

ESKİŐEHİR  
İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi  
Kütüphanesi

Demirbaş No. su : 18199-1  
Tasnif No. su : 4/370  
Kitabın Geliş Tarihi :

# TİCARET İŞLETMELERİNDE VERGİ BİLANÇOSU

(Doktora Tezi)

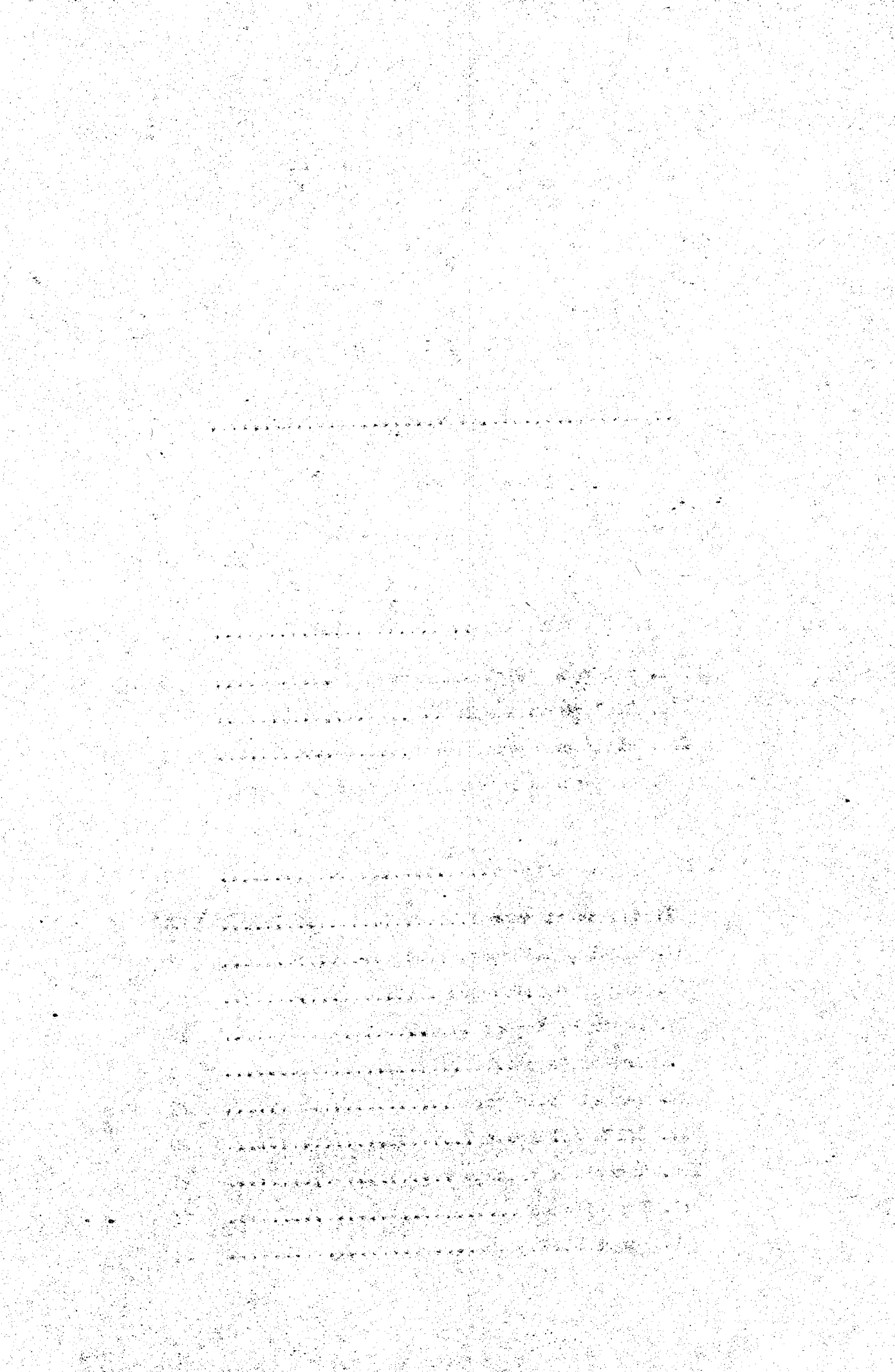
SABRİ BEKTÖRE

Eskiőehir İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi  
Muhasebe Asistanı

|           |       |
|-----------|-------|
| Konu      |       |
| Yıl       | 1968  |
| Sıra No   | 4121  |
| Tasnif No | 4/370 |

Eskiőehir 1968





2002

## İÇİNDEKİLER

GİRİŞ .....

### BİRİNCİ BÖLÜM

#### BİLANÇO İLE İLGİLİ GENEL BİLGİLER

|   |    |
|---|----|
| § 1. BİLANÇONUN MAHİYETİ .....                    | 1  |
| I. Bilanço: kelimesinin manası .....              | 1  |
| II. Bilançonun tanımı .....                       | 2  |
| III. Bilançonun sınıfları .....                   | 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 |
| VI. Tasfiye bilançosu .....                       | 19 |
| VII. İflas 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-<br>derlerle ilgili hükümler .....           | 30 |
| 2. Vergi bilançosuna özellik kazandıran de-<br>ğerleme ile ilgili hükümler .....        | 32 |
| 3. Vergi bilançosuna özellik kazandıran<br>amortismanla ilgili hükümler .....           | 38 |
| 4. Vergi bilançosuna özellik kazandıran ya-<br>tırım indirimi ile ilgili hükümler ..... | 42 |
| II. Vergi bilançosunun hasırlama 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-<br>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 BİLENCESU

|  |           |
|--|-----------|
| <b>5. VERGİ BİLENCESU HAZIRLIKLARI.....</b>                            | <b>73</b> |
| <b>I. Aktif kıymetlerin değeriemesi .....</b>                          | <b>73</b> |
| 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 inşâ edilen malların değeriemesi .....              | 90        |
| B. Tarımsal ürünler ve hayvanların değeriemesi .....                   | 95        |
| C. Kıymeti düşük malların değeriemesi .....                            | 96        |
| 9. Sabit kıymetlerin değeriemesi .....                                 | 101       |
| A. Maddî sabit kıymetlerin değeriemesi .....                           | 101       |
| B. Maddî 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        |
| <b>§ 6. VERGİ BİLANÇOSUNUN DÜZENLENMESİ .....</b>   | <b>133</b> |
| 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        |
| <b>ÖZET VE SONUÇ .....</b>  | <b>157</b> |
| <b>PAYDALANILAN KAYNAKLAR .....</b>   | <b>160</b> |
| <b>İNDEKS .....</b>   |            |

## Özet

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

Ülkemizde, tasarrufların ortaklık halindeki işletmelere yönelmesi 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 mufhumdur. Genel bir ifade ile Vergi bilançosu gerek işletmelerde, ortakların yöneticileri kontrolünde ve gerek vergi otoritelerinin işletmeleri denetiminde kullanılacak önemli bir alettir.

Biz bu çalışmamızda, Türkiye'de serbest sermayenin işletmeleri bu yolda müessir bir "Vergi bilançosu" kullanmağa 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 bilânçosu ile sonuçlandırıldı.

Ayrıca, Vergi bilânçosu 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 bilânçosu'nu sadece ticaret işletmelerince düzenlenen tarafla ele aldık. SÖs 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, bilânço ile ilgili genel bilgilere yer verilmiştir. Bu da, iki kısımda incelenmiştir. Birinci kısımda; bilânçonun kelime olarak anlamı, tarifi, vasıfları ve önemi belirtilmiş; ikinci kısımda; bilânço çeşitleri ve özellikle Vergi bilânçosu'nun ne olduğu üzerinde durulmuştur.

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

Üçüncü bölüm iki kısımda inceleme konusu yapılmıştır. Birinci kısımda, Vergi bilânçosu ile ilgili hasırlıklara yer verilmiş,

### III

bu hasırlıklar konusunda, aktif ve pasif kıymetlerin değerlemeleri incelenmiştir. Aslında, Vergi bilançosu ile ilgili hasırlıkların sadece değerlemeden ibaret olmadığı muhakkaktır. 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 buldukları 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 ilgisi sebebiyle değerlendirme, giderler, amortismanlar, karşılıklar v.b.g. konulardaki düşünce ve temennilerimiz yer almış bulunmaktadır. -

## BİRİNCİ BÖLÜM

### BİLANÇO İLE İLİMLİ GENEL BİLGİLER

#### § 1. BİLANÇONUN NERİYYETİ

##### 1. Bilanço kelimesinin menşei:

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

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

(2) Cevat YÜKSEK: *Savantar ve bilanço*, İstanbul, 1966, s. 203; İsmail KŞER: *Bilanço teorisi ve taktikleri*, 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 balanz, Polonya dilinde bilans gibi".

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

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

## II. Bilançonun tanifi:

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

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

---

ken, libra kelimesinin çıkarılmasıyla kasaca bilancia olarak kullanılmaya başlamıştır.

- (4) Alfred ISAAC: Bilanzen, 1930, s. 16, "Cevat Yücesoy: Bilanço tahilleri, 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: bilanz 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, muhasebeye son durumu gösteren kayıtlardır."; DELAVALLÉE: Le bilan au point de vue comptable et juridique, s. 156, "André Dalsace: Le bilan Paris, 1958, s. IX'den naklen": "Bilanço, muhasebenin ortaya koyduğu bazı kurallara göre çıkarılan bir muhasebe vesikesidir." VERLEY: Le bilan dans les sociétés anonymes, s. 12, "Dalsace, s. 31'den naklen": "Bilanço, dönem içinde hareket geçen 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 yünlü 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 sültekip devreye devrolunan borç ve alacak bakiyelerinin bir tablosu veya hülfesidir. Bilanço aynı zamanda bir yatırım tablosu olarak, sermayenin nerelerden temin olunduğu ve nere - lere yatırıldığını gösterir bir tabii vasıtasıdır."

(8) VUK. 192 ve TTK. 74 : "Bilanço, envanterde gösterilen kaymet - leri tasnifi ve karşılıklı olarak değerleri itibarıyla tertip - lenmiş hülfesidir."

(9) Urbain J.VASS: Comptabilité générale, Paris, 1957, s. 157 : "Bilanço, envanterin hülfesael, sentezidir."

Léon BATAARDON: L'inventaire et le bilan, Paris, 1950, s. 35 : "Bilanço, envanterin metodlu bir tablo şeklinde tasnif edilmiş özetinden başka birşey değildir."

Ayrıca bkz. S.O.SHOZZI, s. 2.; PRUZANS, s. 45; Louis LAIE: Principes de technique comptable, Paris, 1948, s. 277.

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

### III. Bilançonun vasıfları:

Bilanço çıkarılmadan önce, işletmenin gerçek durumunu meydana koymaktadır. Bir bilançonun işletmenin gerçek durumunu gösterebilmesi, onun bir takım vasıfları hâs olmasına mümkündür. Bu vasıflar; doğruluk, samimiyet, açıklık, süreklilik ve ayniyettir(11). Bilanço, doğruluk vasfını muhasebe kayıtlarına uygunluk yanında, değerlemelerin samimiyeti ile kazanır(12). Samimiyet, bilançodaki iktisadi değerlerin gerçeği gizliyen usullerle değerlendirilmesini önler ve bilançonun tanziminde düzenleyici rol oynar. Açıklık ise, bilançonun tanzim şeklini güder. Bilanço hesaplarının, işletmenin mali ve ekonomik yapısına uygun bir şekilde düzenlenmesi anlamına ifade eder. Sürekliliğe gelince, şekil anlamı ticaret hukukunda geçerli olup maddi anlamı vergi hukukunu ilgilendirir. Bu takdirde bilanço mukayeselere imkan verir. Ayniyet ise; bilançolarda şekil birliğini, yani tek düzen şeklini gösterir. Bilançonun açıklığı ve doğruluğu konusunda, ticaret kanununda da yer verilmiştir(13).

- 
- (11) Eski. Ernst REICHMANN: Bilanzkunde und Bilanzreth, s. 38 : "TÖRKSOY, Envanter ..., s. 206'dan naklen."  
 Nazhar BİÇÇANMAZ: Bilanço analiz tekniği, Ankara, 1964, s. 6, vd.
- (12) Eski. Jules SAUDE: Traité complet de comptabilité des sociétés, s. 393-396, "TÖRKSOY, Bilanço ..., s. 17'den naklen."
- (13) TTK. 75: "İlgililerin; işletmenin iktisadi ve mali durumu hakkında mümkün olduğu kadar doğru fikir edinebilmeleri için, envanter ve bilançoların ticarî esaslar gereğince eksiksiz, açık ve kolay anlaşılabilir bir şekilde menkukat parasına göre tanzimi işlerdir. Bütün aktifler, en çok bilanço gününde işletme için hâs oldukları değer üzerinden kaydolunur ... Pasifler, hususiyile bütün borçlar, çarta bağlı veya vadeli olan bile, itibari değer üzerinden hesaba geçirilir. Ticaret şirketleri ile ticaret kuruluşlarının 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 bilançoğu çıkarmaya imkân yaktır(15). Bu sebeble muhasebenin, gerekli vasıflara hâis bir bilançonun çıkarılmasında faydası küçüm-  
 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 anlaşılacak şekilde tertiplenmesini sağlamaktadır.

#### IV. Bilançonun işletmelerdeki rolü ve önemi:

İşletmelerin gerek kuruluşunda, gerek yönetiminde 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 çalışmaları -  
 rının başlangıcı iken, diğer taraftan da, bu çalışmaların sonudur.  
 İşletmeler, bilanço ile bünyevi ve ekonomik kudret ve kabiliyetle -

- 
- (14) P.STRONL: Coeptabilité 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. Cevat 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 bilançoların yapılandırılmasıyla 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 duruma,
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 vasıtalarından rasyonel bir şekilde istifade edilip edilmediği, istikbal için verdiği iktisadi ünite olarak kuvvet ve saafiyarı, işletmenin ödeme ve alacaklılar karşısında 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 iktisadi, yeniden finansman, konsolidasyon, sermaye bünyesinin yeniden düzenlenmesi veya yeniden organizasyon gibi geleceğe ait muamelelerin tesirlerini aksettirir."

prinsiplerini tesbit etmesi de bunun açık delilidir(20).

Komünizminde hiç bir işletmenin, gerek iç ve gerekse dış mü-  
nasabetlerinde, gerekli olan bu ölçülerden vazgeçileceği hatırdan  
geçirilmey(21).

---

(20) Bu hususta bkz. EKŞEOY, s. 19.

(21) EKŞEOY, 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 iletile 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) Fasla bilgi için bkz. Tayfur TARHAN: Muhasebe usul bilgileri, Ankara, 1961, s. 366 vd. ; YÜKESÖY, Envanter ..., s. 216 vd.

(23) TTK. 72: "Envanter defterine işletmenin açılış tarihinde ve müteakiben her iş yılı sonunda çıkarılan envanterler ve bilançolar kaydolunur .... Envanter defterine geçirilen envanter ve bilanço; tasfir, 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, dönemi sonu veya dönem içinde faaliyet sonu itibarıyla hazırladığı bilanço da, yıllık bilanço gibi kabul edilir(24).

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

denetmenler 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 resmî makamlara verilmesi hakkındaki hükümler mahfuzdur. 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 sıralı kazançları hesap dönemlerinin kapandığı takvim yılının kazanç 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: "İç yılı, altı aydan az, on iki aydan çok olmasın. Kanunda aksine hüküm olmadıkça, iç yılı sonu için çıkarılacak envanter ve bilançoların gelecek iç yılının ilk üç ayı içinde tamamlanmış olması lazımdır."

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

(25) KENNEDY ve WILLEN, s. 4:vd: "Bilanço, ayarlanma ve kapanış ameliyeleri tamamlandıktan sonra, defterdeki bakiyeleri ile bütün hesapları bünyesinde toplar. Macafih, 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 bilançosun 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. Gruplandırılmada 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." Agricola 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.KOHLAND: Principles of Accounting, London, 1961, s. 152 vd.

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

sermaye olsa bile, bu eşitliği esas alarak, onları sayıca sıralanabiliriz. Yukarıdaki denklem muamelesinin geçidine göre aşağıdaki tipik durumlardan birine dönecek fakat eşitlik yine bulunmayacak - 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, "TARHAN, 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 intağ eder."

