

T.C.
OKAN ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

**TEKDÜZEN HESAP PLANI ÇERÇEVESİNDE BİLANÇO
HESAPLARININ DENETİMİ VE ÖRNEK UYGULAMA**

Mehmet Mürsel SAÇAN

YÜKSEK LİSANS TEZİ
İŞLETME ANA BİLİM DALI
MUHASEBE ve DENETİM PROGRAMI

İSTANBUL, Ekim 2017

T.C.
OKAN ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

**TEKDÜZEN HESAP PLANI ÇERÇEVESİNDE BİLANÇO
HESAPLARININ DENETİMİ VE ÖRNEK UYGULAMA**

Mehmet Mürsel SAÇAN

142008169

YÜKSEK LİSANS TEZİ
İŞLETME ANA BİLİM DALI
MUHASEBE ve DENETİM PROGRAMI

DANIŞMAN

Yrd. Doç. Dr. Turgay MÜNYAS

İSTANBUL, Ekim 2017

T.C.
OKAN ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

TEKDÜZEN HESAP PLANI ÇERÇEVESİNDE BİLANÇO
HESAPLARININ DENETİMİ VE ÖRNEK UYGULAMA

Mehmet Mürsel SAÇAN

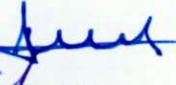
142008169

YÜKSEK LİSANS TEZİ
İŞLETME ANA BİLİM DALI
MUHASEBE ve DENETİM PROGRAMI


Tezin Enstitüye Teslim Edildiği Tarih 18/10/2017

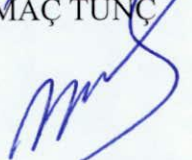
Tezin Savunulduğu Tarih 18/10/2017

Tez Danışmanı

Yrd. Doç. Dr. Turgay MÜNYAS 

Diğer Jüri Üyeleri

Doç. Dr. Kadir TUNA 

Yrd. Doç. Dr. Yonca TOMAÇ TUNÇ 

İSTANBUL, Ekim 2017

İÇİNDEKİLER

İÇİNDEKİLER	i
ÖZET	v
SUMMARY	vi
KISALTMALAR	vii
ŞEKİLLER LİSTESİ	ix
TABLolar LİSTESİ	x
BÖLÜM 1. GİRİŞ VE AMAÇ	1
BÖLÜM 2. DENETİM TÜRLERİ VE TEKNİKLERİ	3
2.1. GENEL OLARAK DENETİM KAVRAMI	3
2.2. DENETİM TÜRLERİ	4
2.2.1. Amaç Yönünden Denetim Türleri	5
2.2.1.1. Mali Tablo Denetimi	5
2.2.1.2. Uygunluk Denetimi	6
2.2.1.3. Faaliyet Denetimi	7
2.2.2. Kapsam Yönünden Denetim Türleri	9
2.2.2.1. Zorunlu-İhtiyari Denetim	9
2.2.2.2. Sürekli Denetim	9
2.2.2.3. Sınırlı Denetim	9
2.2.3. Statü Yönünden Denetim Türleri	9
2.2.3.1. Bağımsız Denetim	10
2.2.3.2. İç Denetim	10
2.2.3.3. Kamu Denetimi	11
2.3. DENETİM TEKNİKLERİ	18
2.3.1. Fiziki İnceleme Tekniği	18
2.3.2. Doğrulama Tekniği	18

2.3.3. Yeniden Hesaplama Tekniği.....	18
2.3.4. Belge İnceleme Tekniği.....	19
2.3.5. Bilgi Toplama (Soruşturma) Tekniği.....	19
2.3.6. Analitik İnceleme Tekniği.....	19
BÖLÜM 3. TEKDÜZEN HESAP PLANI VE MALİ TABLOLAR	20
3.1. TEKDÜZEN MUHASEBE SİSTEMİ VE AMACI	20
3.2. TEKDÜZEN HESAP PLANININ BİÇİMSEL YAPISI	21
3.2.1. Dönen Varlıklar	23
3.2.2. Duran Varlıklar	23
3.2.3. Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar	23
3.2.4. Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar	24
3.2.5. Öz Kaynaklar	24
3.2.6. Gelir Tablosu Hesapları.....	25
3.2.7. Maliyet Hesapları.....	25
3.2.8. Nazım Hesaplar.....	25
3.3. MALİ TABLOLAR	26
3.3.1. Temel Mali Tablolar	27
3.3.1.1. Gelir Tablosu.....	27
3.3.1.1.1. Gelir Tablosu İlkeleri	27
3.3.1.2. Bilanço	28
3.3.1.2.1. Bilanço İlkeleri.....	29
3.3.1.2.1.1. Varlıklara İlişkin İlkeler	29
3.3.1.2.1.2. Yabancı Kaynaklara İlişkin İlkeler	30
3.3.1.2.1.3. Öz kaynaklara İlişkin İlkeler	30
3.3.2. Ek Mali Tablolar	31
3.3.2.1. Satışların Maliyeti Tablosu	31

3.3.2.2. Fon Akım Tabloları.....	32
3.3.2.3. Nakit Akım Tablosu.....	33
3.3.2.4. Kâr Dağıtım Tablosu.....	35
3.3.2.5. Öz Kaynaklar Değişim Tablosu.....	35
BÖLÜM 4. BİLANÇO HESAPLARI VE DENETİMİ.....	36
4.1. DÖNEN VARLIKLAR.....	36
4.1.1. Hazır Değerler Hesap Grubu.....	36
4.1.2. Menkul Kıymetler Hesap Grubu.....	41
4.1.3. Ticari Alacaklar Hesap Grubu.....	43
4.1.4. Diğer Alacaklar Hesap Grubu.....	50
4.1.5. Stoklar Hesap Grubu.....	55
4.1.6. Gelecek Aylara Ait Giderler ve Gelir Tahakkukları Hesap Grubu ..	67
4.1.7. Diğer Dönen Varlıklar Hesap Grubu.....	70
4.2. DURAN VARLIKLAR.....	76
4.2.1. Mali Duran Varlıklar Hesap Grubu.....	76
4.2.2. Maddi Duran Varlıklar Hesap Grubu.....	81
4.2.3. Maddi Olmayan Duran Varlıklar Hesap Grubu.....	89
4.2.4. Özel Tüklenmeye Tabi Varlıklar Hesap Grubu.....	95
4.3. KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR.....	98
4.3.1. Mali Borçlar Hesap Grubu.....	99
4.3.2. Ticari Borçlar Hesap Grubu.....	106
4.3.3. Alınan Avanslar Hesap Grubu.....	108
4.3.4. Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Hakedişleri.....	109
4.3.5. Borç ve Gider Karşılıkları Hesap Grubu.....	109
4.3.6. Gelecek Aylara Ait Gelirler ve Gider Tahakkukları Hesap Grubu	110
4.4. ÖZ KAYNAKLAR.....	111

