayan aksiyon ve obligasyon için uygulanan alış bedeli Şişesidir. İlafl bakından da böyle bir ayırım yapılması uygundur ve sıhhatli bir sonuca ulaşmak bakımından şarttır. Zira, aksiyon ve obligasyonların değerlemesinde onların alışı sebepleri esas alınmalı ve ona göre değerlendirme Şişesi uygulanmalıdır. Özellikle, iştirak 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 değerlendirilmesinin yapılması icap eder. Bunu 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 tespitinin doğurduğu güçlüklerdir(26).

Ticaret Kanunu'nun 75 inci maddesindeki aktiflere ait genel ifadeye göre; aksiyon ve obligasyonların da, en çok bilanço gününde işletme için hâiz oldukları değer üzerinden değerlendirilmesi yapılabileceği anlaşılmaktadır. Fakat, aksiyon ve obligasyon borsada kayıtlı ise, o zaman o günün borsa rayicinin uygulanması gerekmektedir(27).

-
- (25) Ancak, mevduat kabul eden müesseselerde, bu mevduattan; vergiden muaf devlet tahvillerine yatırılan kısma isabet eden faiz, ve direkt masrafların hesaben ayrılması ve vergiye konu kârları giderleri arasından çıkarılması icap edecektir. Bks.ACAN, s. 18
- (26) Borsa rayici tesbitindeki bu güçlükler, ancak sermaye piyasasının gelişmesi ve bu gelişmenin oldukça olduğu kadar hızlandırılmasıyla giderilebilecektir. Hâtekim son yıllarda, sermaye piyasasındaki gelişmeler ümit vericidir. Fakat, henüz bu gelişmeler arzulan sermaye piyasasının meydana gelmesi için gerekli hıza kavuşmamıştır.
- (27) Sermaye şirketleri için ayrıca bks. TTK. 462.

Tatbikatta, aksiyon ile obligasyonlara uygulanan bu değerleme ölçü ve usullerine de rastlanmaktadır(28):

- Alış veya giriş bedeliyle değerleme,
- Envanter gnnd veya envanterden önce gelen son muamele gnnd borsa fiyatıyla değerleme,
- Envanterin yapıldığı ay veya yıla ait ortalama borsa fiyatıyla değerleme,
- Kapitalizasyon değeriyle "nalf değer" değerleme,
- Randıman değeriyle değerleme,
- Muhasebe değeriyle değerleme,
- Masari tasfiye değeriyle değerleme,
- En ağağı değerle değerleme.

Aksiyon ve obligasyonun, alış bedeli yerine, yukarıda sıralanan usul ve ölçülerden biriyle değerlenmesinin yapılması halinde meydana gelecek değer artışı veya azalışları, "Aksiyon obligasyon fiyat farkları hesabı" nda gösterilmektedir. Bunun yanında farkların, muhasebeleştirmeden bilançoya ek bir notla belirtildiğı de olur.

5. Alacak senetlerinin değerlenmesi:

İşletmeler, değerleme gününde; mevcut alacak senetleri(29) için Vergi Usul Kanunu'nun 281 inci maddesine uyarak genellikle sukayyet değer(30) lsnd uygularlar. Fakat, yine bu maddenin verdiği yetkiyle işletmeler, senetlerini dilerlerine tasarruf değeriyle de değerleyebilirler.

(28) Bks. SAYDAN, s. 30 vd.

(29) Ss konusu alacak senetleri; henüz vadesi gelmemiş bono ve polielerdir. Bunların geçerli olması Ticaret Kanunu'nun belirttiğı ekil ve artlara sahip olmasıyla mümkündür. Bu konuda bks. TTK. 583, 688, 692.

(30) Bks. Bu alışma; s. 34 vd.

Yani onları değerleme g n nd  kiymetiyle de kabul edebilirler(31).

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun gerekcesinde de belirtildiği gibi, vadesi gelmemiş olan senede bağlı alacakların değerlenmesinde tasarruf değeri ölçüsünün tatbiki gereklidir(32). Bu sebeptendir ki, adı geçen kanun; 281 inci maddesiyle banka, banker ve sigorta şirketlerini, alacak senetlerini tasarruf değeriyle değerlemeye mecbur tutmuştur. Bunların dışında kalan  letmeler ise, tasarruf değeriyle ilgili hesaplamaların değuracağı g  l  kler de düşünülerek kendi arzularına bırakmıştır.

 letmenin alacak senetleri içinde tahsili g  pheli olanlar ile tahsili imk nsiz olup değersiz durumda bulunanların değerlenmesi kendiliğinden tasarruf değeriyle olur. Zira, g  pheli durumdaki alacak senetleri için karşılık ayrılması ve tahsili imk nsiz alacak senetlerinin zarar kaydı, onları değerleme günündeki kiymetleriyle değerlenmek demektir(33).

Yabancı para üzerinden hazırlanmış alacak senetlerine gelince bunların değerlenmesi, yabancı paralar gibi(34), borsa rayıcı ölçüsüyle olur. Fakat, bu değer ölçüsünün uygulanmasından evvel her bir

(31) Senetlerin değerleme günündeki gerçek kiymetleri bulunurken, senette yazılı olan faiz nispeti esas alınır. Senette faiz nispeti belirtilmemişse, T.C.Merkez Bankası'nın resmî iskonto had-di uygulanır. Bununla, senedin değerleme gününden vade tarihine kadar olan faiz miktarı bulunur. Bulunan faiz miktarı, senedin nominal değerinden d   l rse; senedin değerleme günündeki gerçek değeri ortaya çıkar.

(32)  zellikle bankalar bakımından bu çok isabetli bir görüştür. Zira, bankaların elindeki alacak senetleri alınıp satılan bir meta durumundadır. Bu sebeple değerleme günündeki gerçek kiymetleriyle nazara alınmalıdır.

(33) Bks. SAYDAR, s. 62; bu çalışma, s. 64 vd.

(34) Bks. Bu  alışma, s. 75 vd ; ACAR, s. 193.

senedin değerleme günündeki gerçek değerinin hesaplanması isap edilebilir. Bu takdirde, senede evvela tasarruf değeri, onu takiben de borsa rayici ölgüsünde uygulanması gerekir(35).

Ticaret Kanunu'nun 75 inci maddesine göre, alacak senetlerine itibari değer ölgüsü uygulanmalıdır(36).

İşletme, alacak senetlerine tasarruf değeri ölgüsünü uyguladığında bulacağı gerçek değerle, senedin nominal değeri arasında vade tarihine göre asalıp çoğalan bir fark tesbit edecektir. Bu fark, işletme için zarar mahiyetindedir. Bu zararın karşılığı da transituar bir hesabın "Reeskont gibi" alacağına görülür(37).

6. Alacakların değerlemesi:

İşletmeler, üçüncü şahıslarla olan münasebetlerinden doğan alacaklarını, değerleme günü Vergi Usul Kanunu'nun 281 inci maddesine uyarak mukayyet değerle değerlerler. Mukayyet değer(38) ölgüsünü uygulamadan evvel bu alacaklar içinde, şüpheli ve değersiz alacaklar varsa, bunlar tesbit edilir(39). Normal alacak vasfını kaybeden bu şüpheli ve değersiz kısım muhasebe kayıtlarıyla düğüldükten sonra, kalan alacaklara mukayyet değer ölgüsü uygulanmalıdır.

(35) Eks. SAYDAK, s. 62.

(36) Herne kadar, Ticaret Kanunu'nda alacak senetlerine ayrıca temas edilmemişse de " ... bütün alacaklar da itibari miktarlarına göre hesap edilir ... " diyen 75 inci maddeye göre itibari değer ölgüsü, alacak senetleri için de uygulanabilir. Fakat, aynı maddeye göre bankalar, alacak senetlerini en çok bilanço günündeki işletme için hâiz olduğu değer üzerinden değerlemelidirler. Bu değer, senedin envanter günündeki gerçek kıymetidir ki, bu işlemin yapılması bankalar için bir zarurettir.

(37) Bu durum, takip eden yılda, transituar hesaba borç ve karşılığında "Muvakkat kâr ve zarar hesabı" na alacak yazılmak suretiyle kapatılır.

(38) Eks. Bu çalışma, s. 34 vd.

(39) Şüpheli ve değersiz alacakların değerlemesi hakkında bks. Bu çalışma, s. 84 vd.

Yani alacaklar, muhasebe kayıtlarında gösterilen hesap değeriyle bilanşoda görünürler(40).

Alacaklar değerlendirilirken, işletmeye borçlu olan şahısların durumları ayrı ayrı tetkik edilmelidir(41). Zira, bu çeşit alacaklar toplu olarak bir küll halinde değil, tek tek değerlendirilmeleri gerekir(42). Kaldı ki, bu alacakların vadeli, iskontolu ve faizli olup olmama durumları düşünüldüğüce toplu olarak değerlemeye tabi tutulamayacakları kendiliğinden ortaya çıkar(43).

Yabancı para üzerinden olan alacaklara gelince, bunlar yabancı paralar gibi değerlendirilir(44).

İşletmenin; ortaklara, kıymet satışından veya borç olarak verdiği kıymetlerden dolayı doğan alacakları; üçüncü şahıslardan olan alacakları içinde düşünülmesiz. İşletmenin sermaye taahhüdünü yerine getirememiş ortaklardan olan alacağı için de durum aynıdır(45).

Ticaret kanunumuz ise alacaklar konusunda itibari kıymet ölçüsünün uygulanmasını kabul etmiştir(46).

(40) Fakat, banka, banker ve sigorta şirketleri, alacaklarının değerlendirilme günü kıymetini hesaplamaya mecbur tutulmuşlardır.

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

(42) Bkz. SAYDAR, s. 55.

(43) Faiz ve iskonto konusu olan alacaklar, evvela bu konuyla ilgili işlemler tamamlandıktan sonra değerlemeye tabi tutulmalıdır.

(44) Bkz. Bu çalışmada, s. 75 vd.

Hesap dönemi sonunda yapılan yabancı para üzerinden olan alacakların değerlendirilmesi sırasında, kur değişimleri sebebiyle kambiyo kâr ve zararları tespit edilir. Birde 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 gerçekleşmemiş, halbuki muamelelerden doğan kâr ve zararlar ise gerçekleşmiş durumdadır. O halde, gerçekleşmemiş kârların, kâr ve zarar hesabında gösterilmemesi ihtiyatlı bir hareket olur.

(45) Bu konuda bkz. Bu çalışmada s. 109.

(46) Bkz. Bu çalışmada, s. 82, Dn.(36)

7. Şüpheli ve değersiz alacakların değerlendirilmesi:

Alacakların değerlendirilmesinde, şüpheli duruma giren alacakların normal alacaklar içinden çıkarılıp ayrı hesaplarda gösterilmesi gerektiğini belirtmiştik(47). İşletme, bu çeşit alacakları için değerlendirme günü, karşılık ayırabilir(48). 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(49):

- Zamanında ödenmemesinden dolayı icraya veya mahkemeye intikal ederek ihtilafa(50) konu olmuş ve ticari muamelelerden doğmuş senetli ve senetsiz bütün alacaklar(51);

(47) Bkz. Bu çalışma, s. 82

(48) 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 vbg. yollarla teminat altına alınmış alacaklar); teminattan geri kalan kısım için karşılık ayrılabilir.

(49) Bkz. VUK. 323

(50) BERKEM, s. 459: "... (ihtilafı) tabiri tatbikatta tereddüdü mucip olmaktadır. Bazı inceleme elemanları iora safhasında borçlunun borcunu kabullenmiş, ancak; muayyen taksitlerde ödüyebileceğini beyan etmiş olması halinde (ihtilafı) sayılabileceğini ileri sürerek; bu kabil alacaklar için pasifte karşılık ayrılmasını kabul etmemektedirler. Kanaatimizce kanun var'ı dava ve iora safhasında bulunan bilumum alacakları (ihtilafı) saymış ve ihtilafın neticesine kadar, ayrılacak karşılığın zarar kaydına cevaz vermiştir. Yargı mercilerince de aynı görüş kabul edilmektedir."

(51) BERKEM, s. 459: "... Şu halde, mahkemeye intikal etmiş veya hâlâ alacaklının iora takibine girilmiş ve varua teminatının satıl-

- Alacakların rasası ile, bir alacağın vadesi dolduğu halde herneferinde yeni bir vade tespit edilerek üç defa vadesi usatılan buna rağmen yine de tahsil edilememiş senetli alacaklar,
- Vadesinin usatılması imkânı olmadığından ödenmesi için protesto edilmiş veya birden fazla yazıyla istenilmesine rağmen, borçlu tarafından ödenmemiş olan alacaklar(52).
- Geniş müşteri kütlesiyle vertesiye muamelede bulunan işletmelerin alacakları(53).

ması için borçluya müracaat etmiş bulunması halinde, alacak güphelidir. Bu meydana, nois vesikasına bağlanan alacakların da (bu vesikanın kat'i mahiyette bulunmaması sebebiyle) güpheli alacak sayılması iktiza eder..."

- (52) BERRAK, s. 460: " ... Yazı ile istene, 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 bulunmadığı meşruhatıyla geri gelirse, ikinci defa yazılan yazıların ve çekilen protestonun ölmüş olanların mirasçılarına ve adreslerinde bulunmayanların da; yeni adreslerinin tesbit olunarak, bu adreslerine tebliği icap edeceğinden, böyle yapılmayıp, aynı adreslere gönderilmesi halinde, kanunda yazılı (bir defadan fazla istenilmesi) partly tahakkuk etmemiş sayılır."; D4D. 22/6/1961 gün ve K.59-3535/K.61-1768 sayılı kararı: " ... Hadisede ise, borcun ödenmesi hususunda yazılan yazıların borçlulara tebliğ olunmadan öldüğü, seyahatte bulunduğu, alıcısı tarafından kabul edilmediği veya adresinde bulunmadığı meşruhatlarıyla geri geldiğine göre, ikinci defa yazılan yazıların ölmüş olanların mirasçılarına ve adresinde bulunamayanların da yeni adresi tesbit olunarak, bu adreslere tebliği icabederken, böyle yapılmayarak ilk adreslerine gönderilmesinin meskûr alacakların bir defadan fazla istenmiş sayılmasını kabule imkân vermiyeceği gibi, bunlara güpheli alacak vasfını da ifade edemez.", BERRAK' den naklen, s. 461.

- (53) Burada,; bu çeşit alacaklara, güpheli alacak ortalaması uygulan-
dığında bulunan miktarı güpheli alacaklar olup karşılık ayrılma-
sına konu teşkil ederler. Hangi yılda ayrılacaklarsa, bu husus
karşılıklar hesabında belirtilir.
Bu konuda örnek için bkz. Bu çalışma, s. 59vd., Dn.(108);

Şüpheli alacaklar, sonraki tahsil edildikçe karşılık hesabına borg ve "Mevakkat kâr ve zarar hesabı" na alacak yanılarak evvelce kaydedilmiş sararlar yok edilir. Bir alacak için, alacağı şüpheli duruma girdiği yılda karşılık ayrılmamışsa, sonraki yılda karşılık ayrılması mümkündür. Bunun tersine kanunda bir hüküm bulunmadığı gibi, bu konuda müspet bir danıştay kararı da vardır(54).

Vergi Usul Kanunu'nun şüpheli alacaklarla ilgili maddesi, şüpheli ve yanılmaları sebep olacak boşlukları olduğundan tenkit konusu olmuştur(55).

VTK. G.Kurulu, 24/12/1958 gün ve 58-637 sayılı kararı: "Veresiye üzerine geniş müşteri kitlesiyle muameleden doğan alacakların, şüpheli alacak sayılması için aynı maddenin diğer fıkra ve bentlerinde yazılı şartların da mevcut olması gerekmez." , BERKEK' den naklen, s.461.

- (54) D.4B., 7/4/1965 gün ve E.64-4839, 4527/ K.65-1279, 1289 sayılı kararı: "1958 yılında 350.000.— liraya satın alınan bir parti dolma kaleme, teslim edilip, bedeli ödendikten sonra, mağazaya getirildiği sırada vaki kaçakçılık ihbarı üzerine gümrük idaresince el konulması dolayısıyla satıcı firma aleyhine Ticaret Mahkemesinde ikame olunan alacak ve tasminat davasına Ağır Ceza Mahkemesindeki kaçakçılık cezasının neticesine kadar ara verilmesi hasebiyle 350.000.— liranın 1959 yılı hesaplarında pasifte karşılık ayrılmak suretiyle, 5432 sayılı kanunun 305 inci maddesine istinaden şüpheli alacak olarak kaydedilmiş bulunması karşısında, bu miktar matraha eklenerek salınan kaçakçılık cezalı gelir vergisinin: (Gümrük idaresince dolma kalemlere el konulması neticesinde nusula gelen 350.000.—lira alacağı şirket tarafından 1959 yılında pasifte şüpheli alacak gösterilmek suretiyle, kâr ve zarar hesabına intikalinde bir isabetsizlik görülmediği ve 1958 yılında şüpheli alacak olarak kayda geçirilmemiş olmasının, kanun hükmünde müteakip yılda uygulanmasına mani teşkil edeceğine dair kanunda bir sarahat bulunmadığı) gerekçesiyle terkinin doğrudur.", BERKEK' den naklen, s. 461.

- (55) Bu konuda bks. ACAR, s. 203 vd. ; SAYDAR, s. 66 vd. bu tenkitlerin belli başlıları şunlardır:

-VTK. 323/4 maddesinde, "geniş müşteri kitlesi"nden ne kastedildiğinin açık olarak anlaşılamaması

Ticaret Kanunu'nda, tahsil edilemeyen ve ihtilaflı alacaklar adıyla(56) belirtilen güpheli ve değersiz alacaklar için karşılık ayrılmasında, işletmeler serbest bırakılmışlardır. Zira adı geçen kanunda karşılıklar hakkında bir ölçü ve oran belirtilmemiştir.

Değersiz alacaklara(57) gelince; bunların değerlenmesi 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(58). O halde, değersiz alacakların

- Yine aynı maddeye göre, yeni işe bağliyanların 2 yıl geçmedikçe veresiye muamelelerinden doğan güpheli alacaklara için karşılık ayıramaması durumu,

- Maddenin bütününden; sadece bilanço esasına göre defter tutan işletmelerin karşılık ayırabileceği hususunun anlaşılması. (Bununla beraber, işletme esasına göre defter tutanların da karşılık ayırabileceği hususunda bir danıştay kararı vardır. D₃4D., 11/7/1955, T.55-136/E.55-1922/K., Necip TURDAY Vergi Usul Kanunu ve tathikası, İstanbul, 1958, s. 608.)

(56) TTK. 75.

(57) VUK. 322: "Kasri bir hükme veya kanaat verici bir vesikaya göre tahsiline artık imkân kalmıyan alacaklar değersiz alacaktır..." BEMKEM, s.456: "Müesseseye alacağın tahsili için kanun yollarına başvurulmuş ve iora takipleri yapılmış olmasına rağmen, ödenmeyeceği yargı kararıyla sabit ise, tahsili gayrikabil hale gelmiş demektir. Bilfare, bu konuda açılan davanın, süre açımı veya zamanı gibi sebeplerle reddedilmiş veya borçlunun iflasına hükmedilmiş bulunması, alacağın değersiz hale geldiğini gösterir." D₄D., 10/2/1954 gün ve E.53-108/K.54-411 sayılı kararı: "Acis sebebiyle tahsiline imkân kalmıyan alacak, zarar kaydedilebilir. ...", SAYDAR' dan naklen, s. 73.

D₄D., 20/5/1958 gün ve E.57-5217/K.58-1759 sayılı kararı: "Müflis undesindekalan alacak, değersiz alacaktır. Mükellefin ortağı bulunduğu kollektif şirketin alacaklarından ... lirasının borçlunun iflası sebebiyle tahsil kabiliyetini kaybeddiği ve neticede değersiz alacak mahiyetini iktisabı hasebiyle mükellefin hissesine isabet eden meblağı zarar olarak kabul eden Teayiz Komisyonu kararı yerindedir.", SAYDAR' dan naklen, s. 74.

(58) VUK. 322: " ... Değersiz alacaklar, bu mahiyete girdikleri ta-

gelecek yıla devredilmeleri ve delaletiyle aktif bir kıymet olarak bilançoda gösterilmeleri düşünülmüş(59).

Değersiz alacaklar derken; Vergi Usul Kanunu'nda "Vasgeçilen alacaklar" başlığını taşıyan ve konkordato veya sulh yoluyla alınmasından vasgeçilen alacaklar da söz konusudur(60). Ancak, değersiz duruma giren bir alacağın, işletme sarar kaydedebilmesi için; alacağın mahkeme kararı veya kanaat verici bir vesika(61) ile tahsiline imkân

rihte tasarruf değerlerini kaybederler ve mukayyet kıymetleriyle sarara geçirilerek yok edilirler. İşletme hesabı esasına göre defter tutan mükelleflerin bu madde hükmüne giren değersiz alacakları, gider kaydedilmek suretiyle yok edilirler."

(59) Bks. D.Đ., 22/9/1965 gün ve E.60-3939/K. 65-3157 sayılı kararı, BERRAK, s. 457 ; SAYDAR, s. 71

D.Đ., 19/9/1964 gün ve E.59-1628/K.64-3542 sayılı kararı: "1950 yılında acis vesikası alınmış ihtilaflı bir alacağın, değersiz alacak olarak ancak bu tarihte sarar kaydı gerektiğinden, 1953 yılında şüpheli alacak addıyla, kâr sarara intikal ettirilmesi (Mükelleflerin, sararın vukua geldiği veya tahakkuk ettiği yıl hesabına geçirilmesi hakkındaki kanuni esas dışında keyfi bir kayıt sistemi takip etmelerine cevaz vermek demek olduğundan) mümkün değildir.", BERRAK' den naklen, s. 458.

(60) VUK. 324. ...

(61) BERRAK, s. 456: "Alaktan vasgeçildiğini gösteren kanaat verici bir vesikaya göre tahsiline artık imkân kalmamış olması lazımdır. Kanaat verici vesikadan maksat; mektup, makbuz, ibraname gibi yazılı vesikalardır. Bunlar taraflarca muhafaza ve gerektiğinde inceleme elemanına ibraz olunursa, muhteviyatı meblağ, değersiz alacak olarak kabul edilir ..."

ACAR, s. 201: "Kanaat verici vesika, alacağın artık tahsiline imkân kalmamış olduğu hakkında kanaat veren; inandırıcı herhangi bir vesikadır. Kanun vesika mefhumuna kanaat verici sıfatını da ilave etmiş, bu suretle vesikayı techis etmiş; vasıflandırmış, kıymetlendirmiştir. Bu sebeple borçlu ve alacaklı arasında alaktan vasgeçildiğine dair mücerret bir yazılı anlaşmanın alacağı değersiz yapmayacağı açıktır. Ödemeyi imkânsız hale getirmiş hal ve sebeplerin mevcudiyeti gereklidir. Konkordato, sulh, gâiplik, ölüm ve bu son halde varislerin mirası reddi, acis gibi vakıalar bunlara misaldir.

D.Đ., 9/1/1963 gün ve E.61-3197/K.63-42 sayılı kararı: ".....