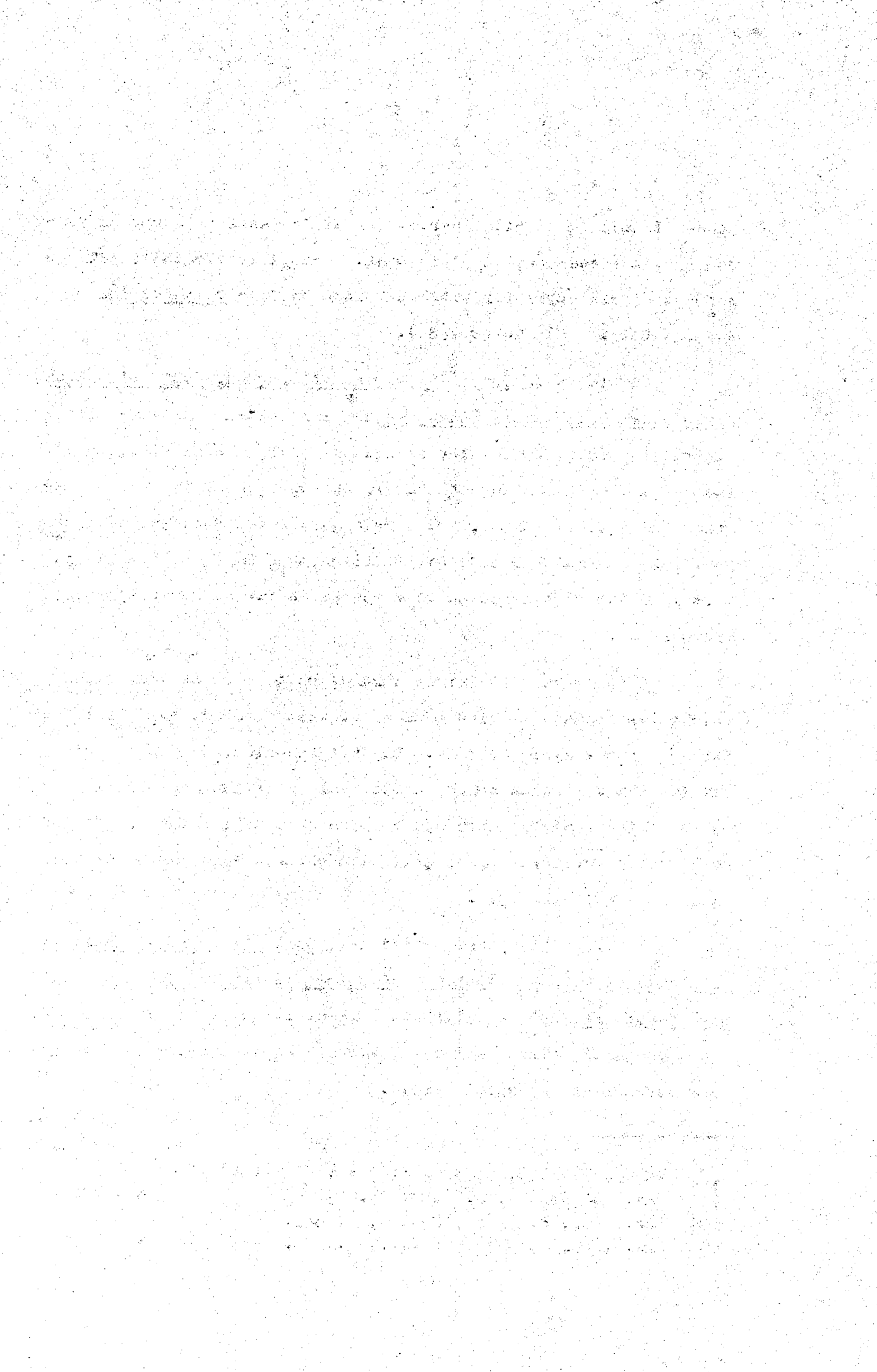
Esas guruplarının derecelendirilmesi ve hatta bazen içi-  
dekileri çeşitli görüğe ve anlayışlarla farklı durumlar gösteribi-  
lir(30). Fakat, genel olarak memleketimizdeki alışılmış şekillere  
göre, aktif ve pasif kısmındaki değerlerin şu guruplar içinde ter-  
tiplendiği görülmür(31):

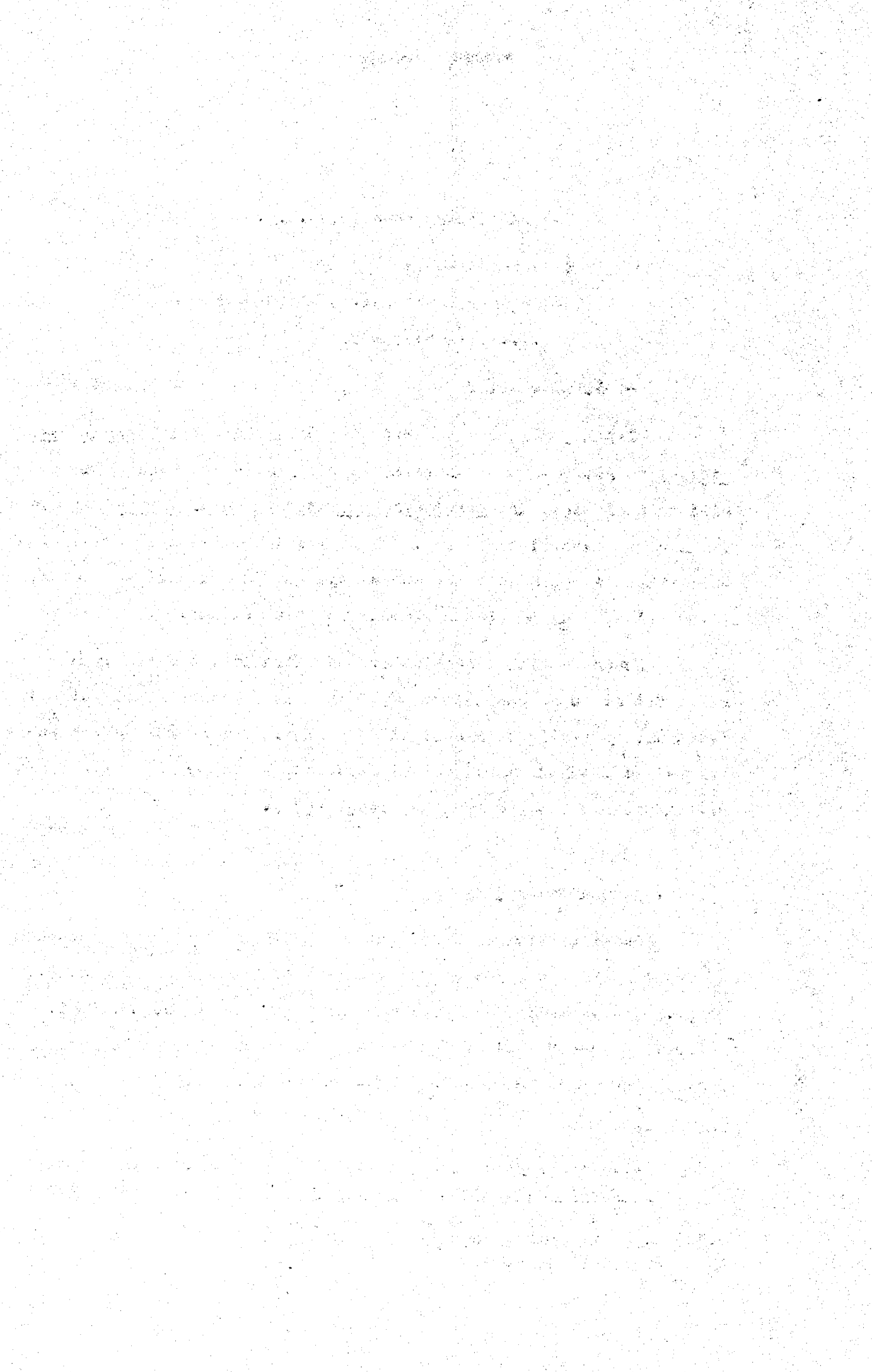
- Aktif ;** - Derhal kullanılabilir kıymetler(Esare hazır kıymetler):
- Kasa
  - Bankalar "Vadesiz mevduat"
  - Aksiyon ve obligasyon "Kote olan", v.b.g.
- Kısa vadede paraya çevrilemesi mümkün olan kıymetler:
- Aksiyon ve obligasyon "Kote olmayan"
  - Alacak senetleri
  - Müşteriler, v.b.g.
- Uzun bir zaman içinde paraya çevrilecek kıymetler:
- Mal "Stoklar"
  - Şüpheli alacaklar, v.b.g.
- Paraya çevrilemesi güç ve imkânsız olan kıymetler:
- Binalar
  - Makineler
  - Demirbaşlar
  - Nakil vasıtaları
  - İlk tesis ve taahhüt giderleri

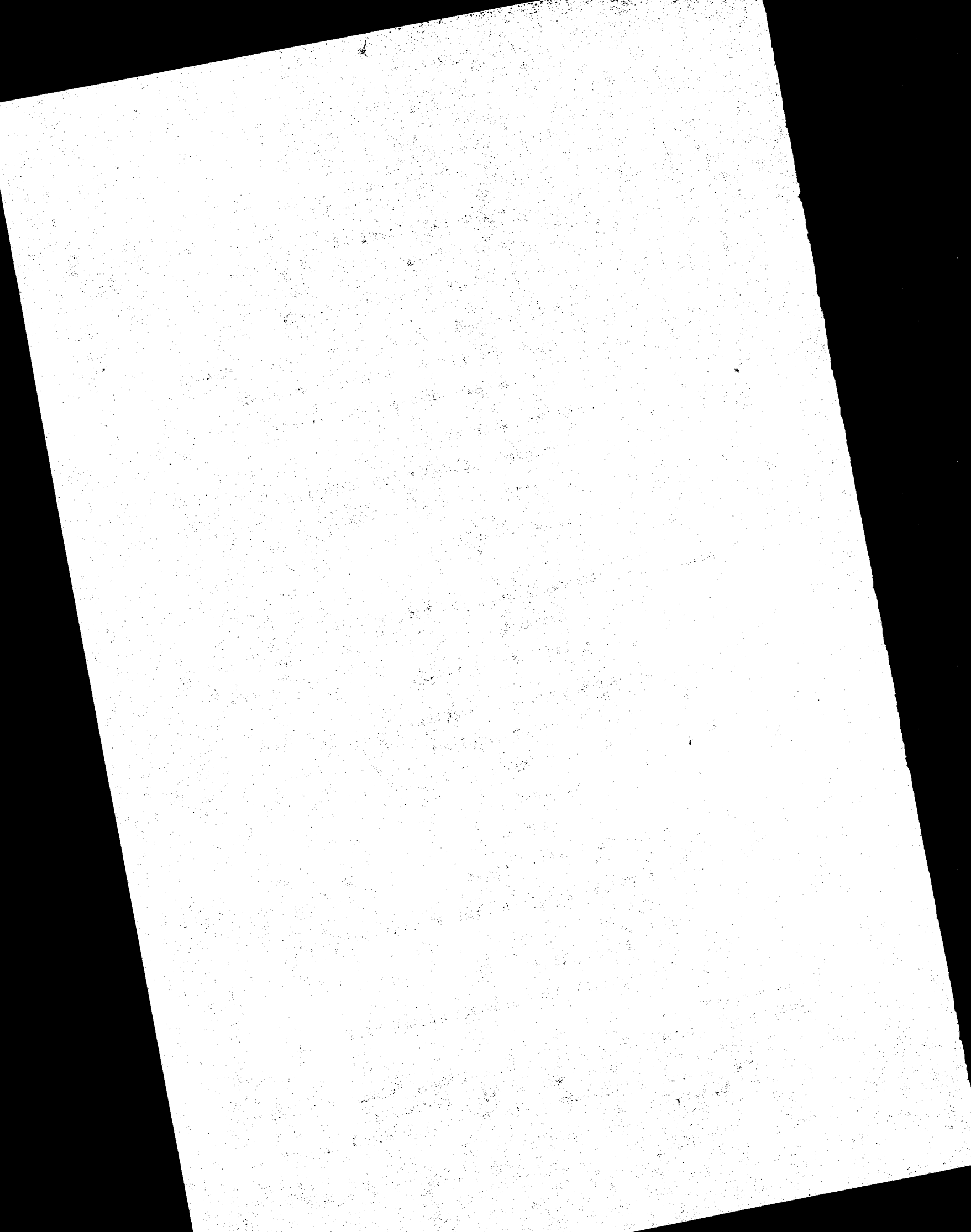
---

(30) Sabit kıymetler gurubu, Şeker Fabrikaları A.Ş. bilançosunda  
En planda yer aldığı halde, bankalara ait bilançolarda tama-  
men bunun tersine bir durum mevcuttur. Ayrıca, Gayri maddi  
mevduatlara bağlı başıca bir gurup olarak rastlanıldığı gibi,  
Sabit kıymetler gurubu içinde, Gayri maddi sabit kıymetler  
izmi altında da rastlanabilir.

(31) Bu hususta bkz. Baba Neat TEKAND: "Bilanço", İktisat ve ti-  
icaret ansiklopedisi, C. III, İstanbul, 1948, s. 8 vd ;  
KONSOY, s. 108 vd ; SERTKÖLÜ, 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. Fıyın veya tam birleşme denilen bu çeşit birleşmeler, genel olarak çok kullifetli 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 tasamliyan 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 kurusun diğer bir kurusla 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) SMOZZI, s. 15.

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

Devir bilançosu da, Birleşme bilançosu gibi, aynı sebeplerle Vergi bilançosuna nasaran 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) uyum 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 borçlarına 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 olunursa 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; gisi 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, Mevakkat bilanço ismi de veriliyorsa da, mevakkat 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 bilançoyu hazırlamak se - runda kalırsa, bu sor ve sanan 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. ŞERİF P. ERLAÇIN: 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 sebeplerle(50) son vermesi halinde meydana getirilen bilanço - dur(51). Bu bilanço bilhassa, Tasfiye hesabı, Ödenmiş sermaye hesabı, Amortü edilmiş tahvilat hesabı gibi hesaplarla eşlik 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 heyetine devir bilançosu ismini alır(53). Tasfiyenin sonucunu elde etmek üzere uzun senelere dayanıyorsa(54), bu takdirde tasfiye memuru veya heyeti, her sene Tasfiye halinde(55) bulunan ... İşletmesinin ... tarihli bilanço su başlığı altında bilanço hazırlar. Bu bilançolar tasfiye sonu itibarıyla da nihayet bulurlar(56).

Ayrıca bkz. Perry MASON, George S. STENBERG ve W. NIVEN, Elementary Accounting, Brooklyn, 1951. s. 297 vd; MASON, 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 kısm kısm satması ve bu satıştan elde edilen paranın pay sahiplerine dağıtılmasıdır."
- (53) TTK. 444 "Tasfiye memurları vazifelerine bağlar bağlanmaz 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** bizz göre statik bir karaktere sahiptir. Aktif ve pasif elemanlarına 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 icra veya iflas dairesine(59) bildirirken çıkarılması ol-  
duğu bilançodur. İflas bilançosu, işletmenin iflasına karar verildiği tarihte çıkarıldığı gibi iflasın son bulunduğu tarihte de çıkar-

(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) SENCİZİ, s. 10.

(58) İlhan S. POSTAÇIOĞLU: Medeni usûl ve icra iflas hukuku bilgileri, İstanbul, 1967, s. 168: "İflas, bir borçlunun bütün kabili hacis mallarının paraya çevrilerek bütün alacaklıları arasında alacaklarıyla mütenezip olarak dağıtılmasını sağlayan kollektif ve cebri bir icra 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 alacaklılarının takip talebinin iflas dairesine hitaben yapılmasını asir ise de tatbikatımız icra dairesine yapılması şeklinde tecelli etmiştir."

ralabilir. 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 gurup hesaplarını da tanzim etmek zorundadır. Gurup hesapları; bir Konsolide bilanço ve bir de Konsolide kâr ve zarar cetveli'ni içine alır(63).

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

(61) Bks. Bu çalışma, s. 19 vd

(62) Bks. SÖZÜK, s. 284; Jean-Pierre MARCHAND: Konsolidierte Bilanz Und Betriebsrechnung Der Holding, s. 30, "YÜCESOY, Anvanter..., 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. HEINE: 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 gerçek 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 piyasa ve istirak hisse şerhi olduğu evvelden tesbiti ve ana işletmeye bağlı olan tali işletmelere ait sermayenin kaldırılması da lazımdır(64).

Modern işletmelerin organizasyonunda geniş tatbik imkânı bulunan ana şirket(65) ve tali şirketler münasebeti, çeşitli gayelere hizmet eder. Bu gayeleri şöyle sıralayabiliriz(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 ocağı, 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. EGERSOY, 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 önem vermeden 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 arzulan önem verilirse, o zaman mali tabloları tamamlanması 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 hükmi şahsiyeti olmalarına rağmen, şirketin mahiyeti ve şirkete ait hisselerin mülkiyeti, tali şirketleri esas ticari teşebbüsün üsülleri yapmalıdır. Netice olarak diyebiliriz ki;

(67) Bu hususta bks. Herbert S. 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 hazırdaki durumunu ve bugüne kadar takip ettiği seyri gözlemlerinin 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 iktisadi 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 vasiyetleri, 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 İktisadi 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 ..."

İnşaat 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 sirayet 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 Birliği 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 bkz. Meveddin AKIN, Kayı ERDEM ve Ögven DİNÇER: Gerekçeli açıklanmalı iktisadi devlet teşekkülleri mevzuatı, Ankara, 1966, s. 91 vd.

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

(74) YAZICI, s. 34.

igin vercekleri bilanço ve kâr ve zarar tablolarını aşağıdaki bölümleri içine alan tipte tansimini ortaya koymuştur(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 nisam altına almak içindir. Tip bilanço tansimi ile bugün, aranan vasıflara hâis sanimi, açık ve doğru bilançoya nisbeten ulaşılabilir. Bunun yanında mali muhtısal iakânlarını asaltığı da eklenbilir.

Bilanço tiplerinin tesbit edilmesi, bazı memleketlerde daha da gelişmiştir. Her türlü işletmelerde ve belli işletme kollarında 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 OLUĞ: İşletme organizasyonu ve yönetimi, C. I, İstanbul, 1963 s. 364 vd.

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

(77) Özellikle İsviçre, Avusturya, Fransa.

72(76), bilanganın belli sığlara göre hazırlanması esasını kapsamaktadır. Muhasebe planlarında, bilançoda yer alacak olan ana hesaplarla bu hesapların taahhütleri ve ana hesapların toplu etilgi gösterilmesi de bilanga sığları halinde gösterilir(79).

#### X. Vergi bilanganı:

Vergi bilanganı, kurum haklarının göre hazırlanması bir dildir. Bunun için Vergi bilanganı'nın temsili, daimi ayrı esas ve prensiplere dayanır. Kabul olunmuş esas ve prensipler bir sistem dahilinde tesbit ve teklif olunur. Bu sebeple, işletmenin gerekçe ve gereği en yakın durumları gösterilir ve mukayeseler en geniş şekilde yapılır(80). Bu bakımdan Vergi bilanganı, diğer bilançolara benzerdir ama eder. Hatta bazı kurumlarda bu bilanço diğerlerine tercih edilir(81). Bunun yanında, Vergi bilanganı, ticari bilanço gibi, işletme ekonomisi esasları dahilinde temsili edilmeyip mali mevzuat bakımından, muayyen kurumi sığılara göre temsili edildiklerinin

(76) Genel muhasebe planı, muhasebe sistemlerinin birleşim hali getirilmesini içerir.

(79) KURUM, s. 20.

(80) AÇIK, s. 106: "Bununla beraber mutlak bir gereği tabii olarak düşünmek mümkün değildir. Her bilanço biris içindir. Bu nedenle, bir bilançodan sonra hiçbir şekilde yapılmaz tasfiye-ye geçen hesaplarında esasları ve sığlara girerler."

KENNEDY ve WILLIAMS, s. 7: "Bu itibarla şu husus aklımıza gelmelidir: Bilanço, bilanço bir işletmenin ayrı içtissadi faaliyetlerini gösterir, ayrı maliyetler yerine tarihi maliyetleri gösterir. Maliyet değerleri, yerlerinde tahsis olunmuş değerlerdir. Her bir hesapta birer hesaplar. Hesaplarda kaydedilen, yerinden ayrılmış veya başka maliyetli yerlere ayrılmış maliyetleri sadece aktif içtissadi olmaktadır. Diğer hesaplar gösterilir." (81) Özellikle, kredi hesaplarında işletmelerin kredi talepleri karşılanırken, Vergi bilançoları tercih edilirler.

den(82) güven ve itimat sağlarlar.

Vergi bilançosunun tansiminde, ilgili kanun maddelerine uyulması mecburidir(83). Kira, vergiye konu, ticari kazancın tespiti(84) amaç 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 hazırlanmışsa, bu bilançosunun tansiminde; gerek değerleme işlemlerinde 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 tutulmuşsa, 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:

Özelliklerinde Vergi bilançosu(1), bir çok özellikleri ile Ticari bilançosuna 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-ğeri ve amortismanlar hakkındaki emredici hükümleri ile kazanmış bulunmaktadır.