4.4.1. Ödenmiş Sermaye Hesap Grubu	111
4.4.2. Sermaye Yedekleri Hesap Grubu.....	113
4.4.3. Kar Yedekleri Hesap Grubu.....	114
BÖLÜM 5. BİLANÇO HESAPLARININ DENETİMİNE İLİŞKİN ÖRNEK UYGULAMA	116
BÖLÜM 6. SONUÇ VE ÖNERİLER.....	132
KAYNAKÇA	135



ÖZET

TEKDÜZEN HESAP PLANI ÇERÇEVESİNDE BİLANÇO HESAPLARININ DENETİMİ VE ÖRNEK UYGULAMA

Mali nitelikteki olayları kaydeden, sınıflandıran, raporlayan ve sonuçlarını yorumlayan bir bilim dalı olan muhasebe, mali denetimin en önemli kaynakları arasında yer alır. Muhasebe biliminin ürettiği veriler, mali tablolar aracılığıyla yorumlanma aşamasına gelir. İşletmelerin finansal durumu hakkında en sağlıklı bilgiye mali tablolar üzerinden ulaşılabilmektedir. Söz konusu bilgiler, karar alıcılar için yol gösterici niteliktedir. Mali tablo analizi sonrasında elde edilecek verilerin sağlıklı ve güvenilir olması, analizi yapılan mali tabloların gerçeğe uygun olarak düzenlenmiş olmasına bağlıdır. Mali tabloların gerçeğe uygun olarak düzenlenmesinin sağlanması ise etkin ve verimli bir mali tablo denetimi sayesinde mümkündür. Temel mali tablolar arasında yer alan bilanço, işletmenin geçmiş dönem performansı hakkında bilgi verir. Ayrıca işletmenin gelecek dönemde gerçekleştireceği nakit akımlarını yönetme ve yönlendirme konusunda işletme sahiplerine yardımcı olur. Bu çalışmada, tekdüzen hesap planında yer alan bilanço hesaplarının mali ve vergisel anlamda denetimine ilişkin açıklamalara yer verilmiştir.

Anahtar Kelimeler: Mali tablo, denetim, bilanço, analiz, tek düzen.

Tarih: 18/10/2017

SUMMARY

BALANCE SHEET ACCOUNTS AUDIT IN THE FRAMEWORK OF UNIFORM CHART OF ACCOUNTS AND SAMPLE APPLICATION

Accounting, which records, classifies, reports and interprets the results of financial events, is one of the most important sources of financial control. The data produced by accounting science comes in interpretation phase through financial statements. The most healthy information about the financial status of the business is available on the financial tables. This information is a guide for decision-makers. The reliability of the data to be obtained after the financial state analysis. Depends on the fact that financial statements analyzed are arranged in accordance with the facts. The proper adjustment of the financial statements to the real facts is possible by means of an efficient financial statement audit. The balance sheet included in the main financial statements provides information about the past performance of the company. It also assists business owners in managing and directing the cash flows that the company will make in upcoming period. This study provides explanations on the financial and taxation audits of the balance sheet accounts in the uniform charts of accounts.

Key words: Financial tables, balance control sheet, analysis, uniform

Date: 18/10/2017

KISALTMALAR

AGFDHK	Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun
AR-GE	Araştırma ve Geliştirme
GKMS	Genel Kabul Görmüş Muhasebe Standartları
GKGDS	Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları
GÖR	Görüş ve Öneri Raporu
KDVK	Katma Değer Vergisi Kanunu
KDV	Katma Değer Vergisi
KVK	Kurumlar Vergisi Kanunu
KKEG	Kanunen Kabul Edilmeyen Gider
LİBOR	Londra Bankalar Arası Faiz Oranı
MSUGT	Muhasebe Sistemleri Uygulama Genel Tebliğ
PTT	Posta ve Telgraf Teşkilatı
RDK	Rapor Değerlendirme Komisyonu
SPK	Sermaye Piyasası Kurulu
TDHP	Tekdüzen Hesap Plan
TCMB	Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası
TTK	Türk Ticaret Kanunu
VSR	Vergi Suçu Raporu
VUK	Vergi Usul Kanunu

VİR Vergi İnceleme Raporu

VTR Vergi Tekniği Raporu



ŞEKİLLER LİSTESİ

Şekil 2.1: Bağımsız Denetim Süreci.....	4
Şekil 2.2: Denetim Türleri Arasındaki İlişkiler	8
Şekil 2.3: Vergi İnceleme Raporu Türleri	15
Şekil 2.4: Vergi Tekniği Raporu Türleri.....	16
Şekil 2.5: Vergi Suçu Raporu Türleri	16
Şekil 2.6: Görüş ve Öneri Rapor Türleri	17

TABLolar LİSTESİ

Tablo 2.1: Denetim Türleri.....	4
Tablo 2.2: Vergi incelemesinin Aşamaları.....	14
Tablo 3.1: Satışların Maliyeti Tablosu.....	31
Tablo 3.2: Fon Akım Tablosu	32
Tablo 3.3: Nakit Akım Tablosu	33



BÖLÜM 1. GİRİŞ VE AMAÇ

İşletmelerin mali nitelikteki işlemlerini kaydeden, sınıflandıran, özetleyerek rapor eden ve sonuçlarını yorumlayan ve analiz eden bir bilim dalı şeklinde tanımlanan muhasebe, işletme sahibi açısından planlama ve kontrol işlevinin yanı sıra üçüncü kişiler için de işletme hakkında bilgi alabileceği denetleyebileceği veriler sağlaması açısından önemlidir.