Borçlunun uzun müddet hapse ve vâsi miktarda para cezasına mah-

olmasıyla gerçekleştirebilir. Belgenin, hangi tahsil edilemeyen alacağa ait olduğunu gösterilememesi ve kanat verici vasfı taşıyarak halinde; değersiz bir alacaktan ve zarar kaydından söz edilemez(62). Ayrıca, alacağın vergi konusu bir faaliyetten doğmuş olması gerekir(63).

İşletmenin ortaklardan olan alacaklarının(64); değerlendirme bakımından, normal alacaklardan ayrılması gereklidir(65). Zira, bu çeşit alacakların, şüpheli veya değersiz duruma düşmeleri halinde zarar kaydedilmeleri mümkündür. Ancak, ticari kazanç tespitinde işletmeden çekilmiş bir kıymet olarak düşünülebilir(66).

8. Malların değerlendirilmesi:

İşletmelerde malların değerlendirilmesi, çeşitli nedenler sebebiyle büyük önem taşır(67). Bunun içindir ki, Vergi Usul Kanunu, malların değerlendirilmesiyle ilgili hükümlere daha geniş yer vermiştir. Malların değerlendirilmesini de bu kanuna göre evvela, satın alınan ve imal edilen mallar, sırf mahsulat, hayvanlar ve kıymetli değerli mallar sırasıyla

kümüle edilmiş bulunması, mevcut alacağın tamamen ortadan kalktığına mahkeme ilâmı veya kanunen muteber ve kanat verici belgelerle isbat külfetini bertaraf edenler." , BİRİKİM' den naklen, s. 458.

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

(63) ACAR, s. 201.

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

(65) Bu konuda Ekm. Bu çalışma, s. 109.

(66) Ekm. GVK. 38.

(67) ACAR, s. 228: " ... Entes mevcudunun çok çeşitli olması, sırf bir imalatın mevcudiyeti gibi güçlük doğuran sebepler yanında kasten veya bilgisizlik sebebiyle yanlış bir değerlendirme yapılması, yanlış bir değerlendirme ölçüsünün tatbik edilmesi neticelere müessir olur. Filhakika gerçekte zararlı netice vermiş bir işletmeyi kârlı gibi göstermek istenen hallerde veya aksi durumlarda entes değerlendirmelerini şişirmek veya düşürmek akla kolayca gelebilen usullerdendir.

inculayacağına.

A - Satın alınan ve imal edilen malların değerlendirilmesi:

İşletme, gerek satmak ve gerekse imal etmek için satın aldığı ve değerlendirme gününde mevcut olarak görünen malları, maliyet bedeli(68) ile değerlendirir. Ancak bu değerlendirme sırasında, malların satış bedelleri maliyet bedellerine nazaran % 10 ve daha fazla düşme gösterirse, maliyet bedeli yerine, işletme dilerse, emsal bedeli ölçüsünü uygulayabilir(69). Bu uygulamada, ilgili kanun maddesinin sadece birinci "Öz-

- (68) Bks. VUK. 274, 275 ; Ayrıca bks. Bu çalışma, s. 32 vd. D4B., 18/3/1965 gün ve E.60-3512,3513/K.65-954,955 sayılı kararı: "Yıl sonunda mevcut entianın isabet eden nakliye, ambalaj ve hamaliye masraflarının ilavesi suretiyle, maliyet bedeli üzerinden değerlendirilmesi zaruri bulunduğundan, alış bedeli ile değerlendirilmesinden mütevellit farkın, mütahha ilavesi suretiyle, ikmalen vergi ve kumur cezası salınması yerindedir ... " ; D4B., 17/3/1965 gün ve E.65-3086/K.65-939 sayılı kararı: " ... Tütün işleme ameliyesinin hususiyeti karşısında durumun tayinde hataya düşerek özel nakliye masraflarına gider kaydeden mükellefin kadisede kötü niyetli bulunduğu kabul edilmeyeceğinden ... " , BEREKEM' den naklen, s. 396 vd. Vergi Usul Kanunu'nda; maliyet, hiçbir ayırım yapılmadan genel bir tabir olarak kullanıldığına göre; değerlemeye, çeşitli maliyet usullerinden istenileni, işletmeye uygulanabilir. Fakat, uygulanan usulü haklı gösterecek şartlar olmalı ve bu şartların aynı kaldığı müddetçe de; değerlendirme ölçüleri değiştirilmemelidir. Uygulamada genellikle işletmelerin kullandıkları usuller; FIFO, LIFO, Haa maliyet ve Ortalama maliyet usulleridir. Bu sonucunu da; basit ve ağırlıklı (bileşik) ortalama maliyet olmak üzere iki şekilde hesaplanabilir. Bu usuller hakkında fazla bilgi için bks. ÖZGÜR, s. 112 vd. ; SOLUTOĞLU, Türk vergi ..., s. 208 vd. Burada, değerlendirme günündeki mevcut mallar içine, emsal ve yarı emsal mallar da dahildir.

- (69) Vergi Usul Kanunu'nun bu inkârı tanıması; maliyet bedeli ölçüsünün bu halde uygulanmasıyla, mükellefin aleyhine doğacak durumun telafi etmek içindir. Emnal bedeli hakkında bks. Bu çalışma, s. 35 vd. D4B., 20/2/1963 gün ve E.61-932/K.63-698 sayılı karar: " Vergi Usul Kanununun 258 (274) inci maddesinde, entianın maliyet be-

talama fiyat esası(70)" ve Ekşenü "Ekşir esası" sıradaki esasları geçerlidir(71).

deli ile değeriyeceği açıklandıktan sonra, maliyet bedeline nazaran değeriye günündeki satış bedeli % 10 ve daha fazla bir düşüklük gösterdiği hallerde, mükelleflerin maliyet bedeli yerine emsal bedeli ölçüsünü tatbik edebilecekleri belirtilmek suretiyle emsalin maliyet bedeliyle veya emsal bedeliyle değeriendirilmesi hususu ihtiyarına bırakılmıştır ... ", BERKEM' den naklen, s. 397.

Ayrıca bks. 34B., 29/11/1956 gün ve E.55-2193/K.56-3539 sayılı kararı.

- (70) Emnal bedeli ölçüsünde; birinci sırayı teşkil eden "Ortalama fiyat esası" nın nasıl uygulanacağına örnek: (A) işletmesinin elinde mevcut 1000 kilo miktarındaki (Z) malın gerçek bedeli bilinmiyor. (Doğru olarak tespit edilemiyebilir veyahut bedeli olmayabilir.) Değeriye gününde bu malın satılması halinde, emsaline göre değeriye aşağıdaki şekilde hesaplayabiliriz. Değeriyelemenin yapılacağı ayda, (Z) malıyla aynı cins ve nevidaki malların satışına bakılır. Bu malların satış miktarı, herşeyden evvel değeriyelemesi yapılacak mal miktarının % 25 inden az olamazdır. Burada verdiğimiz örnekte (1000 x 0,25 = 250), satılan malların miktarı en az 250 kilo olmalıdır. Eğer 250 kilodan az olursa; değeriyelemenin 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 da, 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.—

Tekün :

300 kg.

3.160.— lira

Satın alınan malların değerleme safhında maliyet bedellerini tespit, imal edilen mallara nazaran daha kolaydır, denebilir. Zira, bu malların maliyet giderlerini tespitle değerleme işlemi nispeten halledilmiş sayılır. Fakat, geçitli cins ve kalitedeki malların mevcut olması halinde yine birtakım güçlükler ortaya çıkar(72). Genellikle, kanunun "satınalınan esesa" maddesinden satışı hamır mallar anlaşılar ve bunların değerlendirilmesinde, aynı cinsten olanlara "Ortalama maliyet usulu" uygulanır. Fakat, aynı cinsten mallarda dahi, isabında kalitelere göre ayırma yapmak gerekir. Bu takdirde, malların kalitelere göre değerlemeleri yapılmalıdır(73).

İmal edilen mallara gelince, bunların değerlendirilmesinin de satın alınan mallar gibi maliyet bedeliyle olabileceğini belirtmiştik. Fakat, uygulamada bu çeşit malların maliyetlerini tespit birçok güçlükler doğurur. Bu sebeple Vergi Usul Kanunu, 275 inci maddesiyle imal edilen mallar için uygulanacak maliyet bedelinin unsurlarını tespit etmiştir(74). İçinde bu unsurların olması partiyile de mükel-

$$\text{Ortalama fiyat; } \frac{3.160}{300} = 10,53 \text{ liradır.}$$

(E) malının değeri; $1.000 \times 10,53 = 10.530$.— liradır.

- (71) İşletme, emsal bedeli ölçüsünü uygularken, yalnız 267 inci maddenin ikinci sıradaki "Maliyet bedeli esası" nı kullanamaz.
- (72) Bunları; her cins ve kalitedeki malın maliyetini bulmak ve mühterek masraflarının payedilmesinde görülen hesaplamayla ilgili güçlüklerdir.
- (73) D4D., 18/3/1965 gün ve E.59-3129,4037/E.65-953 sayılı kararı: "Sene sonunda mevcut tütünün ortalama fiyat listelerinden değil, bilirkığı tetkikata ile tesbit edilen nev'ilerine göre değerlendirilmesi yerinde olup, noksan değerlendirmeden mütevelliit farkın matraha ithalinde bir kanunsuzluk yoktur ...", BAKKEN' den naklen, s. 396. ; Ayrıca bks. SAYEDAN, s. 83 vd.
- (74) Bu unsurlar şunlardır:

1. Mamülün vucuda getirilmesinde sarf olunan iptidai ve ham maddelerin bedeli;
2. Mamüle isabet eden işçilik;
3. Genel imal giderlerinden mamüle düşen hisse;

lefleri, dilisikileri maliyet usulü ile uygulanmada serbest bırakılmıştır(75). Hatta bazı sınıfl işletmeleri(76) için imal edilen malların maliyetini tespit; daha basit usuller kullanmaya iktisadî tenkid edilmiştir(77).

Vergi Usul Kanunu'nun görüşüne aykırı olmakla beraber, dönen kıymet görüşünün daha kuvvetle olacağı düşüncesiyle filalleri de, satın alınan ve imal edilen mallar içinde inceleme konusu yaptık(78). Zira, filallerin bilinen mallardan ayrılan tek tarafı, sene sonunda değerlemesinin kolaylıkla yapılmasıdır(79). Tek bu yüzden de filalleri sabit kıymetler içinde incelemeyi uygun bulmadık.

Filmler, satın alınıp ve imal durumlarına göre, aşağıda be-

4. Genel idare giderlerinden masûle düşen hisse; (Bu hissenin masûlün maliyetine katılması ihtiyaridir.)

5. Ambalajlı olarak piyasaya arz edilmesi zaruri olan masûllerde ambalaj masraflarının bedeli.

Genel imal giderlerinden, masûl 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 sarfıyatı, makine, yapılan iş v.b.g. unsurların da gider dağıtımında ölçü olarak kullanılmasına iktisadî verilmiştir.

(75) BEKİR, s. 399: "... Mesela isterlerse her masûle isabet eden maliyeti ayrı tesbit ederler, eğer bu usul kâlfetli 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."

(76) Bunlar; yeni kurulmuş veya itibarî sermayesi 200.000.— lireden az olan işletmelerdir.

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

(78) Vergi Usul Kanunu'nun görüşüne göre , filaller sabit kıymet olarak kabul edilmekte ve bu yüzden de amortismanı konu olmaktadır.

(79) SAYDAR, s. 100: "Bu güçlüğü'nin sebebi, film maliyetinin hakim unsuru olan lisans bedelinin bir madde bedeli değil, ithalatçıya sağlanmış bir hakın kıymeti olmasıdır."

listelen tebliğ(80) esasları içinde değerlendirilmekte olurlar.

- Belli bir bedel karşılığında satın alınan filmler, aktifleştirildikten sonra, faydalanılacakları yıllara göre amorti edilerek yıllık değerlendirilmesi yapılır(81).
- Önceden bir bedel ödenmesinin, filmin hasılatından belli bir hisse verilmek suretiyle satın alınan filmlerin değerlendirilmesi; her sene bu hisselerin hesaplanıp gider kaydedilmesi ile olur.
- Bazı filmlerin satın alınmasında henüz bedel ödenir ve ayrıca da film gelirlerinden belirli bir miktarından sonrası için de hisse verilir. Bu takdirde, filmin değerlendirilmesi şöyle yapılır: Filmin bedeli aktifleştirilir, faydalanılacağı senelere göre "Belli bir bedelle satın alınan filmler gibi" amortismanı ayrılır. Film geliri için de, anlaşılan ile tespit edilen miktarların açıklanmasıyla, açıklanan miktarlar üzerinden hesaplanan hisseler gider yazılır(82).
- Filmin inat edilmesi halinde; oynatılmağa hazır hale gelin-

(80) Bu esaslar, 55 seri nolu ve 28/12/1961 tarihli genel tebliğ'in XXII. tablosunda belirtilmiştir.

(81) Bu değerlendirme sırasında uygulanacak amortisman oranları, yıllar itibarıyla aşağıdaki tabloda gösterildiği gibidir.

<u>Maktu bir bedel mukabilinde satın alınan</u>	<u>Üç senelik filmlerde</u>	<u>Dört senelik filmlerde</u>	<u>Beş senelik filmlerde</u>
Birinci sene %	60	60	60
İkinci sene %	25	20	20
Üçüncü sene %	15	10	10
Dördüncü sene %	-	10	5
Beşinci sene %	-	-	5

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

oysa kumar yapılan çarmlar(83), filmin maliyetini karşı-
na getirir. Maliyetli tespit edilen filmler arttırıldığı-
lır(84). Filmin eşantınlığı yıldıa bağlayarak uygulanacak
değişen emortisman oranlarıyla(85) da bög sene içinde yok
edilir.

Filmlerin(86) izletilmesi halinde alınan kiralara, "yılız ge-
lırları" adı altında ağılan bir hesaba alarak yapılır. Bu gelirler-
le ilgili giderler de aynı hesaba borçluna yapılır. Devre sonunda
bu hesaba bakılması, "kâr ve zarar hesabı" na devredilir(87).

B - Taramalı Çerhler ve bavyamların değeriolenesi:

Taramalı Çerhlerin de maliyet bedeliyle değeriolenesini 68e-
teran kumun maddesi(88); bu değeriolenenin bazı parçılar içinde yapıl-
masını uygun görülmüştür. Bu parçılardan biri; maliyet bedelinin, Ma-
lıye Bakanlığın'na tespit edilecek esaslar dairesinde hesaplanması-
dır. Diğerleri de, bu esasların; taramalı Çerhlerin özelliklerine göre
imal edilen mallara ait elemanlarla(89) uygun olarak tespit edilmesi-
dir.

Vergi Usul Kanunu, taramalı Çerhlerin maliyet bedelini be-
splanmada koyduğu olduğu bu esaslarla iki üye gider(90). Bunları;

- (83) Bu giderler şunlardır: Film bedelleri, senaryoculara verilen
tohir ücretleri, operatör, rejisör, artist, figüran, talı fi-
ğuran v.b.g. ücretler, dekor ve kostüm giderleri, filmin ge-
rilldiği yere ait kiralalar. İzletmenin iş yeri kira ve reklam
giderleri, filmin maliyetine dahil edilmesi. Bunlar, genel
maliyetteki giderler grubuna girerler.
- (84) Bks. ACAR, s. 239.
- (85) Bu oranlar hakkında Bks. Bu galıgma, s. 94, Dn. (81)
- (86) Burada, imal edilen, satın alınan veya kiralanmış filmlerin bög-
si öös konusudur.
- (87) Bks. ACAR, s. 239 ; Fesla bilgi için Bks. SAYDAK, s. 100 vd.
- (88) Bks. VUK. 276.
- (89) Bks. Bu galıgma, s. 92, Dn. (74).
- (90) Bks. BKKKMK, s. 399.

- qitqilgıye tırmalıların malıyet bedelini tespitte yol qıstermek ve kılavızlık seğılmek,

- Tırmalı tırmalıların değıerlenmesini bir usule bağılmaktır.

Tırmalı işletmelerindeki hayvanlar da malıyet bedeliyle değıerlenir(91). Eğer, malıyet bedelinin hesablanmasında mıktağı değıilse o zaman, emsal bedeli uygulanır(92). Talimat burıda, eğer kınunun alın emsal bedeli, sıralı kınunı kınunılarınca(93) tespit edilen ortaalam malıyet bedelidir(94).

G - Kıymetli dığer malların değıerlenmesi

İşletmelerin, kıymetli dığer mallarını, "Mal hesabı" ndan ayrı hesablarında qıstermeleri gerekir. Bu hesab değıerleme işlemini ko-laylaştırmak ve hesab değıerlenişini gergelik durumunun belirlenmek hakkında dığerden artı edet. Kıymetli dığer malın da artı malıyet bedeliyle değıerlenmesi gergelik uymun olmas. Bu sebeple kınun, değıerlenişinin emsal bedeliyle yapılmasına imkan tanımağıdır(95). Kınun, emsal bedelini kıymetli dığer mallara uygulanabilmesi için kınun, buı part-lar aramalıdır. Bu partlar şunlardır:

- Mallardaki kıymet analizi; yangın, değıren ve su hasarına veya buna benzer afetler sebebiyle olmalıdır(96).

-
- (91) Tırmalı işletmelerinin dığerinde kılın hayvanların değıerlenmesi; Vergi Usul Kınunun dığer hükümleri gergelikne yapılır.
 - (92) Bks. VUK. 277.
 - (93) Zıraf kınunları 11 kınunıya hakkında bks. VUK. 83, 84, 86. Zıraf kınunları herkes kınunıya hakkında bks. VUK. 85, 86.
 - (94) Ortalama malıyet bedeli; emsal bedeli olarak kılınılmak usule ilgili kınunılarınca, işletmenin bulunduğı mahal için hesablanır. Bu mahal; gıscıl hayvanlıkta "kıyık" tır. Ayrtıca Vergi Usul Kınunun 267 inel maddesine göre; sıralı kınunı qığılılarını tesbit eden kararnamelelerde yer alın unsurlar da emsal bedeli yerine geger.
 - (95) Bks. VUK. 278.
 - (96) VTK. Q.Kurulu, 15/7/1959 gın ve 59-246 sayılı kararı; "Yangın,

- Kıymet esalığı; malların teslimatı, görülməsi, kiralama, çatılması, parçalanması veya buna benzer durumlar sonucunda olmalıdır(97).
- Kıymet esalığı önemli olmalıdır(98).
- Malların satış değerlerinde; maliyet bedeline göre % 10 veya daha fazla düşüklük meydana gelmelidir(99).

Şartların ilk üçü, özel hal ve durumlardır. Burada son şarttan farklı bir durum vardır. O da; malların satış fiyatlarında bir

deprem ilân... Sebeplerle vaki hasar ve kıymet esalıqlarını tevhit eden hallerin bitaraf ve resmi sıfatı hais şahısların hususunda tesbit edilmiş olması lazımdır." , BERKEM' den naklen, s. 401.

D4D., 18/11/1965 gün ve E.64-2708/K.65-3826 sayılı kararı: " Hadisede 7471,10 lira tutarındaki Linyit kömürünün hava şartları sebebiyle kısığa yansa neticesinde kül haline gelmek suretiyle sayı olduğu iddia edilmekte ise de, teklif yılında yürürlükte bulunan 5432 sayılı Vergi Usul Kanununun 278 inci maddesi hükümlerine istinaden bu konuda bir tesbit yaptırılmamış olması itibariyle, mezkûr sayıların doğrudan doğruya gider kaydı caiz değildir." , BERKEM' den naklen, s. 328.

- (97) D4D., 17/3/1965 gün ve E.62-3624/K.65-947 sayılı kararı: "... teslimat suretiyle kıymetten düşen malların emsal bedeli ile değerlendirileceği ve bu ahvalde, takdirin de Takdir Komisyonunca yapılacağı tasrih edilmiştir. Diğer taraftan, hasar sebeplerinin, hasarın vukubulduğu bitaraf ve resmi sıfatı hais şahısların hususunda tesbiti ve ayrıca hasarın vukunun sukni delillerle de isbatı isapedir ..." ;

D4D., 27/2/1965 gün ve E.60-3734/K.65-682 sayılı kararı: " 6-7 Eylül hadiseleri sebebiyle sayı olan ve hasar gören mallar ve iktisadi kıymetler hakkında ... mükellef tarafından bu hükümlere uygun şekilde bir zarar ve hasar tesbit edilmiş olduğu iddia ve isbat edilemediği takdirde, kanuni usul dairesinde tesbit edilmemiş olan zararın gelir vergisi matrahından tensil ve mahsup edilmesine lakan yoktur." , BERKEM' den naklen, s.401. Ayrıca bks. D4D., 23/2/1965 gün ve E.60-4437/K.65-635 ve D4D., 23/1/1965 gün ve E.64-645/K.65-251,253 sayılı kararları.

- (98) Kanunda, "önemli" sözünden ne kastedildiği açık olarak belirtilmemiştir.

- (99) Bu konuda bks. Bu çalışma, s. 90.

düşme olmasını fakat malın satılabilirliği ve emsali bir şekilde kaybetmiş bulunmasıdır. Bu sebeple, malın satış fiyatı yerine, kıymetinde bir düşme meydana gelmiştir.

Emsal bedelinin; maliyetlerinin hesaplanması alıngı olmayan mallara(100) da uygulanmasını Vergi Usul Kanunu uygun görülmüştür(101). Ancak, bu çeşit mallara emsal bedelini uygularken, kanunun ilgili hükümlerini(102) esas almak gerekir. Bu hükümler dikkate alınmaksızın, yapılan değerlendirmelerin geçerli olamayacağı hususunda danıştay kararları da mevcuttur(103).

Malların emsal bedeliyle değerlendirilmesi yapılırken, önce "ortalama fiyat esaslı" uygulanır(104). Bu uygulamayla ilgili kayıt ve cetveller de mükellef tarafından ispat belgeleri olarak sakla-

(100) Bu mallar; hurdalar, döküntüler, üstüğü, deşe ve iskartalardır.

(101) Maliyetlerinin hesaplanması müted olmayan malların değerlendirmesinin, emsal bedeli ile yapılması gerekir. Bu işlem, muhasebe kural ve usullerine de uygundur.

(102) VUK. 267, 278.

(103) D4D., 13/1/1965 gün ve E.63-1699/K.65-34 sayılı kararı: "... maddeleri hükümleri dikkate alınmaksızın 20 kuruş üzerinden değerlendirildiği ihtilâfısız bulunan 16000 adet iskarta maddesinin 1958 yılında 3 liradan satıldığına dair faturaların mevcudiyetine atbaki, aynı bedel üzerinden değerlendirilmesi suretiyle bulunan 44.800 liralık farkın matrahına ipkısı doğrudur ..." ;

D4D., 15/2/1965 gün ve E.60-4319/K.65-467 sayılı kararı:

"Maliyeti itibariyle hususiyet ara eden yaprak tütünlerinin işlenmesi sırasında vukus gelen zayıflığın doğrudan doğruya değerlendirilerek zarar kaydı usule aykırı olup, bu farkların işlenme neticesinde tanzim ve sınıflara tefrik edilen tütünlerin (Kırsıntılar dahil) miktarları ve mübayaas fiyatları nazarı dikkate alınarak stok olarak devri gereken malların değerleri içerisinde mütalası icapedeceğinden, bu hadisede, muhtelif âfetler ve müessir sebepler altında kıymeti düşen mallara müteallik 5432 sayılı Kanunun 260 inci maddesinin tatbik yeri yoktur." , BAKEM' den naklen, s. 492.