İşletmenin gerçek durumunu gösteren; anlaşılması ve tatbiki kolay, güven verici, sosyal bünyeye ve güttüğü amaçlara uygun bilançosunun tanzini, 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 çalışmada Mali bilanço terimi yerine; Vergi bilançosu terimini kullanmakta ısrar ettik. Zira, Mali bilanço terimi, bizi işletmenin finansman konusu (bilançosunun mali yönü) ile ilgili yanıtlara götürebilir.

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

(3) ACAR, s. 5.

kasandiran bu ölçü ve prensipleri hais hükümlere temas etmek kaçınılmaz bir zarurettir. Bu hükümler yukarıda da belirtildiği gibi, giderler, değerleme ve amortismanlara ait esas ve prensipleri kapsar.

**1. Vergi bilançosuna ösellik kasandiran giderlerle ilgili hükümler:**

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

- Ticari kasancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılan genel giderler.
- Hizmetli ve işçilerin işyerinde veya iş yerinin müstemsilatında işe ve ibate giderleri, tedavi ve ilaç giderleri, sigorta primleri ve emekli aidatı (Bu primlerin ve aidatın istirdat edilmek üzere Türkiye'de kesin sigorta şirketlerine veya emekli ve yardım sandıklarına ödemiş olması ve emekli ve yardım sandıklarının tüzel kişiliği hais bulunmaları şartıyla), 27 nci maddede yazılı giyim giderleri(5);
- İşle ilgili olmak şartıyla, mukavelenemeye veya ilama veya kanun emrine istinaden ödenen zarar, ziyana ve tasminatları;
- 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: "Demirbaş olarak verilen giyim eşyası (Resmi ve özel daire ve müesseselerce hizmet erbabına işin icabı olarak verilen ve bunların işten ayrılması halinde geri alınan giyim eşyası) ve tahsilde bulunanlar için yapılan giyim giderleri."

- aktenasip seyahat ve ikame giderleri(6) (seyahat maksadının gerektirdiği süreye maktur 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 lıyayı aşmayan peştemallıklar ile işletmede kullanılan ve değeri bin lıyayı 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: "ikamet 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.ş 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 çektiklerine ilave olunur.)

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

## 2. Vergi bilançosuna özellik kazandıran değerleme ile ilgili hükümler:

Vergi bilançosuna özellik kazandıran 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 sebeple değerlendirme, iktisadi kıymetin nevi ve konusuna göre, aşağıdaki ölçülerden biri ile yapılır(8):

**Maliyet bedeli:**

Maliyet bedeli, iktisadi bir kıymetin iktisap edilmesi veya-

(8) Ekm. VUK. 261.

bu değerinin arttırılması münasebetiyle yapılan ödemeler bunlara müteferri bilimum 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 ölçü ve teferruatı, VUK. 269
- Tesisat ve makinalar, VUK. 269
- Gemiler ve diğer taşıtlar, VUK. 269
- Gayrimaddi haklar, VUK. 269
- Demirbağaya, 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 mevzuca 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 alılabılır. Borsa rayici ile değerlemesi yapılacak kıymetlerin, menkul kıymetler ve kambiyo borsasında veya ticaret borsalarında kayıtlı olması gerekir(10). Borsa rayici ile değerlendirilecek iktisadi kıymetler şunlardır:

(9) VUK. 262.

(10) Eka. VUK. 263.

- Kapanma paraları, VUK. 280
- Özel haklar, VUK. 289; "Bu maddede yazılı olmayan veyahut yazılı olup da hukuki ölçülerle değerlendirilmeye lakin bunların tamamı İktisadi kıymetlerden bina ve arazi vergi değerliyle, diğerleri, varsa boran rayisi ... ile değerlendirilir."

**Tasarruf değerli:**

Tasarruf değeri, bir İktisadi kıymetin değerleme gücünde nisbi için aran ettiği gerçek değerdir(11). Bununlaç değerleme gücü, İktisadi kıymet elden çıkarılırsa işletmeye kazandıracağı değer ifadesi edilmektedir. Tasarruf değeri ile değerlendirilecek İktisadi kıymetler şunlardır:

- Benetili alacaklar, VUK. 281 (İhtiyari)
- Senetli borçlar, VUK. 285 (İhtiyari)

Özellikleçer Kisi Tasarruf değeri, Vergi Usul Kanununda kullanılan anlamına en lakin verilen değer ölçüldür. Bunun tek büyük sebebi; muhtemelere en fazla fırsat veren bir ölçü olmasıdır.

**Mukayyet değeri:**

Mukayyet değeri, bir İktisadi kıymetin muhasebe kayıtlarında gösterilen hesap değeridir(12). Mukayyet değeri değerlendirilecek İktisadi kıymetler şunlardır:

- Benetisiz alacaklar, VUK. 291  
(İşletme dilere, senetli alacaklarını da mukayyet değeri ile değerlendirilir.)
- İlk tesis ve tasarruf giderleri, kurulum giderleri, peşte-

---

(11) VUK. 264.  
(12) VUK. 265.

- maliklar ve Özel maliyet, VUK. 262
- Aktif geçici hesap kıymetleri (Fesih süresince 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 his olacağı değerdir(14). Emnal be-  
deli ve emnal ücreti ölçüsüyle değerlendirilecek iktisadi kıymetler

(13) VUK. 266.

(14) VUK. 267.

gunlardır:

- 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 ölçüleriyle değerlendirilmesine imkan bulunmayan iktisadi kıymetlerden bina ve arazi vergi değeriyle, diğerleri, varsa borsa rayisi, yoksa mukayyet değerleri, o da yoksa essal bedel ile değerlendirilir."

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

- Birinci sıra: "Ortalama fiyat esası"

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

- İkinci sıra: "Maliyet bedeli esası"

Essal 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 essal bedelini bizzat belli eder.

- Üçüncü sıra: "Tahdir esası"

Yukarıda yasılı esaslara göre belli edilemeyen essal bedelleri ilgililerin müracaatı üzerine tahdir komisyonunun tahdir yo-

---

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

layla belli edilir. Tahkikat, maliyet bedeli ve piyasa kıymetleri araştırılmak ve kullanılacak eşya için ayrica program derceceleri nasare almak suretiyle yapılır. Tahkik edilen bedellere mükelleflerin itiraz hakkı mahfuzdur. Ancak bu itiraz verginin tahakkuk ve tahallülünü durdurmaz.

Emsal bedelinin mükellefler tarafından bilsnet hesaplandığı hal-lerde bu hesaplara ait kayıt ve cetveller tespit edilei hazırlar olma- fak mahafaza edilir. Tahkikdeki esaslara mukayyet olmaksızın emsal değerlerinin re'sen değişiklikleri değerler ile sıralı kaşang bilgilerini tesbit eden kararnameelerde yer alan usurlar emsal bedeli yerine geçer.

Ücretle yapılan tasulatta ücretin gerçek miktarının bilinme- mesi veya doğru olarak tayin edilememesi hallerinde tesbit edilecek emsal ücret de aynı esaslara göre tayin olunur.

Emsal bedeli bilgisi uygulanmada en fazla anlaşılmaları- na göre aynı bir değerleme bilgisi olur. Buna da sebep değerlendirmede gerek kullanılmamıştır.

#### Vergi değeri:

Vergi değeri, araziye tahkik unluğyle tesbit edilen kıymet, binalarda sına vergisi kanununa göre tesbit edilen safi iradın 10 mislidir(16). Vergi değeri ile değerlendirilecek İktisadi kıymet- ler şunlardır:

- Sına ve arazi, VUK. 268

Vergi değerinin uygulanabilmesi için sına ve arazinin mu- liyet değeriyle değerlendirilmesinin lankazis olması gerekir. Aksi takdirde vergi değeri uygulanmaz(17).

(16) VUK. 268.

(17) Bu konuda bkz. DgD., 12/10/1965 gda ve K.64-2290/K.65-3462 sa-

... ..  
... ..  
... ..  
... ..  
... ..

... ..  
... ..  
... ..  
... ..  
... ..

... ..  
... ..  
... ..  
... ..  
... ..

... ..  
... ..  
... ..  
... ..  
... ..

... ..  
... ..  
... ..  
... ..  
... ..

... ..  
... ..  
... ..  
... ..  
... ..

... ..  
... ..  
... ..  
... ..  
... ..

... ..  
... ..  
... ..  
... ..  
... ..

... ..  
... ..  
... ..  
... ..  
... ..

... ..  
... ..  
... ..  
... ..  
... ..

... ..  
... ..  
... ..  
... ..  
... ..

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

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

Bilançe esasına göre defter tutan mükelleflerden isteyenler, amortisman tabii 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 değerler 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 değerler, her sene birikmiş amortismanlar düşüldükten sonra kalan kıymetleri 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'nun; 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, amortismanına 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 kullanılmaya bir hale gelen;
- Cebri çalıma tabi tutuldukları için normalden fazla aşınma ve yıpranmaya maruz kalan; menkul ve gayrimenkul-

lerle 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 esaslı 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 amortismanını ancak o yıla ait değerlendeme nazara alınabilir. Amortismanın herhangi bir yıl yapılmamasından veya uy-

(29) Bks. VUK. 319.

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

(31) Bks. VUK. 317.

(32) Bks. VUK. 316.

gelenen nispetten düşük bir hadde yapılmasından dolayı amortisman süresi uzatılmamıştır(33).

#### 4. Vergi bilançosuna Üsullik kasandiran yatırımların indirimi ile ilgili hükümler:

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

Yatırım indiriminden faydalanmak 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 ös sermayeden sağlanan veya karşılanan yatırım miktarına uygulanır. Bu maddenin uygulanmasında ös 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) Bkn. Genel Vergi Reformu Raporu, İstanbul, 1961, s. 25. (Kısaltılması: Reform Raporu)

(36) Bu konuda bkn. 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 şartları kapsayan hükümler(41):

- Yapılan yatırım en az 250 bin lira olmalıdır(42).
- Yapılan yatırım, Devlet Planlama Teşkilatı'nın hazırladığı kalkınma planlarına uygun bulunmalıdır.
- Yatırımlar, istihsalî genişletmeye, prodüktiviteyi arttırmaya, ihracatı geliştirmeye, mahsûl ve mamûllerin 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 vasıtaları ve benzeri(44)

seseleri, bankalar, Türk Ticaret Kanunu'na veya özel kanunlara göre kurulan kurumlar, teşekküller ve kooperatifler tarafından giftçilere verilen krediler, yatırım indirimi ile ilgili hükümlerin uygulanması bakımından 50 sermaye gibi mütalaa edilir." ; KVK. 8, son paragraf: "... Tahvilat ihracı suretiyle sağlanan kaynaklar, yatırım indirimi ile ilgili hükümlerin uygulanması bakımından 50 sermaye sayılır."

- (39) VUK. 192: "... Aktif toplamı ile borçlar arasındaki fark, mütecebbisin işletmeye mevzu varlığını (Öz sermayeyi) teşkil eder ... İhtiyatlar ve kâr ayrı gösterilseler dahi 50 sermayenin ölçütleri sayılırlar."
- (40) GVK. Ek madde, 3/ I.
- (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 ziraatteki 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 bilançosun aktifinde yer alması olan indirimden faydalanacak aktif değerlerin toplamında, ös sermaye ile sağlanan veya karşılanan kısmına indirim nispetlerinin(47) uygulanması suretiyle bulunur(48).

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

Evvelki yıllarda aynı suretle ayrılmış olup o yılların hesaplarından düğülsenmiş 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: " ... Tekkik ve tasdik süresi Devlet Planlama Teşkilatında iki ay ve Maliye Bakanlığında bir ay geçmes. İhtiyaç ve sarfi, mahallin en büyük mal memuru ve sıras teşkilatı tarafından tasdik edilmek şartıyla sırasatte 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 ölçüsü uygun görülür ve uygulanabilir. Belki bu ölçünün uygulanması işletme için zaruri de olabilir. Bütün bu konularda mühterek amaç, işletmenin gerçek durumunu meydana çıkaracak bilançoğu hazırlanmasıdır. 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 kısma toplayabiliriz.

### 1. Kanunî sebepler:

Vergi Usul Kanunu, Gelir Vergisi Kanunu, Kurumlar Vergisi

(52) GVK, Ek madde, 4/ II.

(53) Bks. G.WÖHE: Betriebswirtschaftliche Steuerlehre, Franz Wahlen, 1966, C. I, s. 166, "Salih ŞANVER: 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 12 Yılı aynı itibariyle en az şeyde bir defa envanter yapmak ve bilanço çıkarmak mecburiyetinde olduğuna dair hükümlere sahiptir(56).

## 2. Diğer sebepler:

Madenki 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 hâiz 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. EGESÖY, 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

Herne kadar, Vergi bilançosu ve Ticarî bilanço(61) diye ayrı terimler kullanılarak bir ayrım yapılıyorsa da, güçsüz ilim yönünden bilanço tektir. Bu da ilmin neticesi 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, Ticarî 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 kâsarını bulmak için, o devre esası 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 Ticarî bilanço, İşletme bilançosu ile aynı anlamda kullanılmaktadır. Bunun yanında, bu iki bilanço arasında ayrılık olduğunu iddia edenler, İşletme bilançosunun fiyat değişimlerine uyabilme imkânına sahip olduğunu ileri sürmektedirler. Halbuki Ticarî bilanço da, değerlendirme ve gizli yedeklerle ilgili hükümler sayesinde aynı imkânı sahiptir. Bu durumda, İşletme bilançosu ile Ticarî bilanço arasında iddia edilen fark ve ayrılık kendiliğinden ortadan kalkar.

(62) Bks. AÇAR, s. 5.

(63) AÇAR, s. 6.

Schmalenbach, hesaplaşmanın sergisine göre, aynı mali esgileri değerleme ölçülerine bağlanabilir, say(64). Eğer gaye sermaye muhafazası ise; iktisadî bedeli, sermaye cevherinin muhafazası ise; iknâ bedeli, değerlendirme sırasında işletmeye esas alınacaktır. Bu sebeple bilançolar da gayeye ilgili olarak birbirinden ayrılık ve farklılıklar gösterecektir.

Vergi bilançosu tanzim edilirken işletmeler, varlıklarını teşkil eden aktif hesaplarla, borçlarına teşkil eden pasif hesaplarını, Vergi Usul Kanunu ile tespit ve tayin edilen esaslar dahilinde değerlendirirler. Bununla beraber işletmeler, gerek işletme kârını yüksek ve gerekse likidite durumunu daha iyi göstermek gibi sebeplerle, iktisadî kıymetlerini yüksek değer üzerinden değerlendirebilirler. Bunun tamamen aksi de, düşük değerlendirme uygulamak suretiyle yapılabilir. Belirtilen bu durumlar işletmenin ancak Ticarî bilançosu'nda gösterilebilir. Zira işletmeler, Ticarî bilançolarının tanziminde; vergi kanunlarının objektif karakter taşıyan hükümlerine uymayabilirler. Hatta tamamen subjektif usullere başvurabilirler(65).

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

(64) E.SCHMALENBACH: Kostenrechnung und <sup>Preispolitik</sup> Preispolitik, Köln, 1963, s. 141, "FAHNER, s. 65".

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

her sine 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 Borsa 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 Borsa 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, İşletmenin serveti ve kapitali içerisinde yer alan bütün kalemleri, maliyet değeri esasına göre değerlendirirler(68). Bu esasa göre hazırlanan bilançoların sağladığı faydalar yanında mahsurları da bulunur. Faydaları şunlardır: İşletmenin çeşitli yıllara ait kapital ve hisse varlığıyla ilgili mukayeselere imkân vermesi, işletme faaliyetleri neticesinin bu mukayeselerle ne-reye doğru gittiğini belirtebilmesidir. Mahsurlarına gelince, bunların içinde sadece en önemlisine yer vererek yetineceğiz. Bu da, giddetli fiyat hareketlerinin bulunması halinde, işletmenin sahip olduğu kıymetleri gerçek değeri ile gösteremesidir(69).

Prinsip olarak, statik bilanço görüşü ile aynı olan fakat

(66) Bks. Bu çalışma, s. 32 vd.

(67) Bks. ŞANVER, s. 89.

(68) FERİHAN, s. 89.

(69) Yasa bilgisi için bks. FERİHAN, s. 89 vd ; BÖRSÖY, s. 7 vd.

Fiyat dalgalanmalarına halinde esasa tesirlerine de yer veren diğcr bir görüş, dinamik bilanço görüŝüdür. Bu görüşe göre, devre sonunda hazırlanan bilanço ile elde edilen işletme faaliyetleri sonucunu gösteren rakamlar içinde, fiyat hareketlerinden doğan fiyatif (hayali) kâr ve zararlar da yer verilir. Demek oluyor ki, bu görüŝte esasa gudur; bilanço yine statik görüŝle hazırlanır fakat, bu bilanço rakamları devre sonunda düŝeltmeğe tabi tutulur. Bu düŝeltmeler sırasında umumi fiyat endeksleri'nden istifade edilir. Bilanço rakamlarının düŝeltilmesi neticesi lehte veya aleyhte farklar, bir denkleme hesabı olan "Para kıymetlerinin denkleştirilmesi hesabı" na geçirilir(70).

Statik ve onu takip eden dinamik görüŝlere göre daha gelişkin diğcr bir görüş şekli de, organik bilanço teorisi dir. Frits Schmidt' in ortaya attığı bu teorianın esası; cari piyasa fiyatına dayanmaktadır. Ancak, bu sayede fiyat dalgalanmalarının sonuçları bilanço ya etkettirilebilir, iddiasındadır. Bu etkettirme işi muayyen aralıklarla ve genel fiyat endeksleri kullanarak değil, cari piyasa fiyatı veya ösel fiyat endeksleri kullanılarak yapılmaktadır(71).

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

(70) Hks. FERMAN, s. 90 vd.

(71) Hks. FERMAN, s. 95 vd ; BOESCOY, s. 9 vd.

(72) VUK. 258.

Kıymetlerin herhangi bir tarihteki değerlerini parasın 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  
güdü, 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 es 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 tutulan indirimlerin de bilanço im-  
lanında önem taşıdığı nakıldır. Bunun yanında, Vergi ve Ticari  
bilanço ayırımı sebep olan bilgiler ışığında, giderlerle tutulan in-  
dirimlerinin bulunup, bunların gerek kayan, gerekse miktar bakım-  
larından inceletmesini gerektirmektedir.