Muhasebe tanımında yer alan özetlemek, rapor etmek ve çıkan sonuçları yorumlamak mali tablolar aracılığıyla sağlanmaktadır. Mali tablolar, faaliyet sonuçları hakkında bilgi verirken üçüncü kişiler nezdinde denetleme, bilgi sahibi olma ve karar verme noktasında etkin bir araçtır. İşletmelerde karar alıcılar en sağlıklı bilgiyi mali tablolar aracılığıyla elde etmektedirler. Aynı şekilde kredi verenler işletmenin mali tablolarını göz önünde bulundurarak mali analiz yöntemiyle işletmenin kredi riskini belirlemekte, hissedarlar ise yatırımın verimliliğini hakkında bilgi sahibi olmaktadır. Diğer taraftan kamu idaresi tarafından gerçekleştirilen denetim, teşvik, istisna ve muafiyet gibi uygulamaların tesisinde, büyük ölçüde mali tablolar göz önünde bulundurulmaktadır.

Temel mali tablolar içerisinde yer alan bilanço, işletmenin belirli bir dönemde sahip olduğu varlıkları ve bu varlıkların kaynaklarını gösterir. Tekdüzen hesap planında, 1, 2, 3, 4, 5 rakamlarıyla başlayan hesaplar bilanço hesaplarıdır. Genellikle dönem sonunda diğer mali tablolarla birlikte düzenlenir. Bilançonun statik bir tablo olduğunu söylemek mümkündür. Çünkü, işletmenin o andaki mali durumunu gösterir. Gelir tablosu ise işletmenin faaliyet sonucunu gelir ve gider kalemleri yardımıyla, kar zarar şeklinde açıklayan bir diğer temel mali tablodur. Gelir tablosunda işletmenin belirli bir dönemde gerçekleştirdiği faaliyet sonuçları görülebilirken, bilanço işletmenin geleceğe dönük mali durumu hakkında bilgi verir. Bu bakımdan geleceğe yönelik mali anlamda yapılacak planda, bilançonun önemi büyüktür.

Çalışmada, denetime ilişkin açıklamalar yapılmış, denetim türleri ve tekniklerine yer verilerek mali tablolara ilişkin bilgilere yer verilmiştir. Tekdüzen hesap planı

çerçevesinde bilançoyu oluşturan hesap kalemleri genel olarak açıklanmış ve bu hesaplara yönelik yapılacak denetime ilişkin ilgili kanun, tebliğ ve yönetmelik kapsamında açıklamalarda bulunulmuştur.

Çalışmamızın birinci bölümü giriş bölümüdür.

Çalışmamızın ikinci bölümünde, genel olarak denetim kavramı üzerine durulmuş, bu kapsamda denetim türlerine ve tekniklerine yer verilerek çalışmanın ilerleyen bölümlerinde uygulanacak yöntemler açıklanmıştır.

Üçüncü bölümde ise tekdüzen muhasebe sisteminin amacı, biçimsel yapısı ve mali tablolara ilişkin bilgilere yer verilmiştir.

Çalışmamızın dördüncü bölümünde, temel mali tablolar arasında yer alan bilançonun biçimsel yapısı ve bilançoyu oluşturan hesapların genel olarak işleyişi ve denetimine yer verilmiş ayrıca örnekler olaylar üzerinden açıklanmaya çalışılmıştır.

Beşinci bölümde ise çalışmanın önceki bölümlerinde verilen teorik bilgiler, örnek uygulama yardımıyla incelenmiş ve test edilmiştir.

BÖLÜM 2. DENETİM TÜRLERİ VE TEKNİKLERİ

2.1. GENEL OLARAK DENETİM KAVRAMI

Denetim, kelime anlamı itibariyle birçok tanımı içerisinde barındırmaktadır. Şöyle ki ekonomik, siyasi, idari vs. gibi alanlarda çeşitli şekilde denetim yapılabileceği gibi söz konusu denetimin yapılış türüne iç denetim, dış denetim, bağımsız denetim vs. gibi şekilde çoğaltmak mümkündür. Bu çalışmamız özü itibariyle mali alana yönelik olduğu için konuyu sınırlandırarak ekonomik ve mali alanda yapılan denetim temeli üzerine indirgemek ve bu kapsamda yapılan denetim üzerine durmak daha faydalı ve konunun daha iyi anlaşılması bakımından verimli olacaktır.

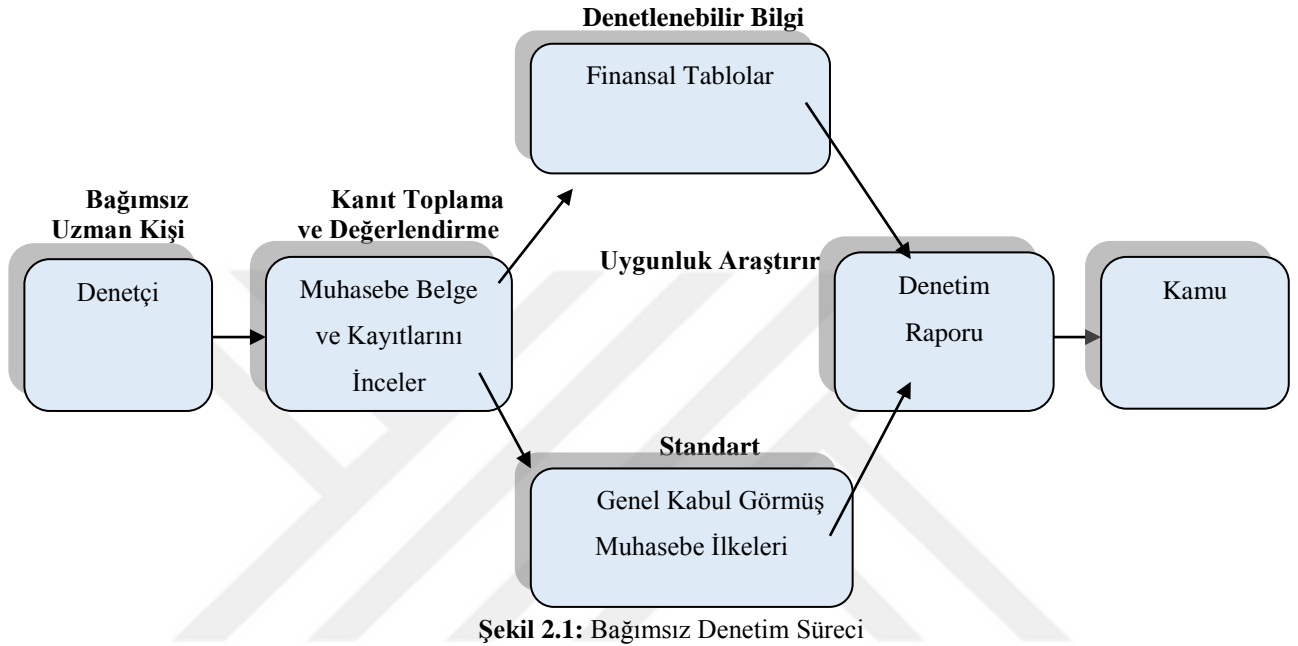
Denetimin en genel tanımı Temel Denetim Kavramları Kurulu (American Accounting Association, Committee on Basic Auditing Concepts) tarafından yayımlanan raporda yer almaktadır. Bu rapora göre denetim, ekonomik faaliyetler ve olaylara ilişkin öne sürülen yaklaşımlarla, genel kabul görmüş kurallar arasındaki etkileşimin uygunluğunu araştırmak ve araştırma sonucunda ortaya çıkan sonucu ilgililerine aktarmak amacıyla objektif şekilde bilgi ve kanıt toplayan ve değerlendiren bir süreç olarak tanımlanmıştır.¹ Tanımdan da anlaşılacağı üzere genel olarak denetimin yapılabilmesi için öncelikle, belirlenmiş kurallar ve genel kabul görmüş ölçütler gereklidir. Denetlemek fiili, olan ile olması gereken arasında araştırma yapmak üzerine kurulmuştur.