(104) Ekz. Bu çalışma, s. 90 vd.

nas(105).

Ortalama fiyat esasına göre değerlendirme yapılamıyorsa o zaman, "takdir esası" uygulanır(106). Takdir esasında emsal bedeli, takdir komisyonları(107) ve ilgililerin iktidarı üzerine tespit edilir(108).

Malların kıymetinde meydana gelen düşme sebebiyle, işletme

(105) Bks. VUK. 267.

(106) BKKM, s. 383: " ... Emsal bedeli maddede yasılı sıra takip edilerek tayin olunur. Birinci sıraya göre, bedel tayini mümkün olan kıymetlerin sıra atlanarak ikinci veya üçüncü sırada gösterilen esaslara göre değerlendirilmesi emir değildir. Yalnız; kana mercilerince, mesela İtiraz Komisyonları ve Mahkemelerce biçilen değerler bu sıralarla mukayyet değildir ..."

(107) D4D., 12/12/1963 gün ve E.60-5804/K.63-659 sayılı kararı: "... mükelleflerin mezkûr hadiseler sırasında vukua gelen sarar ve hasarlarını bu hükümlere uygun şekilde tesbit ettirmemiş bulunmaları halinde Hasar Takdir Komisyonlarıca tayin edilen miktar haricinde bir sararı tensil ve mahsuba hakları yoktur."; D4D., 23/2/1965 gün ve E.60-4437/K.65-635 sayılı kararı: "... Bu itibarla, Hasar Takdir Komisyonlarıca tesbit edilen miktardan fazla olarak tensil ve mahsup edilmiş bulunan sararın kabul edilmemesinde kanun hükümlerine aykırı bir cihet yoktur."; D4D., 10/10/1964 gün ve E.59-6682/K.64-4000 sayılı kararı: "6-7 Syılı hadiseleri yüzünden meydana gelen hasar ve sarar miktarı kanun hükümleri dairesinde Maliye Takdir Komisyonuna tesbit ettirilmiş ise, Hasar Takdir Komisyonu kararındaki miktar vergilendirmeye esas tutulamaz." ;

D4D., 5/2/1963 gün ve E.60-2848/K.63-458 sayılı kararı: " ... Binaenaleyh, mükelleflerin mezkûr hadiseler sırasında meydana gelen sarar ve hasarlarını, bu kanun hükümlerine uygun şekilde Takdir Komisyonuna tesbit ettirdikleri yolundaki iddiaların incelenmesi, varit bulunduğu takdirde, sararlarının kabûlü icap edeceğinden, 6684 sayılı Kanunun gümûlüne giren hadiselerde, vergilendirmeye esas tutulacak sararın, Hasar Takdir Komisyonları kararı ile belirtilen miktardan ibaret bulunduğu, bu Komisyonlar hususi kanunla kurulmuş idari bir karar mercii olduğundan, İtiraz ve Temyiz Komisyonlarının bunların kararlarını tetkike yetkileri bulunmadığı gerekçesiyle, sarar miktarlarıyla ilgili iddiaların tetkik dışı bırakılmasında kanuni isabet olmas. ", BKKM' den naklen, s. 402, 403, 404. Ayrıca bks. D4D., 26/10/1964 gün ve E.60-4392/K.64-4392 sayılı kararı.

(108) Takdir esasına göre malların bedeli tespit edilirken; maliyet

sigorta tasminatı almış ise, bu durum değerlendirmede dikkat nazara alınır(109).

Ticaret Kanunu'na göre, işletmeler mallarını en çok bilanço gününde işletme için haksı olduğu değer üzerinden kaydedebilir. Borsada kayıtlı olan kıymetler için de borsa rayici esas alınır. İşletmeler bu durumda, maliyet bedeli veya borsa rayicinden biriyle değerlendirme yapabilir(110).

Vergi Usul Kanunu, maddeli malların maliyet unsurlarını bile tespit ederken, Ticaret Kanunu bu konuda maliyetle ilgili bir tarif bile yapmamıştır. Kaldı ki, maliyet unsurlarını "özellikle sınıf maliyet" tespit; uygulamada güçlük ve karışıklıkların çıkmasına sebep olmaktadır(111).

Ticaret Kanunu'na göre; gerçekleşmemiş mal kârları, hesaplarda gösterilmez. Fakat, mallarda bir kıymet düşmesi söz konusu olursa, bu takdirde meydana gelen kayıp zarar kaydedilir(112).

ve piyasa kıymetleri araştırılır. Kullanılmış eşyaların ayrıca yıpranma dereceleri göz önünde tutulur. Buna rağmen, mükellefin takdir edilen bedele itiraz hakkı vardır.

(109) D4D., 20/4/1965 gün ve E.60-5313/K.65-1377 sayılı kararı: "...Binaenaleyh, Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre tesbit ettirilmiş bir zararın bulunmaması halinde, Komisyonlarcaya, yangını müteakip sigorta şirketince yaptırılan ekspertis neticesinde mükellefe ödenen zararın kabul edilerek, müteakibinin matraha ithalinde ve matrah farkının yangın sebebiyle vergi ödevlerinin yerine getirilmemesinden değil, yangında meydana gelen zararın fazla gösterilmesinden doğmuş olması sebebiyle, olayın 5432 sayılı Vergi Usul Kanununun 350 inci maddesiyle ilgilendirilmemesinde bir kanununsuluk yoktur." , BERKEM' den naklen, s. 401.

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

(111) Bkz. SAYDAR, s. 105.

(112) Bkz. SAYDAR, s. 105.

9. Sabit kıymetlerin(113) değeriemesi:

İktisadî işletmelerdeki sabit kıymetler(114) de mallar gibi genellikle maliyet bedeliyle değerielenir(115). 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; maddî sabit kıymetler, maddî olmayan sabit kıymetler ve değeriemesi özellik arzeden sabit kıymetlerdir. Hangi grupta yer alırsa alsın, bu kıymetleri değeriileyebilmek için, onların işletmeye girdiği tarihteki değeriini ve değerieme gününe kadar olan kıymet kayıplarını tespit etmek gerekir.

A - Maddî sabit kıymetlerin değeriemesi:

Maddî sabit kıymetleri değerilemek için; bunların herbirinin maliyetlerinin tespiti gerektiğini belirtmiştik. Bu sebeple, önce bu gruba giren iktisadî kıymetlerin neler olduğunu sıralayalım. Bunlar; gayrimenkuller(116), gayrimenkullerin mütemmim cüzüleri(117)

-
- (113) Burada, "Sabit kıymetler" başlığı altında inceleme konusu yaptığımız iktisadî kıymetler; Vergi Usul Kanununun 269 uncu maddesinde belirtilen gayrimenkuller ve bunların mütemmim cüzüleri ve teferruatı, tesisat ve makineler, gemiler ve diğer taşıtlar, gayrimaddî haklar'dır. Ayrıca; demirbaşlar, ilk tesis ve taassuv giderleri, özel maliyet bedeliyle değerielenen kıymetler ve bağlı kıymetler de, sabit kıymetler içinde "Değeriemesi özellik arzeden sabit kıymetler" ismi altında inceleme konusu yapıldı. Zira, bu kıymetlerin değeriemesi; diğer sabit kıymetlere göre ayrılıklar göstermektedir.
- (114) SAYDAR, s. 106: "Satış kassı gösterilmeksinin, istihsal vasıtası olarak kullanılmak üzere satın alınmış veya iktisap edilmiş ve bu maksada uygun bir şekilde kullanılmış olan iktisadî değeriilere sabit kıymet denir.
- (115) Bks. Bu çalışma, s. 32 vd.
- (116) MK. 632: "Gayrimenkul mülkiyetinin mevzuu, yerinde sabit olan şeylerdir. Bu kanuna göre aşağıdaki şeyler gayrimenkuldir:
1. Arazi
 2. Tapu sicilinde müstakil ve daimi olmak üzere ayrıca kay-

ve teferruatı(118), tesisat ve makineler, gemiler ve diğer taşılardır.

Gayrimenkullerin maliyet bedeli; satınalma bedeline(119), muayyen bazı giderlerin istisnasını olarak(120), bazı giderlerin ise istenildiği takdirde(121) ilave edilmesiyle bulunur. Ayrıca, gayrimenkulün genişletmek(122) veya iktisadî kıymetini devamlı olarak arttırmak(123) maksadıyla yapılan giderler de maliyet bedeline eklenir(124). Gayrimenkullerin normal bakım, tamir ve temizleme giderleri(125) ise; işletmenin genel giderleri içinde yer alır.

dedilen haklar

3. Madenler "

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

- (117) MK. 619: "...Mahallî örf'e göre bir şeyin esaslı bir unsurunu teşkil eden o şey telof veya tahrip yahut taşıyır edilmedikçe ondan ayrılması kabil olmayan eşyalar o şeyin mütemmin eşyalarıdır."
- (118) MK. 621: "...Mahallî örf'e veya malikin sarîh arzuna göre bir şeyin işletilmesi veya muhafazası veya ondan istifade olunması için daimî bir tarafa tahsis olunan veya kullanmakta o şeye tâbî kılınan veya takılan veya onunla birleştirilen menkul eşya asıl şeyin teferruatıdır ..."
- (119) İnşa edilen binalarda, inşa giderleri satınalma bedeli yerine geçer.
- (120) Mesela; Vergi Usul Kanunu'nun 270 inci maddesinde belirtilen mevcut bir binanın satın alınarak yıkılmasından ve arsasının tesviyesinden mütevellit giderler.
- (121) Vergi Usul Kanunu'nun 270 inci maddesine göre; tapu, mahkeme kıymet takdiri, komisyon ve tellaliye gider ve harçları istenirse maliyet bedeline ilave edilebilirler. Maliyet bedeline dahil edilmedikleri hallerde, genel giderler içinde görünürlükler.
- (122) Mesela; binaya kat veya daire ilavesi, iç bölmelerinin genişletilmesi v.b.g.
- (123) Binaya sonradan kalorifer veya asansör tesisatı ilavesi v.b.g. ACAR, s. 255: "Madde hükmündeki maddî değişiklikler(gayrimenkulün genişletilmesi) ile iktisadî kıymet neticeleri (iktisadî kıymette devamlı artış) birbirinden ayrı ve aynı eşitlikte unsurlardır. Bu unsurlardan birinin mevcudiyeti kâfidir."
- (124) Eks. YUK. 272.

Gayrimenkuller denilince genellikle bina ve arazi akla gelir. Bina ve arazinin maliyet bedelinin tespit edilememesi halinde değerlendirme, vergi değeri ile yapılır(126). Fakat, kendi ölçüleriyle değerlendirilmesinin yapılabileceği araştırılmadan da bina ve araziye; vergi değeri uygulanması(127).

Tesisat ve makinelerin maliyet bedeli; satınalma bedeline gümrük vergileri, nakliye ve montaj giderleri(128) ilavesiyle bulunur. Ayrıca, bazı giderlerin maliyet bedeline ilave edilmesi de mümkündür(129). Fakat, normal bakım, tamir ve temizlik giderleri, genel giderlerden olduğundan, maliyete eklenmez(130).

Tesisat ve makinelerin işletme içinde imal edilmesi halinde, bu hizmetlerin imal giderleri, satınalma bedeli yerine geçer(131).

Gemiler ve diğer taşıtlara gelince; bunların maliyet bedeline esas kısım, satınalma veya inşa "inşa edilmeleri halinde" giderleri teşkil eder. Eğer, gemiye "satın alınmasından veya inşa

(125) Bunlar; gayrimenkulun temizlik, badana, boya ve tamir v.b.g. giderleridir.

(126) Bks. VUK. 289 ; VTK.G.Kurulu, 4/11/1964 gün ve 64-417 sayılı kararı ; Bu konuda ayrıca bks. Bu çalışma, s. 37 vd. Bilânço aktifinde gösterilmeyen gayrimenkullerin değerlendirilmesinde de; Vergi Usul Kanununun 297 inci maddesinde belirtildiği gibi "vergi değeri" nin uygulanması lâzımdır. Bu konuda bks. D4D., 11/1/1956 gün ve E.55-1962/K.56-79 sayılı kararı.

(127) Bks. D4D., 12/10/1965 gün ve E.64-2290/K.65-3462 sayılı kararı.

(128) D4D., 30/4/1965 gün ve E.60-5602/K.65-1591 sayılı kararı: "... Binaenaleyh, fabrika binasının tevsi ve makina montajı için alınan kredilere karşılık bankaya ödenen faislerin bahsi geçen maddeler hükümlü mevzuatında, maliyete intikal ettirilerek amortismanına tâbi tutulması icabederken, doğrudan doğruya gider kaydı suretiyle masnâle yapılması kanuna aykırıdır." , BENKEM' den naklen, s. 390.

(129) Bks. Bu çalışma, s. 102, Dn. (121).

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

(131) Bks. VUK. 271.

edilmesinden sonra" iktisadî değerini devamlı olarak arttıracı mahiyette giderler yapılırca, bu giderler de maliyete ilave edilir(132).

Maddî sabit kıymetler için yapılan giderler, hem tamir ve hemde kıymet arttıracı giderler olarak birlikte yapılmış olabilir. Bu durumda işletme, kıymet arttıracı vasfını haiz giderleri tespit edip ayırması ve ilgili iktisadî kıymetin maliyetine eklenmesi gerekir(133).

B - Maddî olmayan sabit kıymetlerin değerlendirilmesi:

Bu gruba girecek olan sabit kıymetler şunlardır: şerhiye, ihtira beratı, lisans, alameti farika ve intizamlar v.b.g. Bütün bu kıymetler(134) de, maliyet bedeliyle değerlendirilir. Burada maliyet bedeli; bu kıymetlerin satınalma bedeli ile satın alınması sırasında yapılan geçitli giderler toplamıdır(135).

(132) VUK. 272: "Bir geminin, iktisap tarihindeki süratini fazlalattırarak, yolcu ve eşya yüklenme ve barındırma tertibatını genişletmek veya değiştirmek suretiyle iktisadî kıymetini devamlı olarak arttıran giderler, maliyet bedeline eklenmesi gereken giderlerdendir."

SAYDAK, s. 120: "Bina ve gemilere ait tamir masraflarında yukarıda belirtilen şekilde değer fazlası yaratmış olan kıymetlerin tesbiti ve maliyetlere eklenmesi inkâsıs denebilecektedir kadar güç bir iştir. Değer fazlası yaratmış masraf miktarının tayini için, bahis konusu iktisadî kıymetlere tamirden sonra değer biçirmek ve biçilen değerleri bina ve gemilerin muhasebe kıymetleriyle "maliyet - amortismanlar" veya tamirden önce takdir ettirilecek kıymetle mukayese ederek arada müsbet bir fark çıktığı takdirde meskûr farkı maliyetlere ilave etmek lâzımdır. Bu mukayesenin yapılması sırasında bina ve geminin kıymetinde paranın satın alma gücünü kaybetmesinden dolayı husule gelmiş olan artışların da nazara alınması icap eder."

(133) Ekm. VUK. 272.

(134) Maddî olmayan sabit kıymetler; maddî sabit kıymetler gibi fizik sabitliği olan kıymetler değildir. Bunlara sabit sıfatı; sırf nakdi bakımdan denemiş kıymetler olduklarını belirtmek bakımından verilmiştir.

(135) Ekm. VUK. 269 ; Bu gelişme, s. 32 vd.

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 bilânçe gününde işletme için sahip oldukları kıymetle değerlendirilir." kuralına uygun olarak değerlendirilir(136).

C - Değerlendirmeleri özellik arzeden sabit kıymetler:

a - Demirbaş eşyanın değerlendirilmesi:

Vergi Usul Kanunu'nun 273 üssü maddesi; alât, edavat(137), mefruşat ve demirbaş eşya(138), maliyet bedeliyle değerlendirilir, demektedir. Bu kıymetlerin maliyet bedeli; satınalma bedeline(139), özel giderlerin(140) eklenmesiyle bulunur. Normal bakım, temizlik ve tamir giderleri maliyet bedeline eklenmez, senesi içinde sarar kaydedilirler. Ayrıca, değeri bin liraya aşmayan alât, edavat, mefruşat ve demirbaş eşya da doğrudan doğruya gider yazılabilir(141).

(136) Bks. SAYDAR, s. 139.

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

(137) İlgili ve sanatkâran mesleki faaliyetlerinde, emek unsuruna karşılık yardımcı rol oynayan maddi vasıtalarla alât ve edavat denir.

(138) Demir ve çelik kasalar, ölçü ve tartı aletleri, daktilo ve hesap makineleri, evrak dolapları v.b.g. maddi kıymetlerdir.

(139) Alât, edavat, mefruşat ve demirbaş eşya; işletme içinde imâl edilmişlerse, o takdirde bunların imâl giderleri satınalma bedeli yerine geçer.

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

(141) Bks. GVK. 40/7.

D4D., 23/6/1962 gün ve B.59-1874/K.62-3087 sayılı kararı: "Ortaklara ait olup, şirketin faaliyete geçmesinden sonra, kira-olmasının dükkânda bıraktığı demirbaş karşılığı ödenen meblağın, aktifleştirilerek, amortismanına tâbi tutulması icap edeceğinden, gider olarak kabûlî mülkûn değildir." , Kemal BAKKAR ve diğerleri: Gelir vergisi kanunu (isahlı ve içtihatlı), Ankara, 1967, s. 392 ve 393.

b - İlk tesis ve taassuv giderleri ve peştemallıkların değeri:

İlk tesis ve taassuv giderleri(142) ve peştemallıkların(143) değeri, mukayyet değer ölçüsüyle yapılır. Bunların değerlemeye konu olmaları da, bu giderlerin aktifleştirilmesine bağlıdır(144). 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 taassuv giderlerinin aktifleştirilmesi ise; yalnız kurumlar(146) için söz konusudur(147). Gerçek kişiler bundan faydalanamazlar. Peştemallıklar için böyle bir durum bahis konusu değildir. Gerek ilk tesis ve taassuv giderleri, gerekse peştemallıklar aktifleştirildikleri takdirde, beş yıl içinde yok edilmeleri gerekir(148). Vergi Usul Kanunu, iktisadî 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.

(142) VUK. 282: " ... Kurumun tesis olunması veya yeni bir şubenin açılması veya hatta da işlerin devamlı bir surette genişletilmesi için yapılan ve karşılığında maddî bir kıymet iktisap olunmayan giderler bu cümledendir... " Bu konuda fazla bilgi için bkz. AĞAR, s. 259 vd ; SAYDAR, s. 117 vd.

(143) Peştemallıklar; işletmelerin üçüncü şahıslara devri halinde, devir alanın ticarî örf ve adete göre, "işletmenin sahip olduğu ünvan, bulunduğu yerin ünvanı ve müşterileri bağımlı sebebiyle" devir edene ödendiği, maddî karşılığı olmayan meblağdır.

(144) Bkz. D4D., 28/5/1958 gün ve 8.56-6390/K.58-1983 sayılı kararı.

(145) Bkz. GVK. 40/7.

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

(147) Bkz. VUK. 282.

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

e - Özel maliyet:

İşletmeler, kredi varlıkları olmayan ve kiralanmak suretiyle faydalandıkları gayrimenkullerle ilgili değerlenmede; Özel maliyet bedeli uygulanır(149). Uygulanan ölçü, bu gayrimenkuller için işletme tarafından yapılan giderlerle ilgilidir. Yalnız işletme, kira ile tuttuğu gayrimenkul için normal bakım, tamir ve tesisleme giderleri yapabilir. Bunlar genel gider durumunda olduğu için Özel maliyete konu teşkil etmezler. Fakat, gayrimenkulu genişletmek veya iktisadî değerini devamlı olarak arttırmak gayesi ile yaptığı giderleri de bir defada sarar kaydıyla yok edemez(150). Bu geçit giderler aktifleştirilir ve amortismanına konu olur. Eğer, gayrimenkulun kira müddeti belli ise; bu müddete göre amorti edilir(151). Aktifleştiri-

(149) VUK. 272: "... Gayrimenkuller kira ile tutulmuş ise, kiracı tarafından yapılan ve bir ve ikinci fıkralardaki giderler bunların Özel maliyet bedeli olarak ayrıca değerlendirir. Kira-
cının faaliyetini iera için vucüde getirdiği tesisata ait giderler de bu hükümdedir ... "

(150) D4D., 3/4/1965 gün ve E.61-4807/K.65-1234 sayılı kararı: "Kira ile tutulan yerlerde yapılan ve kira müddetinin sonun-
da mal sahibine terkı icabeden tesislere ait giderleri doğ-
rudan doğruya masraf kaydeden bir limited şirket adına kusur
cezası verginin (Kira ile tutulan yerlerde yapılan tesislere
ait giderlerin 5432 sayılı Vergi Usul Kanununun 256 inci mad-
desi gereğince Özel maliyet hesabına alınarak amortismanına tâ-
bi tutulması icabedeceği) gerekçesiyle % 6 amortisman payının
tensil edilerek tadilen tasdikı doğrudur." , BEKKEM' den nak-
len, s. 394.

Ayrıca bks. D4D., 26/6/1954 gün ve E.54-1255/K.54-2219 sayılı kararı.

Fakat, kiracıların kiralanan gayrimenkulun değerine tesir ede-
bilecek hiçbir tamirat ve tadilat yapamayacağı mevzuat hükümlü-
se; bu taktirde yapılan giderlerin normal giderler olarak ka-
bul edilmesi gerektiği konusunda bks. D4D., 12/5/1966 gün ve
E.62-1067/K. 66-2338 sayılı kararı.

(151) D4D., 26/6/1954 gün ve E.54-1255/K.54-2219 sayılı kararı: "Üç
yıl müddetle kiralanmış bulunduğu binada bina kıymetine ilave
mahiyetinde bazı tesisler yaparak masrafının 1/3 ini 1951

zilen gider; amorti edilmeden kiralanmış gayrimenkul bırakılırsa, yani, kirasılık durumu sınıra ererse, amorti edilmeden kısım son yıla kadar kaydedilir(152). Kira müddeti belli değilse; o zaman Vergi Usul Kanununun 319 ve 320 inci maddelerine göre aktifleştirilen giderler amorti edilirler(153).

d - Bağlanmış kayımların değerlendirilmesi:

Bağlanmış kayımlar grubunda; inşaat işleri, büyük onarım işleri, teminatlar, umumî mağazalara bırakılan mallar v.b.g. kayımlar

takvim yılı hesaplarında gider gösteren mülkessese adına normal amortisman nisbetinden fazla olan miktar matrah ittifakı ile olmak suretiyle salınan vergiyi özel maliyet hesabına alınan mablağın kira müddetine göre tahmini icap ettiği mülki sebebiyle terkin eden Temyis Komisyonu kararı doğrudur." ;

D4D., 26/4/1954 gün ve E.53-4768/K.54-1406 sayılı kararı: " İş yeri için yapılan masraflar, esaslı tamirat ile bazı tesisata tahallük etmekte ve gayrimenkulun değerini arttıracak mahiyette bulunmaktadır. Bu yer bir sene için kiralandığına göre, sabit kayıma alınan masrafların kira müddeti ile mütenasip olarak itfası lâzımgelir. Bu sebeple gayrimenkulun kayımlarını arttıran masrafların şirketin geri kalan mükellefin hissesine isabet eden 1453,20 liranın 1950 senesi içinde bir defada itfası mümkündür." , SAYDAR' dan naklen, s. 126 ve 127. Ayrıca bkn. D4D., 29/12/1953 gün ve E.53-3032/K.53-3199, 4206 sayılı, D4D., 29/6/1954 gün ve E.54-1225/K.54-2310 sayılı ve D4D., 16/5/1966 gün ve E.61-1847/K.66-2410 sayılı kararları.