Vergi bilançosu, indirilecek giderleri sınırlandırır(76). Bazı  
giderleri de bağlanğıktan hiç kabul etmez(77). Bu sebeple de, hiç  
kabul etmediği giderler, kârdan düşülmemes. Halbuki, Ticari bilanço  
bu negatif giderleri kabul ettiğinden bunlar, ticari kârdan da düşü-  
lebilir. Bu durumda, Ticari bilanço kârı, Vergi bilançosu kârından  
düşük olacaktır(78). Bunun tesmnen temsil bir durum da şu konuyu  
olabilir. Vergi bilançosu, Vergi Usul Kanunu hükümlerine uygun ola-  
rak hesaplanmıştır(79) yatırım indiriminin kârdan düşülmesine ilişkin  
vardır. Ticari bilanço için böyle bir indirim söz konusu olamaz.  
Zira, Ticaret Kanunu'nda bu konuda bir hüküm yer almamıştır. Bu  
takdirde de, Ticari bilanço kârı, Vergi bilançosu kârından fazla  
olacaktır(80).

### III. Amortismanlar yönünden:

İşletme gerçek saflı ticari kârsının bulunması için, amort-  
ismanına tabi kıymetlerde, üretim yapıldıkça meydana gelen azalışla-  
rın hesaplanması gerekir. Zira, amortismanlar işletme için gerçek  
bir maliyet unsurudur. İşletmenin amortismanına tabi kıymetlerinde,  
Gerek kullandıktan meydana gelen azalış, ayrım ve yitirme, gerekse  
teknik gelişmelerden dolayı teknolojik eskime, modası geçme ve kıy-

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

netten düşmeler, devamlı olarak bir değer azalışına sebep olacaktır. 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 kullanılabilirlikleri süresince sarfında, yok edilmei amortisman mevzuunu teğkil etmektedir(83).

Burada üçü; 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 sahnelara tahsis edilmeden kıymetler için amortisman düşümlenmes. Netekia, bilançonun aktifinde yer almakla beraber, işletmede kullanılmayan kıymetlerin, amortismanına tabi tutulamayacağı hususunda Danıştay kararı da vardır(86).

Amortisman payının hesaplanmasında esas alınan değer, her menlekte olduğu gibi, bide de Maliyet değeri'dir. Bu değerin tatbikatta, diğer değerlere(87) nasaren 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 karşılamaz. Bu sakınca ancak, yeniden değerlendirme ile karşılanabilir. Vergi kanunlarımız, hernekadar 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 ünele durulması gereken bir konudur. Amortisman eksikliğiyle, yatırımsız kapitali koruma gayesini güder. İşletmenin, Aktif kıymetlerdeki 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 makur ve münhasır olup, işletmede kullanılmayıp sadece aktifte yer alan kıymetler için amortisman tefriki imkânsızdır.", BULUPTOĞLU'n-  
dan naklen, s. 225.

(87) Bayıç değer, yerine kayma maliyeti v.b.g.

(88) Bkz. VUK. Geçici madde, 11.

cede, amortisman imni verilen ayrılmış yatırım payının faula 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 düşünür. Bu itibarla devlet, vergi daireleri ile amortismanın kontroluna titizlikle eğilmelidir (89).

Amortisman süresiz kıyasatların aktifte olduğu yıldan başlar (90), demekle kanun, amortismanlarda yıllık esası kabul etmiştir. O halde, amortisman konusu olan kıymet, yılın son gününde satın alınmış olsa bile, aktifte 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 : "Kamyon, makine, alet ve edevat için belli nispette amortisman ayrılarak karar altına alınmasına emir vermiş olduğu halde, mükellefin o yıl sonunda satın aldığı makine, alet ve edevatı o yıl bilançosuna kaydedip etmediği aranmaksızın, sadece yıl sonunda mülküne edilmiş olduğu sebebiyle, amortisman tefriki- ne cezas vermemek, isabetli değildir.", BULUTÇULU'ndan 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 Kanunlarının tanıdığı normal ve esaslı bekijeler usulü amortisman uygulanırken, Ticari Bilanço'da; Ticaret Kanunu, işletmeyi amortisman nisbetini seçmede serbest bırakmaktadır. Fakat, Vergi Bilançosu'nda, işletme vergi kanununda yasılı, en yüksek amortisman nisbetini seçmişse, Ticari Bilançosunda da, aynı amortisman nisbetine yer vermeli'dir. Aksi halde, düşük amortismana 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 koymuştur(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. Munsam amortisman usülü.

Bu konuda ayrıca bks. GRANT ve HORTON, Depreciation ; Kenan BULUTÖLÜ; 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 AKTUÖLÜ; 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 esasına teşkil eder. Genel Vergi Reformu Raporuna göre, Reevalüasyonu para kıymetinin düşmesi üzerine, işletme bilançolarının revizyona tabi tutularak, günün değerine uygun bir hale getirilmesini ifade eder(100). Tariften de anlaşılacağı 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 edileceği daha ekonomik kıymetlere de sahip olur(102).

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

(98) Bks. Reform Raporu, s. 59

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

(100) Reform Raporu, s. 58 vd.

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

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

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

na esastır(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 açıklamamıza da anlaşılacağı gibi, yeniden değerlemenin vergi matrahına indirim olarak etkisi olmaktadır(106).

## 2. Karşılıklar ve değer fazlalıklarına yönünden:

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

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

(105) Ekr. VUK. 11/2 geçici madde.

(106) BULUTÖĞLÜ, Türk Vergi ..., s. 238: "Yeniden değerlendirme, varlıklarda gerçek bir artışa değil sadece fiat artışını yansıtabacağından, vergiye tabi tutulmamalıdır."

(107) VUK. 288: "Hasıl olan veya husulî beklenen fakat miktarı katıyetle kestirilemeyen ve teşebbüs için bir borç mahiyetini arzeden belli bazı kararları 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 istenilmesine rağmen borçlu tarafından ödenniyen senetsiz alacaklar;
4. Veresiye üzerine geniş müşteri kütlesiyle muamelede bulunan tüccarların şüpheli alacak ortalamasını, son hesap döneminde aynı mahiyetteki alacaklara uygulamak suretiyle ayıracakları miktarlar (Bu fıkradaki şüpheli alacak ortalaması, geçmiş 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 olunmuş 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 ayırdır. 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 tansim 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., "HANVER, s. 120".

likle Ticari bilanço'ya esas aldığından, Vergi bilançosu'nun gerçek bilanço niteliğinde olmadığı husu sürülmüştür(119). Fakat, şiddetli fiyat dalgalanmalarına dışında, 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 değerleme 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 iktisadîler de 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 esredici hükümleri aynı ise, bîr problem bahis konusu olmas. Kanunlardan birinde esredici, diğesinde alternatif hüküm yer alıyorsa, işletme bir bilanço için esredici hüküm, diğeri için de alternatif hüküm uygulayabilir. Ayra

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

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

(121) VUK. 274.

(122) VUK. 278: "Yangın, deprem ve su basması, gibi afetler yüzünden veyahut bozulmak, çürümek, kırılmak, çatılmak, paslanmak gibi haller neticesinde ..."

(123) Bks. AKDENİZ, s. 64.

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

(125) ŞANVER, s. 122.

ayrı cüredici hükümlerden bir cüredici 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 başlandığına 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 kadar daha az olanı değerlendirme esas alınır(128).

Giderlere gelince, iş veya meslekle ilgili faaliyetler sırasında yapılan giderler kazançtan(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. Namif OKER: İngiltere Birleşik Krallığı Vergi Sisteminin Anahatları, Ankara, 1956, s. 25.

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

ilgili alacaklar beraber, yatacın durumunda olan giderler indirilmes(130).

Kasandan indirilebilen giderler şunlardır(131):

- İş yerinin kirası,
- İş yerinin aydınlatma, ısıtma giderleri,
- İş yerinin genişletilmesi konusu dışında kalan tamirat giderleri,
- İşçi ve memura ödenen ücret ve maaşlar,
- Yangın ve diğer sebeplerle kayba uğrayan stoklar,
- Şüpheli 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 meslekter dışında ödenen yabancı gelir vergileri,
- Mesleki teşekküllere ve mahalli işçi hastahanelerine verilen yardımlar ve aidatlar,
- Sermaye azaltılmasına müsaade edilmeyen hallerde, tehisatın yenilenme giderleri,
- Kazancın devamlılığını sağlamak gayesi ile yapılan diğer giderler.

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

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

(130) ÖKEM, s. 21.

(131) ÖKEM, s. 21 vd.

(132) ÖKEM, s. 22.

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

İngiliz amortisman sisteminin kendine has bir takım özellikleri vardır. Bunların başında, yüknek 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 malî 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

rislerinin 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 iştân 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 kullanılmayan 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.İ. 12. ; Ayrıca bks. Keh-

büyükler. Fransa'da stokların değerlendirilmesinde iki değer ölçüsü kullanılır. Bunlar; maliyet bedeli ve hesap devresi sonundaki piyasa fiyatı ölçüleridir. Bu ölçülerden hangisi düşük ise, stokların bilanvo ile değerlendirilmesi gerekmektedir(146).

Giderler konusunda, hasıllardan indirilecek olanlarla diğer unsurları şöyle sıralayabiliriz(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 değer noksanları(148),
- Amortismanlar(149),
- Çeşitli provizyonlar(150).

Hasıllardan indirilemeyen giderler ve diğer unsurlar ise şun-

---

met Ali CANOĞLU: Fransa'da malî bilanço ile ticari bilanço arasındaki ilişki ve münasebet, mühterak unsurlar, farklı noktalar, 1959, s.15

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

(147) Bks. CANOĞLU, s. 57. ; Fasia bilgi için bks. PAVES L. : Bilan réel et bilan fiscal, Paris, s. 170 - 171 - 172.

(148) Bks. CANOĞLU, s. 78 vd.

(149) Bks. CANOĞLU, s. 81 vd.

(150) Bks. CANOĞLU, s. 109 vd.

lardır:

- İşletmeye yatırılan sermaye için yürütülen faisler,
- İşletme 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 düzeltmeğe tabi tutulur(153). Fransız 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 modernleştirerek için alınan üretim araçla-

- 
- (151) PETIT, s. 36: "Fransa'da bu güne kadar en fasla kullanılan usul; normal amortisman usulü'dür."  
1960 yılından sonra Fransa'da; malî bakımdan sınıf teşebbüslerinde degressif amortisman usulü kabul edilmiştir.
- (152) Fransız mevzuatı, amortisman nispetlerinin tespiti hususunda temna etmediğinden, Danıştay bu konuda yol gösterici olarak uygun amortisman ölçülerini yayınlar.
- (153) Ekt. Reform Raporu, s. 48.
- (154) Kârlı devrenin normal amortismanlarına, geçmiş zararlı yıl amortismanları ilave edilir.
- (155) Munzam amortisman; normal amortismanla ilaveten ve teçhizat ve

rans(156), % 10 Özel amortisman uygulanır(157). Ayrıca, basın teşebbüslerinin elde ettikleri aktif kıymetler için kasasız veya rezervlerden ayırdıkları miktarlar vergiden müstesna kılınarak, yatırım indirimine bu sahada geniş tatbik imkânı verilmiştir(158). İlmî ve teknik araştırmalarla ilgili yatırımlar için de % 50 istisnai indirim kabul edilmiştir. İhracatçı kartına sahip olan teşebbüsler de, elde ettikleri sabit kıymetlerin tamamı için ilave amortisman indiriminden faydalanırlar(159). Ayrıca, yapı şirketlerinin(160) sermayelerine iştirak etmek için, taahhütte bulunan işletmelerin, bu taahhütlerine % 50 istisnai bir amortisman uygulanır(161). Bu sonucunu, sanayi, ticaret ve ziraaatın geliştirilmesi gayesiyle % 100' e kadar çıkarılır. İşte bu durumda yatırım indirimi, en geniş şekliyle uygulanmış olur.

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

tesinin iktisap tarihlerinde uygulanır. Ancak, bu tesisat ve teahhütlerin işletmede 5 yıldan fazla kullanılması şartı uygulanmasının esasını teşkil eder.

- (156) Enerji tesisleri, işletmede çalışma emniyeti sağlayan tesisler, muhasebe makineleri, laboratuvar cihazları vb.g.
- (157) Özel amortisman, mülkiyet içinde imal edilmiş kıymetlere işletmeye teslim alındıkları yılda ve 5 yıldan fazla kullanılmaları şartıyla uygulanabilir.
- (158) Yatırımın bu şekli; ayrılan meblağların, yeni aktif kıymetin maliyet değerini aşmaması şartı ile kıymetlerin işletme aktifine girdikleri tarihte uygulanabilir.
- (159) Burada indirim nispeti; ihracat tutarının toplu olarak iş hacmine 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 asımlı kontrolü altındadırlar.
- (161) Sanayi, ticaret ve ziraaat konularında faaliyette bulunan ve devletin resmen kabul edip kontrolünde bulundurduğu şirketlerin sermayesine katılanlar ise; % 100 indirimden faydalanırlar.

haya ilgili tedbirlerin bazılarını yine teker tek olarak tanımlanmış olacak. Bu tedbirlerin belli başlıları üzerinde menleketimizdeki durum ele alınarak, görüşlerini ortaya koyacağız. Şu konuları 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 değerlendirme uygulanması ile mümkündür. Bu sebeptendir ki, paranın değerinde önemli değişimler olan menleketler(162) yeniden değerlemeye başvurmak zorunda kalmışlardır. Fransa'da yeniden değerlemeden doğan değer fasiaları, başlangıçta vergi konusu olmuştur. Fakat sonradan özel bir vergiye tabi tutulmuşlardır. İşletmelerin gerektiği kadar yararlanamadıkları düşünülmesiyle, 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 fasialarının, vergi konusu dışında bırakılması, veya özel bir vergi alınması ile menleketimizde yeniden değerlendirme 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 kasanc yeterliliği sebebiyle, uygulanmadığı hallerde, bunun ilerki yıllara unatılması (İngiltere ve Fransa'da olduğu gibi),
- Amortisman sonuğlarının işletme durumuna göre ayarlanabilmesi(165),
- Yüksek nispetli bağlangış indiriminin uygulanması,
- Hıslandırılmış amortisman usulünün uygulanması(166)

gibi usuller yabancı memleketlerde amortisman konusuna yenilene düşüncesinin hakim olduğunu göstermektedir. Buna karşılık, birde de, bu düşünceye yer verilmesi beraber(167), amortisman konusunda eskimeyi telafi düşünceinin daha ağır bastığı muhakkaktır. Halbuki, memleketinin gibi, az gelişmiş memleketlerde, sermaye birikmesini harekete getirmek ve geliştirmek için, hıslandırılmış amortisman daha geniş yer vermek yerinde bir işlen olur(168). Kanatimise göre, amortisman ayırımında eskimeyi karşılamak yerine, yenilene düşünceinin esas alınması ile işletmelere daha kuvvetli bir bünyeye 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 ulaşılmış 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 bulmuş olması bağlanmalıdır. Bu da, işletmeleri yatırım indirimi ile ilgili ek mali kùlfetlere sokmadan, kırtasiyeciliği sùkùn olduğu kadar 501 yerek, işletmenin ticari sùrlarına zarar vermeden ve en son olarak işletme faaliyetlerini aksatmadan uygulanmasını ile sağlanmıştır.

Memleketimizde herşeyden evvel, gerek devlet, gerekse 501 sektöres yapılan yatırımlar yetersizdir. Özellikle 501 sektörde yatırımlar teşvik edilmelidir. İşletmeleri bir taraftan yatırımlara teşvik ederken, diğer taraftan yatırımlardan beklenen gayelere ancak yukarıda belirtilen esaslara uyumla ulaşılabileceği inancındayız.

## ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

### TÜRK VERGİ MEVQUATINDA VERGİ BİLANÇOSU

#### 5. VERGİ BİLANÇOSU HAZIRLIKLARI

##### I. Aktif kayıtların değerlendirilmesi:

Aktif; muhasebe esaslarına göre kapatılan hesapların, takip eden yıla devredilen borç bakiyesidir(1). Bunlar; bir ayın hak veya iktisap olunan bir kıymet veya bir ayın 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 teşebbüsün gayesine tahsis olunmasının temini maksadıyla, 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 düşünülmeyen "Gelecek devrelere ait harcamalar" muhasebe anlayışına göre aktif olarak kabul edilmektedir.
  - (3) Eks. KENNEDY ve MULLEN, s. 32.



yazılı olan değeridir.

Ticaret Kanununa göre kasa mevcutuna bilanço günündeki işletme için hissi olduğu değerle değerlendirilmelidir. Yani kasa hesabı bakiyesini envantere göre düzeltip 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 fasialık 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 rayicidir(12). Fakat bu durum ancak borsada kote olan(13) ya-

---

nın aksiyon obligasyon veya alacak senedi gibi biri itibari, diğeri nakdi olmak üzere iki kıymeti mevcut değildir ki; bunlardan biriyle değerlendirilmesi kabul edilebilir. Bu duruma göre maddedeki itibari 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 menleketimizde banka dışındaki diğer işletmeler döviz satışında bulunmazlar.

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

hancı paralar için aña konusudur. Hancı paraların değeri hesaplanırken, değerlendirilmeden önceki son maaşle günde(14) borsadaki yabancı para maaşlelerinin ortalama değeri hesaplanır ve uygulanır. Eğer fiyatlar da kararsızlık yaratacak haller neyse, o zaman son maaşle günü yerine Maliye Bakanlığı'nın izniyle değerlendirilmeden önceki 30 gün içindeki ortalama rayiç esas alınır(15). Borsa rayiçinin kararlaştırılmasında muvazaa var ise, o zaman borsa rayiçini yerine algı bedeli esas alınır(16).

Eğer yabancı para borsada kote değilse, yani, borsa rayiç yok ise, o takdirde Maliye Bakanlığı'nın tebit edilen ve genel tebliğlerle belirtilen kurlar uygulanır(17). Bunun dışında para kayma-

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

- (13) Borsa rayiçini olan bir kıymet borsada kote demektir. Borsadan kasit de, "Menkul kıymetler ve kasbiye borsası" dir. Ayrıca bkz. TTK. 75.
- (14) VUK. 259: "Değerlendirmede, iktisadî kıymetlerin vergi kanunlarında gösterilen gün ve zamanlarda hâlis oldukları kıymetler esas tutulur." ; VUK. 263: "Borsa rayiçini, gerek menkul kıymetler ve kasbiye borsasına, gerekse ticaret borsalarına kayıtlı olan iktisadî kıymetlerin değerlendirilmeden önceki son maaşle günde borsadaki maaşlelerinin ortalama değerini ifade eder ... "
- (15) VUK. 263: " ... Borsal temevvüçler dışında fiyatlar da kararlılıklar görülen hallerde, son maaşle günü yerine değerlendirilmeye tahakkül eden 30 gün içindeki ortalama rayiçini esas olarak alıncaya 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. 280.
- (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 kayınamıştır. Fakat, 75 inci maddesinden borsa rayicinin, yabancı paraların değerlendirilmesinde de uygulanması gerektiği anlaşılmaktadır.