Mali tablolara ilişkin denetim, mali tabloların Genel Kabul Görmüş Muhasebe Standartlarına (GKGMS) uygun şekilde işletmenin belirli bir süre içinde gerçekleşen faaliyet sonuçlarını, mali durumunu gerçeğe uygun şekilde gerçekleştirip gerçekleştirmediğini tespit etmek üzere denetçi tarafından gerekli bilgilerin toplanması ve bunların değerlendirilmesi şeklinde ifade edilebilir.²

¹ Erdoğan, M, (2006), Denetim Kavramsal ve Teknolojik Yapı, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, s.1.

² Kurnaz, N., (2010), İç Denetim Güncel Yaklaşımlar, Umuttepe Yayınları, Kocaeli, s. 12.

Denetim özü itibariyle dinamik bir faaliyettir. Gerekli bilgi, belge ve kanıtların ortaya konması, elde edilen veriler ışığında değerlendirme yapılması, değerlendirme sonrasında bir sonuca ulaşılması ve bunun ilgililere aktarılması bakımından bir süreci kapsamaktadır. Bağımsız denetim sürecini aşağıda yer alan şekildeki gibi özetlemek mümkündür.



Şekil 2.1: Bağımsız Denetim Süreci

Kaynak: Güredin, E., (2008), Denetim ve Güvence Hizmetleri, Arıkan Yayıncılık, İstanbul, 13.

2.2. DENETİM TÜRLERİ

Mali anlamda yapılan denetimi; amaç yönünden, kapsam yönünden ve statü yönünden yapılan denetim olarak sınıflandırmak mümkündür.

Tablo 2.1: Denetim Türleri

AMAÇ YÖNÜNDEN DENETİM TÜRLERİ	KAPSAM YÖNÜNDEN DENETİM TÜRLERİ	STATÜ YÖNÜNDEN DENETİM TÜRLERİ
<ul style="list-style-type: none"> ▪ Mali (Finansal) Tablo Denetimi ▪ Uygunluk Denetimi ▪ Faaliyet Denetimi 	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Zorunlu Denetim ▪ İhtiyari Denetim ▪ Sürekli Denetim ▪ Sınırlı Denetim 	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Bağımsız Denetim ▪ İç Denetim ▪ Kamu Denetimi ▪

2.2.1. Amaç Yönünden Denetim Türleri

Amaç yönünden denetim türleri, mali (finansal) tablo denetimi, uygunluk denetimi ve faaliyet denetimi olmak üzere üç başlık altında ele alınabilir.

2.2.1.1. Mali Tablo Denetimi

1 Seri no'lu Muhasebe Sistemleri Uygulama Genel Tebliğ³ (MSUGT) uyarınca gelir tablosu ve bilanço, temel mali tablo olarak sayılmıştır. Gelir tablosunda işletmenin belirli bir dönemde elde ettiği gelirler ve giderler tasnifli şekilde yer almaktadır. Yine aynı tabloda yer alan bu bilgiler sayesinde işletmenin bir dönemde elde ettiği kar veya meydana gelen zarar ortaya çıkmaktadır. Bu yüzden mali tablo, hem işletme hem de karar vericiler için oldukça önemlidir. Bir diğer mali tablo ise bilançodur. Bilanço, bir işletmenin belirli bir dönemde elde ettiği varlıklar ile bu varlıkların sağlandığı kaynakları gösteren mali tablodur. Bilanço kalemleri üzerinde yapılan etkin bir denetim, işletmenin genel durumunu ortaya koyacaktır. Yine bu bilgiler hem işletme sahipleri hem de karar vericiler için hayati öneme sahiptir.

Mali tabloların en önemli işlevi, kredi verenler, yatırım yapmak isteyenler ve diğer ilgililer için karar almada ihtiyaç duydukları bilgilerin teminidir.⁴ Karar alma sürecinde daha doğru ve güvenilir bilgiye ulaşabilmek doğru, objektif olarak yapılan mali tablo denetimi sayesinde mümkün olmaktadır.

Mali tabloların denetimi, muhasebe usul ve esaslarına, bu tabloların düzenlenme ilkelerine kanunlara ve önceden belirlenen tüm kriterlere uygunluk derecesini ölçerek güvenilirliğinin ortaya konmasına yöneliktir.⁵ Bir işletmeye ilişkin finansal tabloların belirli muhasebe standartlarına uygun olarak düzenlenip düzenlenmediği konusunda bir görüşe ulaşmak amacıyla gerçekleştirilen denetimi kapsar.⁶ Mali tablolarda yer alan bilgiler çeşitli analiz yöntemleri kullanılarak daha anlamlı verilere dönüştürülebilmektedir.