(152) D4D., 20/3/1959 gün ve E.57-2138/K.59-736 sayılı kararı: " Mükellef tarafından mülkiyeti başkasına ait gayrimenkullerde yapılan teminatın, komisyonca herne kadar 5432 sayılı kanunun 256 inci maddesi gereğince amortisman yolu ile itfası uygun görülürse de, teklif döneminde kira müddeti bir sene olduğuna ve bu husus da ihtilaflı bulunmadığına göre, amortisman yolu ile itfası mümkün olamayacağından davanın kabulü ile itiras olunan Temyis Komisyonu kararının bozulmasına. ", BERKE' den naklen, s. 395.

(153) Bkn. VTK.G.Kurulu, 5/11/1958 gün ve 58-410 sayılı kararı. Ayrıca bkn. Bu çalışma, s. 38 vd.

lar yer alır(154). Bu kıymetlerin değerlendirilmesi ilgili olarak Vergi Kanunu'nda ayrı bir hüküm yoktur(155). Bu sebeple, bu kıymetlerin değerlendirilmesinde mukayyet kıymet veya maliyet bedeli bilgileri ile birleştire uygulanması gerekir(156).

Değerleme kıymetleri içinde, özellikle birden fazla somutlara ait inşaat ve emval işleri, en fazla ihtilaflar konusu olduğundan önem arz eder. Bunların hâz ve sarraflarının hesaplanmasyla ilgili olarak Gelir Vergisi Kanunu'nda hükümler vardır(157).

10. Ödenenmiş sermaye hesabının değerlendirilmesi:

İşletmelerde "Ortaklar hesabı, Ortaklar tasahhüt hesabı veya Ödenenmiş sermaye hesabı" adı altında bilânço aktifinde yer alan hesapları herde Ödenenmiş sermayeyi gösterirler(158). Bunlar, Vergi Usul Kanunu'na göre değerlendirilme tâbiri tutulmamaktadır. Zira, aktifte yer almakla beraber bu hesapları iktisadî bir değer olarak kabul edilmemektedir. Bu sebeple işletmenin üyeleri şahıslardan oluşmaması alemleri içinde yer almazlar(159). Ayrıca, şüpheli veya değerlessiz alemler durumuna girerek kurur kaydedilmelerine Gelir Vergisi Kanunu'

(154) Kuvaikât bir zaman için mübadele kıymetini kaybetmiş olan bu mübadevî kıymetlere, muhasebe literatüründe muhasees veya beğli kıymetler denir.

(155) Mks. SAYDAR, s. 140

(156) SAYDAR, s. 140: "Mesoleyi bu maddeler (VUK. 275 ve 289) hakkında yapılmış olduğumuz tesbihlerin işleri altında incelediğimiz taktirde, İkmal edilmiş inşaat iş ve tasahhütlerini ya değerlessiz beğlenmiş yapılmış olmayan bir iktisadî değer çekilinde mü-talaa edip mukayyet kıymetiyse veyahut yurt maddi bir mal çekilinde kabul edip, maliyetle değerlendirilmek lâzım geleceği neticesinde varız."

(157) Mks. VUK. 42 ve 43 ; Ayrıca Mks. KCAH, s. 242 vd. ; SAYDAR, s. 139 vd.

(158) Tehvil tasahhütleri hesabı da; tasahhüt edilip de Ödenenmiş tahvilat bedellerini gösterir.

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

nun 38 inci maddesi inkâr vermektedir(160).

Ticaret Kanunu da, sermayenin ödenmiş kısmının bilanço aktifinde ayrıca gösterilmesini emreder(161). Ayrıca, işletmenin ödenmiş 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), ödenmenin yapıldığı yılın genel giderlerine dahil edenler. 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 31güdüyle yapılır(165).

Vergi Usul Kanunu'nun ilgili hükmüne göre; sırf işletmelerde henüz idrak edilmemiş mahsuller için hasırlık mahiyetinde yapılan gi-

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

(161) Bks. TTK. 463.

(162) Bks. TTK. 142.

(163) AGAR, s. 263: "Geçici hesaplar, zamani bir bilanço çıkarmayı, masraflarla gelirlerin ait oldukları yılların neticeleri arasında yer almasını ve bu suretle bir hesap dönemine diğer bir hesap dönemi lehine külfet yüklenmesi veya bir hesap dönemini diğer bir dönemin neticelerinden hakıs bir surette faydalandırmanayı; değerleri bilanço günü değerine irca ederek neticeleri sıbhatla tesbit etmeyi gaye edinmiş oluyorus. 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, teliatiye, ücret, abonman bedelleri, sigorta, kartasiye, pul v.b.g. giderler de olabilir.

(165) Bks. VUK. 283 ; Ayrıca bks. D4D.,13/11/1954 gün ve E.54-1610/

E.54-3431 sayılı kararı ; Bu çalışma, s. 34.

değerler(166) da, 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 "dileklerse" değerlemeleri halinde; bu işlemden "Frekont" doğan farklar da geçici hesaplarda yer alır ve aynı esaslar içinde değerlendirme konusu olurlar(168).

İşletme bilançolarında aktifleştirilen değerlere çeşitli gelişmelerde 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).

12. Zarar

Ticari faaliyetlerde güdülen gaye, muhakkak ki kârdır. Fakat, işletmeler çeşitli sebeplerle, gayelerine aykırı da olsa zarar edebilirler. Zararın aktifte yer alması, onun bir mevcut veya alacak gibi kabulünü gerektirmez. Diğer bir ifadeyle, zararın bir mevcut veya alacak olmaması, onun aktifte yer almasını icap ettirmez. Zaten zarar; kâr ve zarar hesabının bir tarafını teşkil eder. Kâr ve zarar hesabına yazılan kıymetler de; sermayeyi ya azaltıcı veya çoğaltıcı mahiyettedir(171). Zira, kâr ve zarar; sermayenin ösünde

(166) Bunlar; gübre, nadas, tırmıklama, merdanelama, çapalama, ekim giderleri ve hasırlık 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) Bks. Bu çalışma, s. 126.

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

(170) Bks. SAYDAR, s. 156.

(171) Kâr ve zarar hesabının borç "zarar" kısmına yazılan kıymetler,

bir artıç veya eksiliktir(172). Bu durumda, ayrı bir kâr ve zarar hesabı düşünülmendiği takdirde, sermaye hesabının değişkenlik vasfı kaybolacaktır(173). Bu sebeple, işletme bilançosunda kâr veya zararın yer alması gereklidir. Bilançonun aktifinde görülen zarar(174), kâr ve zarar hesabının borç bakiyesidir(175). Kâr ve zarar hesabı, esas itibarıyla toplayıcı bir hesaptır. Bu sebeple de, çeşitli tâli netice hesaplarını ihtiva eder.

Bilançada sadece bakiyesi görülen kâr ve zarar hesabının borç "zarar" kısmını genellikle şu unsurlar teşkil eder(176):

- Genel giderler(177)
- Mal satışından doğan zararlar(178)
- Sabit kıymet satışından doğan zararlar(179)
- Aksiyon ve obligasyon satışından doğan zararlar
- Geçici hesap kıymetlerinden nakledilen giderler
- Amortisman, karşılık ve değersiz alacaklar(180)

sermayeyi azaltıcı mahiyettedir. Bunun tersine alacak "kâr" kısmına yazılan kıymetler, sermayeyi çoğaltıcı mahiyettedir.

(172) Bu sebeple kâr ve zarar hesabı, sermaye hesabının bir parçasıdır.

(173) Sermayenin aynı kalmasını sağlamak, zararların gelecek yıl kârlarına mahsup edebilmek ve sermaye değişmelerine ait kanunî hükümlere uymak, neticeleri daha iyi görmek v.b.g. sebeplerle işletmeler, ayrı bir kâr ve zarar hesabı tutmak zorundadırlar. Ayrıca bkz. Bu çalışma, s. 124.

(174) Gerçek şahıslara ait teşebbüslerde ve şahıs şirketlerinde zarar; ortakların şahsi hesaplarına veya sermaye hesaplarına aktarılır. Gelir vergisi mükellefi olarak bu şahıslar, zararlarını evvela o yılın diğer kazanç ve iratlarıyla mahsup ederler. Kalan zarar, takip eden beş yılın kârlarıyla mahsup edilerek yok edilir. Sermaye şirketlerinde ise; zarar, yedek akçelerle kapatılır. Kapatılamayan kısım, bilançada görünür.

(175) Bu bakiye aynı zamanda bilanço pasifinin, aktive göre fazla-lık kısmını teşkil eder.

(176) İşletmenin sermaye şirketi plânesi halinde, aksiyon ve obligasyon çıkarma masrafları da bu unsurlar içinde yer alır.

(177) Fazla bilgi için bkz. Bu çalışma, s. 30 vd.

(178) Bkz. Bu çalışma, s. 149.

- Faiz ve komisyonlar(181)
- Hasar, taminat ve primler(182)
- Değerlemeye meydana gelen zararlar(183)
- İşletmenin iştirakleri ve şubelerine ait zararlar
- Diğer zararlar(184)

Kâr ve zarar hesabının esaslı unsurlarından birini teşkil eden genel giderler de, çeşitli tâli giderleri kapsayan toplayıcı ka-

(179) Bks. Bu çalışma, s. 129 ve 130.

(180) Kanun hükümlerine göre uygun olarak ayrılmış amortisman, karşılık ve değersiz alacaklar, zarar olarak kâr ve zarar hesabında yer alırlar. Sermaye şirketlerinde, ihtiyatlar için aynı durum söz konusudur.

Ayrıca bks. Bu çalışma, s. 38 vd., 84 vd.

Ayrılan amortismanların gider yazılabilirliği; ayrıca amortisman kaydı tutulmasıyla mümkündür. Bks. VUK. 189 ve 194. ; D4D., 5/11/1965 gün ve E.59-6887/K.65-3800 sayılı kararı.

(181) Bunlar; işletme faaliyetiyle ilgili ve uygun olarak ödenmiş veya tahakkuk etmiş zarar mahiyetindeki faiz ve komisyonlardır

(182) Hasarların zarar olarak kabulü, ancak hasarın meydana geldiğini gösterir inandırıcı delillerin olması yanında, tarafsız ve resmî sıfatlı şahısların huzurunda tanzim edilmiş sabıtlarla tespiti gerekir. Hasar tespiti, ilgili komisyonlarca yapılır. Ayrıca bks. Bu çalışma, s. 30.

D4D., 27/6/1963 gün ve E. 63-3593/K.64-3292 sayılı kararı: "... Ancak, mükellefin işletmekte olduğu otel binasına ait kanalisasyonun umumî müraya bağlanması sırasında hasara uğratan havagazi borusundan mütevellit havagazi şirketine ödenen 1000 liralık tazminat kendi kusuru olmaksızın doğmuş bulunmasına binaen, 5421 sayılı kanunun 41 inci maddesine nazaran masraf olarak kabulü zaruridir. " ;

D4D., 27/4/1959 gün ve E.57-3718/K.59-1176 sayılı kararı: "Teklif yılında mahkeme ilâmına müsteniden ödenen tazminatın 5421 sayılı GVK. nun 41 inci maddesi gereğince masraf kaydında isabetsizlik görülmeliğinden, masrafa kaydedilen tazminat bedeli üzerinden iktâlen tahakkuk edilen kusur esaslı gelir vergisinin terkinin doğrudur. " , BERRKE, Gelir ..., s. 390 ve 395.

(183) Bks. Bu çalışma, s. 74 vd.

(184) Kambyo zararları, geçmiş yıldan devreden zararlar v.b.g.

Ayrıca bks. Bu çalışma, s. 83, Dn.(44).

rakterli, bir netice-hesabıdır. Bu tâli giderler içinde, işletmede geçen arz eden ve ayrıca gösterilmeleri gerekli olanlar; genel giderlere kaydedilmeden doğrudan doğruya kâr ve zarar hesabına nakledilen ayrı hesaplarda yer alabilir. Genel giderler hesabının topladığı tâli giderlere gelince, bunlar; Ücretler(185), kırtasiye giderleri, PTT giderleri, damga pulu giderleri, seyahat giderleri(186), kira giderleri(187), aydınlatma ve ısıtma giderleri, ikram giderleri(188),

(185) İşletmede çalışan müdür, memur ve müstahdemin ücretleri, ikramiyeleri, husur hakları v.b.g. giderlerdir.

VTK.G.Kurulu, 20/4/1960 gün ve 60-71 sayılı kararı: "Ödenen ücretin, senetle veya ücreti alana bordronun imza ettirilmesi suretiyle tevski gerekir." , BENKEM, Vergi ..., s. 328.

Ayrıca bks. İşveren tarafından yapılan ücret ödemelerinin tevski mecburi giderlerden olduğu hakkında 20/5/1953 tarih ve 14 seri nolu A.B.G.Ön.Md.Ön.Febliği.

(186) Bks. Bu çalışma, s. 30 ve 31.

VTK.G.Kurulu, 12/6/1963 gün ve 63-158 sayılı kararı: "İşle ilgili seyahat masraflarının takdirinde, döviz tahsisî ile ilgili tahditler nazara alınmas. Seyahatin gerektirdiği harcamalar gösününde tutulur. " ;

D4D., 21/2/1963 gün ve E.60-1445/K.63-706 sayılı kararı: "Şirketin temsil ve idaresinde görevli olmayan bir hissedarın Avrupa'ya yaptığı seyahata ait giderin, başkaca bir belge aranmadan, münhasıran kambiye kayıtlarına istinaden, ticarî faaliyetle ilgili bir seyahata ait bulunduğu kabulü ve şirket gelirinden tensili mümkün değildir." ;

D4D., 2/11/1960 gün ve E.59-6410/K.60-3321 sayılı kararı: "Yabancı mümessil ve teknisyenler için ihtiyar olunan seyahat, ikamet, iade ve ibate masraflarının ödeneceği hususunun, mükellefler ile ihracatçı firma arasında yapılan anlaşma icabından bulunması halinde, Gelir Vergisi Kanununun 41/1 inci maddesi gereğince bu masrafların ticarî kazançtan indirilmesi icabeder." , BENKEM, Gelir ..., s. 378, 392 ve 394.

(187) D4D., 31/3/1964 gün ve E.60-3104/K.64-1767 sayılı kararı:

"Şirketin fesih ve tasfiyesine kadarki süreye ait yıllık veya eşitlikte müstenit kira bedellerinin ödemesin, ödenmesin şal sahibince talep edilsin,edilmesin cari yıl giderleri arasında yer alması muhasebe tekniğinin bir icabıdır ... " , BENKEM, Gelir ..., s. 390. ;

D4D., 17/5/1965 gün ve E.61-2769/K.65-1718 sayılı kararı:

"Mülk sahibinin yoklama fişi ile tesbit olunan serih beyanı

bağış ve yardımlar(189), vergi, resim ve harçlar(190), reklâm giderleri(191) ve maktelif giderlerdir(192). Bunların kanunen kabul

karşılığında, senreden düşenlenmesi mümkün bulunan kira mahbushlarına itibar edilemez. ", BKKEM, Vergi ..., s. 329.

- (188) VTK.G.Kararı, 22/11/1961 gün ve 61-363 sayılı kararı: " Müşterilere ikram edilen çay, kahve ve benzerlerine ait giderler kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılan genel giderlerden sayılır ...", BKKEM, Gelir..., s. 378.
D4D., 22/2/1963 gün ve E.60-1619/K.63-802 sayılı kararı: "Kanunen muteber vesikalarla tevsik edilen ağırlama masraflarının faturalarında ne maksatla ve kimler için yapıldığını gösterir bir inşaatın bulunmaması gider kaydına mâni değildir. " ;
D4D., 31/3/1965 gün ve E.62-3342/K.65-1219 sayılı kararı: "... ticarî kazancın elde edilmesi veya idame ettirilmesi için yapılan genel giderlerin masraf kabul edileceği hükme bağlanmış olduğundan, mükellefin iş icabı Banka Müdürü ile, birkaç tüccara verdiği ziyafet giderinin ticarî kazancın elde edilmesi maksadıyla yapılarak yapılmadığı tesbit olunmadan matraha alınmasında isabet yoktur ... ", BKKEM, Vergi ..., s.330,332.
Ayrıca bks. D4D., 22/2/1963 gün ve E.60-1504/K.63-563 sayılı ve D4D., 29/1/1963 gün ve E.60-1577/K.63-305 sayılı kararları.

- (189) Bu konuda bks. GVK. 89/2 ; Bu çalışma, s. 139.

D4D., 26/3/1957 gün ve E.55-5520/K.57-901 sayılı kararı.

- (190) D4D., 21/6/1954 gün ve E.54-148/K.54-2134 sayılı kararı: "İşletme ile ilgili bina vergileri ödenen yılda gider kabul edileceğinden, bunların daha önceki yıllara ait olması, ödenen yıl gelirinden tensile mâni değildir ... ", BKKEM, Gelir ..., s. 413

Vergilerin gider olarak kabul edilebilmesi için, işletmeyle ilgili olması yanında aynı vergi (bina vergisi v.b.g.) olması da şarttır. şahsi vergiler, gider olarak dikkatlenmez.

Bks. Bu çalışma, s. 32, 31.

- (191) D4D., 24/2/1965 gün ve E.64-2222/K.65-647 sayılı kararı: "Mükellefin inşa ettirdiği evlerin satışını temin gayesiyle Casinoda ses ve saz sanatkarlarının da iştiraki ile tertip ettiği toplantı reklâm mahiyetinde olduğu ve işin idamesine, ticarî kazancın elde edilmesine matuf bulunduğu neticesini tevhit edeceği ve vüs'atı bakımından miktarının fazla olduğu da tesbit edilememiş bulunduğu cihetle, buna ait masrafların matrahtan tensili caizdir." ;

D4D., 22/2/1963 gün ve E.60-1619/K.63-802 sayılı kararı: "... ticarî kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılan genel giderlerin gayrisafi kazançtan indirileceği hükme

edilen giderlerden oluşabilmesi için, Vergi Usul Kanunu'nun 40 nci maddesinde belirtilen şartlara uygun olarak yapılmasını talep eder(193). Ayrıca, bu giderlerin; çekil ve şartları kanunla tespit edilmiş belgelere(194) bağlanması mecburiyeti vardır(195). Vergi Usul Kanunu; bu mecburiyetin yanında, bazı giderlere, belgeye bağlanmasalar bile

bağlanmıştır. Buna masrafların, yukarıda bahsi geçen madda ile bir ilgisi bulunmadığından; (Müessesenin geniş ölçüde yaptığı faaliyetin ilim ve irfanına hisset amacıyla tesis edilmiş olup, haddizatında rekabete gayesiyle sarfedildiği) gerekçesiyle, masrahtan çıkarılmasında kanunî isabet yoktur.", **BERKEM**, Vergi ..., s. 329 ve 330.

- (192) Muhtelif giderler; Mesleki birlik ve oda aidatları, sosyal giderler; (sigorta primleri, emekli aidatı, iache ve ibate giderleri), su, havagazı, teminlik v.b.g. giderlerdir.

Bks. Bu çalışma, s. 30 ve 31.

- (193) Bks. Bu çalışma, s. 30 ve 31.

D4D., 29/1/1963 gün ve E.60-1577/K.63-305 sayılı kararı: "... ticarî kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılan genel giderlerin gayrisafi kazandan indirileceği hükme bağlanmış olup buna masraflarının yukarıda sözü edilen madda hükümleri ile bir ilgisi bulunmadığından aksine düşünce ile masrahtan çıkarılmasında kanunî isabet görülmemiştir. ", **BERKEM**, Gelir ..., s. 392.

Ayrıca bks. D4D., 22/2/1963 gün ve E.60-1504/K.63-563 sayılı ve D4D., 22/2/1963 gün ve E.60-1619/K.63-802 sayılı kararları.

- (194) Bks. VUK. 230,231,233,234,235,236,237,238,239,240,241 ve 242.

- (195) Bks. VUK. 227.

D4D., 20/5/1958 gün ve E.57-2845/K.58-1758 sayılı kararı: "Masrafların yapılacak tetkikat neticesine göre ve maddî delillerle tesbit ve tevsiki gerekir. Yoksa gelirin artmasıyla masrafların da mütenasiben artacağı kabul edilmez.", **BERKEM**, Gelir ..., s. 398.

D4D., 30/1/1965 gün ve E.60-1148,1180/K.65-402,409 sayılı kararı: "Avans olarak ödenen bir meblağın, şirket işlerine sarfedildiğine dair masraf vesikası ibraz edilememesi halinde, gider kabulüne imkân yoktur. " ;

D4D., 13/12/1961 gün ve E.60-4394/K.61-3823 sayılı kararı: Delil ve vesika mahiyetindeki evrak üzerinde mevcut imzaların sahiplerince inkâr edilmesi halinde, bu imzaların tevsikiyetini tezin için nasıl bir usul takip edileceği Hukuk Usulü M Muhakemeleri Kanununun 308 ve 309 uncu maddelerinde gösteril-

gider kabul edilmeleri inkâsını tanıdığıdır. Bunlar(196):

- Ürf ve teammüle göre belgeye bağlanmaları alıçılmamış olan geçitli giderler,
- Belgelendirilmeleri inkâsı olan giderler

dir.

Belgiye bağlanmaları alıçılmamış(197) ve inkâsı olan gi-

miş olup, Vergi Usul Kanunda bu hususa dair özel bir usul vas'edilmemiş bulunduğuna göre, bu gibi ihtilâflarda Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu hükümlerinin uygulanması gerekir. Binaenaleyh, bir gider belgesinde bulunan imsanın sahibine ait olup olmadığının bilirkişi marifetiyle incelettirilip, neticesine göre hükme varılması usule aykırıdır. ", BERKEM, Vergi ..., s. 329 ve 331.

(196) Bks. VUK. 228.

Belgelendirilmeleri gerekli olmayan giderler içinde; "Vergi kanunlarına göre götürü olarak tespit edilen giderler" de yer almaktadır. Götürü gider esasınının uygulanmasında yıllık hasılat miktarı esas alınır. Örneğin; Yıllık tarım hasılatı yüz elli bin lirayı aşmayan çiftçilerin kazançlarına % 70 ten az olmak üzere (Zirai kazanç il komisyonlarınınca tespit edilen) götürü gider emsalleri uygulanır. Yıllık tarım hasılatı yüz elli bin lirayı aşanlara ise; gerçek kazanç usulü (işletme veya bilanço esasına göre) uygulanır.