### 3. Borçlu bankalar hesabının değerlendirilmesi:

Ticaret, sıraat ve endüstri işletmelerinin geçitli bankalarda Türk parası ve yabancı paralar üzerinden alacakları bulunabilir(19). Bunlardan Türk parası üzerinden olan alacaklar nakayyet değerleriyle(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 esâ etmektedir(22).

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

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

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

(19) Burada sadece bankalardaki vadeli mevduat şeklindeki alacaklar düşünülmüştür. İhbarlı ve vadeli alacaklar genel mahiyetteki alacaklar içinde düşünülebilir.

(20) Bkz. Bu çalışmada, s. 34.

(21) Bkz. Bu çalışmada, s. 33.

(22) Bkz. Bu çalışmada, s. 62 vd.

göndermiş olduğu hesap hülasaları(23) arasında mutabakat temini edilmiştir. Bunun yapılmasından sonra da 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 iştirakler gibi" şekilde karşımıza çıkar. Vergi Usul Kanununa göre ailede 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 yapılabilmektedir. 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 şahıs ve tüzel kişilerin alış bedeli ile değerlendirilir." ; VUK. 286: "Şahıs şirketlerle iktisadî kamu müesseseleri çıkardıkları tahvilleri itibarî değerleriyle değerlendirmeye mecburdurlar." ; V.T.K. G.Kurulu-3/3/1965 gün ve 1965/1 sayılı kararı: "Alış bedeli deyimî iktisadî bir kıymetin alıcı tarafından iktisap edilebilmesi için fiilen ödenecek gereken bir değer olup, bu değer gerçek bir değerdir ..."BERKEKEM'den naklen, s. 404.

Meğer Üçüncü esas almıştı. Bunlardan biri, borsada kayıtlı aksiyon ve obligasyon için uygulanan borsa rayici; diğeri de, borsada kayıtlı olmayan aksiyon ve obligasyon için uygulanan alış bedeli üçüncüdür. İlaf bakımından da böyle bir ayırım yapılması uygundur ve sınıftan bir sonuç ulaştırmak bakımından şarttır. Zira, aksiyon ve obligasyonların değerlendirilmesinde onların alışı sebepleri esas alınmalı ve ona göre değerlendirme üçüncü 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 değerlendirilenin 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 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 hesabın ayrılması ve vergiye konu kârları giderleri arasından çıkarılması icap edecektir. Bks.ACAN, s. 180

(26) Borsa rayici tesbitindeki bu güçlükler, ancak sermaye piyasasının gelişmesi ve bu gelişmenin oldukça olduğu kadar hızlandırılmasıyla giderilebilecektir. Zaten 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.

Tebhikatta, aksiyon ile obligasyonlara uygulanan şu değerleme ölçü ve usullerine de rastlanmaktadır(28):

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

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

#### 5. Alacak senetlerinin değerlendirilmesi:

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

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

(29) 85n konusu alacak senetleri; henüz vadesi gelmemiş bono ve poliçelerdir. Bunların geçerli olması Ticaret Kanunu'nun belirttiği şekil ve şartlara sahip olmasıyla mümkündür. Bu konuda bks. TTK. 583, 688, 692.

(30) Bks. Bu çalışma, s. 34 vd.

Yeni onları değerlendirme gününün kıymetiyle de kabul edebilirler(31).

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun gerekçesinde de belirtildiği gibi, vadesi gelmemiş olan senede bağlı alacakların değerlendirilmesinde 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 işletmeleri ise, tasarruf değeriyle ilgili hesaplamaların doğuracağı güçlükler de düşünülerek kendi arzularına bırakmıştır.

İşletmenin alacak senetleri içinde tahsili şüpheli olanlar ile tahsili iktisadî olup değersiz durumda bulunanların değerlendirilmesi kendiliğinden tasarruf değeriyle olur. Zira, şüpheli durumdaki alacak senetleri için karşılık ayrılması ve tahsili iktisadî alacak senetlerinin zarar kaydı, onları değerlendirme günündeki kıymetleriyle değerlendirilecek demektir(33).

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

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

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

(33) Bkz. SAYDAR, s. 62; bu çalışma, s. 84 vd.

(34) Bkz. Bu çalışma, s. 75 vd ; ACAR, s. 193.

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

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

İşletme, alacak senetlerine tasarruf değeri ölçüsünü uyguladığında bulacağı gerçek değerle, senedin nominal değeri arasında vade tarihine göre asılıp 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, değerlendirme günü Vergi Usul Kanunu'nun 281 inci maddesine uyarak sukayyet değerle değerlerler. Sukayyet değer(38) ölçüsünü 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 sukayyet değer ölçüsü 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 ölçüsü, alacak senetleri için de uygulanabilir. Fakat, aynı maddeye göre bankalar, alacak senetlerini en çok bilanço günündeki işletme için hâiz olduğu değer üzerinden değerlemlidirler. 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 değerlendirilmesi hakkında bks. Bu çalışma, s. 84 vd.

Yani alacaklar, muhasebe kayıtlarında gösterilen hesap değeriyle birleşmede 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 olmasa durumları düşünülürse toplu olarak değerlemeye tabi tutulamıyacakları 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 düşünülmesin. 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) Bks. SAYDAR, s. 55.
- (43) Faiz ve iskonto konusu olan alacaklar, evvela bu konuyla ilgili işlemler tamamlandıktan sonra değerlemeye tabi tutulmalıdır.
- (44) Bks. 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 bks. Bu çalışmada s. 109.
- (46) Bks. Bu çalışmada, s. 82, Dn.(36)

## 7. Şüpheli ve değerless alacakların değeriemesi:

Alacakların değeriemesinde, şüpheli duruma giren alacakların normal alacaklar igrinden çıkarılıp ayrı hesaplarda gösterilmesi gerektiğini belirtmiştik(47). İşletme, bu çeşit alacakları için değerieme 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 ödeneemesinden dolayı icraya veya mahkemeye intikal ederek ihtilafa(50) konu olmuş ve ticari muamelelerden doğmuş senetli ve senetsiz bütün alacaklar(51);

(47) Bks. Bu çalışma, s. 82

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

(49) Bks. VUK. 323

(50) BERKEM, s. 459: "...(ihtilafli) tabiri tatbikatta tereddüdü suçip olmaktadır. Bazı inceleme elemanları icra safhasında borçlunun borcunu kabulleniş, ancak; muayyen taksitlerde ödiyebileceğini beyan etmiş olması halinde (ihtilafli) sayılmayacağını ileri sürerek; bu kabul alacaklar için pasifte karşılık ayrılmasını kabul etmemektedirler. Kanaatinisice kanun vak'ı dava ve icra safhasında bulunan bilimsiz alacakları (ihtilafli) 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 veyahut alacaklının icra takibine girişmiş ve varesa teminatının satıl-

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

ması için borçluya müracaat etmiş bulunması halinde, alacak şüphelidir. Bu meydana, nois vesikasına bağlanan alacakların da (bu vesikanın kat'î mahiyette bulunmaması sebebiyle) şüpheli alacak sayılması iktisâ eder..."

- (52) BERRAK, s. 460: "... Yazı ile istene, ya taahhütlü sektup ile veya noter vasıtasıyla yapılmalıdır. Taahhütlü sektup 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 mirasçılara 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) şartı tahakkuk etmemiş sayılır."; D.İ. 22/6/1961 gün ve K.59-3535/K.61-1768 sayılı kararı: "... Hadisede ise, borcun ödemesi 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 mirasçılara ve adresinde bulunmayanların da yeni adresi tesbit olunarak, bu adreslere tebliği icabederken, böyle yapılmayarak ilk adreslerine gönderilmesinin meskûr alacakların bir defadan fazla istenmiş sayılmasını kabule iktisâ vermeyeceği gibi, bunlara şüpheli alacak vasfını da izafe edemez.", BERRAK' den naklen, s. 461.

- (53) Burada,; bu çeşit alacaklara, şüpheli alacak ortalaması uygulanmış durumda bulunan miktarı şüpheli alacaklar olup karşılık ayrılmasına konu teşkil ederler. Hangi yolda ayrılacaklarsa, bu husus karşılıklar hesabında belirtilir. Bu konuda örnek için bkz. Bu çalışmada, s. 59vd., Dn.(108);

Şüpheli alacaklar, senariden tahsil edildikçe karşılık hesabına berg 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 daniştay kararı da vardır(54).

Vergi Usul Kanunu'nun şüpheli alacaklarla ilgili maddesi, şüpheli ve yanılmalara 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 fıkraya ve bentlerinde yazılı şartların da mevcut olması gerekmez.", BERKEM' den naklen, s.461.

- (54) D.Ş.D., 7/4/1965 gün ve B.64-4839, 4527/ K.65-1279, 1289 sayılı kararı: "1958 yılında 350.000.— liraya satın alınan bir parti dolma kaleme, tesellüm 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 eklenserek salınan kaçakçılık cezalı gelir vergisinin (Gümrük idaresince dolma kalemlere el konulması neticesinde nusule 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) gerekmesiyle terkinin doğrudur.", BERKEM' den naklen, s. 461.

- (55) Bu konuda bks. ACAR, s. 203 vd. ; SAYDAN, s. 66 vd.

bu tenkitlerin belli başlıları şunlardır:

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

Ticaret Kanunu'nda, tahsil edilemeyen ve ihtilafli alacaklar adıyla(56) belirtilen şüpheli 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 şüpheli 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. D<sub>4</sub>D., 11/7/1955, T.55-136/E.55-1922/K., Recep TURDAY Vergi Usul Kanunu ve tathikati, 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..." BİRİKEM, s.456: "Müesseseye alacağın tahsili için kanun yollarına başvurulmuş ve icra takipleri yapılmış olmasına rağmen, ödenmeyeceği yargı kararıyla sabit ise, tahsili gayrikabil hale gelmiş demektir. Bilhassa, bu konuda açılan davanın, süre açımı veya zamanı gibi sebeplerle reddedilmiş veya borçlunun iflasına hükmedilmiş bulunması, alacağın değersiz hale geldiğini gösterir."  
D<sub>4</sub>D., 10/2/1954 gün ve E.53-100/K.54-411 sayılı kararı: "Acis sebebiyle tahsiline imkân kalmıyan alacak, zarar kaydedilebilir...", SAYDAR' dan naklen, s. 73.

D<sub>4</sub>D., 20/5/1958 gün ve E.57-5217/K.58-1759 sayılı kararı: "Müflis undesindekalan alacak, değersiz alacaktır. Mükellefin ortağı bulunduğu kolektif şirketin alacaklarından ... lirasının borçlunun iflası sebebiyle tahsil kabiliyetini kaybettiği 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 delayisiyle aktif bir kıymet olarak bilançoda gösterilmeleri düşünülenes(59).

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

Rihtte 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<sub>4</sub>D., 22/9/1965 gün ve S.60-3939/K. 65-3157 sayılı kararı, BSKEM, s. 457 ; SAYDAR, s.71

D<sub>4</sub>D., 19/9/1964 gün ve S.59-1628/K.64-3542 sayılı kararı: "1950 yılında acis vesikası alınmış ihtilafli bir alacağın, değersiz alacak olarak ancak bu tarihte sarar kaydı gerektiğinden, 1953 yılında şüpheli alacak addiyle, 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.", BSKEM' den naklen, s. 458.

(60) VUK. 324. ...

(61) BSKEM, 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; inandıran herhangi bir vesikadır. Kanun vesika mefhumuna kanaat verici sıfatını da ilave etmiş, bu suretle vesikayı tehnis etmiş; vasıflandırmış, kıymetlendirmiştir. Bu sebeple borçlu ve alacaklı arasında alaktan vasgeçildiğine dair mücerret bir yazılı anlaşmanın alacağı değersiz yapmayacağı açıktır. Ödemeyi imkansız hale getirmiş hal ve sebeplerin mevcudiyeti gereklidir. Konkordato, sulh, gâiplik, ölüm ve bu son halde varislerin mirası reddi, acis gibi vakıalar bunlara misaldir.

D<sub>4</sub>D., 9/1/1963 gün ve S.61-3197/K.63-42 sayılı kararı: ".....

Borçlunun uzun müddet hapse ve vâsi miktarda para cessasına mah-

olmasıyla gerçekleştirebilir. Belgenin, hangi tahsil edilemeyen alacağına ait olduğunun gösterilememesi ve kanat verici vasfı taşıyanması 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, ticarî kazanç tespitinde işletmeden çekilmiş bir kıymet olarak düşümlenebilir(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 mahsulier, hayvanlar ve kıymeti düşük mallar sırasıyla

---

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

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

(63) AÇAR, s. 201.

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

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

(66) Eks. GVK. 38.

(67) AÇAR, 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 müesseseyi kârlı gibi göstermek istenen hallerde veya aksi durumlarda entes değerlendirmelerini şişirmek veya düşürmek akla kolayca gelebilen usullerdendir.

incelenecektir.

**A - Satın alınan ve imal edilen malların değerlendirilmesi:**

İşletme, gerek satın ve gerekse imal etmek için satın aldığı ve değerlendirme sırasında mevcut olarak görülen 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 "Ö"

(68) Bks. VUK. 274, 275 ; Ayrıca bks. Bu çalışma, s. 32 vd. D4D., 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, ihmalen vergi ve kusur cezası salınması yerindedir ... " ; D4D., 17/3/1965 gün ve E.65-3086/K.65-939 sayılı kararı: " ... Tütün işleme ameliyesinin hususiyeti karşısında durumu tayinde hataya düşerek özel nakliye masraflarına gider kaydeden mükellefin kadisede kötü niyeti bulunduğu kabul edilmeyeceğinden ... " , BEREKEM' den naklen, s. 396 vd.

Vergi Usul Kanunu'nda; maliyet, hiçbir ayırım yapılmadan genel bir tabir olarak kullanıldığına göre; değerlendirilmede, geçitli 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; İciç (FIFO), Söiç (LIFO), Bas 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. ; SOLTOĞLU, Türk vergi ..., s. 208 vd.

Burada, değerlendirme günündeki mevcut mallar içine, masül ve yarı masül mallar da dahildir.

(69) Vergi Usul Kanunu'nun bu inkârı teniası; maliyet bedeli ölçüsünün bu halde uygulanmasıyla, mükellefin aleyhine doğacak durumu telafi etmek içindir.

Emsal bedeli hakkında bks. Bu çalışma, s. 35 vd.

D4D., 20/2/1963 gün ve E.61-932/K.63-698 sayılı karar: " Vergi Usul Kanununun 258 (274) inci maddesinde, entianın maliyet be-

ortalama fiyat esası(70)" ve Ekümlü "Tahvil esası" sıradaki esaslara geçerlidir(71).

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

Ayrıca bks. 54B., 29/11/1956 gün ve E.55-2193/K.56-3539 sayılı kararı.

- (70) Esmal 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.) Değerleme gününde bu malın satılması halinde, esmaline göre değerini aşağıdaki şekilde hesaplayabilirsiniz. Değerlemenin yapılacağı ayda, (Z) malıyla aynı esne ve nevideki malların satışına bakılır. Bu malların satış miktarı, her şeyden evvel değerlendirme yapılacak mal miktarının % 25 inden az olmalıdır. Burada verdiğimiz örnekte (1000 x 0,25 = 250), satılan malların miktarı en az 250 kilo olmalıdır. Eğer 250 kilodan az olursa; değerlendirme 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.

| <u>Satış miktarı</u> | <u>Fiyat</u> | <u>Satış tutarı</u> |
|----------------------|--------------|---------------------|
| 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 işlemlerine nispeten halledilmiş sayılır. Fakat, çeşitli cins ve kalitedeki malların mevcut olması halinde yine birtakım güçlükler ortaya çıkar(72). Genellikle, kanunun "matruhanın emtas" maddesinden satışı hamur mallar anlaşılır ve bunların değerlendirilmesinde, aynı cinsten olanlara "Ortalama maliyet usulü" 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 sayısı partiyile de mükel-

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

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

- (71) İşletme, emsal bedeli sığışmış uygulamaları, yalnız 267 inci maddenin ikinci sıradaki "Maliyet bedeli esas" nı kullanması.
- (72) Bunları her cins ve kalitedeki malın maliyetini bulmak ve mühterok mesraflarına payedilmesinde görülen hesaplamayla ilgili güçlüklerdir.
- (73) DAD., 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 mev'ilerine göre değerlendirilmesi yerinde olup, noksan değerlendirilmeden mütevelliit farkın matraha ithalinde bir kanunsuzluk yoktur ...", BAKKAN' den naklen, s. 396. ; Ayrıca bkz. SAYGIDAR, 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, diladıkları maliyet usulüni uygulamada serbest bırakmıştır(75). Hatta bazı sınıfl işletmeler(76) için imal edilen malların maliyetini tespit; daha basit usuller kullanmaya iktisadî tanımıştır(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.

Filaller, 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 saruri 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 sarfiyatı, makine, yapılan iş v.b.g. unsurların da gider dağıtımında ölçü olarak kullanılmasına iktisadî verilmiştir.

- (75) BEKEM, s. 399: "... Mesela isterlerse her masûle isabet eden maliyeti ayrı tesbit ederler, eğer bu usul külfetli olacaksa, evvelki yıllarda tesbit edilen maliyet bedellerinde bu yılın masraflarına göre vukubulacak değişikliği nazara alarak, yeni yıl maliyet bedellerini daha kolay bir usulle de tayin edebilirler."
- (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 güçlüğüün sebebi, film maliyetinin hakim unsuru olan lisans bedelinin bir madde bedeli değil, ithalatçıya sağlanmış bir hakın kıymeti olmasıdır."

listelen tebliğ(80) esaslarına ışında değerlems konusu olurlar.

- Belli bir bedel karęılıęında satın alınan filmler, aktifleştirildikten sonra, faydalanılacakları yıllara göre amorti edilerek yıllık değerlemesi yapılır(81).
- Önceden bir bedel ödenenlerin, filmin hasılatından belli bir hisse verilmeķ suretiyle satın alınan filmlerin değerlemesi; her sene bu hisselerin hesaplanıp gider kaydedilmesi ile olur.
- Bazı filmlerin satın alınmasında hem bedel ödenir ve ayrıca da film gelirlerinden belirli bir miktarından sonrası için de hisse verilir. Bu taktirde, filmin değerlemesi şöyle yapılır: Filmin bedeli aktifleştirilir, faydalanılacağı senelere göre "Belli bir bedelle satın alınan filmler gibi" amortismanı ayrılır. Film geliri için de, anlağan ile tespit edilen miktarların ağılmasıyla, açılan miktarlar üzerinden hesaplanan hisseler gider yazılır(82).
- Filmin inai edilmesi halinde; oynatılmaya hazır hale gelin-

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

(81) Bu değerleme sırasında uygulanacak amortisman oranları, yıllar itibariyle ağağıdaki tabloda gösterildiği gibidir.

| <u>Maktu bir bedel sukab-<br/>linde satın alınan</u> | <u>ç senelik<br/>filmlerde</u> | <u>Dört senelik<br/>filmlerde</u> | <u>Beğ sene-<br/>lik filmlerde</u> |
|--|---------------------------------|-----------------------------------|------------------------------------|
| Birinci sene %                                       | 60                              | 60                                | 60                                 |
| İkinci sene %  | 25                              | 20                                | 20                                 |
| çnc sene %  | 15                              | 10                                | 10                                 |
| Dördüncü sene %                                      | -                               | 10                                | 5                                  |
| Beğinci sene %                                       | -                               | -                                 | 5                                  |

(82) Bu hisselerin hesaplanmasında, daha evvel yapılan anlağmalarda tespit edilen ydeler uygulanır.

oeye kudez yuzlan gideler(83), filmin maliyetini soyle-  
na getirir. Maliyete tespit edilen filmler atiliregileri-  
lik(84). Filmin qumutliligi filmin baglayarak uyulmasook  
degişen amoritmasın oranlarıyla(85) da bog sene iginde yok  
edilir.