³ 06.12.1992 Tarih ve 21447 Sayılı Resmi Gazetenin Mükerrer Sayısında yayımlanmıştır.

⁴ Koçakoğlu, H., (2009), Tekdüzen Muhasebe Uygulamaları, Beta Yayıncılık, İstanbul, s. 36.

⁵ Hesap Uzmanları Derneği, (2013), Denetim İlke ve Esasları 1. Cilt, 5. Baskı, Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayınları, İstanbul, s. 15.

⁶ Selimoğlu, S., vd., (2009), Muhasebe Denetimi, Gazi Kitapevi, Ankara, s. 8.

Mali tablo analizi yapılırken, birden fazla dönem ilişkin mali tablolar kullanılmak suretiyle işletmenin hem geçmiş yıl performansı değerlendirilmekte hem de geleceğe yönelik tahminler yapılabilmektedir.⁷

Bu bölümde mali tablolar konusu üzerinde kısaca durulmuş olup çalışmamızın ilerleyen bölümlerinde mali tablolar daha ayrıntılı şekilde açıklanmıştır.

2.2.1.2. Uygunluk Denetimi

Amaç yönünden yapılan denetim türlerinden bir tanesi de uygunluk denetimidir. Uygunluk denetimini, “düzenlilik denetimi”, “kurallara uygunluk denetimi”, “usul denetimi” ya da “ mali denetim” olarak da ifade etmek de mümkündür.⁸

Uygunluk denetimi, bir işletmenin finansal işlemlerinin ve faaliyetlerinin, işletme yönetimi, yasama organı ya da diğer yetkili kişi ve kurumlarca belirlenen yöntemlere, kurallara ve mevzuata uygun olup olmadığının incelenmesi sürecidir. Uygunluk denetiminde örneğin bir işletmedeki muhasebe bilgilerinin belirli bir otorite tarafından konulmuş kurallara uyularak gerçekleştirilip gerçekleştirilmediğinin incelenmesi işlemi yapılır. Örneğin devlet, işletmenin vergi kanunlarının gereklerini yerine getirip getirmediğini inceleyebilir. Bu durum vergi mevzuatına uygunluğun denetimidir. Vergi inceleme elemanlarının yaptıkları vergi incelemeleri, Sosyal Güvenlik Kurumu müfettişlerinin yaptıkları denetimler veya meslek mensuplarının tam tasdik işlemleri uygunluk denetimine örnek olarak verilebilir.⁹

Yapılan işlemlerin belirlenen kriterlere uygunluğunun araştırılmasına yönelik yapılacak denetimin etkinliğinin artırılması için;

- ✓ Denetimi yürütecek olan kişinin bu konuda tecrübeli olması,
- ✓ İşletme içerisindeki bilgi ve belgelerin iyi bir şekilde tasniflenmesi,

⁷ Eren, T., Karasioğlu, F., (2015), Finansal Tablolar Analizi, Atlas Akademi, Konya, s. 149.

⁸ Tekin, F., Çelikkaya, A., (2007), Vergi Denetimi, Seçkin Yayıncılık, 2007, İstanbul, s. 25.

⁹ WEB_1, Denetim Türleri, İstanbul Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirler Odası, <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/yayinlar/kitaplar/130/2%20denetim%20turleri.pdf>, Erişim Tarihi: 27.02.2017.

- ✓ Yapılan denetim sonucunu ihtiva edecek olan raporların iyi bir sisteme bağlanmış olması gerekir.¹⁰

2.2.1.3. Faaliyet Denetimi

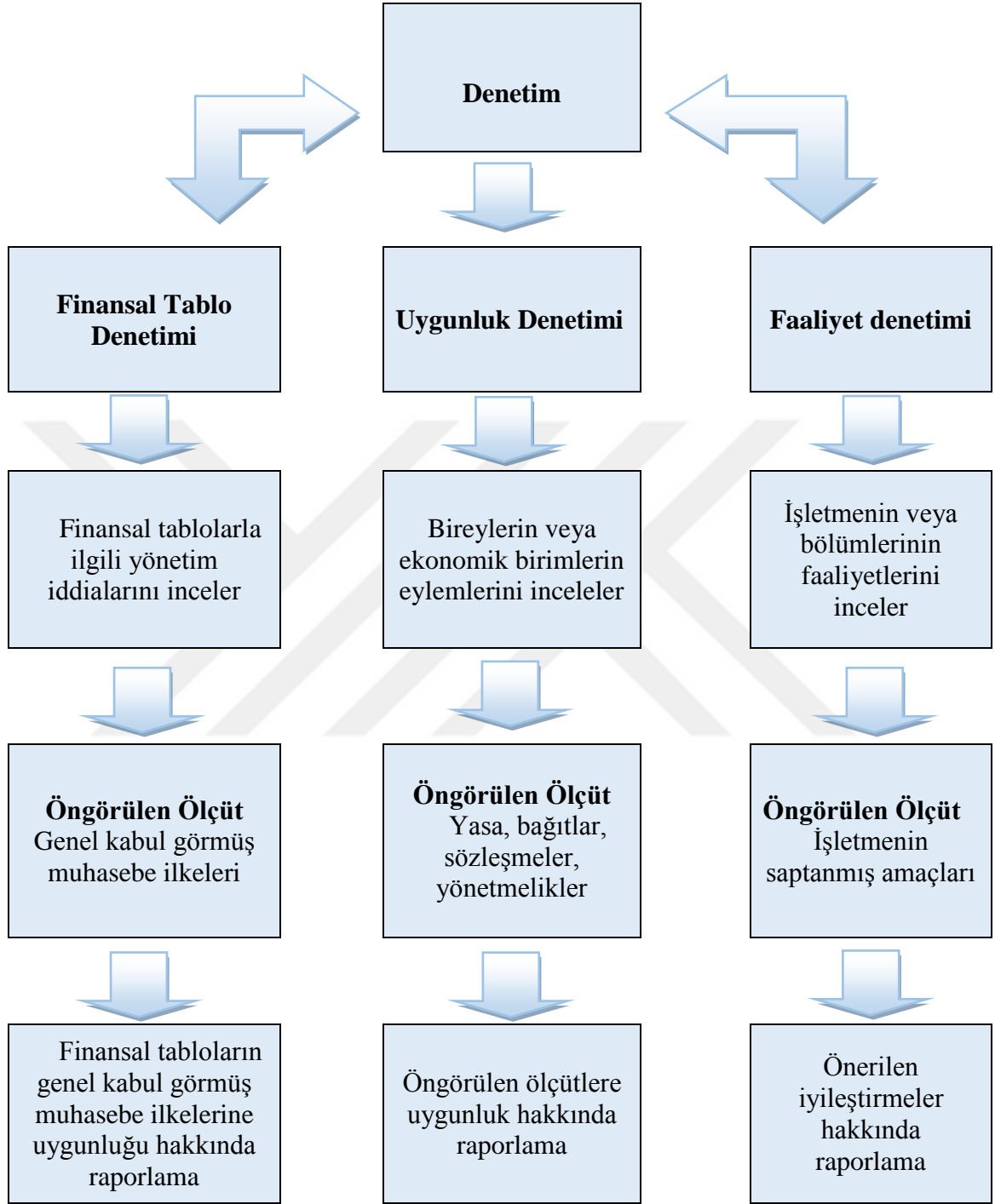
Faaliyet denetimi, işletme tarafından önceden belirlenen amaçlara ulaşıp ulaşılmadığını, işletmenin etkili ve verimli çalışıp çalışmadığını belirlemek amacıyla işletme tarafından uygulanan politikaların sonuçlarını analiz eden denetim türüdür. Bunun yanı sıra, işletme bölümleri iş ve işlemlerinin, işletme politikalarına uyup uymadığının denetlenmesi de faaliyet denetiminin konusunu oluşturmaktadır. Ayrıca faaliyet denetimi, işletme yöneticilerinin performansını ölçmede de etkili bir araçtır.¹¹