Bu konuda fazla bilgi için bks. GVK. 53 ve 54.; HUS. Yayınları, 2: Celir ve Kurumlar Vergisi izahları ve beyanname düzenleme klavuzu, 1968, s. 69-73.

(197) BERKEM, Vergi ..., s. 331: "Kahve, çay, hamaliye, şehir içi otobüs, vapur bilet bedelleri gibi giderler tevsiki mutad olmayan giderler gurubuna girer.

D4D., 21/6/1954 gün ve E.54-148/K.54-2134 sayılı kararı: "... Şehir dahili yol giderlerinin (tevsiki mutad olmaması sebebiyle Vergi Usul Kanununun 217 inci maddesi gereğince vesika aranmaksızın, gayrisafi kârdan tensili lâzım gelir. ", BERKEM, Celir ..., s. 413. ;

D4D., 27/2/1965 gün ve E.61-163/K.65-766 sayılı kararı: "Yaptırılan bilirkişi incelemede, demir maddenin ihracı esnasında, gerek rıhtında, gerekse vapura tahmil ve anbarlara istifinde işi çabuklaştırmak ve masrafları azaltmak maksadiyle mürettebat v.s. için yapılan giderlerin ürf ve teammüle göre vesika alınması gayrimutad giderlerden olduğu neticesine varıldığına nazaran, 5432 sayılı kanunun 217 inci maddesinin 1 inci bendi hükmüne göre, matrahtan tensili zaruridir.", BERKEM, Vergi ..., s. 332.

derler(198) miktarının; için genişliği ve mahiyetine uygun olmaları da şarttır. Vergi Usul Kanunu, bu şartı ileri sürerken hiçbir ölçü göstermemiştir. Bu sebeple uygulamada, giderin miktarında ciroya göre uygunluk aranır. Ayrıca, yapılan giderin için mahiyetine uygun olması da gereklidir(199).

Vergi kanunlarımızda gider konusunda çok önemli olan genel esas; giderin ait olduğu yıl giderleri içinde yer alması ve o yılın gelirlerinden düşülebilesidir. Geçmiş veya gelecek yıllara ait olup cari yılda ödemeleri yapılan giderler(200), ancak ait oldukları yılın giderleri içinde yer alacak şekilde kayda alınır. Yoksa, gider olarak kabul edilmeleri imkânsızdır(201). Fakat, bu konuda istisna da vardır(202).

D4D., 23/12/1958 gün ve E.56-5488/K.58-3981 sayılı kararı: "Mükelleflerin iş için yaptıkları seyahat masraflarının ve beraberlerinde götürdükleri müstahdemine verilen gündeliklerin (Devletçe verilen miktarı aşmaması şartıyla) vesika aranmaksızın gider kabulü içabeder."

- (198) BERRKEM, Vergi ..., s. 331: "Şehirler arası seyahatta da tren biletleri ilgili memur tarafından toplandığından, bunlar da vesikasının teminine imkân olmayan giderlere misal olarak gösterilebilir. " ;

D4D., 12/2/1963 gün ve E.59-2734/K.63-513 sayılı kararı: "İçin genişliği ile mütenasip bulunan seyahat masraflarının vesika aranmadan kabulü gerekir." BERRKEM, Vergi ..., s. 333.

- (199) D4D., 26/2/1960 gün ve E.57-3576/K.60-839 sayılı kararı: "Seyir halindeki gemilerin uğradıkları limanlardaki seyyar satıcı köylü, müstahsil ve balık avcılarının mübayaası ettikleri kumanya bedellerinin (istihkak sahipleri adedine göre fazla ve nisbetsiz olmaması halinde) vesika aranmaksızın, gider kabulü gerekir. ", BERRKEM, Gelir ..., s. 394.

- (200) Hks. Bu çalışma, s. 110 ve 128.

- (201) D4D., 30/1/1965 gün ve E.60-1148,1180/K.65-402,409 sayılı kararı: "Öteyandan, giderlerin ancak alâkalı yıl gelirinden tensili mümkündür." BERRKEM, Vergi ..., s. 329.

- (202) D4D., 21/6/1954 gün ve E.54-148/K.54-2134 sayılı kararı: "İşletme ile ilgili bina vergileri ödendiği yılda gider kabul edileceğinden bunların daha önceki yıllara ait olması, öden-

Zararın husulî unsurlarından bir diğeri de, mal alım satımından doğan zararlaradır. İşletmeler, bazı hallerde(203) mallarını maliyetine ve hatta maliyetinden daha aşağısına satmak zorunda kalırlar. Bu şekil satılardan meydana gelecek zararların, belgelere dayandırılması şartıyla, işletme kârlarından düşülmesi mümkündür(204). Ayrıca, işletmenin çalınan ve vasıflarını kaybeden mallarını da bazı şartlarla zarar yazabileceği konusunda danıştay kararları mevcuttur(205).

diği yıl gelirinden tensile mâni değildir." , BERKEM, Gelir.. .., s. 413.

- (203) İşletmenin likidite durumaundaki bozukluk, malların modasının geçmesi sebebiyle elde kalması v.b.g.
- (204) D4D., 26/1/1965 gün ve E.60-4895/K.65-322 sayılı kararı: "Gerek maliyetine ve gerekse maliyetten aşağısına mal satmak ticarî faaliyetlerin her zaman için rastlanması mümkün neticelerinden olması itibarıyla, bu hususların tevşiki halinde kâr nisbetine tesir edici haklı bir sebep olarak kabulü gerekir. Binaenaleyh, bu konudaki iddianın sıhhat dereceleri bittetik tesbit edilmeden, kâr düşüklüğünün müştari celbi ve kredili iş yaptığından; vadesi gelen bonoları ödemek maksadıyla maliyet fiyatına, hatta zararına mal satılmasından ileri geldiği yolundaki mükellef iddiasının haklı sebep olarak kabul edilemeyeceği gerekçesiyle itirazın reddine isabet yoktur. Bu itibarla, mükellefin iddiaları beyan ettiği bu hususların, kendisinden isbat belgelerinin de istenmesi suretiyle; incelenerek, varılacak neticeye göre yeniden bir karar verilmesi gerekir.", BERKEM, Vergi ..., s. 330.
- (205) D4D., 19/10/1959 gün ve E.57-1706/K.59-2559 sayılı kararı: "Çalınan emtianın ele geçirilmemesi halinde (Failinin bulunamamış olması tesir etmeyeceğinden) bedelinin matrahtan tensili zaruridir. " ;
- D4D., 7/10/1958 gün ve E.56-6552/K.58-2625 sayılı kararı: "Mükellefin çalınmış emtiasına ait maliyet bedellerinin zarar olarak kabulüne kanunen cevap olmadığı iddiasıyla adına ikmalen salınan gelir vergisini: (Çalınma suretiyle ziyas uğrayan emtia bedellerinin çalınma keyfiyetinin her hangi bir şüpheye mahal bırakmayacak şekilde resmen tevşiki halinde zarar geçirileceği) gerekçesiyle terkinî doğrudur. " ;
- D4D., 23/12/1958 gün ve E.56-7449/K.58-3989 sayılı kararı: "Mükellef tarafından Mısır'a sevk edilen fındıkların evsafın-

Cari yıl giderlerinden olup geçmiş yıllarda ödendiği için, geçici hesaplarla(206) bu yıla nakledilen giderler de, kâr ve zarar hesabının borcunda yer alır(207).

İşletme zararlarını meydana getiren unsurların incelenmesinde görüldüğü gibi, Türk vergi sisteminin dayandığı esas prensip; vergi matrahına tesir edici kayıtların belgelendirilmesidir. Kanunda aksiine hüküm bulunmadıkça, Şüpheli şahıslarla münasebet ve muamelelere ait kayıtların belgeye dayanması mecburidir. Hatta, giderleri götürü usulde tespit edilenler hariç, defter tutmak mecburiyetinde olmayanlar(208) bile, vergi matrahlarının hesaplanmasıyla ilgili giderlerini bir belgeye bağlamak zorundadırlar(209).

Kanunun, belgeye bağlamak konusunda bu titizliği, çok yerinde ve takdire değer bir tutuştur. Fakat, diğer bir maddesiyle(210) bazı giderlerin(211) belgeye bağlanmama bile, gider kabul edilmesi gerektiği konusu; bu titizliği zedelemektedir. Zira, bu çeşit giderlerin

dan kayıp ettiği mahalli Konsolosluklarının tasdikini havi is-kenderiye Gümrüğünün şahadetnamesi ile tevsik edilmiş olmasına ve hâdisede muvazaanın mevcudiyeti de tesbit olunmamış bulun-masına nazaran, Vergi Dairesi Müdürlüğünün varit görülmeyen i dddine reddine dair Temyis Komisyonu kararı doğrudur. " , BERKEM, Gelir ..., s. 395 ve 397.

(206) Bks. Bu çalışma, s. 110.

(207) Bu çeşit giderler; devre başında genel giderlere nakledilebi-leceği gibi, doğrudan doğruya kâr ve zarar hesabına da devre-dilebilir.

(208) Bunlar; Gelir vergisinden muaf olan esnaf ve çiftçiler, Gelir Vergisi Kanunu'na göre; kazançları götürü olarak tespit edilen-ler ile götürü gider usulüne tâbi olan çiftçiler, Kurumlar Vergisinden muaf olan iktisadî kamu müesseseleri ile dernek, tesis ve vakıflara ait iktisadî işletmelerdir.

(209) Bks. VUK. 227.

(210) Bks. VUK. 228.

(211) Örf ve adete göre, belgeye bağlanmama alışılmamış giderler ve belge teminine iakân olmayan giderler. Bu konuda bks. Bu ça-lışma, s. 117.

kabul edilebilmesi için tek ölçü; giderler miktarına, işin genişlik ve mahiyetine uygun olmasıdır. Halbuki, bu ölçü kesin bir ölçü değildir. Bu sebeple, tatmin edici bir mahiyet taşınmaktadır. Neticede bu konudaki işlemlerin halli, mercilerin takdirlerine kalmaktadır. Kasa mercileri ise, bazı kararlarında; belgeye dayananıyan fakat iş hacmine uygun giderlerin (Bir iş yapılmışsa masraf ta yapılmıştır.) nazariyesini esas alarak kabulü sonucuna gitmektedirler. Giderler konusunda böyle bir yolun açılması, kanunun belgelendirme konusunda koymuş olduğu mecburiyeti zedeleyici mahiyettedir(212).

Kayıtların belgeye bağlanması konusu; memleketlerin vergi ile ilgili kanun hükümlerine bağlı olarak değişiklikler arzeder(213). Örneğin; İngiltere ve Amerika Birleşik Devletlerinde, bizde olduğu gibi belgelerin neler olduğu, kanunla tayin edilmediği gibi, kayıt-

(212) Bks. BERKEM, Vergi ..., s. 328.

D4D., 18/11/1965 gün ve s.64-2708/K.65-3826 sayılı kararı : "Ancak işin mahiyeti icabı işçi çalıştırılması zaruri olması hâlinde, gider vesikası ibraz edilmemiş olsa dahi, Takdir Komisyonunca iş hacmi ve gerekirse emsâl müesseselerinin çalıştırdıkları işçi sayısı ve işçi ücretleri de nazarı itibara alınmak suretiyle tesbit olunacak giderin matrahtan tensili icabeder.";

D4D., 27/6/1963 gün ve E.60-2127/K.63-2392 sayılı kararı : "Hizmet erbabına ödenen ücretlerden kesilen vergilerin zama-nında vergi dairesine ödenmemiş olması halinde, bordrolarının imzasız olması sebebiyle muhteviyatı meblağın matraha alınma-sında isabet yoktur.", BERKEM, Vergi ..., s.328 ve 349.

(213) İngiltere'de ve A.B.D. de, kayıtların belgelendirilmesi, defterler ve giderler konusunda bks: Roland I. ROBINSON, Erwin W. BOEHLER, Frank Herbert GANE ve Loring C. FARWELL : Financial Institutions, Homewood- Illinois, 1960; BRUNDNO ve BOWER: Taxation in the united kingdom, Boston-Toronto, 1957; J.B. Cowdiffe: The commerce of the nations, New York, 1950; Harold P.Lusk: Business law; principles and cases, Homewood- Illinois, 1959; HUSBAND ve DOCKERAY: Modern corporation finance, Homewood- Illinois, 1962; RANKING ve SPICER: Company law, London, 1947; Pearson Hunt, Gordon DONALDSON: Basic business finance Homewood- Illinois, 1958; EREM Turgut: Ticaret Hukuku Prensipleri, (Ticari işletme), C.I, İstanbul, 1967.; EREM Turgut: Ticaret Hukuku Prensipleri, (Ticaret şirketleri), C.II, İstanbul, 1965.; EREM Turgut: Anonim şirketler Hukuku, İstanbul, 1965.

ların belgeye bağlanması konusunda da, işletmeler mecbur tutulmamıştır. Fakat, ispat edilebilir belge olması bakımından özellikle para ile ilgili işlemlerin yine de dökümanlara bağlanması gerekmektedir. Bu sebeple işletmelerde; günlük kayıtların en ufak ayrıntılarına varıncaya kadar yazıldığı defterlerin tutulması gerekmektedir.

İngiltere ve Amerika Birleşik Devletlerinde; tacirlerin(214) tutacağı defterler ismen belirtilmediği gibi, bunların kullanma mecburiyeti de konmamıştır(215). Yani, bu memleketlerde "Defterlerin serbestisi Sistemi" uygulanmaktadır. Neticede, kanunlar mecbur tutmamakla beraber, işletme; mali durumunu açık ve doğru olarak göstermek(216) için, kendi ihtiyacı ve bünyesine göre gerekli defter ve kayıtları tutmaya mecbur kalmaktadır(217).

Vergi kanunlarımızda belirtildiği gibi(218), İngiltere'de de kabul edilen ve edilmeyen giderler açık ve geniş bir şekilde kanunla tayin edilmiştir(219). Amerika Birleşik Devletlerinde ise; bu konu daha da geniş olarak ele alındığından "Vergi bilançosu" ile "Ticari bilanço" kavramlarına ortaya çıkan farklar da asgariye inmektedir.

(214) Burada hakiki şahıs tacir ile ticaret şirketleri söz konusudur.

(215) İngiltere'de, anonim şirketler için "Company's Act 1947" gereğince, muhasebe defterlerine ilâveten pay sahipleri, sabit, asa, şirket gayrimenkulları ile ilgili rehinaleri kayıt defterleri tutulmaktadır. Fakat, kanun muhasebe defterlerinin ne-ler olduğu hakkında bir bilgi vermemektedir. Amerika Birleşik Devletlerinde de, "Business Corporation Act" a göre tutulması gereken defterler bu şekilde belirtilmiştir.

(216) İngiltere'de, defterin cımsi kanunen belirtilmesikle beraber her şirketin; mali durumunu açık ve doğru olarak gösterecek muhasebe defterleri konusunda kayıt vardır. Bu kayda göre; şirket, bütün mal alış ve satışlarını, para girişi ve çıkışını gerektiren işlemlerini, aktif ve pasifini deftere yazmağa mecburdur.

(217) Defter ve kayıtlar; ciltli veya ciltless defter, folyo volan, kart veya kartoteks şeklinde olabilir. Fakat, bilanço ve kâr ve zarar cetvellerinin şekli ve muhtevası konusunda (Anonim şirketler için) hususi hükümler vardır.

(218) Eks. Bu çalışma, s. 30 vd.

(219) Eks. Bu çalışma, s. 64 ve 65.

II. Pasif kıymetlerin değeriemesi:

Pasif; muhasebe prensip ve kaidelerine göre kapatılan hesapların takip eden seneye devredilen alacak bakiyesidir(220). Pasif kavramı; borç ve tahhütler yanında, kayıtlı sermaye(221) v.b.g. hesapları da içine alan geniş bir anlam taşır(222). İşletme bilançosunun pasifinde, bu geniş anlam içinde bir araya gelen hesapları, gerçek pasif ve itibari pasif olmak üzere iki grupta toplayabiliriz(223). Gerçek pasif grubunda senede bağlı ve bağlı olmayan borçlar yer alır. Bunların dışında kalan (amortisman, karşılık, geçici, nakım v.b.g.) hesaplar da, itibari pasifi meydana getirirler(224). Bu hesapların pasifte sıralanışında, vade durumları esas alınır.

Pasif kıymetlerin değeriemesi; Vergi Usul Kanunu'na göre, yine bu kanunun ortaya koyduğu değer ölçülerinin(225) uygulanmasıyla yapılır. Ticaret Kanunu ise; pasiflerin, özellikle borçların(226), itibari değer(227) üzerinden hesaba geçirilmesini emreder(228).

-
- (220) Alacak bakiyesi veren hesaplardan, sadece pasif hesaplar kastedilmektedir. Aktif bir hesabın negatif bakiyesi söz konusu değildir.
- (221) Popüler anlamda bir pasif olarak düşünülmeyen kayıtlı sermaye, muhasebe anlayışına göre, pasif olarak kabul edilmektedir.
- (222) Bkz. KENNEDY ve MULLER, s. 33.
- (223) 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.
- (224) Bkz. ACAR, s. 267.
- (225) Bu konuda bkz. Bu çalışma, s. 32 vd.
- (226) Kıta bağlı veya vadeli olsun veya olmasın.
- (227) Bkz. Bu çalışma, s. 35.
- (228) Bkz. TTK. 75.

1. Sermaye hesabının değeriemesi:

İşletmenin sermayesi hakkında, kanunlarında birbirinin tamamen siddi iki görüş vardır. Gelir Vergisi Kanunu ve Vergi Usul Kanunu, sermayeyi değışir bir unsur olarak kabul etmiş ve bunun gerçek aktif ile gerçek pasif arasındaki farkın bulunmasıyla hesaplanabileceğini belirtmiştir(229). Ticaret Kanunu ise; sermayeyi değışmez bir unsur olarak kabul etmiş ve bunun bilançoda nominal kıymetle ayrı olarak gösterilmesini emretmiştir(230).

Muhasebe bakımından da sermaye, sabit bir unsur olarak kabul edilir. Ancak, işletmenin faaliyetlerine ayrılan sermayenin kendisinde değil sağladığı gelirlerde değışmeler olabilir(231). Bu da, ayrı bir hesapta (kâr ve zarar hesabı) gösterilir(232). Şu halde, burada söz konusu olan sermaye; işletme bilançosunun pasifinde yer alan kayıtlı sermaye olup değeriemesi de mukayyet değeri ölçüsüyle olur.

2. Borçlar ve alacaklı bankalar hesabının değeriemesi:

İşletme borçlarını(233) değeriemesinde, Vergi Usul Kanunu'nun 285

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

(230) Eks. TTK. 74.

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

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

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

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

inci maddesine uyarak; mukayyet değer (234) ölçüsünü kullanmak zorundadır(235). 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(236).

Borçlar içinde, konkordato veya sulh yoluyla alacaklı tarafından vasgeçilen kısım varsa; bunlar işletmece özel bir karşılık hesabına devredilir. Özel karşılık hesabında en fazla üç yıl(237) zararlar yok edilmek üzere bekletilir. Yoksa, kâr olarak kayda alınır(238).

Yabancı para üzerinden borçların değerlemesinde; yabancı paraların değerlemesindeki esaslar uygulanır(239).

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

(234) Bu konuda bkz. Bu çalışma, s. 34 ve 35.

(235) 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.

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

(237) 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 inci maddesindeki 3 yıllık müddetin geçmesi lâzımdır.", BERKE, Vergi ..., s. 462.

(238) Bkz. VUK. 324.

(239) Bkz. Bu çalışma, s. 75 vd.

Kanun'un borçlar hakkında koyduğu genel hükme göre nakayyet değerle olur(240). Fakat, işletme dilerse, bu çeşit borçlarını değerleme günü kıymeti yani tasarruf değeriyle değerleyebilir(241). Tasarruf değeri ile değerlemeye, her senet tek tek ele alınır(242). Zira, her senedin vade tarihi aynı değildir.

İşletmenin senede bağlı borçlarının, konkordato veya sulh yolu ile alacaklıları tarafından alınmasından vazgeçilmesi halinde, bu kısım işletme tarafından özel bir karşılık hesabına devredilir(243).

Yabancı para üzerinden senede bağlı borçlar ise; yabancı paralar gibi değerlendirilir(244). Yani borsa rayici ölçüsüyle değerlendirilir. Fakat, bu ölçü uygulanmadan, işletme dilerse her borç senedinin o günkü değerini hesaplayabilir. Bu takdirde; borç senetlerinin değerlemesinde evvelâ tasarruf değeri ve sonra da borsa rayici uygulanmış olur.

Senede bağlı borçlar gurubuna tahvil borçlarını da katabiliriz. Zira, tahviller de çıkaran işletme için(245) bir çeşit borç senedir(246). Tahvil borçları; itibarî değer ölçüsüyle değerlendirilir(247).

(240) Bks. Bu çalışma, s. 34 ve 35.

İşletme; banka, banker veya sigorta şirketi ise, borçlarını değerleme günü kıymetiyle "Tasarruf değeri" değerlemeye mecburdur.

(241) Bks. VUK. 285.

(242) 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 yüzdeki uygulanır.

(243) Bks. Bu çalışma, s. 125.

(244) Bks. Bu çalışma, s. 75 vd.

(245) Eşhamlı şirketlerle, iktisadî kamu müesseseleri; konumuz dışı işletmeler olduğu için, tahvil borçlarının değerlemesine daha geniş yer verilmedi.

(246) Bks. TTK. 420.

(247) Bks. VUK. 286.

Ayrıca bks. Bu çalışma, s. 35.

4. Amortisman, karşılık ve yedeklerle ilgili hesapların değerlendirilmesi:

Amortisman hesabı; işletmelerin her yıl ayırdıkları amortismanları, toplu olarak ve ayrı bir hesapta(248) takip etmeleri halinde, bilanço pasifinde görülen bir hesaptır(249). İşletme, amortismanlarını Vergi Usul Kanunu'nun ilgili hükümlerine(250) uyarak hesapladığı takdirde; bu hesabın değerlemesinde, mukayyet değer ölçüsü uygulanır.

İşletmenin, amortisman konusu iktisadî kıymetleri, geçitli sebeplerle elden çıkarması(251) 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(252). İşletme bu sebeple amortisman nispetini seçmede serbesttir. Ancak, seçilen amortisman nispetlerinin, Vergi Usul Kanunu'nun belirttiği nispetlerden farklı olması halinde; meydana gelecek değişiklik durum-

(248) Bu konuda bkz. Bu çalışma, s. 57.

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 değerlerin amortismanı tanımlanıp bittiğinde, aktifte (1.-- lira üzerinden) mevcut olarak gösterilir.

(249) Bu hesap, bilanço pasifinde gösterilmek istendiği takdirde; "Amortismanlar, Birikmiş amortismanlar" veya normalden fazla ayırdığını belirtmek için "Fevkalade amortisman" diye bazan konusu bulunan iktisadî kıymetin ismini de alarak "Makine amortismanı gibi" adlandırılır.

(250) Bkz. VUK. 313 - 330.