Filmlerin(86) igilellmesi halinde alınan kiralar, "yilin go-  
lirleri" edı altında aqılan bir hesabın elsook yuzulur. Bu gollerler-  
le ilgili gideler de aynı hesabın boromne yuzulur. Devre sonunda  
bu hesabın bakiyesi, "kâr ve zarar hesabı" na devredilir(87).

#### B - Tarımali Girdiler ve hayvanların değerlenmesi:

Tarımali Girdilerin de maliyet bedeliyle değerlenmesoğini 68a-  
teron kumun maddesi(88); bu değerlenmenin bari qurtlar iginde yuzul-  
masını uygun gormuğgudur. Bu qurtlardan biri; maliyet bedelinin, Ma-  
liye Bakanligi'na tespit edilecek esaslar dairesinde hesaplanmasi-  
dir. Diğeri de, bu esasların tarımali Girdilerin 68liklerine gbre  
imal edilen mallara ait elemenlarla(89) uygun olarak tespit edilmesi-  
dir.

Vergi Usul Kanunu, tarımali Girdilerin maliyet bedelini ho-  
suplamada koymuğ olduğu bu esaslarla iki geye Gider(90). Bunlari

- 
- (83) Bu gideler gunlardir; Film bedelleri, senaryoculara verilen  
toilif haklari, operatör, rejisör, artist, figran, talil fi-  
guran v.b.g. haklari, dekor ve kostüm gideleri, filmin qev-  
rildigi yere ait kiralar. Iqlstemenin ig yeri kirama ve reklam  
gideleri, filmin maliyetine dahil edilmeler. Bunlar, genel  
mahiyetdeki gideler gurubuna girerler.
- (84) Hks. ACAR, s. 239.
- (85) Bu oranlar hakkında Hks. Bu galigama, s. 94, Dn. (81)
- (86) Burada, imal edilen, satın alınan veya kiralanma filmlerin hoy-  
si ebs kumunudur.
- (87) Hks. ACAR, s. 239 ; Fesla bilgı igin Hks. SAYDAR, s. 100 vd.
- (88) Hks. VUK. 276.
- (89) Hks. Bu galigama, s. 92, Dn. (74).
- (90) Hks. BHKMKM, s. 399.

- Giretilye buraların maliyet bedelini tespitte yol göstermek ve kolaylık sağlanmak,

- Ferahmal buraların değerlenmesini bir esasla bağlanmaktadır.

Ferah işletmelerindeki hayvanlar da maliyet bedeliyle değerlenir(91). Eğer, maliyet bedelinin hesaplanması mümkün değilse o zaman, esaslı bedeli uygulanır(92). Yalnız burada, ota kimin olan esaslı bedeli, sıralı kazanç hesaplanırsa(93) tespit edilen ortalamalı maliyet bedelidir(94).

G - Kıymetli diğer malların değerlendirilmesi

İşletmelerin, kıymetli diğer mallarının, "Mal hesabı" ndan ayrı hesaplarında göstermeleri gerekir. Bu hesap değerleme işlemini kolaylaştırmak ve hesap işleminin gerçek durumunu belirtmek bakımından önem arz eder. Kıymetli diğer malın da artık maliyet bedeliyle değerlendirilmesi gereğe uygun olmasın. Bu sebeple komisyon, değerlendirilmesinin esaslı bedeliyle yapılmasına ilişkin tavsiyedir(95). Kaldırın, esaslı bedelinin kıymetli diğer mallara uygulanabilmesi için komisyon, bazı partiler arınadır. Bu partiler şunlardır:

- Mallardaki kıymet analizi yapılmaz, depren ve bu hesaba malı buna bensez arifeler sebebiyle alınmalıdır(96).

- 
- (91) Ferah işletmelerinin dışında kalan hayvanların değerlendirilmesi Vergi Usul Kanununun diğer hükümleri gereğince yapılır.
- (92) Bks. VUK. 271.
- (93) Ziraat komisyonları II komisyonu hakkında Bks. VUK. 83, 84, 86. Ziraat komisyonları vergi komisyonu hakkında Bks. VUK. 85, 86.
- (94) Ortalama maliyet bedelini esaslı bedeli olarak kullanılmak üzere ilgili komisyonlarca, işletmenin bulunduğu mahal için hesaplanır. Bu mahali esaslı bedelin hayvanlıkta "Kıymet" tir. Ayrıca Vergi Usul Kanununun 267 maddesine göre; sıralı kazanç bilgilerini tespit eden kararnamelelerde yer alan unsurlar da esaslı bedeli yerine geçer.
- (95) Bks. VUK. 278.
- (96) VTK. G.Kuruldu, 15/7/1959 Gm ve 59-246 sayılı kararı; "Yanlışın,

- Kıymet asalıya; malların besulması, gürmesi, kızılması, çatlamaı, parlanması veya buna benzer durumlar sonucunda olmalıdır(97).
- Kıymet asalıya önemli olmalıdır(98).
- Malların satış değerlerinde; maliyet bedeline göre % 10 veya daha fazla düşüklük meydana gelmelidir(99).

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

deprem ilân... Sebeplerle vaki hasar ve kıymet asalılarına 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 kızıya yama 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, meşkur sayıların doğrudan doğruya gider kaydı olan değildir." , BERKEM' den naklen, s. 328.

(97) D4D., 17/3/1965 gün ve E.62-3624/K.65-947 sayılı kararı: "... besulmak 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 vukununun mükni delillerle de isbatı isapeder ..." ;

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 iktisadî 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 olmasaydı fakat malın satılabilirliği nedeniyle önemli 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 görmüştür(101). Ancak, bu çeşit mallara emsal bedelini uygularken, kanunun ilgili hükümlerini(102) esas almak gerekir. Bu hükümler dikkate alınmaksızın, yapılan değerlendirmelerin geçerli olmayacağı 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, üstüplü, deşe ve iskartalardır.

(101) Maliyetlerinin hesaplanması müted olmayan malların değerlendirilmesinin, 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 ihtilâfsiz bulunan 16000 adet iskarta meşinin 1958 yılında 3 liradan satıldığına dair faturaların mevcudiyetine istinad, 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 itibarıyla hususiyet arz eden yaprak tütünlerinin işlenmesi sırasında vukus gelen zayıfın doğrudan doğruya değerlendirilerek zarar kaydı usule aykırı olup, bu farkların işlenme neticesinde tansis ve sınıflara tefrik edilen tütünlerin (Kırsıntılar dahil) miktarları ve mübayaası fiyatları nazarı dikkate alınarak stok olarak devri gereken malların değerleri içerisinde mütalasanı icap edeceğinden, bu hadisede, muhtelif afetler ve müessir sebepler altında kıymeti düşen mallara müteallik 5432 sayılı Kanununun 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 yapılmıyorsa o zaman, "takdir esas" uygulanır(106). Takdir esasında esas bedeli, takdir komisyonları(107) ve ilgililerin iktisadi üzerine tespit edilir(108).

Malları kayıtlarında meydana gelen düşme sebebiyle, işletme

(105) Bks. VUK. 267.

(106) BKKM, s. 38): " ... Esas bedeli maddede yazılı sıra takip edilerek tayin olunur. Birinci sıraya göre, bedel tayini mümkün olan kıymetlerin sıra atlanarak ikinci veya üçüncü sırada gösterilen esaslara göre değerlendirilmesi esas değildir. İktisadi kanaat mercilerine, 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 vakua gelen zarar ve hasarlarını bu hükümlere uygun şekilde tesbit ettirmemiş bulunmaları halinde Hasar Takdir Komisyonlarıca tayin edilen miktar haricinde bir zararı 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 zararın kabul edilmesinde kanun hükümlerine aykırı bir cihet yoktur."; D4D., 10/10/1964 gün ve E.59-4682/K.64-4000 sayılı kararı: "6-7 Eylül hadiseleri yüzünden meydana gelen hasar ve zarar miktarı kanun hükümleri dairesinde Maliye Takdir Komisyonuna tesbit ettirilmiş ise, Hasar Takdir Komisyonu kararındaki miktar vergilendirme esas tutulamaz." ;

D4D., 5/2/1963 gün ve E.60-2848/K.63-458 sayılı kararı: " ... Binaenaleyh, mükelleflerin mezkûr hadiseler sırasında meydana gelen zarar ve hasarlarını, bu kanun hükümlerine uygun şekilde Takdir Komisyonuna tesbit ettirdikleri yolundaki iddiaların incelenmesi, varit bulunduğu takdirde, zararlarının kabûlü icap edeceğinden, 6684 sayılı Kanunun şümlüne giren hadiselerde, vergilendirme esas tutulacak zararın, 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, zarar miktarlarıyla ilgili iddiaların tetkik dışı bırakılmasında kanuni isabet olmaz." , 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 değerlendirilmede dikkat nazara alınır(109).

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

Vergi Usul Kanunu, menkul 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: "... Binanaleyh, Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre tesbit ettirilmiş bir zararın bulunmaması halinde, Komisyonlarca, yangını müteakip sigorta şirketince yaptırılan ekspertis neticesinde mükellefe ödenen zararın kabul edilerek, mütebakisinin 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 ilgilendirilmesinde bir kanunsuzluk yoktur." , BERKEM' den naklen, s. 401.
- (110) Sermaye şirketleri için bu durum söz konusu değildir. Fazla bilgi için bkz. FTK. 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 çalışmada; 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 olsun, bu kıymetleri değeriyelemek için, onların işletmeye girdiği tarihteki değerini ve değerieme gününe kadar olan kıymet kayıplarını tespit etmek gerekir.

#### A - Maddî sabit kıymetlerin değeriemesi:

Maddî sabit kıymetleri değeriemek için; bunların herbirinin maliyetlerinin tespiti gerektiğini belirttik. Bu sebeple, önce bu gruba giren iktisadî kıymetlerin neler olduğunu sıralayalım. Bunlar; gayrimenkuller(116), gayrimenkullerin mütemmin eşyaları(117)

- 
- (113) Burada, "Sabit kıymetler" başlığı altında inceleme konusu yaptığımız iktisadî kıymetler; Vergi Usul Kanununun 269 uncu maddesinde belirtilen gayrimenkuller ve bunların mütemmin eşyaları 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 kasdı gösterilmeksinin, istihsal vasıtası olarak kullanılmak üzere satın alınmış veya iktisap edilmiş ve bu maksada uygun bir şekilde kullanılmış olan iktisadî değerlere 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 makinalar, gemiler ve diğer taşıtlardır.

Gayrimenkullerin maliyet bedeli; satınalma bedeline(119), muayyen bazı giderlerin istisnasız olarak(120), bazı giderlerin ise istenildiği takdirde(121) ilave edilmesiyle bulunur. Ayrıca, gayrimenkulu 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 telef veya tahrip yahut taşıyıcı edilmedikçe ondan ayrılması kabil olmayan ösüller o şeyin mütemmin ösülleridir."
- (118) MK. 621: "...Mahallî örf'e veya malikin sarif arzusuna göre bir şeyin işletilmesi veya muhafazası veya ondan istifade olunması için daimî bir tarafa tahsis olunan veya kullanmakta o şeye tâbi 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 görünürler.
- (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(gayrimenkulun 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 kıymetlerin imal giderleri, satınalma bedeli yerine geçer(131).

Gemiler ve diğer taşıtlara gelince; bunların maliyet bedelinde 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 münasele 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 yapılırsa, bu giderler de maliyete ilave edilir(132).

Maddî sabit kıymetler için yapılan giderler, hem tamir ve onarım kıymet arttıracı giderler olarak birlikte yapılmış olabilir. Bu durumda işletme, kıymet arttıracı vasfını hâsis 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: şerefiye, ihtira beratı, lisans, alameti farika ve intiyaslar v.b.g. Bütün bu kıymetler(134) de, maliyet bedeliyle değerlendirilir. Burada maliyet bedeli; bu kıymetlerin satınalma bedeli ile satın alınması sırasında yapılan çeşitli giderler toplamıdır(135).

(132) VUK. 272: "Bir geminin, iktisap tarihindeki süratini fazılasıyla yapmak, 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 iskânsiz denenebilecek 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" veyahut 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) Bks. VUK. 272.

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

(135) Bks. VUK. 269 ; Bu çalışma, 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 bilanço 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 üncü 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 eklenmes, senesi içinde zarar 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 maddî vasıtalar alât ve edavat denir.

(138) Demir ve çelik kasalar, ölçü ve tartı aletleri, daktilo ve hesap makineleri, evrak dolapları v.b.g. maddî 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 öcünün dükkânda bıraktığı demirbaş karşılığı ödenen meblağın, aktifleştirilerek, amortismanına tâbi tutulması icap edeceğinden, gider olarak kabülî mülkân değildir." , Kemal BAKKAR ve diğerleri: Gelir vergisi kanunu (işahî ve içtihatlı), Ankara, 1967, s. 392 ve 393.

**b - İlk tesis ve taassuv giderleri ve peştemallıkların değerlenmesi:**

İlk tesis ve taassuv giderleri(142) ve peştemallıkların(143) değerlenmesi, mukayyet değer ölçüsüyle yapılır. Bunların değerlenmeye 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 veyahut 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) Bks. D4D., 28/5/1958 gün ve 8.56-6390/K.58-1983 sayılı kararı.

(145) Bks. GVK. 40/7.

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

(147) Bks. VUK. 282.

(148) Bks. VUK. 326 ; Peştemallıkların gider yazılabilmeleri ve amortismanına tâbi tutulabilmeleri 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 uygulanmaz(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 çeşit giderler aktifleştirilir ve amortismanına konu olur. Eğer, gayrimenkulun kira müddeti belli ise; bu müddete göre amorti edilir(151). Aktifleşti-

(149) VUK. 272: "... Gayrimenkuller kira ile tutulmuş ise, kiracı tarafından yapılan ve bir ve ikinci fıkralardaki giderler bunların özel maliyet bedeli olarak ayrıca değerlendirilir. Kiracının faaliyetini iera için vucûda 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 sonunda mal sahibine terki icabeden tesislere ait giderleri doğrudan doğruya masraf kaydeden bir Limited Şirket adına kusur cesalı verginin (Kira ile tutulan yerlerde yapılan tesislere ait giderlerin 5432 sayılı Vergi Usul Kanununun 256 inci maddesi gereğince özel maliyet hesabına alınarak amortismanına tâbi tutulması icabedeceği) gerekçesiyle % 6 amortisman payının tensil edilerek tadilen tasdikî doğrudur." , BİRKEM' den naklen, s. 394.

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

Fakat, kiracıların kiralanmış gayrimenkulun değerine tesir edebilecek hiçbir tamirat ve tadilat yapamayacağı mevzuat hükümlü- se; bu taktirde yapılan giderlerin normal giderler olarak kabul 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

şilen gider; amorti edilmeden kiralanan gayrimenkul binaların, yani, kiraçılık durumuna sınırlanmış, amorti edilmeden kesin 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 kıymetlerin değerlendirilmesi:

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

---

takvim yılı hesaplarında gider gösteren mülküne adına normal amortisman nisbetinden fazla olan miktar matrah ittifak edilmek suretiyle salınan vergiyi özel maliyet hesabına alınan mablağın kira müddetine göre tahmini icap ettiği mucip sebebiyle terkin eden Temyiz Komisyonu karara değrudur." ;

D4D., 26/4/1954 gün ve E.53-4768/K.54-1406 sayılı kararı: " İş yeri için yapılan masraflar, esaslı tamirat ile bazı tesisata tesellük etmekte ve gayrimenkulun değerini arttıracak mahiyette bulunmaktadır. Bu yer bir sene için kiralandığına göre, sabit kıymete alınan masrafların kira müddeti ile mütenasip olarak itfası lâzımgelir. Bu sebeple gayrimenkulun kıymetini arttıran masrafların şirket geriki bulunan 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., 23/6/1954 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 ihtilafli bulunmadığına göre, amortisman yolu ile itfası mümkün olamayacağından davanın kabulü ile itiras olunan Temyiz Komisyonu kararının bozulmasına. ", BERKEM' 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.

yer yer alır(154). Bu kiyमतların dəyərilməsilə ilgilil olarək Və-  
 gi Əvəl Kəmmu'nədə əyri bir həkim yəktər(155). Bu səbəblə, bu kiy-  
 mətlerin dəyərilməsindəki məhəyət kiymət vəya məilyət bədəli əilə-  
 rindən birləmələ uyğuləməmə gərəkdir(156).

Bəyləməy kiymətlər iğində, təvəlliklə birdən fəsil sənələrə  
 əlil iğməst və əməyən iğləri, əv fəsil iğəllər kəmmu əldəyindən Əmə-  
 əyən ədəy. Bənilərin hək və sərəyilərinin hənəyiləməsilə ilgilil ələ-  
 rək Gəliy Vərgiləi Kəmmu'nədə həkimlər vərdir(157).

#### 10. Ədəməniy sərəməyə hənəyinin dəyərilməsi:

İğləmələrdə "Qəntələr hənəbi, Qəntələr təshhüt hənəbi vəya  
 Ədəməniy sərəməyə hənəbi" ədi əlində biləngə əktirində yer ələm hən-  
 əyiləri hənədə Ədəməniy sərəməyəyi gəvətəyiləy(158). Bənilər, Vərgilə  
 Əvəl Kəmmu'nədə gərəy dəyərilməyə təbi vətuləməktədir. Əyirə, əktir-  
 tə yer ələmələ bəvəbər bu hənəyiləri İktisadi bir dəğər ələyərək kəbul  
 ədləməməktədir. Bu səbəblə iğləmənin Əğməni gəvətəyilərdən ələm nərəvəli  
 ələməkləri iğində yer ələməyiləy(159). Əyirə, gəvətəli vəya dəğərətilə  
 ələməyək dərəməmə gərəyərək sərəy kəyədədləmələrinə Gəliy Vərgiləi Kəmmu'nə'

(154) Kəvəktəkt bir sənəy iğim məbədələ kiymətini kəy bətməy ələm bu  
 mətədəvəli kiymətlərə, məhənəbə ilərəyilərdə məhənəmə vəya  
 bəğil kiymətlər dənir.