Faaliyet denetiminin öncelikli amacı işletme bölümlerinin etkili ve verimli çalışıp çalışmadığının denetlenmesidir. Denetçi, yönetime, faaliyet denetimi sonrasında sunacağı rapor ile işletme işleyişi ve performansın artırılmasına yönelik tavsiyelerde bulunur.¹²

¹⁰ Güredin, E., a.g.e., s. 17.

¹¹ WEB_2, Denetim Türleri, İstanbul Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirler Odası, <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/yayinlar/kitaplar/130/2%20denetim%20turleri.pdf>, Erişim Tarihi: 27.02.2017.

¹² Güredin, E., a.g.e., s. 17.



Şekil 2.2: Denetim Türleri Arasındaki İlişkiler¹³

¹³ Güredin, E., a.g.e., s. 18.

2.2.2. Kapsam Yönünden Denetim Türleri

Kapsam yönünden denetim türlerini, zorunlu - ihtiyari denetim, sürekli denetim ve sınırlı denetim olmak üzere üç başlık altında ele alınabilir.

2.2.2.1. Zorunlu-İhtiyari Denetim

Zorunlu Denetim, yasal düzenlemeler ve mevzuat hükümleri gereğince mutlak olarak yapılması gerekli olan denetimdir. İhtiyari denetim ise, hiç bir yasal zorunluluk olmadan işletmenin kendi isteği ile yaptırdığı denetimdir. İşletmenin yaptırdığı iç denetim, faaliyet denetimi ihtiyari denetimdir.¹⁴

2.2.2.2. Sürekli Denetim

Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) gözetim ve denetimine tabi kuruluşların, hisseleri borsada işlem gören halka açık şirketlerin, sigorta şirketlerinin yıl sonu mali tablolarının Genel Kabul Görmüş Denetim Standartlarına (GKGDS) uygun olarak denetlenmesidir.¹⁵ Sürekli denetim, yıl sonu mali tabloların denetimine yönelik olduğu için her yıl yapılmaktadır.

2.2.2.3. Sınırlı Denetim

Sermaye Piyasası mevzuatına göre hisse senetleri borsada işlem gören şirketler, emeklilik yatırım fonları şirketleri, menkul ve gayrimenkul yatırım ortaklıkları ve fonları ve aracı kurumlar tarafından düzenlenen ara mali tablolarının denetim standartlarına göre denetlenmesidir.¹⁶

2.2.3. Statü Yönünden Denetim Türleri

Denetimi gerçekleştiren denetçinin statüsü (konumu) yönünden yapılan denetim türlerini bağımsız denetim, iç denetim ve kamu denetimi olarak üç başlık altında inceleyebiliriz.

¹⁴ WEB_3, (2006), Denetim Ders Notları 4, <http://smmmser.blogcu.com/denetim-ders-notlari-4/537892>, Erişim Tarihi: 01.03.2017.

¹⁵ Selimoğlu, S., a.g.e., s. 9.

¹⁶ Selimoğlu, S., a.g.e., s. 9.

2.2.3.1. Bağımsız Denetim

Bağımsız denetim, mali tablolar, uygunluk ve faaliyet denetimlerini, işletmenin talebi ile ve bir denetim sözleşmesi çerçevesinde, serbest meslek sahibi denetçiler veya bunların oluşturdukları kuruluşlar tarafından denetlenmesidir.¹⁷ Bağımsız denetim, işletme tarafından düzenlenen mali tabloların, genel kabul görmüş standartlara uygunluğu ve doğruluğunu tespit etmek amacıyla, defter, kayıt ve belgeler üzerinden incelenmesi ve inceleme sonucunun rapor bağlanması ifade eder.¹⁸

Bağımsız denetim sonucunda dört tür rapor düzenlenmektedir. Bu raporlar, olumlu görüş içeren rapor, olumsuz görüş içeren rapor, görüş bildirmekten kaçınılan rapor ve şartlı görüş raporlarıdır.

Olumlu görüş içeren raporlarda denetçi, işletmenin mali tabloların genel kabul görmüş muhasebe standartlarına uygun olduğu ve gerçeği yansıttığına yer verir. Olumsuz görüş içeren raporlar ise finansal tablolarda yapılan yanlışlıkların tek başına önemli bir etkisinin olduğu sonucuna ulaşması durumunda düzenlenir. Denetçi, yaptığı denetim sonucunda yeterli düzeyde kanıt elde edememiş olması ve yapılan yanlışlıkların finansal tablolar üzerinde önemli derecede etkisinin olabileceği sonucuna varırsa görüş bildirmekten kaçınma raporu düzenler. Şartlı görüş içeren rapor, denetçi tarafından yapılan inceleme sonucunda ortaya çıkan yanlışlıkların tek başına önemli olması ancak finansal tablolarda sık rastlanan bir durum olmaması sonucuna varması durumunda düzenlenir.¹⁹

2.2.3.2. İç Denetim

İç denetim faaliyeti tarihi geçmişlere dayanmakla birlikte, özellikle 20. yüzyılın başından itibaren etkili şekilde kullanılmaya başlanmıştır. İç denetimin kapsamı ve neyi ifade ettiği konusunda muhtelif yaklaşımlar mevcuttur. İç denetim, işletme faaliyetlerinin işletme bünyesinde yer alan uzman kişilerce yapılan değerlendirme

¹⁷ Hesap Uzmanları Derneği, a.g.e., s. 16.