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

(252) Sadece, anonim şirketlere ait 460 inci maddede; "Gayrimenkuller, binalar, enerji santralleri, makineler, nakil vasıtaları, alet ve edevat ve mobilye gibi devamlı surette işletmede kullanılan tesisler halinde icabına göre münasip olan tenviliz yapıldıktan..." ifadesinde genel olarak amortismandan söz edilmiştir.

lar, devre sonunda nazara alınır(253)

Vergi Usul Kanunu'na göre, pasifleştirilmek(254) suretiyle de-
değerlendirilmesi gerekli(255) hesaplardan biri de; karşılık hesapları-
dır(256). Karşılık hesaplarının değerlendirilmesinde de, mukayyet değer öl-
çüsü uygulanır(257).

Yedeklerle ilgili hesaplara gelince, burada sadece yenileme
fonları söz konusudur(258). Yenileme fonları, Vergi Usul Kanunu'nun
ilgili hükümlerine uygun şekilde pasifleştirilebilir(259).

Bu fonların ayrılması gayesine uygun olarak satın alınan yeni
iktisadî değerlerin amortismanı; ilgili fon hesabına borç yazılmak sure-
tiyle mahsup edilir. Eğer, kanunî müddeti içinde kullanılamazlarsa;
yenileme fonlarının kâr'a ilâvesi gerekir(260).

5. Pasif geçici hesapların değerlendirilmesi:

Cari hesap dönemi içinde tahsil edilip, gelecek hesap dönemle-
rine ait olan gelirler(261), işletmede pasifleştirilir. Zira, bu ge-

(253) Bks. Bu çalışma, s. 144 vdb

(254) Vergi Usul Kanunu'ndaki tarifinden de anlaşılabacağı gibi, karşı-
lıklar; işletmenin, miktarları kesin olmakla beraber gider
olarak tahakkuk etmiş veya geçecek bir çeşit borçlarıdır. Bu se-
beple pasifleştirilmesi gereklidir.

(255) Vergi Usul Kanunu, işletmeyi karşılık ayırmada serbest bırakmış-
tır. Bu durumda, işletme karşılık ayırmayı düşünüyorsa, de-
ğerleme de söz konusu olamaz.

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

(257) Fazla bilgi için bks. Bu çalışma, s. 34, 35, 59 ve 84 vd.

(258) Yedek akçeler konusu dışında kalmaktadır. Gelir Vergisi Kanunu-
da yedek akçe konusunda bir hüküm yoktur. Ticaret Kanununda ise;
anonim şirketlere ait hükümler içinde yer almıştır. Bks. TTK.
466 ve 467.

(259) Bks. Bu çalışma, s. 60 ve 61.

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

şit gelirler, ancak ait oldukları yılın gelirleri içinde yer almalıdır. Pasifleştirilen bu değerler, mukayyet değer (262) ölçüsüyle değerlendirilir(263).

İşletmenin, cari hesap dönemine ait olup tahakkuk etmiş, fakat henüz ödenmemiş giderleri(264) de olabilir. Bu geçit giderler de pasifleştirilir ve değerlemelerinde mukayyet değer ölçüsü uygulanır. Ayrıca, işletmenin (ihtiyarî olarak) mevcut alacak senetlerini, değerlendirme günü kıymetiyle değerlemesi(265) halinde; bu işlemin "Reeskont" meydana getirdiği farklar da geçici hesaplarda gösterilir ve değerlemeleri de aynı ölçülerle olur.

6. Kâr

Bilanço pasifinde yer alan kâr; kâr ve zarar hesabının alacak bakiyesidir(266). Kâr'ın bilançoda ayrı bir hesapta "Kâr ve zarar hesabı" gösterilmesi; sermaye hesabının değişmezliğini sağlamak içindir(267). Zira, bu hesap; geçitli gider ve zararlar yanında, sermayenin işletme faaliyetlerinde kullanılmasıyla sağlanan her türlü gelirleri de kapsar.

Kâr ve zarar hesabının alacak "kâr" kısmını genellikle şu unsurlar meydana getirir:

-
- (261) Bu gelirler; gelecek yıllara ait olmakla beraber, peşin tahsil edilen kira, faiz, komisyon v.b.g. gelirlerdir.
 - (262) Bks. Bu çalışma, s. 34 ve 35.
 - (263) Bks. VUK. 287.
 - (264) 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.
 - (265) Bu konuda bks. Bu çalışma, s. 81 ve 82.
 - (266) Aynı zamanda bu bakiye; bilanço aktifinin, pasife göre fazlalık kısmını meydana getirir.
 - (267) Bks. Bu çalışma, s. 111 ve 112.

- Mal satışından doğan kârlar
- Sabit kıymetlerin satışından doğan kârlar
- Aksiyon ve obligasyon satışından doğan kârlar
- Geçici hesap kıymetlerinden nakledilen gelirler
- Faiz ve komisyonlar(268)
- Değerlenmeden meydana gelen kârlar(269)
- İşletmenin iştirâkleri ve şubelerine ait kârlar
- Karşılık ayrılmış şüpheli alacaklardan tahsil edilen kısımlar(270)
- Alacaklısı tarafından alınmasından vazgeçilmesi sebebiyle kâr mahiyetine giren işletme borçları(271)
- Diğer kârlar(272)

Ticaret işletmelerinin genel olarak faaliyet konusu mal alım ve satımıdır. Devre sonunda, mevcut malların değerlendirilmesi yapılarak bulunan rakam(273), devre içinde yapılan satışlar toplamına ilâve edilir. Elde edilen rakamla; alınan malların maliyet bedelleri toplamı arasındaki fark tespit edilir. Bu kâr veya zarardır.

Sabit kıymet satış kârlarına gelince, burada işletmenin gayrimenkul alım satımını devamlı meslek edinmesi(274) halinde elde ettiği kârlar söz konusudur. Bunlar, doğrudan doğruya ticarî kazanç sayılır.

(268) VTK. G.Kurulu, 5/12/1962 gün ve 62-319 sayılı kararı: "Ticarî hesaplar için tahakkuk eden veya alınan faizler ticarî kazançtır. Bu faizlerin tamamı vergiye tabidir.", BERKEM, Gelir..., s. 147. İşletmelerde aleyhte tahakkuk eden ve ödenen faizler, genel giderlerin tali bir hesabında "Faiz-komisyon hesabı", lehteki faizler ise; "Gelir hesabı" veya "Kâr ve zarar hesabı" nda gösterilir. Fakat, genellikle tercih edilen şekil; işletmenin lehinde ve aleyhinde bütün faiz ve komisyonların, tek bir hesapta "Faiz-Komisyon hesabı" takip edilmesidir.

(269) Bkz. Bu çalışma, s. 74 vd.

(270) Bkz. Bu çalışma, s. 86.

(271) Bkz. Bu çalışma, s. 125.

(272) Bunlar; geçmiş yıldan devreden kârlar, kambiyo kârları, kira v.b.g. gelirlerdir.

(273) Bkz. Bu çalışma, s. 90 vd.

Ayrıca, işletmenin kısmen veya tamamen satılması halinde(275) veya amortisman konusu iktisadî kayımlarının(276) satışından(277) doğan kazançları da ticarî kazançtır(278). Eğer, zarar konusu olursa, bu zarar ticarî zarardır ve işletmenin diğer bütün kâr ve gelirlerinden mahsup edilebilir(279).

Cari yıla ait olup tahsilî evvelki yılda yapıldığı için, geçici hesaplarla aktarılan gelirler(280) de, kâr ve zarar hesabının alacağında yer alır.

7. Nisim hesapları

Nisim hesaplar, işletme için ne aktif ve ne de pasif bir değer olarak sayılamıyan hesaplardır(281). Zira, bu hesapların bilanço neticesine tesirleri yoktur. Genellikle bilanço aktif ve pasif toplamalarının dışında yer alırlar(282). Bu sebeple değerlendirme konusu

(274) VTK.G.Kurulu, 20/5/1964 gün ve E.64-123 sayılı kararı: "Gayrimenkul alım satımı ile devamlı olarak iştigal edenlerin kazançlarının tespitinde, ticarî kazançlara ilişkin hükümler uygulanır." ;

D4D., 18/3/1960 gün ve E.59-6688/K.60-1204 sayılı kararı: "Bir yılda gayrimenkul alım satımı ile iştigal eden ve müteakip yılda da satışları bulunanlar, bu işi mutad meslek halinde yapmış olduklarından, ticarî kazanç esasında vergilendirilirler.", BERKEN, Gelir ..., s. 699 ve 715.

Ayrıca bks. D4D., 15/10/1966 gün ve E.65-5957/K.66-3793 sayılı, D4D., 21/6/1966 gün ve E.62-5333/K.66-3052 sayılı ve D4D., 29/4/1966 gün ve E. 62-780/K.66-2099 sayılı kararları.

(275) Bks. D4D., 11/1/1966 gün ve E. 61-2000/K.66-6 sayılı kararı.

(276) Haklar, işletme ve iştirak hisseleri de burada söz konusudur.

(277) Burada devir, temlik ve istisnâk durumları da satış hükmündedir.

(278) Bks. GVK. 81

Yenileme fonlarıyla ilgili olarak ayrıca bks. Bu çalışma, s. 128.

(279) Fakat, ticarî kazanç dışında kalan menkul ve gayrimenkul satışından doğan kazançlar için bu durum söz konusu değildir. Bu konuda bks. GVK. 88.

(280) Bks. Bu çalışma, s. 128.

(281) Bks. ACAR, s. 336.

değildirler.

Mâzî hesaplarla ilgili kayıtlara, işletmede bilgi için yer verilir. Bu hesaplar ne bir mevduat ve ne de kesin bir borcu veya alacağı ifade edemezler(283). Fakat, bunun yanısıra bir hukukî işlemin varlığını ifade etmektedirler(284). Bu sebeple, ilerde işletmenin aktif ve pasif kıymetlerine tesir edecek durumlar yaratabilirler. Ayrıca, bazı işletmelerde "Mâzî hesaplar"ın çok büyük rakamlara ulaştığı görülmektedir. Bütün bu durumlar; muhasebe prensiplerine göre, mâzî kayıtların gerekliliğini ortaya koymaktadır(285).

-
- (282) Fakat, bazı işletmelerde; Mâzî hesaplara bilanço toplamaları içinde yer verilerek, aktif ve pasif hesaplarla birlikte mütalaa edildiği görülmektedir. Bilançoda hangi şekilde görülmüşse görülsün, Mâzî hesaplar; daima eşit kıymetlerle aktif ve pasifte karşılıklı yer alırlar.
- (283) Bkz. TUNCATAY, s. 169.
- (284) Kefalet, rehin, avans, teminat, deposito v.blg.
- (285) Bu gereklilik; Mâzî hesapların, bilgi edinmek yanında diğer bazı düşünceler sebebiyle, bilançoda ayrı da olsa yer almasını ortaya koymaktadır.

§ 6. VERGİ BİLANÇOSUNUN DÜZENLENMESİ

1. Öz sermaye ve Öz sermayeye etkisi olan kıymetler:

Bilanço ile ilgili hazırlıklar(286) tamamlandıktan sonra, artık yapılacak iş bilançonun düzenlenmesidir(287). Düzenlenen bilançoda, işletme faaliyet sonucu büyük defter bakiyeleri ile görünecektir(288). Faaliyet sonucu olan kâr veya zarar; aynı zamanda, işletmenin devre sonu ile devre başı Öz sermayeleri(289) arasındaki farktır(290). O halde bu fark aşağıdaki şekillerde gösterilebilir.

$Kâr = Devre sonu Öz sermaye - Devre başı Öz sermaye$

Bu denklikte görüldüğü gibi; Devre sonu Öz sermaye; devre başı Öz sermayeden büyüktür.

$Zarar = Devre başı Öz sermaye - Devre sonu Öz sermaye$

Bu denklikte ise; Devre sonu Öz sermaye devre başı Öz sermayeden büyüktür.

(286) Memleketimizde normal olarak bu hazırlıklar, her yılın son gününün muamelesi işlendikten sonra başlar ve takip eden yılın Mart ayı sonuna kadar (vergi beyannamesine eklenip ilgili vergi dairesine verilerek) tamamlanmış olur. Bu hazırlıkların esasını, değerlendirme ile ilgili konular meydana getirdiğinden, üçüncü bölümün beşinci kısmı, tamamen bu konuya hasredildi. Bunun yanında, giderler, amortismanlar, karşılıklar v.b.g. konulardaki hazırlıklara da ilgili hesapların incelenmesi sırasında yer verildi.

(287) Bilançonun düzenlenmesinde hesapların sıralanış şekli önemlidir. Bu konuda bks. Bu çalışma, s. 12 vd.

(288) İşletme faaliyet neticesi kârlı ise; pasifte, zararlı ise; aktifte yer almak suretiyle bilançoda görünür. Zira, işletme faaliyetleri neticesinde, aktif kıymetlerde ya bir artış veya eksiliş olacaktır. Bu durum işletmenin bilanço denkliliğini bozacaktır. Bilanço ise; daima aktif ve pasifin denk olması esasına dayanır. Bu denkliliğin muhafazası için de; faaliyet neticesinin, (olumlu veya olumsuz durumlarına göre) ya aktifte sarar şeklinde veya pasifte kâr şeklinde yer alması gerekir.

(289) Öz sermayenin gerçek aktif ile gerçek pasif arasındaki fark olduğunu belirtmiştik. Bks. Bu çalışma, s. 124.

(290) Bks. GVK. 38.

İşletme faaliyetlerinin normal şartlarda beklenen sonucu kâr olduğu için, kanun sadece bu cepheden durumu ele alarak ifade etmiş olması gerekir.

yedem küçüktür.

Devre içinde işletmeden hiçbir kıymet çekilmemiş ve eklenmemiş ise, durum bu şekilde gösterilebilir. Fakat, kıymet eklenmesi ve çekilmesi söz konusu ise(291), bu takdirde durum değişecektir. Ancak, aşağıdaki şekilde bir ifadeyle denkliğini devam ettirecektir.

$$\text{Kâr} = (\text{Devre sonu öz sermaye} - \text{Devre başı öz sermaye}) - \text{İşletmeye ilâve edilen değerler} + \text{İşletmeden çekilen değerler}$$

$$\text{Zarar} = (\text{Devre başı öz sermaye} - \text{Devre sonu öz sermaye}) + \text{İşletmeye ilâve edilen değerler} - \text{İşletmeden çekilen değerler.}$$

İşletme sahip veya sahiplerinin devre içinde işletmeye yeniden koydukları kıymetlerden ötürü, devre sonu öz sermayesinde bu kıymetlerin değeri kadar bir artış olacaktır(292). Öz sermayedeki bu artış da, faaliyet sonucu kârı çoğaltıcı mahiyette etkiliyecektir. Bunu önlemek için de, devre içindeki işletme faaliyetlerine yeni konan kıymetler, söz konusu farktan düşülür. Aynı şekilde, işletmeden çekilen kıymetlerden ötürü, devre sonu öz sermayesinde; çekilen kıymetlerin değeri kadar bir azalma olacaktır. Bu azalma, işletme faaliyetlerinden doğan bir zarar değildir(293). Bu sebeple devre sonunda öz sermayeler farkı kâra bu miktar eklenecektir.

İşletmenin devre sonu öz sermayesinde, devre başı öz sermayesine nazaran azalma varsa; aynı sebeplerle iki durumun sonuca etkisi

(291) Devre içinde sermaye arttırmak maksadıyla işletmeye ayrıca kıymetler verilebileceği gibi, sermayeyi azaltmak maksadıyla mevcut kıymetler çekilebilir. Kârların ve ihtiyatların dağıtılması da burada söz konusudur.

(292) Bu artış kâr değildir. Zira, işletmenin devre içinde hiçbir işlem yapmasa bile öz sermayedeki bu artış yine olacaktır.

(293) Zira, işletmenin devre içinde hiçbir işlem yapmasa bile öz sermayede bu miktar bir azalış yine olacaktır.

şöyle olacaktır. Devre içinde işletmeye ilâve edilen kıymetler, farka (zararı azaltıcı mahiyette oldukları için) eklenecektir. Çekilen kıymetlerin, farktan (zararı çoğaltıcı mahiyette oldukları için) çıkarılması gerekir. Bütün devre içindeki çekilen ve yatırılan kıymetlerin(294) devre başı ve sonu öz sermayeleri arasındaki farka tesirleri sonucu, ortaya işletmenin ticarî kâr veya zararı çıkar. Bu aynı zamanda, işletmenin Ticarî bilanço'sunda görünen kâr veya zarardır.

İşletme gerek devre içindeki muamelelerinde ve gerekse devre sonu envanterle ilgili işlemlerinde vergi kanunları hükümlerine harfiyen uymuşsa; hasırladığı bilanço aynı zamanda Vergi bilançosu'dur(295). Bu bilançoda görünen olumlu veya olumsuz faaliyet sonucu da, vergi konusu kâr veya zarardır. Fakat, işletmeler normal faaliyetleri icabı, vergi kanunları hükümlerine uymayan işlemleri de yapmak zorunda kalabilir(296). Bu işlemlerle ilgili rakamlarda; işletmenin likidite, rantabilite v.b.g. hesaplamalarına ciddi etkiler yapacak miktarlarda olabilir. Bu durumda, bu çeşit işlemlerin kayıt dışı bırakılması düğünlemez. Kayıtlara alındığı takdirde de, ayrı hesaplarda(297) veya ilgili oldukları aynı hesaplarda kayıt ve takibi gerekir(298).

-
- (294) İşletmelerde, devre içinde çekilen ve yatırılan kıymetlere hiç rastlanılamıyacağı gibi, sadece çekilen veya sadece yatırılan veya her iki şekildeki kıymet giriş ve çıkışlarına rastlanılabılır.
- (295) Bu çeşit bilanço tanzimi küçük işletmeler için söz konusu olabilir.
- (296) Örneğin; işletme kanunî hadlerin üstünde bir amortisman siyaseti takip edebilir. İşletme sahibi, eşi ve çocuklarından temin ettiği borç paralar için faiz hesaplamak veya ödemek zorunda kalabilir.
- (297) Ayrı hesaplardan gaye; aynı işlemlerin vergi kanunları hükümlerine uygun olarak yapılan kısmı ile kanunun kabul etmediği kısımların ayrı isimler altındaki hesaplarda gösterilmesidir. Örneğin; işletmenin servis arabası için yapılmış olduğu giderlerin arabanın şahsî işlerde de kullanılması halinde yarısının "Genel giderler hesabı" nda, yarısının da "Kabul edilmeyen giderler hesabı" nda veya şahsî ve carî hesaplarda gösterilmesi v.b.g.

İşletme, devre içi ve devre sonu itibarıyla bütün işlemlerinde; kanun hükümlerine uymayı prensip edinebilir. Sana göre de, muamelelerinde ayırım yaparak durumu, ayrı ayrı hesaplarda takip eder. Bu şekilde bir kayıt sistemi, vergi matrahının bulunmasında büyük kolaylıklar sağlar(298). Ancak, böyle kayıtlendirma sonunda, işletmenin gider ve gelirler yönünden birçok hesaplarında (aynı konuda hesaplar olduğu halde) parçalanmalar, ayrılmalar olur. Bu ise; işletme hakkında bilgi edinmek istiyenleri, yorucu ve zaman kaybına sebep olan çalışmalara yol açarak yanlışmalara bile götürebilir. Bu sebeple, sakıncalı taraflı olmakla beraber, işletmenin istisnasız bütün işlemlerini, ait oldukları hesaplarda (kanun hükümlerine uygun olup olmadıklarına göre hesaplarda ayırım yapmaksızın) kaydı ve takibi şekli genellikle tercih edilmelidir. Zira, hesaplardan; işletmenin ekonomik ve mali yönlerden gerçek durumunu öğrenebilmek, ancak bu şekilde bir kayıtla mümkündür. Sakıncalı taraflı; işletmenin vergi ile ilgili olarak Devlet karşısındaki durumunu tespitteki güçlülüdür. Özellikle, işlemlerde kanun hükümlerine uygunluk devre içinde hiç nazara alınmayıp, toplu olarak devre sonunda teker teker incelenerek ele alınırsa; bu güçlüğü imkânsızlığa dönmesi bile mümkündür. Bunun için, işlemlere ait kayıt düğülürken, işlemin kanun hükümleri karşısındaki durumu incelenmelidir. İnceleme sonucu, işlemin hükümlerin dışında kalan kısmı(300) varsa, bu kısım özel kayıtlarla, özel defter ve hesaplarda ayrıca takip edilmeleri gerekir. Bu yapılmadığı takdirde, hiç olmasa ilgili hesaplara hatırlatıcı mahiyette notlar konmalıdır.

İşletme, faaliyetlerinden doğan işlemlerin tamamının kayıtlara alınması, ister ayrı hesaplarda ister aynı mahiyetteki tek hesapta

(298) İşletmede kanunla amortisman nispetlerinin üstünde amortisman uygulanması halinde; tamamının "kâr ve zarar hesabı gibi" tek bir hesaba zarar yazılması v.b.g.

(299) Bu kolaylık aynı zamanda Vergi bilânçosu'nun hazırlanmasında söz konusudur.

(300) Bu kısım, işlemin tamamına ait olabileceği gibi bir kısmına da ait olabilir.

gösterilsin, devre sonunda vergi durumuyla ilgili hesaplamalarda aynı çalışmalar gerektirir(301).

II. Vergi durumu ile ilgili hesaplamalar ve vergi bilançosu'nun ayrı bir cetvel halinde düzenlenmesi

1. Vergi durumu ile ilgili hesaplamalar:

İşletme faaliyetleri, devre sonunda kârla veya zararla sonuçlanır. Eğer işletme, devre içindeki kayıtlarında "değerleme, giderler, amortisman v.b.g. konularda" kanun hükümlerine uymamışsa; devre sonunda hazırladığı bilanço ve kâr ve zarar cetveli(302), ancak işletme için yeterli olacaktır. Bu bilanço ve kâr ve zarar cetveli üzerinde kanun hükümlerine göre yapılacak ilâve ve çıkarma işlemlerinden sonradır ki, işletmenin vergiyle ilgili olarak Devlet'e karşı gerçek durumu ortaya çıkacaktır. Bu durum, çeşitli şekillerde görüneceğinden herbiri için ayrı örnek verilmiştir(303).

Örneklerin hepsinde ortak olan taraf; ifadelerin aynı olmasıdır. Bu ifadeler, şu başlıklar altında toplanabilir. Örnekteki sıralanmış durumlarına göre de bunlar aşağıda belirtilmiştir.

- Vergi kanunlarına göre, kabul edilmeyen giderler
- Vergiden muaf olan gelirler
- İktisadî kıymetlerin, kanunî değerleme ölçülerinden daha yüksek ölçülerle değerlemesinden doğan fazlalıklar
- İktisadî kıymetlerin, kanunî değerleme ölçülerinden daha düşük ölçülerle değerlemesinden doğan farklar

dır.

(301) Bunlar; işlemlerin kanun hükümleri nazara alınarak incelenmesi ve bunlara ait kayıtların yapılmasıyla ilgili çalışmalardır.

(302) Burada, Ticarî bilanço ve Ticarî kâr ve zarar söz konusudur.

(303) Bks. Bu çalışma, s. 144 vd.