(155) Əks. SƏYDƏR, s. 140

(156) SƏYDƏR, s. 140: "Kəvəlyəyi bu məddələr (VƏK. 275 və 289) hək-  
 kində yəpəy əldəyən təshhətlərin iğəy əlində inəvəldəyiləmə  
 təktilədə, İktisadi ədləməniy iğməst iğ və təshhütlerini yə dəğər-  
 ləmə bəyləməndə yəvəyil ələməyən bir İktisadi dəğər gəyiləməndə mül-  
 tələm ədəy məhəyət kiymətiləy vəyənət yəri məvəli bir məl gəy-  
 lində kəbul ədəy, məilyətlə dəğərilməyək İləm gələyəcəy noticə-  
 ələm vətəyiləmə."

(157) Əks. VƏK. 42 və 43 ; Əyirə əks. KƏBƏ, s. 242 və. ; SƏYDƏR,  
 s. 139 və.

(158) Təhvil təshhütleri hənəbi dəy təshhüt ədlilip də Ədəməniy təh-  
 vilət bədəyiləyini gəvətəyiləy.

(159) Əks. SƏYDƏR, s. 72 və.

num 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 etmektedir(162).

#### 11. Aktif geçici hesapların(163) değerlendirilmesi:

İşletmeler, gelecek bir hesap dönemine ait peşin ödenmiş giderleri(164), ödenenin 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 ölçüsüyle yapılır(165).

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

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

(161) Bks. TTK. 463.

(162) Bks. TTK. 142.

(163) AGAR, s. 263: "Geçici hesaplar, esaslı 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 haksız bir surette faydalandırılmayı; değerleri bilanço günü değerine irca ederek neticeleri sıhhatle tesbit etmeyi gaye edinmiş oluruz. 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, teliyalıye, ücret, abanman becelleri, sigorta, kartasiye, pul v.b.g. giderler de olabilir.

(165) Bks. VUK. 283 ; Ayrıca bks. DAD.,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 "Farkent" doğan farklar da geçici hesaplarda yer alır ve aynı esaslar içinde değerlendirme konusu olurlar(168).

İşletme bilançolarında aktifleştirilen değerlere çeşitli çekillerde 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 isap ettirmez. Kesken 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) Bunları gübre, nadas, tırmıklama, merdanelama, çapalama, ekim giderleri ve hasarlık 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. AÇAR, 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 düşünülmediği 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 intiva eder.

Bilançoda sadece bakiyesi görülen kâr ve zarar hesabının borç "zarar" kısmına 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 edilebilmesi 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, bilançoda görünür.
- (175) Bu bakiye aynı zamanda bilanço pasifinin, aktive göre fazla-lik 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. 119.

- Faiz ve komisyonlar(181)
- Hasar, teminat ve primler(182)
- Değerlendirmede 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 değerless 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.59-6837/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 resmi 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. 63-3503/K.64-3292 sayılı kararı: "... Ancak, mükellefin işletmekte olduğu otel binasına ait kanalisasyonun usulî nezarys bağlanması sırasında hasara uğratan havagasi borusundan mütevellit havagasi 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 görülmemişinden, masrafa kaydedilen tazminat bedeli üzerinden iktisâlen tahakkuk edilen kusur esaslı gelir vergisinin terkinin doğrudur. " , BİRKEM, Gelir ..., s. 390 ve 395.
- (183) Bks. Bu çalışma, s. 74 vd.
- (184) Kambiyo 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 kır ve zarar hesabına nakledilen ayrı hesaplarla yer alabilir. Genel giderler hesabının topladığı tâli giderlere gelince, bunlar; Ücretler(185), kartasiye 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 müstahdemün 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 tevziki gerekir." , BENKEM, Vergi ..., s. 328.

Ayrıca bks. İşveren tarafından yapılan ücret ödemelerinin tevziki mecburi giderlerden olduğu hakkında 20/5/1953 tarih ve 14 seri nolu A.B.G.Gn.Ed.Gn.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 tahsisi 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 Avrupaya yaptığı seyahata ait giderin, başkası bir belge aranmadan, münhasıran kambiyo kayıtlarına istinaden, ticarî faaliyetle ilgili bir seyahata ait bulunduğu kabulü ve şirket gelirinden temsili mümükün değildir." ;

D4D., 2/11/1960 gün ve E.59-6410/K.60-3321 sayılı kararı: "Yabancı mümessil ve teknisyenler için ihtiyar olunan seyahat, ikamet, iase 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 yasılı veya sözlü akte 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 teabit olunan serih beyanı

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

karşılığında, senreden düşenlenmesi mümkün bulunan kira makbuzlarına itibar edilmes. ", BİRKEM, Vergi ..., s. 329.

- (188) VTK.G.Kararı, 22/11/1961 gün ve 61-363 sayılı kararı: " Müpterilere ikram edilen çay, kahve ve benzerlerine ait giderler kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılan genel giderlerden sayılır ...", BİRKEM, Gelir..., s. 378.  
D4D., 22/2/1963 gün ve E.60-1619/K.63-802 sayılı kararı: "Kamunen muteber vesikalarla tevsih edilen aşırı masraflarının faturalarında ne maksatla ve kimler için yapıldığını gösterir bir isahatin 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 ... ", BİRKEM, 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 ... ", BİRKEM, Gelir ..., s. 413

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

Bks. Bu çalışma, s. 33, 31.

- (191) D4D., 24/2/1965 gün ve E.64-2222/K.65-647 sayılı kararı: "Mükellefin inşa ettirdiği evlerin satışını temin gayesiyle Caminoda 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 vâ's'ati 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 oluşması için, Vergi Usul Kanunu'nun 40 uncu 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 maddelerle bir ilgisi bulunmadığından; (Müessesenin geniş ölçüde yaptığı ticaretin ilim ve irfanına hissetmesi amacıyla tesis edilmiş olup, haddizatında rekabete gayesiyle sarfedildiği) gerekçesiyle, masraflardan çıkarılmasında kanunî isabet yoktur.", BERKEM, Vergi ..., s. 329 ve 330.

(192) Muhtelif giderler; Mesleki birlik ve oda aidatları, sosyal giderler; (sigorta primleri, emekli aidatı, işe 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: "... ticari kazançta elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılan genel giderlerin gayrisafi kazançtan indirileceği hükme bağlanmış olup buna masraflarının yukarıda sözü edilen maddelerle hükümleri ile bir ilgisi bulunmadığından aksine düşünce ile masraflardan 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 maddi 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 mablağın, 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 inkâsısız olan giderler

dir.

**Belgiye bağlanmaları alıçılmamış(197) ve inkâsısız olan gi-**

miş olup, Vergi Usul Kanununda 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 (Ziraf kazanç il komisyonlarınınca tespit edilen) götürü gider oranları uygulanır. Yıllık tarım hasılatı yüz elli bin lirayı aşanlara ise; gerçek kazanç usulü (işletme veya bilânço esasına göre) uygulanır.

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

(197) BERKEM, Vergi ..., s. 331: "Kahve, çay, hasaliye, 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 lüzum gelir. ", BERKEM, Gelir ..., s. 413. ;

D4D., 27/2/1965 gün ve E.61-163/K.65-766 sayılı kararı: "Yapıtılan bilirkişi incelemesinde, demir maddenin ihracı esnasında, gerek rihtında, gerekse vapura tahsil 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 şartları ileri sürerken hiçbir ölçü göstermemiştir. Bu sebeple uygulamada, giderin miktarında ölçüye 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 düşülebilmesidir. 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 vesikasızın 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 avcularından mübayaâ 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 alâkali 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 yaratabileceği konusunda danıştay kararları mevcuttur(205).

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

- (203) İşletmenin likidite durumdaki bozukluk, malların medasının 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 tevsihi halinde kâr nisbetine tesir edici haklı bir sebep olarak kabulü gerekir. Binaenaleyh, bu konudaki iddianın sıhhat dereceleri bittetik tesbit edilmeden, kâr düşüklüğünün müstari 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 iddiası 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 matrihten 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 tevsihi halinde zarar geçirebileceği) gerekçesiyle terkini 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 oluşmuş 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 aksine hüküm bulunmadıkça, Hükümet 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 Konsoloslukunun tasdikini havi İskenderiye Gümrüğünün şahadetnamesi ile tevsih edilmiş olmasına ve hâdisede muvazaanın mevcudiyeti de tesbit olunmamış bulunmasına nazaran, Vergi Dairesi Müdürlüğünün varit görülmeyen i iddiasının 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 nakledilebileceği gibi, doğrudan doğruya kâr ve zarar hesabına da devredilebilir.

(208) Bunlar; Gelir vergisinden muaf olan esnaf ve çiftçiler, Gelir Vergisi Kanunu'na göre; kazançları götürülerek tespit edilenler 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 çalışma, s. 117.

kabul edilebilmesi için tek ölçü; giderler miktarına, işin genişlik ve mahiyetine uygun olmasıdır. Halbuki, bu ölçü kesin bir ölçü değildir. Bu sebeple, tamnin edici bir mahiyet taşımamaktadır. Neticede bu konudaki işlemlerin halli, mercilerin takdirlerine kalmaktadır. Kasa mercileri ise, bazı kararlarında; belgeye dayanmayan 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. BERKEN, 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 edilmiş 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 zamaında vergi dairesine ödenmemiş olması halinde, bordrolarının imzasız olması sebebiyle muhteviyatı meblağın matraha alınmasında isabet yoktur.", BERKEN, 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. Cowdliffe: 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, (Ticaret İşletme), 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 edici belge sınıfı 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 tutmanakla beraber, işletme; malî 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 gayrimenkulleri ile ilgili rehinaleri kayıt defteri 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; malî 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 ciltsiz defter, fõy 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 değerlenmesi:

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

Pasif kıymetlerin değerlenmesi; Vergi Usul Kanunu'na göre, yine bu kanunun ortaya koyduğu değer ölçllerinin(225) uygulanmasıyla yapılır. Ticaret Kanunu ise; pasiflerin, özellikle borçların(226), itibari değer(227) zerinden 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 dşndleseyen kayıtlı sermaye, muhasebe anlayışına göre, pasif olarak kabul edilmektedir.
- (222) Bks. 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) Bks. ACAR, s. 267.
- (225) Bu konuda bks. Bu alışma, s. 32 vd.
- (226) Kıarta bağlı veya vadeli olsun veya olmasın.
- (227) Bks. Bu alışma, s. 35.
- (228) Bks. TTK. 75.

### 1. Sermaye hesabının değeriemesi:

İşletmenin sermayesi hakkında, kanunlarımızda 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 değer 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) Bks. 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 koşmuştur.

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

(232) Sermaye ile kâr ve zararın ayrılması gereğinde; "İşletmenin sermayesi, işletme tüsel kişiliğine aittir ve ortaklar dokunamazlar. Kâr ise; ortakların malıdır." düğüncesini hükümlerinde belirtmiştir.

(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 incelememiz içindedir.

inci maddesine uyarak; mukayyet değer (234) ölçüsünü kullanmak zorunda-  
dır(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 imkansızlığı ortaya çıkar(236).

Borçlar içinde, konkordato veya sulh yoluyla alacaklı tarafın-  
dan 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 değerlendirilmesinde; yabancı para-  
ların değerlendirilmesindeki esaslar uygulanır(239).

İşletmelerin bankalardan sağladığı çeşitli şekillerdeki kredi-  
lerden doğan borçları da evvelce borçlar konusunda belirtilen esas-  
lar 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 değerlendirirler. Değerleme günü kıymetinin hesaplan-  
masında, Merkez Bankası'nın resmî iskonto haddi veya musamelede  
uygulanan faiz hadleri esas alınır.

(236) İşletme, borçlarını gösteren hesaplarını değerlendirmeden evvel; te-  
ker 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: "Esa-  
net hesabındaki bir meblağın kâr kabul edilebilmesi için Vergi  
Usul Kanununun 306 inci maddesindeki 3 yıllık müddetin geçmesi  
lazımdır.", BERKES, 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 değerlendirme 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 değerlendirilmesinde 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 değerlendirme 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 değerlendirilmesine 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 değerlendirilmesinde, 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 ayrıldığını belirtmek için "Fevkalade amortisman" diye bazan konusunu 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; "Dayrimenkuller, binalar, enerji santralleri, makineler, nakil vasıtaları, alet ve edevat ve mobilye gibi devamlı surette işletmede kullanılan tesisler halinde icabına göre münasip olan tenvizi yapıldıktan..." ifadesinde genel olarak amortismandan söz edilmiştir.

lar, devre sonunda nazara alınır(253)

Vergi Usul Kanunu'na göre, pasifleştirilmek(254) suretiyle değerlendirilmesi gerekli(255) hesaplardan biri de; karşılık hesaplarıdır(256). Karşılık hesaplarının değerlendirilmesinde de, sukayyet değer ölçüsü 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 suretiyle 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 dönemlerine ait olan gelirler(261), işletmede pasifleştirilir. Zira, bu ge-

(253) Bks. Bu çalışma, s. 144 vdb

(254) Vergi Usul Kanunu'ndaki tarifinden de anlaşılacağı gibi, karşılıklar; işletmenin, miktarları kesin olmakla beraber gider olarak tahakkuk etmiş veya gelecek bir dönem için borçlarıdır. Bu sebeple pasifleştirilmesi gereklidir.

(255) Vergi Usul Kanunu, işletmeyi karşılık ayırmada serbest bırakmıştır. Bu durumda, işletme karşılık ayırmayı düşünüyorsa, değerlendirilme de söz konusu olamaz.

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

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

(258) Yedek akçe konusunu dışarıda bırakılmaktadır. Gelir Vergisi Kanununda 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 iştirakleri 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 faaliyette bulunduğu 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 mal alım satımını devamlı meslek edinmesi(274) halinde elde ettiği kârlar söz konusudur. Bunlar, doğrudan doğruya ticari kazanç sayılır.

(268) VTK. G.Kurulu, 5/12/1962 gün ve 62-319 sayılı kararı: "Ticari hesaplar için tahakkuk eden veya alınan faizler ticari 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" tskip 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. Hissin hesapları

Hissin hesaplar, işletme için ne aktif ve ne de pasif bir değer olarak sayılamayan 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.

Nâsım 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 "Nâsım hesaplar"ın çok büyük rakamlara ulaştığı görülmektedir. Bütün bu durumlar; muhasebe prensiplerine göre, nâsım kayıtlarının gerekliliğini ortaya koymaktadır(285).

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

## § 6. VERGİ BİLANÇOSUNUN DÜZENLENMESİ

### I. Ös sermaye ve Ös sermayeye etkisi olan kayımlar:

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 Ös sermayeleri(289) arasındaki farktır(290). O halde bu fark aşağıdaki şekillerde gösterilebilir.

$K\ddot{a}r = Devre\ sonu\ \ddot{O}s\ sermaye - Devre\ ba\ddot{s}i\ \ddot{O}s\ sermaye$

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

$Zarar = Devre\ ba\ddot{s}i\ \ddot{O}s\ sermaye - Devre\ sonu\ \ddot{O}s\ sermaye$

Bu denklikte ise; Devre sonu Ös sermaye devre başı Ös sermaye-

(286) Memleketimizde normal olarak bu hazırlıklar, her yılın son gününün numunesi işlendikten sonra başbar 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 kayımlarda 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 duruşlarına göre) ya aktifte sarar şeklinde veya pasifte kâr şeklinde yer alması gerekir.

(289) Ös 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 sonucu 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 rastlanılmıyacağı 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 şahsi 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. Buna 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 kayıtlendırıma 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 yanlışlıklara bile götürebilir. Bu sebeple, sakıncalı tarafı 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 tarafı; işletmenin vergi ile ilgili olarak Devlet karşısındaki durumunu tespitteki güçlüğüdür. 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 düğümlerken, 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 koymalıdır.

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 duruşlarına göre de bunlar aşağıda belirtilmiştir.

- Vergi kanunlarına göre, kabul edilmeyen giderler
- Vergiden muaf olan gelirler
- İktisadî kıymetlerin, kanunî değerlendirme ölçülerinden daha yüksek ölçülerle değerlemesinden doğan fazlalıklar
- İktisadî kıymetlerin, kanunî değerlendirme ölçülerinden daha düşük ölçülerle değerlemesinden doğan farklar

dir.

(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) Bks. Bu çalışma, s. 144, 145 ve 146.

(306) Bks. Bu çalışma, s. 147, 148 ve 149.

(307) İşletmenin, kanunî amortisman nispetlerinden daha düşük nispetler uygulaması genellikle düşümlümes. Böyle bir durumda meydana gelecek mahzurlar konusunda bks. Bu çalışma, s. 56.

(308) Bunlara; fatura yerine geçen diğer belgeler de dahildir. Diğer belgeler konusunda bks. VUK. 233, 234 ve 235.

(309) Burada, belgeye bağlanmaları imkânsız ve alıçılmamış giderler söz konusu değildir. Bu çeşit giderler için bks. 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, köy-  
lere ve kamu yararına faydalı derneklere(310) yapılması,
- Yardım ve bağışların makbuz karşılığı yapılması(311),
- Yardım ve bağışlar miktarının; o yılın beyan edilecek geliri-  
ninin % 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 sözü 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.

B4D., 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 camiiin Evkaf İdaresine ait bir cami olması itibariyle 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.", BEREKEN, ..., s. 779.

(311) Yardım ve bağış nakten olabileceği gibi, aynen de yapılabilir. Bu durumda bağışlanan mal veya hakkın mukayyet değeri, yoksa takdir komisyonlarınınca takdir edilen değeri esas alınır.

(312) B4D., 26/3/1954 gün ve E.55-5520/K.57-901 sayılı kararı : "Amme menfaatlerine yararlı derneklere makbuz karşılığında yapılan bağış ve yardımların yıllık gelirinin % 5 ini aşmaması şartıyla, 5421 sayılı kanunun 74 üncü maddesiyle kabul edilmiş ise de, yardımların hesabında safi veya gayrisafi gelirin ni gösçünde tutulacağı tasrih olunmadığından, hadisenin içtihadı müttesamim olduğu gerekçesiyle cezanın terkinini doğradur.", BEREKEN, 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 guruba gelince, bunların en çok görülen şekli, genellikle devlet tahvil faizleridir. Matrah dışı diğer gelirler ise; tasarruf bonosu faizleri ve özel kanunları veya devletle akdedilmiş mukavelelerle her türlü vergiden istisna edilmiş olan menkul kıymetlerin faiz ve temettüleri(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 sözs 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 yapılmasıyla, 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 sözs konusu olabilir. Örneğin; yatırım indirimine konu aktif kıymetlerin (komple tesislerde yatırım tamamlanmadan, diğerlerinde istisnâ ve istihşâle başlamadan) satış 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 şekliinden (elde eden şirket kâfından ortaklara) dağıtılabilir kâr şekline sokulması, onu yine vergi konusu yapar. Örneğin; kurumlarda kurum vergisi hesaplanırken, bu çeşit gelirler matrahın 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 B.

nesi (zarar olmasi halinde, zarara eklenmesi) gerekir(317).