¹⁸ WEB_4, (2010), Bağımsız Denetim Faaliyeti, Sermaye Piyasası Kurulu, <http://www.spk.gov.tr/indexcont.aspx?action=showpage&menuid=6&pid=9&subid=1#konu1&submenuheader=null>, Erişim Tarihi: 02.03.2017.

¹⁹ WEB_5,(2010), Bağımsız Denetim Faaliyeti, Sermaye Piyasası Kurulu, <http://www.spk.gov.tr/indexcont.aspx?action=showpage&menuid=6&pid=9&subid=1#konu1&submenuheader=null>, Erişim Tarihi: 02.03.2017.

sonucunda elde edilen veriler ışığında önerecekleri tavsiye ile işletme yönetiminin alacağı kararlarda onlara yardımcı olunması şeklinde tanımlanabilir.²⁰

İç denetim, bir organizasyonun, risk yönetimi, kontrol ve yönetim süreçlerinin etkinliğini değerlendirmek ve iyileştirmek için sistematik, disiplinli bir yaklaşım getirerek hedeflerine ulaşmasına yardımcı olur.²¹

İç denetim, denetimi gerçekleştiren denetçinin konumuna göre kamu iç denetimi ve özel sektör iç denetimi olarak ikiye ayırmak mümkündür. Kamu alanında yapılan iç denetim 5018 sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu' nda²² düzenlenmiştir. Söz konusu kanuna göre iç denetim, kamu idaresi tarafından yapılan çalışmaların değerini arttırmak için kaynakların etkili ve verimli kullanılıp kullanılmadığını değerlendirmek ve rehberlik yapmak amacıyla yapılan danışmanlık faaliyeti şeklinde tanımlanmıştır. Yine mezkur kanuna göre iç denetiminin iç denetçiler tarafından yapılacağı hüküm altına alınmıştır. Özel sektör iç denetiminde ise denetçi, gerçekleştirilen faaliyetleri işletme politika ve kuralları çerçevesinde denetler, denetim sonucunda tespit ettiği hususları üst yönetime rapor eder. Özel sektör alanında yapılan iç denetim, işletmenin hedeflerine ne kadar yaklaştığının ortaya konması bakımından önemli bir araçtır.

2.2.3.3. Kamu Denetimi

Kamu denetimi, görev ve yetkisini kanunlardan alan denetim elemanlarının devlet menfaatleri doğrultusunda gerçekleştirdikleri denetimdir.²³ Kamu adına denetim yapan kurum ve kuruluşlardan bazıları aşağıdaki gibidir.

- Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı
- Sosyal Güvenlik Kurumu
- Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu Başkanlığı

²⁰ Aslan, B., (2010), Sayıştay Dergisi, Bir Yönetim Fonksiyonu Olarak İç Denetim, Sayı 77, s. 66, www.sayistay.gov.tr, Erişim tarihi: 02.03.2017.

²¹ WEB_6, Cornell University Audit Office, University Audit Office, <http://www.audit.cornell.edu/audit.html>, Erişim Tarihi: 04.03.2017.

²² 23.12.2003 tarih ve 25326 sayılı Resmi Gazete' de yayımlanmıştır.

²³ Kurnaz, N., a.g.e., s. 17.

- Enerji Piyasası Düzenleme Kurumu Başkanlığı
- Kamu İhale Kurumu Başkanlığı
- Rekabet Kurumu Başkanlığı
- Radyo ve Televizyon  st Kurulu Başkanlığı
- Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu Başkanlığı
- Sermaye Piyasası Kurulu Başkanlığı
- Tütün ve Alkol Piyasası Düzenleme Kurumu Başkanlığı

Yukarıda sayılan kurum ve kuruluşlar aracılığıyla yapılan denetim, kamu kurumlarının düzgün şekilde işlemesi, kamu kaynaklarının etkin ve verimli kullanılması bakımından önem arz etmektedir. Her biri kendi görev ve yetkileri çerçevesinde kamu düzeninin sağlanmasına yönelik denetimler gerçekleştirmektedir. Yapılan denetimlerin her biri başlı başına ayrı bir öneme sahip olmakla birlikte çalışmamızın konusu itibariyle vergi denetimi üzerine durmak ve bu kapsamda kamu denetim elemanlarınca yapılan vergi incelemelerine ilişkin usul ve esaslara değinmek faydalı olacaktır.

➤ **Kamu Denetimi Olarak Vergi İncelemesi**

Vergi incelemesi, görev ve yetkilerini kanundan alan kamuda görevli denetim elemanlarınca, mükellefin defter, kayıt ve belgeleri ile harici doneler üzerinden ödenmesi gereken vergiye ulaşmak amacıyla yapılan araştırma şeklinde tanımlanabilir. 213 sayılı Vergi Usul Kanunu (VUK)' nun²⁴ 134' üncü maddesinde de vergi incelemesinin amacı, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu tespit etmek ve sağlamak şeklinde açıklanmıştır.

Vergi incelemesi, inceleme sürecinde ortaya çıkan hatalar konusunda yetkilileri bilgilendirme noktasında mükellefleri eğiten, gönüllü olarak vergi uyumunu artıran ve vergi bilicini geliştiren bunu yaparken de vergi kayıp ve kaçağını önleyerek vergide eşitlik ilkesini pekiştirmeyi amaçlamaktadır.²⁵

²⁴ 10.01.1961 tarih ve 10703 sayılı Resmi Gazete' de yayımlanmıştır.

²⁵ Hesap Uzmanları Derneği, s. 97.