Vergi kanunlarına göre, kabul edilmeyen giderler başlığı altında; fazla ayrılan amortismanlar, belgesiz giderler, fazla ödenen bağış ve yardımlar ve nihayet kanunen kabul edilmeyen diğer giderler bir araya getirildi. Zira, bunların herbiri, işletmenin vergi matrahına aynı istikamette tesir etmektedir. Örneğin; işletme faaliyet sonucu kârlı(304) ise; kabul edilmeyen giderler toplamı, bu kâra eklenecek(305), zararlı ise; zarardan düşülecektir(306).

Fazla ayrılan amortismanlardan maksat, işletmenin kanunî amortisman nispetlerinden daha yüksek nispetleri uygulamasıyla meydana gelen fazlalıklardır. Bu fazlalıklar kanunen kabul edilir gider olmakla beraber, işletmenin amortisman siyaseti; yüksek amortisman nispeti uygulamasını gerektiriyorsa, işletme bunu yapmakta tereddüt etmeyecektir(307).

Belgesiz giderlere gelince, bunlar; fatura ve makbuz gibi belgelere(308) bağlanmadan, işletme tarafından yapılan giderlerdir. Vergi Usul Kanunu'nun, kayıtların belgelendirilmesini mecbur tutmasına rağmen bu hükme uymadan yapılan giderlerin kanunen kabul edilemeyeceği muhakkaktır(309).

Kanunen kabul edilmeyen giderler gurubuna girmekle beraber, kendisinin ayrıca inceleme konusu yapılması gerekli giderlerden biri

(304) Ticarî kâr söz konusudur.

(305) Bkz. Bu çalışma, s. 144, 145 ve 146.

(306) Bkz. Bu çalışma, s. 147, 148 ve 149.

(307) İşletmenin, kanunî amortisman nispetlerinden daha düşük nispetler uygulaması genellikle düşündülmez. Böyle bir durumda meydana gelecek mahzurlar konusunda bkz. Bu çalışma, s. 56.

(308) Bunlara; fatura yerine geçen diğer belgeler de dahildir. Diğer belgeler konusunda bkz. VUK. 233, 234 ve 235.

(309) Burada, belgeye bağlanmaları imkânsız ve alıçılmamış giderler söz konusu değildir. Bu çeşit giderler için bkz. Bu çalışma, s. 116 vd.

de; kabul edilmeyen bağış ve yardımlardır. Bağış ve yardımların gider olarak kabul edilebilmesi için bazı şartlara uygun olarak yapılması gerekir. Bunlar:

- Yardım ve bağışların, genel bütçeye dahil dairelere, katma bütçeli idarelere, il özel idareleri ile belediyelere, köylere ve kamu yararına faydalı derneklere(310) yapılmış olması,
- Yardım ve bağışların makbuz karşılığı yapılmış olması(311),
- Yardım ve bağışlar miktarının; o yılın beyan edilecek gelirinin % 5 ini aşmaması(312)

dır. Bu şartlardan birinin yerine getirilmemiş olması halinde yapılan yardım ve bağışlar, kanunen gider olarak kabul edilemez. Kanunen kabul edilmeyen diğer giderler ise; Gelir Vergisi Kanunu'nun 41 inci madde-

(310) Hangi derneklerin, kamu yararına faydalı dernekler olduğu konusunda bks. Gelir ve Kurumlar vergisi isahları ..., s. 491.

5421 sayılı GVK. da sadece kamu yararına faydalı derneklere yapılan yardım ve bağışlar söz konusu idi. 193 sayılı GVK. ile esbül edilen derneklere ilâveten adları belirtilen tüzel kişilere yapılan yardım ve bağışlar da, kanunen kabul edilir giderlerden olmuştur. Buna rağmen uygulamada yine de istisnalara yer verilmektedir.

D4D., 22/9/1954 gün ve E.54-3186/K.54-2516 sayılı kararı: "Umumi menfaatlere hâdim bir cemiyet olması bakımından Fındıklı camiiine yapılmış olan yardımın matrahata bırakılması, mevzu bahis caminin Evkaf İdaresine ait bir cami olması itibarıyla dernek menfaatine yapılmış bir yardım olmayıp, umumî hizmet çerçevesine dahil idareye yapılmış bir hizmet olması bakımından ve bu gibi yardımların umumî menfaate ait hizmetlerden üstün olarak kabulü icabedeceğinden, bu matraha ait mükellef iddiası yerindedir. ", BERKEK, ..., s. 779.

(311) Yardım ve bağış nakten olabileceği gibi, aynen de yapılabilir. Bu durumda bağışlanan mal veya hakkın mukayyet değeri, yoksa takdir komisyonlarıca takdir edilen değeri esas alınır.

(312) D4D., 26/3/1954 gün ve E.55-5520/K.57-901 sayılı kararı : "Anne menfaatlerine yararlı derneklere makbuz karşılığında yapılan bağış ve yardımların yıllık gelirinin % 5 ini aşmamak şartıyla, 5421 sayılı kanunun 74 üncü maddesiyle kabul edilmiş ise de, yardımların hesabında safi veya gayrisafi gelirin mi gösçünde tutulacağı tasrih olunmadığından, hadisenin içtihadı müttehâmil olduğu gerekçesiyle cezanın terkinî doğradur.", BERKEK, Gelir ..., s. 779.

şinde belirtilen ödemeler(313), şahıs sigorta primlerinin 200.— liraya aşan kısımları(314) v.b.g. giderlerdir(315).

Vergiden muaf olan gelirler başlıca; taşıyan gruba gelince, bunların en çok görülen şekli, genellikle devlet tahvil faizleridir. Matrah dışı diğer gelirler ise; tasarruf bonusu faizleri ve özel kanunları veya devletle akdedilmiş mukavelelerle her türlü vergiden istisna edilmiş olan menkul kıymetlerin faiz ve temettüleridir(316). Bunların, vergiden muaf olduklarına göre, işletmenin kârından düşül-

Kurumlarda, kurum kasancısının % 2 sini (toplam olarak 20.000.— lirayı) aşmaması gerektiği konusunda bks. KVK. 14/6

(313) Bks. Bu çalışma, s. 31 ve 32.

(314) Burada, mükellef için olduğu gibi, gelirlerinin aynı beyannamede gösterilmesi şartıyla eşi ve çocuklarının herbiri için her türlü (hayat, sakatlık, hastalık, analık, doğum, tahsil v.b.g.) şahıs sigortalarının primleri söz konusudur. Ayrıca, bu primlerin, gelirin elde edildiği yılda ödenmiş olması da şarttır.

(315) Kanunî müddeti içinde kullanılması, yenileme fonlarının, kâr ve zarar hesabına aktarılma kayıtları yapılması, buna ait meblağlar, burada yer alabilir. Bu konuda bks. Bu çalışma, s. 127 Ayrıca, kanunî şartları (bks. Bu çalışma, s. 42 vd.) sonradan bozulan yatırım indirimi ile ilgili meblağlar, burada söz konusu olabilir. Örneğin; yatırım indirimine konu aktif kıymetlerin (komple tesislerde yatırım tamamlanmadan, diğerlerinde istisnâ ve istisnâ ile bağlanmadan) satışı ve devri, kanunî şartların bozulma sebeplerinden biridir.

(316) Bks. GVK. 22/1. ; Kurumlar için ayrıca bks. KVK. 8/3.

Buradaki vergi istisnası; sadece bu gelirleri elde edenlere tanınmıştır. Bu sebeple, gelirin menkul sermaye iradı şeklinden (elde eden şirket tarafından ortaklara) dağıtılabilir kâr şekline sokulması, onu yine vergi konusu yapar. Örneğin; kurumlarda kurum vergisi hesaplanırken, bu çeşit gelirler matrahıtan düşülürken; gelir vergisinin hesaplanmasında matraha eklenmektedir. Zira, vergi muafiyetinden ortaklar değil, geliri elde eden kurum istifade eder. O halde, ortaklara dağıtılabilir olması halinde kâr; anonim bir gelir sayılır. Bu sebeple de vergi konusu olur. Bu konuda bks. GVK. 96/2 3.

mesi (sarar olması halinde, sarara eklenmesi) gerekir(317).

Diğer grup başlığı, eksik değerlendirilen iktisadi kıymetlerdir. Burada, eksik değerlendiren maksat; değerlendiren, işletmenin iktisadi kıymetlerine Vergi Usul Kanunu'nun değerlendirme ölçülerinden(318) daha düşük ölçülerin uygulanmasıdır. Bunun neticesinde, işletmenin aktif kıymetlerinde gerçek dışı bir azalma meydana gelecektir. Bu da, bilançonun doğruluk ve samimiyet vasıflarını yok eder(319).

İşletmenin böyle bir tutumu, genel olarak iki sebebe bağlanabilir. Bu sebeplerden birincisi; işletmenin durumunu olduğundan daha kötü göstermektir(320). İkincisi ise; işletmenin o günkü iktisadi şartlara uygun gerçek durumunu ortaya koymaktır(321). Fakat, her iki şekilde de vergi kanunlarının koymuş olduğu ölçülere uymak zorluğu olduğundan, işletme uyguladığı ölçülerle, kanunî ölçüler arasındaki farkları sarara alacaktır(322).

(317) Bkz. Bu çalışma, s. 144 ve 147.

Kurumlarda, diğer bir kurumun sermayesinden (% 10 dan azalmamak ve kuruluş sırasında veya en az bilanço tarihinden bir yıl evvel katılmay, olmak şartıyla) elde edilen kazançların kurumlar vergisinden istisna oluşu konusunda bkz.KVK. 8/1

(318) Bkz. Bu çalışma, s. 32 vd.

(319) Bu konuda bkz. Bu çalışma, s. 4.

(320) İşletmenin belli ellerde kalmasını sağlamak v.b.g. sebeplerle bu yola başvurulur. İşletmelerin aktif kıymetlerini eksik değerlendirmesinde güttükleri gayeler ve kullanılan çareler konusunda bkz. YÜCESEY, Bilanço ..., s. 169 - 170.

(321) Bu duruma iktisadi hayatta genellikle çok az rastlanır. Zira, düşük değerlendirme sebebinin gerçekten iktisadi şartlara uymak zorluğuna dayanması; talebin çok üstünde bir mal bolluğunun mevcudiyeti veya para kıymetinin fevkalade yükselmesiyle mümkündür.

(322) Bu farkların, işletme kârlı ise kâr'a eklenmesi, zararlı olması halinde ise sarardan düşülmesi gerekir. Bkz. Bu çalışma, s. 144 ve 147.

İktisadî kıymetler basan da, fazla değeriendirilir. Bu fazla-
lıkların da yine Vergi Usul Kanunu'nun ölçülerine göre meydana gelme-
si söz konusudur. Fazla değeriendirmenin de genel olarak iki sebebi var-
dır. Biri; işletmenin, durumunu olduğundan daha iyi göstermek isteme-
si(323), diğeri de o günkü iktisadî şartlara uymak zorunludur(324).
Bu sonuncusu sebebiyle, Vergi Usul Kanunu'na yeniden değeriendirmeye il-
gili hükümler ilâve edilmiştir. Fakat, bu ilâve edilen hükümlerden
basisinin imkân vermemesi sebebiyle, geniş uygulama alanı bulamamakta-
dır(325). Bu sebeple iktisadî kıymetlerin, kanunî ölçülerin üstünde
değeriendirilmesi halinde meydana gelecek değer fazlalarının (işlet-
me kârlı ise), kârdan düşülmesi; (işletme zararlı ise) zarara ise ek-
lenmesi gerekir(326).

Buraya kadar açıklamalarını yaptığımız hususların, işletme
faaliyetleri sonucuna etkisini, çeşitli şekillerde görüneceğini belirt-
miştik. Bu şekiller, işletmenin kârlı veya zararlı olmasına göre ge-
nellikle üç durumda değişimler gösterir. Kanun hükümlerine uyma sebe-

(323) Burada da, bilâncının doğruluk ve samimiyet vasıflarının sode-
leneceği söz konusudur. Fakat, işletmenin faaliyetlerini aksa-
tıp dağılma tehlikesini önlemek v.b.g. sebeplerle uygulamada
rastlanılan değeriendirme şeklidir. İşletmelerin aktifteki iktisadî
kıymetlerini fazla değeriendirmelerinde güttükleri gayeler ve kullanı-
lan çareler konusunda bkz. YÜCESOY, Bilânço ..., s. 169.

(324) İktisadî hayatta diğeriendirme (eksik değeriendirmede belirtilen durum)
göre genellikle daha çok rastlanılan değeriendirme şeklidir. Zira,
fiyatların yükselmesi, para değerinin düşmesi gibi durumlar
uygulamada sık sık meydana gelen iktisadî olaylardır. Bu konuda
açık bilgi için bkz. Orhan ÖZÜ: İktisat teorisi, İstanbul, 1968,
s.173 vd. ; Ahmet KILIÇBAY: İktisat teorisi, İstanbul, 1962, s.
274 vd. ; Sabri ÖZDEMİR: Millî gelir, istihdam ve iktisadî büyüme,
İstanbul, 1966, s. 387 vd.

(325) Bks. Bu çalışma, s. 57, 58 ve 59.

(326) Bks. Bu çalışma, s. 144 ve 147.

biyle gerekli düzeltmelerin yapılmasıyla işletme kârı; fasilalaşır(327), azalır(328), veya zarar'a döner(329). Eğer zarar söz konusu ise; o zaman kanaf hükümlere uygunluğu sağlamak için yapılan düzeltmeler, işletme zararını ya fasilalaştırır(330), ya azaltır(331) veya kâr'a çevirir(332).

-
- (327) Ems. Bu çalışma,s. 144.
 (328) Ems. Bu çalışma,s. 145.
 (329) Ems. Bu çalışma,s. 146.
 (330) Ems. Bu çalışma,s. 147.
 (331) Ems. Bu çalışma,s. 148.
 (332) Ems. Bu çalışma,s. 149.

A. Vergi bilâfiyesinde ticarî kâr'ın artması:

İşletmenin 1967 yılı ticarî kâr'ı 300.000.—

1. Vergi kanunlarına göre kabul edilmeyen giderler :

- Faaliyet ayrılan amortismanlar	31.450.—	
- Belgesiz giderler	13.400.—	
- Kabul edilmeyen belediye ve yardımlar	9.393.75	
- Kanunen kabul edilmeyen diğer giderler	<u>700.—</u>	<u>+ 54.943.75</u>
		354.943.75

2. Vergiden muaf olan gelirler :

- Devlet tahvilleri faizi	2.000.—	
- Matrah dışı diğer gelirler	<u>1.000.—</u>	<u>3.000.—</u>
		351.943.75

3. Eksik değerlenen iktisadî kıymetler :

- Mal	<u>10.000.—</u>	<u>+ 10.000.—</u>
		361.943.75

4. Fazla değerlenen iktisadî kıymetler :

- Binalar	<u>50.000.—</u>	<u>- 50.000.—</u>
Vergi matrahı (kâr)		<u>311.943.75</u>

(Örnek 1)

B. Vergi bilâncosunda ticarî kâr'ın analizi :

İşletmenin 1967 yılı ticarî kâr'ı 600.000.—

1. Vergi kanunlarına göre kabul edilmeyen giderler :

- Pasla ayrılan amortismanlar	62.900.—	
- Belgeleşme giderler	26.800.—	
- Kabul edilmeyen bağış ve yardımlar	18.787.50	
- Kanunen kabul edilmeyen diğer giderler	1.400.—	109.887.50
		<u>709.887.50</u>

2. Vergiden muaf olan gelirler :

- Devlet tahvilleri faizi	55.000.—	
- Matrah dışı diğer gelirler	5.000.—	60.000.—
		<u>649.887.50</u>

3. Hakkı değerlendirilen iktisadî kıymetler :

- Hakkınlar	10.000.—	10.000.—
		<u>659.887.50</u>

4. Pasla değerlendirilen iktisadî kıymetler :

- Mal	75.000.—	
- Binalar	60.000.—	
- Diğer iktisadî kıymetler	25.000.—	160.000.—
Vergi matrahı (kâr)		<u>499.887.50</u>

C. Vergi bilâncosunda ticarî kâr'ın zarar haline gelmesi :

İşletmenin 1967 yılı ticarî kâr'ı 30.000.—

1. Vergi kanunlarına göre kabul edilmeyen giderler :

- Faaliyet ayrılan amortismanlar	3.145.—	
- Belgesiz giderler	1.340.—	
- Kabul edilmeyen bağış ve yardımlar	1.000.—	
- Kanunen kabul edilmeyen diğer giderler	100.—	
		<u>+ 5.585.—</u>
		<u>35.585.—</u>

2. Vergiden muaf olan gelirler :

- Devlet tahvilleri faizi	200.—	
- Nakrah dışı diğer gelirler	100.—	
		<u>= 300.—</u>
		<u>35.285.—</u>

3. Eksik değerlendirilen iktisadî kıymetler :

- Makineler	10.000.—	
		<u>+ 10.000.—</u>
		<u>45.285.—</u>

4. Fazla değerlendirilen iktisadî kıymetler :

- Mal	60.000.—	
		<u>= 60.000.—</u>
Zarar		<u>14.715.—</u>

B. Vergi bilâncosunda ticarî zararın artması :

İşletmenin 1967 yılı ticarî zararı 197.120.—

1. Vergi kanunlarına göre kabul edilmeyen giderler :

- Fazla ayrılan amortismanlar	26.000.—	
- Belgeless giderler	10.684.36	
- Kabul edilmeyen bağış ve yardımlar	30.000.—	
- Kanunen kabul edilmeyen diğer gi-		
derler	12.000.—	<u>78.684.36</u>
		118.435.64

2. Vergiden muaf olan gelirler :

- Devlet tahvilleri faisi	40.000.—	
- Matrah dışı diğer gelirler	4.000.—	<u>+ 44.000.—</u>
		162.435.64

3. Eksik değerlenen iktisadî kıymetler :

- Makineler	20.000.—	<u>20.000.—</u>
		142.435.64

4. Fazla değerlenen iktisadî kıymetler :

- Mal	56.000.—	
- Binalar	114.000.—	<u>+ 170.000.—</u>
Zarar		<u>312.435.64</u>

B. Vergi bilançosunda ticarî zararın analizi :

İşletmenin 1967 yılı ticarî zararı 394.240.—

1. Vergi kanunlarına göre kabul edilmeyen giderler :

- Fazla ayrılan amortismanlar	52.000.—	
- Belgeless giderler	21.368.72	
- Kabul edilmeyen bağış ve yardımlar	60.000.—	
- Kanunen kabul edilmeyen diğer gi-		
derler	24.000.—	<u>157.368.72</u>
		236.871.28

2. Vergiden muaf olan gelirlere

- Devlet tahvilleri faizi	84.000.—	
- Matrah dışı diğer gelirler	4.000.—	<u>+ 88.000.—</u>
		324.871.28

3. Eksik değerlendirilen iktisadî kayımlar :

- Mal	82.000.—	
- Binalar	228.000.—	<u>310.000.—</u>
		14.871.28

4. Fazla değerlendirilen iktisadî kayımlar :

- Nakitler	10.000.—	<u>+ 10.000.—</u>
Zarar		<u>24.871.28</u>

V. Vergi bilâfiyetinde ticarî zararın kâr haline gelmesi :

İşletmenin 1967 yılı ticarî zararı 19.712.—

1. Vergi kanunlarına göre kabul edilmeyen giderler :

- Pasla ayrılan amortismanlar	2.600.—	
- Belgesiz giderler	1.070.—	
- Kabul edilmeyen bağış ve yardımlar	3.000.—	
- Kanunen kabul edilmeyen diğer gi-		
derler	1.200.—	<u>7.870.—</u>
		11.842.—

2. Vergiden muaf olan gelirler :

- Devlet tahvilleri faizi	4.000.—	
- Matrah dışı diğer gelirler	400.—	<u>+ 4.400.—</u>
		16.242.—

3. Hukuk değeri olan iktisadî kayımlar :

- Mal	40.000.—	
- Binalar	60.000.—	<u>100.000.—</u>
		83.758.—

4. Pasla değeri olan iktisadî kayımlar :

+ Makineler	10.000.—	<u>10.000.—</u>
Vergi matrahı (kâr)		<u>73.758.—</u>

2. Vergi bilançosunun ayrı bir cetvel halinde düzenlenmesi:

Vergi bilançosu teriminin, vergi durumu ve yıllık beyanname için kullanılması yanında, bir bilanço cetvelini ifade için de kullanıldığını belirtmiştik(333). O halde, işletme aktif ve pasifini gösteren bir cetvel şeklinde Vergi bilançosunu düzenleyelim. İşletmenin ilgili yıl devre başı ve devre sonu Ticari bilançoları aşağıdadır.

İşletmenin 1 Ocak 1967 tarihli TİCARİ BİLANÇOSU			
Aktif		Pasif	
Kasa	30.000.—	Sermaye	195.000.—
Bankalar	48.750.—	Borçlar	81.000.—
Mal	81.750.—	Şüph. Alacak.K.	30.000.—
Alacaklar	34.500.—	Amortismanlar	57.000.—
Ortaklar C/H.	40.500.—		
Demirbaşlar	22.500.—		
Makineler	54.000.—		
Şüpheli Alacaklar	30.000.—		
1966 yılı sararı	21.000.—		
	<u>363.000.—</u>		<u>363.000.—</u>

1967 yılı içinde işletmeye 75.000.— liralık kıymet ilave edilmiştir. Ortakların yıl içinde ilave ettikleri bu kıymetlerin 15.000.— lirası bina, 60.000.— lirası da nakit paradır. İşletmeden çekilen kıymetler ise; 16.500.— liradır. Bunların 9.000.— liralık kısmı mal olarak, 7.500.— lirası para şeklinde alınmıştır(334).

(333) Bkn. Bu çalışma, s. 28.

(334) Ortakların işletmeye yatırdıkları ve çektikleri kıymetler, şahsi hesaplarına kaydedilmiştir.

**İşletmenin 31 Aralık 1967 tarihli
TİCARİ BİLANÇOSU**

Aktif		Pasif	
Kasa	22.500.—	Sermaye	195.000.—
Bankalar	36.750.—	Borçlar	49.500.—
Mal	123.750.—	Şüph. Alacaklar K.	30.000.—
Alacaklar	33.000.—	Amortismanlar	73.500.—
Şüph. Alacaklar	30.000.—	Ortaklar C/H.	18.000.—
Demirbaşlar	22.500	1967 yılı kârı	49.500.—
Makineler	111.000.—		
Binalar	15.000.—		
1966 yılı zararı	21.000.—		
	<u>415.500.—</u>		<u>415.500.—</u>

**İşletmenin 31 Aralık 1967 tarihli
TİCARİ KÂR VE ZARAR CETVELİ**

Borç		Alacak	
Genel giderler	11.000.—	Mal satışından doğan	
Mal satışından		kârlar	76.000.—
doğan zararlar...	4.600.—	Banka faisleri .	3.500.—
Demirbaş amortis.	2.250.—	Diğer gelirler	2.100.—
Makine amortis...	13.950.—		
Bina amortismanı	300.—		
	<u>32.100.—</u>		
Alacak bakiyesi	49.500.—		
	<u>81.600.—</u>		<u>81.600.—</u>

Bu bilgilere göre Önce işletmenin devre sonu ve devre başı 5s sermayelerinin hesabı yapılmalıdır. Zira, Gelir Vergisi Kanunu kâr'ı; bu iki 5s sermaye arasındaki müsbet fark olarak belirtmiştir(335).