Diğer grup başlığı, eksik değerlendirilen iktisadi kıymetlerdir. Burada, eksik değerlemeden maksat; değerlemede, 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 samiyet 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 zarara alacaktır(322).

(317) Bkz. Bu çalışma, s. 144 ve 147.

Kurumlarda, diğer bir kuruma sermayesinden (% 10 dan azlaşarak 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 değerlemele- rinde güttükleri gayeler ve kullanılan çareler konusunda bkz. YÜCESAY, 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 mümkünür.

(322) Bu farkların, işletme kârı ise kâr'a eklenmesi, zararlı olma- sı halinde ise zarardan 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  
birisinin 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 değeriendirmeler gösterir. Kanun hükümlerine uyma sebe-

---

(323) Burada da, bilâncunun doğruluk ve samimiyet vasıflarının sode-  
leneceği söz konusudur. Fakat, işletmenin faaliyetlerini aksa-  
tık 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, Bilâncio ..., s. 169.

(324) İktisadî hayatta diğeriendirmeye (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 ÖZÜZ: İktisat teorisi, İstanbul, 1968,  
s.173 vd. ; Ahmet KILIÇSAY: İktisat teorisi, İstanbul, 1962, s.  
274 vd. ; Sabri ÖLÇESER: Millî gelir, istihdam ve iktisadi 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; faaliyet(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 faaliyetleştirir(330), ya azaltır(331) veya kâr'a çevirir(332).

- 
- (327) Eka. Bu çalışma, s. 144.  
 (328) Eka. Bu çalışma, s. 145.  
 (329) Eka. Bu çalışma, s. 146.  
 (330) Eka. Bu çalışma, s. 147.  
 (331) Eka. Bu çalışma, s. 148.  
 (332) Eka. Bu çalışma, s. 149.

**A. Vergi bilâğosunda ticarî kâr'ın artması:**

|   |                 |                          |
|---|-----------------|--------------------------|
| İşletmenin 1967 yılı ticarî kâr'ı .....                     |                 | 300.000.—                |
| <b>1. Vergi kanunlarına göre kabul edilmeyen giderler :</b> |                 |                          |
| - Fasla ayrılan amortismanlar .....                         | 31.450.—        |                          |
| - Belgesiz giderler .....                                   | 13.400.—        |                          |
| - Kabul edilmeyen beşer ve yardımlar                        | 9.393.75        |                          |
| - Kanunen kabul edilmeyen diğer gi-<br>derler .....         | <u>700.—</u>    | + <u>54.943.75</u>       |
|   |                 | 354.943.75               |
| <b>2. Vergiden muaf olan gelirler :</b>                     |                 |                          |
| - Devlet tahvilleri faizi .....                             | 2.000.—         |                          |
| - Matrah dışı diğer gelirler .....                          | <u>1.000.—</u>  | <u>3.000.—</u>           |
|   |                 | 351.943.75               |
| <b>3. Hissik değerlenen iktisadî kıymetler :</b>            |                 |                          |
| - Nakl .....  | <u>10.000.—</u> | + <u>10.000.—</u>        |
|   |                 | 361.943.75               |
| <b>4. Fasla değerlenen iktisadî kıymetler :</b>             |                 |                          |
| - Binalar .....   | <u>50.000.—</u> | <u>50.000.—</u>          |
| Vergi matrahı (kâr) .....                                   |                 | <u><u>311.943.75</u></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 gi-<br>derler ..... | 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 değerlenen iktisadî kıymetler :

|                   |          |                   |
|-------------------|----------|-------------------|
| - Hakkınlar ..... | 10.000.— | 10.000.—          |
|                   |          | <u>659.887.50</u> |

## 4. Pasla değerlenen iktisadî kıymetler :

|                                  |          |                   |
|----------------------------------|----------|-------------------|
| - Mal .....                      | 75.000.— |                   |
| - Sınalar .....                  | 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 :**

|   |         |                 |
|---|---------|-----------------|
| - Faala ayrılan amortismanlar .....                 | 3.145.— |                 |
| - Belgeleşme giderleri .....                        | 1.340.— |                 |
| - Kabul edilmeyen bağış ve yardımlar                | 1.000.— |                 |
| - Kanunen kabul edilmeyen diğer gi-<br>derler ..... | 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 değerlenen iktisadî kıymetler :**

|                  |          |                 |
|------------------|----------|-----------------|
| - Nakisler ..... | 10.000.— | <u>10.000.—</u> |
|                  |          | <u>45.285.—</u> |

**4. Faala değerlenen iktisadî kıymetler :**

|             |          |                 |
|-------------|----------|-----------------|
| - Mal ..... | 60.000.— | <u>60.000.—</u> |
| Zarar ..... |          | <u>14.715.—</u> |

( Örnek 3 )

## B. Vergi bilâncosunda ticari zararın artması :

İşletmenin 1967 yılı ticari zararı ..... 197.120.—

## 1. Vergi kanunlarına göre kabul edilmeyen giderler :

|  |           |                  |
|--|-----------|------------------|
| - Fazla ayrılan amortismanlar .....                | 26.000.—  |                  |
| - Belgehis giderler .....                          | 10.684.36 |                  |
| - Kabul edilmeyen bağış ve yardımlar               | 30.000.—  |                  |
| - Kanunen kabul edilmeyen diğer gi-<br>deler ..... | 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 değerlendirilen iktisadi kayımlar :

|                   |          |                 |
|-------------------|----------|-----------------|
| - Makineler ..... | 20.000.— | <u>20.000.—</u> |
|                   |          | 142.435.64      |

## 4. Fazla değerlendirilen iktisadi kayımlar :

|                 |           |                    |
|-----------------|-----------|--------------------|
| - 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 ..... 398.240.—**

**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-<br>derler ..... | 24.000.—  | <u>157.368.72</u> |
|   |           | <u>236.671.28</u> |

**2. Vergiden muaf olan gelirlere**

|                                    |          |                   |
|------------------------------------|----------|-------------------|
| - Devlet tahvilleri faizi .....    | 84.000.— |                   |
| - Natrah dışı diğer gelirler ..... | 4.000.—  | <u>+ 88.000.—</u> |
|                                    |          | <u>324.671.28</u> |

**3. Eksik değerlendirilen iktisadî kayımlar :**

|                 |           |                  |
|-----------------|-----------|------------------|
| - Mal .....     | 82.000.—  |                  |
| - Binalar ..... | 228.000.— | <u>310.000.—</u> |
|                 |           | <u>14.871.28</u> |

**4. Fazla değerlendirilen iktisadî kayımlar :**

|                  |          |                   |
|------------------|----------|-------------------|
| - Nakitler ..... | 10.000.— | <u>+ 10.000.—</u> |
| Zarar .....      |          | <u>24.871.28</u>  |

**V. Vergi bilâyesinde ticarî zararın kâr haline gelmesi :**

|   |          |                  |
|---|----------|------------------|
| <b>İşletmenin 1967 yılı ticarî zararı .....</b>             |          | <b>19.712.—</b>  |
| <b>1. Vergi kanunlarına göre kabul edilmeyen giderler :</b> |          |                  |
| - 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.—         |
| <b>2. Vergiden muaf olan gelirler :</b>                     |          |                  |
| - Devlet tahvilleri faizi .....                             | 4.000.—  |                  |
| - Matrah dışı diğer gelirler .....                          | 400.—    | <u>4.400.—</u>   |
|   |          | 16.242.—         |
| <b>3. Hakk değerlenen iktisadî kıymetler :</b>              |          |                  |
| - Mal .....   | 40.000.— |                  |
| - Binalar .....   | 60.000.— | <u>100.000.—</u> |
|   |          | 83.758.—         |
| <b>4. Pasla değerlenen iktisadî kıymetler :</b>             |          |                  |
| + 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 kullanılacağı 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<br>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 sararı | 21.000.—         |                    |                  |
|                  | <u>415.500.—</u> |                    | <u>415.500.—</u> |

İşletmenin 31 Aralık 1967 tarihli  
TİCARİ KIR VE ZARAR CETVELİ

| Kır               |                 | 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 Ünce 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.— | 124.500.—        |
|                       |          | <u>124.500.—</u> |
| Gerçek aktif toplamı: |          | 291.000.—        |
| Borçlar               |          | 49.500.—         |
|                       |          | <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.— | 148.500.—        |
|                       |          | <u>148.500.—</u> |
| Gerçek aktif tutarı : |          | 214.500.—        |
| Borçlar               |          | 81.000.—         |
|                       |          | <u>81.000.—</u>  |
| Devre başı 5s sermaye |          | 133.500.—        |

Devre sonu ve devre bağı 50 sermayelerle hesaplanmasından sonra, bu iki 50 sermayeden istifade ederek devre sonu neticesini tespit edelim.

|                       |                  |
|-----------------------|------------------|
| Devre sonu 50 sermaye | 241.500.—        |
| Devre bağı 50 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> |            |

Faaliyet neticesi kâr : 49.500.—

Kâr = (Devre sonu 50 sermaye - Devre bağı 50 sermaye) - İşletmeye ilâve edilen değerler + İşletmeden çekilen değerler

$$49.500 = (241.500.— - 133.500.—) - 75.000.— + 16.500.—$$

İşletmenin ticarî kâr ve zarar 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 faisleri(338) olduğu kayıtlardan anlaşılmıştır. Bu duruma göre işletme, vergi bilançosunu ve kâr ve zarar 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 çeyit 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 faislerine 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 zarar 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.—         |
| Nal                       | 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<br>(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.—         | Nal satışından        |                 |
| Nal 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.

İşletmeler, bu esnaya karşılık tirmalarını yıllık beyannameye ek "Ticari kazançlara ait bildirim" sahifesinde, örnekte olduğu gibi gösterirler.

---

SİGEMCO KESASINA GÖRE DEFTER TUTULDUĞUNA NAZARAN

---

HESAP DÖNEMİ

BONUSDAKİ ÖZ  
SERMAYE :

Aktif yekûnî 435.500.—  
varsa amort-  
tisman, karşı-  
lık ve zarar 124.500.—  
Bakiye : 291.000.—

Borçlar ye-  
kûnî 49.500.— 241.500.—

HESAP DÖNEMİ  
İÇİNDE İŞLET-  
MEDEN ÇEKİLEN  
KIYMETLER

16.500.—  
258.000.—

KAMUEN KABUL  
EDİLMEYEN Gİ-  
DERLER

9.290.—  
Toplam : 267.290.—  
Fark (Zarar) —

HESAP DÖNEMİ

BAŞINDAKİ ÖZ  
SERMAYE :

Aktif yekûnî 363.000.—  
varsa amort-  
tisman, karşı-  
lık ve zarar 108.000.—  
Bakiye : 255.000.—

Borçlar ye-  
kûnî 121.500.— 133.500.—

HESAP DÖNEMİ  
İÇİNDE İŞLET-  
MEYE İLAVE EDİ-  
LEN KIYMETLER

75.000.—  
208.500.—

VERGİYE TABİ  
OLMAYAN KEN-  
LAR

20.000.—  
Toplam : 228.500.—  
Fark (KAR) 38.790.—

Te,ebbüs ortaklık halinde ise hissenise düşen

KAR : 12.930.—  
Zarar : —

---

## **ÖZET VE SONUÇ**

Vergi bilançosu konusunda yapmış bulunduğumuz bu çalışmada görüldüğü gibi, ele aldığımız işletmeler(1), ticarî bilançolarının yanında, ayrıca vergi kanunlarına uymak gereğinden ötürü diğer bir bilanço hazırlamak zorundadırlar. Bu bilanço; ister vergi durumu veya vergi hesabı şeklinde, ister yıllık beyannamelerde görüldüğü gibi, isterse aktifi ve pasifiyle bir cetvel şeklinde hazırlansın(2) mahiyeti itibariyle bir Vergi bilançosu'dur.

Devre içindeki ve sonundaki işlemlerinde vergi kanunları hükümlerine uyan işletmeler için ayrıca böyle bir bilançonun düzenlenmesi söz konusu değildir. Zira, hazırlanmış olan ticarî bilanço 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 bilanço, işletmenin vergi kanunları karşısındaki durumunu gösteremez. Fakat, yine de bu bilançonun 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 anlaşılabacağı gibi, işletmelerde ticari bilançosunun yanında ayrıca "Vergi bilançosu" düzenlenmesi gereklidir. İşletmenin ticari bilançosundan ayrı olarak bir Vergi bilançosu düzenlenmesini gerektiren hususlardan biri karşılıklardır. Vergi kanunlarımızda göre karşılıklar, şüpheli alacakların dışındaki işletme kıymetleri için esb konusu olmas. 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 başlayan 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 değerink 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

birakılması ilk nazarda düşünülmem. Fakat,, yeniden değerlendirme konusunu bugün işlenmiş hale getiren kanunî hükümlerin de, işletmeler lehine yumuşatılması gereklidir. Yani, yeniden değerlemenin, vergi matrahına esaslıca fonksiyonu olmalıdır.

Vergi bilançosu'nun şekil itibarıyla 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 itibarıyla 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).

Ferdi veya ortaklık şeklinde işletme sahiplerinin, esas kazanç ve işletme aktif kayıtlarının esas değerinin ne olduğunu öğrenbilmesi, 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 kayıtları ve faaliyet neticesi hakkında; yüksek veya düşük değerlemelere yer vererek gerçeği gizleyebilirler. 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 alındıktan sonra da, devam etmek işletme için adeta bir mecburiyet, ayrılacak ise iakânsız olur. Bu konuda bks. ERGİN, Feridun: "Fiktif kârlar", TİG. NO. 778, s. 1.

## PAYDALANILAN KAYNAKLAR

- ACAR, Şehabettin : Mali bilâçe, İstanbul, 1964.
- AKBENİZ, Gaye : Gelir vergisi, İstanbul, 1965.
- AKIN, Meveddin/  
ERDEM, Kaya/  
DİNÇER, Güven : Çarekçeli, epikizmalı iktisadî devlet teşekkülleri mevzuatı ,  
: Ankara, 1966.
- ALKAN, İsmet : "Bilâçe tahliil ve tenkidî",  
İktisat ve ticaret ansiklope-  
dizi, C.III, İstanbul, 1948.
- ANKUN, Osman Fikret : Muhasebe teorisi ve pratiği ,  
İstanbul, 1944.
- AYATA, Şevket : Muhasebe bilgileri, İsmir ,  
1957.
- BATARDON, Léon : L'Inventaire et le bilan, Pa-  
ris, 1950.
- BERKEM, Kemal ve diğere-  
leri : Vergi usul kanunu (işahli ve  
: iğtihatli) Ankara, 1966.
- BERKEM, Kemal ve diğere-  
leri : Gelir vergisi kanunu (işahli  
: ve iğtihatli), Ankara, 1967.
- BERKIN, Meveddin M. : İflas hukuku dersleri, İstan-  
bul, 1966.
- BRUNDNO 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 Tezi, Ankara, 1954.

FINNEY, H.A.

- : General Accounting, K.J. 1956.

FOLLIER, 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.: "Anonimlerin İşletme Bakımından Önemi", Çev: Ferruh Çelikçi, Eski. İkt. ve Tic. İl. Ak. Der. S. 1, Ocak, 1967.

HIÇŞANAZ, Nashed

- : 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 İşahları ve Beyanname Düzenleme Klavuzu, 1968.

## VII

- KENNEDY, Ralph D./  
MULLEN, Stewart Y.No.
- KESKİNOĞLU, Suat
- KESKİNOĞLU, Suat
- KILIÇBAY, Ahmet
- KOSIOL, Erich
- LAIR, Louis
- LAIR, Louis
- MASON, Perry/  
DAVIDSON, Sidney/  
SCHINDLER, James S.
- MASON, Perry/  
SPENBERG, George B./  
NIVEN, W.
- NELLEROWICZ, Konrad
- MILLER, Herbert R.
- MTK. 128
- OĞUZ, Orhan
- Finansal Durum Tabloları, (Çev: Atila Önenli), İstanbul, 1967.
- : Genel İşletme Ekonomisi Dersleri, C.I, İstanbul, 1964.
- : Endüstriyel Hesap İşleri Bilgisine 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 financiers, C. I, Paris, 1961.
- Fundamentals of Accounting, New York, 1960.
- : Elementary Accounting, Brooklyn, 1951.
- : Allgemeine Betriebswirtschaftslehre, C.III, 10. başlık, Berlin, 1959.
- : "Consolidated Statements", C.P.A. Review Manual, 1958.
- : Revizyon ve işletmelerde vergi incelemesi, 1967.
- : İktisat Teorisi, İstanbul, 1968.

VIII

- OKER, Hamif : 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.
- PEFIT, 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./  
GANE, Frank Herbert/  
PARWELL, Loring C. : Financial Institutions, Homewood-Illinois, 1960.
- ROWLAND, Stanley W. : Principles of Accounting, London, 1961.

- SAYBAR, Rasim** : Ticari ve mali bilimler, İstanbul, 1961.
- SCHMALENBACH, E.** : Le Bilan dynamique, (Çev: Frédéric Bruck), Paris, 1961.
- SEKTOÖLU, 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 usul bilgileri, Ankara, 1961.
- TEKAR, Baha Esat** : "Bilimler", İktisat ve Ticaret Ansiklopedisi, C.III, İstanbul, 1948.
- TUNÇATAY, Kemal** : Muhasebe prensipleri ve tatbikatı, İstanbul, 1967.
- TURGAY, Recep** : Vergi usul kanunu ve tatbikatı, İstanbul, 1958.
- ÜLGENER, Sabri** : Millî gelir, istihdam ve iktisadi büyüme, İstanbul, 1966.
- VAES, Urbain J.** : Comptabilité générale, Paris, 1957.

- YAZICI, Mehmet : Türk işletmelerinin tekdüzen hesap çerçevesi, İstanbul, 1965.
- YÜCESOY, Cevat : Envanter ve bilanço, İstanbul, 1966.
- YÜCESOY, Cevat : Bilanço tabloları, İstanbul, 1964.
- YÜCESOY, Cevat : Ticaret şirketleri ve muhasebesi, İstanbul, 1966.
- YÜCESOY, Cevat : Muhasebe hesap planları, İstanbul, 1963.
- YÜCESOY, Cevat : Muhasebe, İstanbul, 1967.