Devre sonu 5s sermaye'nin hesaplanması :

Aktif toplamı	415.500.—
1966 yılı zararı	21.000.—
Karşılıklar	30.000.—
Amortismanlar	73.500.—
	<u>124.500.—</u>
Gerçek aktif toplamı:	291.000.—
Borçlar	<u>49.500.—</u>
Devre sonu 5s sermaye	241.500.—

Devre başı 5s sermaye'nin hesaplanması :

Aktif toplamı :	363.000.—
1966 yılı zararı	21.000.—
Karşılıklar	30.000.—
Amortismanlar	57.000.—
Ortaklar C/H	40.000.—
	<u>148.500.—</u>
Gerçek aktif tutarı :	214.500.—
Borçlar	<u>81.000.—</u>
Devre başı 5s sermaye	133.500.—

Devre sonu ve devre bağı 52 sermayelerin hesaplanmasından sonra, bu iki 52 sermayeden istifade ederek devre sonu neticesini tespit edelim.

Devre sonu 52 sermaye	241.500.—
Devre bağı 52 sermaye	133.500.—
	<u>108.000.—</u>

Devre içinde işletmeye ilâve edilen değerler :

Binalar	15.000.—	
Hakik para	60.000.—	75.000.—
	<u>75.000.—</u>	<u>33.000.—</u>

Devre içinde işletmeden çekilen değerler :

Mal	9.000.—	
Hakik para	7.500.—	+ 16.500.—
	<u>16.500.—</u>	

Paaliyet neticesi kâr : 49.500.—

Kâr = (Devre sonu 52 sermaye - Devre bağı 52 sermaye) - İşletmeye ilâve edilen değerler + İşletmeden çekilen değerler

$$49.500 = (241.500.— - 133.500.—) - 75.000.— + 16.500.—$$

İşletmenin ticarî kâr ve sarar cetvelinde yer alan genel giderlerin 2.000.— lirasının belgesiz olduğu ve makine amortismanlarının 7.290.— lirasının, kanunî nispetlerden fazla amortisman

de, 1.000.— lirasının devlet tahvil faizleri(338) olduğu kayıtlardan anlaşılmıştır. Bu duruma göre işletme, vergi bilançosunu ve kâr ve sarar cetvelini aşağıdaki şekilde düzenler(339).

(336) Tespit edilen bu durumlara ait rakamlar toplamı 9.290.— lira, işletmenin vergi bilançosunda, "Muhtelif borçlular" da görünmektedir. Muhtelif borçlular'da görünmesinin sebebi; kanunun kabul etmediği 2.000.— liralık gider yapılmamış olsaydı, aktifte bu miktar kadar bir kıymet fazlası olacaktır. Fakat işletme bu gideri yaptığına göre, aktifinde bu miktar bir kıymet azalması olmuştur (veya olacaktır). Kıymet hesabında bir azalmayı gerektiren bu gider tutarı; bilançoda denkliği devam ettirmek için diğer bir hesaba aktarılır ki, bu hesap; Muhtelif borçlular'dır. 7.290.— liralık fazla ayrılan amortisman ise; bir çeşit aktif kıymet fazlası diyebileceğimiz kâr'ı yani pasifi de azaltmaktadır. Eğer amortisman kanunî ayrılıysaydı; bu fark kadar kâr fazla olacaktı. Bu sebeple, vergi bilançosunda (bu farktan işletmenin kârında meydana gelen artış sebebiyle) pasif lehine bozulan denge, aktifte "Muhtelif borçlular" la sağlanabilmektedir.

(337) Fazla değerlenmeden doğan 19.000.— lira ise; (vergi bilançosunda mal miktarını, maliyet değeri üzerinden değerleyip göstermek sebebiyle) hesaben de olsa, aktifte bu miktar bir azalmayı ve buna karşılık pasifte (kârın aynı miktar azalmasıyla) de aynı miktar azalmayı icap ettireceğinden denge kendiliğinden sağlanmış olur.

(338) Vergi bilançosunda, Muhtelif alacaklılar'daki 1.000.— lira; vergiden istisna edilmiş devlet tahvil faizlerine aittir. Bu gelirler, evvelce kayda alındıklarından dolayı, işletme kârı 1.000.— lira fazla hesaplanmış olur. Diğer taraftan bu gelir işletmeye para veya alacak şeklinde gelmiştir. Bu sebeple de aktifte bir kıymet fazlalığına sebep olmuştur. Vergiye esas kârın hesaplanmasında bu fazlalığın ticarî kârdan düşülmesiyle bilançoda aktif lehine bozulan denge, ancak pasifte "Muhtelif alacaklılar" la sağlanabilir.

(339) 1/7/1964 tarih ve 488 sayılı Damga vergisi kanunu'na göre; düzenlenen bu bilançoya 10.— liralık, kâr ve sarar cetveline ise, 2,50 liralık pul yapıştırılır.

İşletmenin 31 Aralık 1967 tarihli

VERGİ BİLANÇOSU

Aktif		Pasif	
Kasa	22.500.—	Sermaye	195.000.—
Bankalar	36.750.—	Borçlar	49.500.—
Mal	104.750.—	Şüph. Alacaklar K.	30.000.—
Alacaklar	33.000.—	Amortismanlar	73.500.—
Şüph. Alacaklar	30.000.—	Ortaklar G/H.	18.000.—
Huk. Borçlular	9.290.—	Huk. Alacaklılar	1.000.—
Demirbaşlar	22.500.—	1967 yılı kârı	38.790.—
Hakimeler	111.000.—		
Binalar	15.000.—		
1966 yılı zararı (340)	21.000.—		
	<u>405.790.—</u>		<u>405.790.—</u>

İşletmenin 31 Aralık 1967 tarihli

Vergi Kâr ve Zarar Cetveli

Borç		Alacak	
Genel giderler.....	9.000.—	Mal satışından	
Mal satışından doğan		doğan kârlar....	57.000.—
zararlar.....	4.600.—	Banka faizleri..	3.500.—
Demirbaş amortismanı	2.250.—	<u>Diğer gelirler</u>	1.100.—
Hakine amortismanı..	6.660.—		
Bina amortismanı....	300.—		
	<u>22.810.—</u>		
Alacak bakiyesi.....	38.790.—		
	<u>61.600.—</u>		<u>61.600.—</u>

(340) Bu zarar, Gelir Vergisi Kanunu'nun 88 inci maddesine göre, bu yılın kârından düşülebilecektir.

İşlemler, bu esnaya karşı, tirmalarını yıllık beyannameye ek "Ticari kasaçlara ait bildirir" sahifesinde, örnekte olduğu gibi gösterirler.

SİLEŞİ ÖRNEĞİNE GÖRE DEFTER TUTULDUĞUNA NAZARAN

HESAP DÖNEMİ

SONUNDAKİ ÖZ SERMAYE :

Aktif yekûnı 415.500.—
varsa amorf-
tisman, karşı-
lık ve zarar 124.500.—
Bakiye : 291.000.—

Borçlar ye-
kûnı 49.500.— 241.500.—

HESAP DÖNEMİ İÇİNDE İŞLET- MEDEN ÇEKİLEN KİTNETLER

16.500.—
258.000.—

KAMUEN KABUL EDİLMEYEN Gİ- DERLER

9.290.—

Toplam : 267.290.—

Park (Zarar) —

HESAP DÖNEMİ

BAŞINDAKİ ÖZ SERMAYE :

Aktif yekûnı 363.000.—
varsa amorf-
tisman, karşı-
lık ve zarar 108.000.—
Bakiye : 255.000.—

Borçlar ye-
kûnı 121.500.— 133.500.—

HESAP DÖNEMİ İÇİNDE İŞLET- MEYE İLAVE EDİ- LEN KİTNETLER

75.000.—
208.500.—

VERGİYE TABİ OLMAYAN KIR- LAR

20.000.—

Toplam : 228.500.—

Park (KAR) 38.790.—

Te,ebbüs ortaklık halinde ise hissenise düşen KAR : 12.930.—
Zarar : —

ÖZET VE SONUÇ

Vergi bilânçosu konusunda yapmış bulunduğumuz bu çalışmada görüldüğü gibi, ele aldığımız işletmeler(1), ticarî bilânçolarının yanında, ayrıca vergi kanunlarına uymak gereğinden ötürü diğer bir bilânço hazırlamak zorundadırlar. Bu bilânço; ister vergi durumu veya vergi hesabı şeklinde, ister yıllık beyannamelerde görüldüğü gibi, isterse aktif ve pasifiyle bir cetvel şeklinde hazırlansın(2) mahiyeti itibariyle bir Vergi bilânçosu'dur.

Devre içindeki ve sonundaki işlemlerinde vergi kanunları hükümlerine uyan işletmeler için ayrıca böyle bir bilânçonun düzenlenmesi söz konusu değildir. Zira, hazırlanmış olan ticarî bilânço ve sonuç hesabı, aynı zamanda işletmenin vergi karşısındaki durumunu da gösterir. Fakat, işletme devre içindeki faaliyetleri icabı, kanunun kabul etmediği masraf ve ödemeleri yapmış ve vergiden istisna birtakım gelirlere hak kazanmış ve bunları ilgili hesaplarına kayıt etmiş olabilir. Ayrıca, hesap devresi sonunda yüksek veya düşük değerleme-ye yer vermek, kanunî nispetlerden farklı amortisman uygulamak; kanunun temas etmediği konularda(3) karşılık ve benzeri fonlar ayırmak zorunda kalabilir. Bütün bu işlemlerin muhasebe gereği olarak kayda alınması sonucunda düzenlenen bilânço, işletmenin vergi kanunları karşısındaki durumunu gösteremez. Fakat, yine de bu bilânçonun düzenlenmesinde özellikle işletme bakımından büyük fayda ve ihtiyaç vardır(4).

(1) Buradaki işletmeler sözünden; büyüklükleri yanında, devre içi ve devre sonunda vergi kanunlarının kabul etmediği ve istisna kıldığı işlemleri yapmak zorunda kalan işletmeler ifade edilmek istenmiştir.

(2) Bkz. Bu çalışma, s. 28, 144, 155 ve 156.

(3) Değerini kaybeden ve modası geçen mallar ve diğer iktisadî değerler için karşılık ayırmak v.b.g. konular söz konusudur.

(4) Bkz. Bu çalışma, s. 135 ve 136.

II

Buraya kadar yapılan açıklamalardan anlaşıldığı gibi, işletmelerde ticari bilançonun yanında ayrıca "Vergi bilançosu" düzenlenmesi gereklidir. İşletmenin ticari bilançosundan ayrı olarak bir Vergi bilançosu düzenlenmesini gerektiren hususlardan biri karşılıklardır. Vergi kanunlarımıza göre karşılıklar, şüpheli alacakların dışındaki işletme kıymetleri için esb konusu olamaz. Halbuki, işletmenin diğer iktisadi kıymetlerinde (özellikle mal stokları, aksiyon ve obligasyonların fiyatlarında) düşme olabilir. Bunların da, kıymetten düşme karşılıkları konusuna eğilmek ve kanuni imkânlar tanımak gereklidir. Kaldığı, şüpheli alacak karşılığına ilişkin kanuni hükümler de ıslaha muhtaçtır. Bâhusus, yeni işe başlıyan işletmelerin ilk iki sene içinde, kredili muameleden doğan alacakları için karşılık ayıramasaları, üzerinde durulmaya değer.

Vergi bilançosu ile ilgili olarak önemli diğer bir husus da; amortismanla ilgili olanıdır. Memleketimizde genellikle amortisman, iktisadi bir değer eskimesini karşılamak şeklinde anlaşılmaktadır. Halbuki, işletmeleri muhtemel sarsıntılara karşı kuvvetli bir bünyeye sahip kılmak; eskimeyi telafi yerine, yenileme düşüncesinin esas alınmasıyla mümkündür. Bu da, yüksek amortisman uygulaması yanında, yeniden değerlemeye matuf konularda kanunen tanınan imkânların, bizdeki durumun aksine, işler hükümlere bağlanmasıyla mümkündür. Örneğin; yeniden değerlemeden meydana gelen amortisman fazlalıklarının muayyen bir ölçüye göre tespit edilecek kısmının, zarar kabul edilmesi; Amortisman konusu iktisadi kıymetlerin satışından doğan kârların, sırf fiyat artışından meydana gelen kısmının vergi konusu olmaması gerekir.

Memleketimizde yeniden değerlemeyle ilgili hükümlerin yararlı ve tesirli olması; bu konuda işletme lehine sağlanacak menfaatlerle yakinen ilgilidir. Yeniden değerlemeden doğan farkların ve bununla ilgili amortisman fazlalıklarının tamamen vergi konusu dışında

III

bırakılması ilk nazarda düşünülmem. Fakat,, yeniden değerlendirme konusunu bugün işlenmez hale getiren kanunî hükümlerin de, işletmeler lehine yumuşatılması gereklidir. Yani, yeniden değerlemenin, vergi matrahına esaltıcı fonksiyonu olmalıdır.

Vergi bilançosu'nun şekil itibariyle nasıl düzenleneceği konusuna gelince, çalışmamızda örneğini(5) verdiğimiz gibi, aktif ve pasifiyle bilançoya has bir cetvel şeklinde düzenlenmesinin daha faydalı, daha uygun ve daha gerekli olduğu kanısındayız. Zira, Vergi bilançosu sadece isim olarak bile düşünülse, herşeyden evvel "bilanço" deyimini taşımaktadır. O halde, bilanço kelimesinin anlam ve tarifine(6) uygun bir şekilde düşünülmesi ve düzenlenmesi gerekir.

Vergi kanunlarımızın devre sonu itibariyle bilanço çıkarılmasına dair emredici hükümleri, işletmenin en az senede bir defa bilanço düzenlemelerini gerektirir. Bu ise, bizim belirttiğimiz anlamda bir Vergi bilançosu'nu ortaya çıkarır(7).

Perdi veya ortaklık şeklinde işletme sahiplerinin, asıl kazancın ve işletme aktif kayımlarının esas değerinin ne olduğunu öğrenebilmesi, yine Vergi bilançosu ile mümkündür(8). Zira, Vergi bilançosu özellikle düşük değerlemelere yer vermemekte ve bu sebeple de, işletme durumundaki gerçeği daha iyi aksettirebilmektedir.

(5) Bks. Bu çalışma, s. 155.

(6) Bks. Bu çalışma, s. 1, 2 ve 3.

(7) Bks. Bu çalışma, s. 46.

(8) İşletmeyi idare edenler, çeşitli menfaatlere dayanan sebeplerle, işletme aktif kayımları ve faaliyet neticesi hakkında; yüksek veya düşük değerlemelere yer vererek gerçeği gizliyebilirler. Bu konuda bks. MTK : Kevizyon ve işletmelerde vergi incelemesi, 1967, s. 55.

İşletmenin gerçek durumunu gizlemeye; aslı olmayan satışlara bile yer verecek kadar ileri gidilebilir. Bu durumlara (bir hastalık gibi) yakalanıp alıngıldktan sonra da, devam etmek işletme için adeta bir mecburiyet, ayrılmak ise iktidarsız olur. Bu konuda bks. ERGİN, Feridun: "Fiktif kârlar", TİG. NO. 778, s. 1.

PAYDALANILAN KAYNAKLAR

- ACAR, Şahabettin : Mali bilsage, İstanbul, 1964.
- AKBENİZ, Gaye : Gelir vergisi, İstanbul, 1965.
- AKIN, Meodeddin/
ERDEM, Kaya/
DİNÇER, Güven : Gerekçeli, açıklanmalı iktisadi devlet teşekkülleri mevzuatı ,
: Ankara, 1966.
- ALKAN, İsmet : "Bilsage tahlil ve tenkid",
İktisat ve ticaret ansiklope-
disi, C.III, İstanbul, 1948.
- ANKUN, Osman Fikret : Muhasebe teorisi ve pratiği ,
İstanbul, 1944.
- AYATA, Şevket : Muhasebe bilgileri, İzmir ,
1957.
- BATARDON, Léon : L'Inventaire et le bilan, Pa-
ris, 1950.
- BERKİN, Kemal ve diğer-
leri : Vergi usul kanunu (işahlı ve
: iptihatlı) Ankara, 1966.
- BERKİN, Kemal ve diğer-
leri : Gelir vergisi kanunu (işahlı
: ve iptihatlı), Ankara, 1967.
- BERKİN, Necmeddin M. : iflas hukuku dersleri, İstan-
bul, 1966.
- BRUNDINO ve BOWER : Taxation in the United King-
dom, Boston-Toronto, 1957.
- BULUTOĞLU, Kenan : Türk vergi sistemi, İstanbul,
1967.

FERMAN, Cenkur

- : Fiat Hareketlerinin Muhasebe Prensipleri Üzerine Tesiri ve Bilanço Teorileri, Doçentlik Tesi, Ankara, 1954.

FINNEY, H.A.

- : General Accounting, N.J. 1956.

FOLLIET, Edward

- : Le bilan dans les sociétés anonymes, Lausanne, 1954.

GARBUTT, Douglas

- : Carter's Advanced Accounts, London, 1962.

GRANT, Eugene L./

NORTON, Jr. Paul T.

- : Depreciation, New York, 1955.
- : (Bu eserin birinci kısmı Türkçeye çevrilmiştir. Eski. Eugene L.GRANT ve Paul T.NORTON, Jr.: "Amortismanın İşletme Bakımından Önemi", Çev: Ferruh Çelikköç, Eski. İkt. ve Tic. İl. Ak. Der. S. 1, Ocak, 1967.

HIÇVAZ, Nushar

- : Bilanço Analiz Tekniği, Ankara, 1964.

HAROLD, F.Lusk

- : Business Law; principles and cases, Homewood-Illinois, 1959.

HOLMES, Arthur W./

NEIER, Robert A.

- : Advanced Accounting, Chicago, 1950.

HUNT, Pearson/

DONALDSON, Gordon

- : Basic Business Finance, Homewood-Illinois, 1958.

HUSBAND ve DOCKERAY

- : Modern Corporation Finance, Homewood-Illinois, 1962.

HUS. Yayınları

- : Gelir ve Kurumlar Vergisi İzahları ve Beyanname Düzenleme Kılavuzu, 1968.

VII

KENNEDY, Ralph D./
MULLEN, Stewart Y.Me.

KESKİNOĞLU, Suat

KESKİNOĞLU, Suat

KILIÇBAY, Ahmet

KOSIOL, Erich

LAIR, Louis

LAIR, Louis

MASON, Perry/
DAVIDSON, Sidney/
SCHINDLER, James S.

MASON, Perry/
STENBERG, George B./
NIVEN, W.

MELLEROWICZ, Konrad

MILLER, Herbert R.

MTK. 128

OĞUZ, Orhan

Finansal Durum Tabloları, (Çev:
: Atilla Gönemli), İstanbul, 1967.

: Genel İşletme Ekonomisi Ders-
leri, C.I, İstanbul, 1964.

: Endüstriyel Hesap İşleri Bilgi-
sine Giriş, İstanbul, 1959.

: İktisat Teorisi, İstanbul, 1962.

: "Amortissements Linéaires et
amortissements dégressifs",
Revue Française de Comptabilité,
Octobre, 55, Paris, 1964.

: Principes de Technique Comptable,
Paris, 1948.

: Etudes analytiques de bilans
commerciaux industriels et fi-
nanciers, C. I, Paris, 1961.

Fundamentals of Accounting,
: New York, 1960.

Elementary Accounting, Brooklyn,
: 1951.

: Allgemeine Betriebswirtschafts-
lehre, C.III, 10. baskı, Berlin, 1959.

: "Consolidated Statements", C.P.A.
Review Manual, 1958.

: Revizyon ve işletmelerde vergi ince-
lemesi, 1967.

: İktisat Teorisi, İstanbul, 1968.

VIII

OKER, Nasif

- : İngiltere Birleşik Krallığı Vergi Sisteminin Anahatları, Ankara, 1956.

OLUÇ, Mehmet

- : İşletme Organizasyonu ve Yönetimi, C.I, İstanbul, 1963.

OWLER, L.W.J.

- : Intermediate Accounts and Book-keeping, London, 1964.

ÖZGÜR, Feridun

- : Muhasebe prensipleri, İstanbul, 1967.

PATON, William A./
DIXON, Robert L.

- Muhasebenin temelleri, (Çev: Mustafa A. Aysan), İstanbul, 1964.

PAVES, L.

- : Bilan réel et bilan fiscal, Paris, 1959.

PETIT, Léon

- : Le bilan dans les entreprises, Paris, 1961.

PEUMANS, H.

- : Lecture et critique de bilans, Bruxelles, 1957.

POSTACIOĞLU, İlham E.

- : Medeni usul ve icra iflas hukukuna bilgileri, İstanbul, 1967.

RANKING ve SPICER

- : Company Law, London, 1947.

RETAIL, L.

- : Fusions de sociétés, étude financière et fiscale, Paris, 1957.

ROBINSON Roland I./
BOENMLER, Erwin W./
GAHL, Frank Herbert/
FARWELL, Loring C.

- : Financial Institutions, Homewood-Illinois, 1960.

ROWLAND, Stanley W.

- : Principles of Accounting, London, 1961.

IX

SAYBAR, Rasim

: Ticari ve mali bilâncolar, İstanbul, 1961.

SCHMALENBACH, E.

: Le Bilan dynamique, (Çev: Frédéric Bruck), Paris, 1961.

SERTÖLÜ, Sabahattin

: Ticaret muhasebesi, Ankara, 1961.

SNOZZI, E.G.

: L'Interprétation du Bilan, Paris, 1960.

ŞANVER, Salih

: İşletme vergiciliği ve Türk vergi sistemi, Basılmış Dokümanlık Tesi.

TARHAN, Tayfur

: Muhasebe usulî bilgileri, Ankara, 1961.

TEKAR, Baha Hacı

: "Bilânce", İktisat ve Ticaret Ansiklopedisi, C.III, İstanbul, 1948.

TUNCATAY, Kemal

: Muhasebe prensipleri ve tatbikatı, İstanbul, 1967.

TURGAY, Recep

: Vergi usul kanunu ve tatbikatı, İstanbul, 1958.

ÜLGENER, Sabri

: Millî gelir, istihdam ve ictisadî büyüme, İstanbul, 1966.

VAES, Urbain J.

: Comptabilité générale, Paris, 1957.

YAZICI, Mehmet

: Türk işletmelerinin tekdüzen hesap gerçevesi, İstanbul, 1965.

YÜCESOY, Cevat

: Envanter ve bilanço, İstanbul, 1966.

YÜCESOY, Cevat

: Bilanço tahlilleri, İstanbul, 1964.

YÜCESOY, Cevat

: Ticaret şirketleri ve muhasebesi, İstanbul, 1966.

YÜCESOY, Cevat

: Muhasebe hesap planları, İstanbul, 1963.

YÜCESOY, Cevat

: Muhasebe, İstanbul, 1967.