➤ Vergi İncelemesinin Kapsamı

Mükellefler nezdinde gerçekleştirilen vergi incelemesi, tam inceleme ve sınırlı inceleme olmak üzere iki şekilde yapılmaktadır. Tam inceleme bir mükellef hakkında, bir veya birden fazla vergi türü itibarıyla bir veya daha fazla vergilendirme dönemine ilişkin her türlü iş ve işlemlerinin bütün matrah unsurlarını kapsayacak şekilde yapılan vergi incelemesidir. Sınırlı inceleme ise tam inceleme dışında kalan incelemeleri ifade etmektedir.²⁶ Tam incelemenin bir yıl, sınırlı incelemenin altı ay içinde sonuçlandırılması gerekmektedir. Bu süreler içerisinde incelemenin bitirilemeyeceği anlaşılırsa en fazla altı aya kadar daha inceleme devam ettirilebilir.

➤ Vergi İncelemesinin Aşamaları

Vergi incelemesini genel olarak dört aşamadan oluştuğunu söylemek mümkündür. Aşağıdaki tabloda vergi incelemesinin aşamaları gösterilmiştir.

²⁶ Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik, 31.10.2011 tarih ve 28101 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

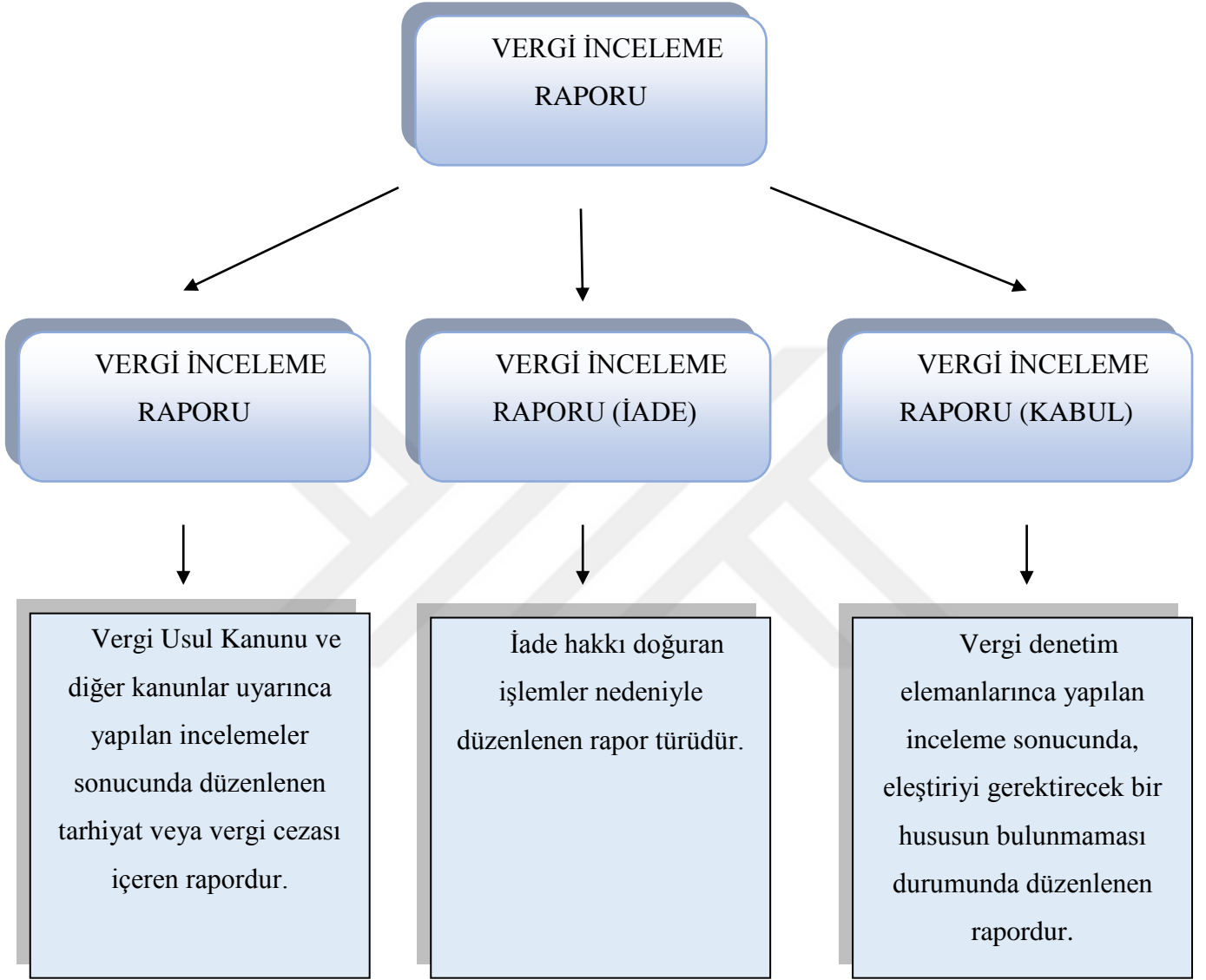
Tablo 2.2: Vergi incelemesinin Aşamaları

İnceleme Öncesi Hazırlık Aşaması	İnceleme ve Araştırma Aşaması	Rapor Yazma Aşaması	Rapor Değerlendirme Komisyonları (RDK) Tarafından Değerlendirme Aşaması
Mükelleften, defter ve belgeler ile gerek duyulan bilgi ve belgelerin temini istenir.	Mükellefin hesap ve işlemleri, inceleme konusuyla ilgili olarak kanun, tebliğ, yönetmelik, özelge ve yargı kararları doğrultusunda değerlendirilir ve sonucunda mükellef ile birlikte imzalanacak vergi inceleme tutanağına bağlanır.	İnceleme ve araştırma aşamasında tespit edilen hususlar sonucunda Vergi İnceleme Raporu (VİR) veya incelemenin mahiyetine göre Vergi Suçu Raporu (VSR), Vergi Tekniği Raporu (VTR), Görüş ve Öneri Raporu (GÖR) gibi raporlar düzenlenir. Yapılması gereken işlemler ve uygulanması gereken müeyyideler bu raporlarda belirtilir.	Denetim elemanı tarafından tanzim edilen rapor, ilgili RDK tarafından vergi mevzuatına ve uygunluğu yönünden değerlendirilir.

➤ **Vergi İncelemesi Sonucunda Düzenlenen Rapor Türleri**

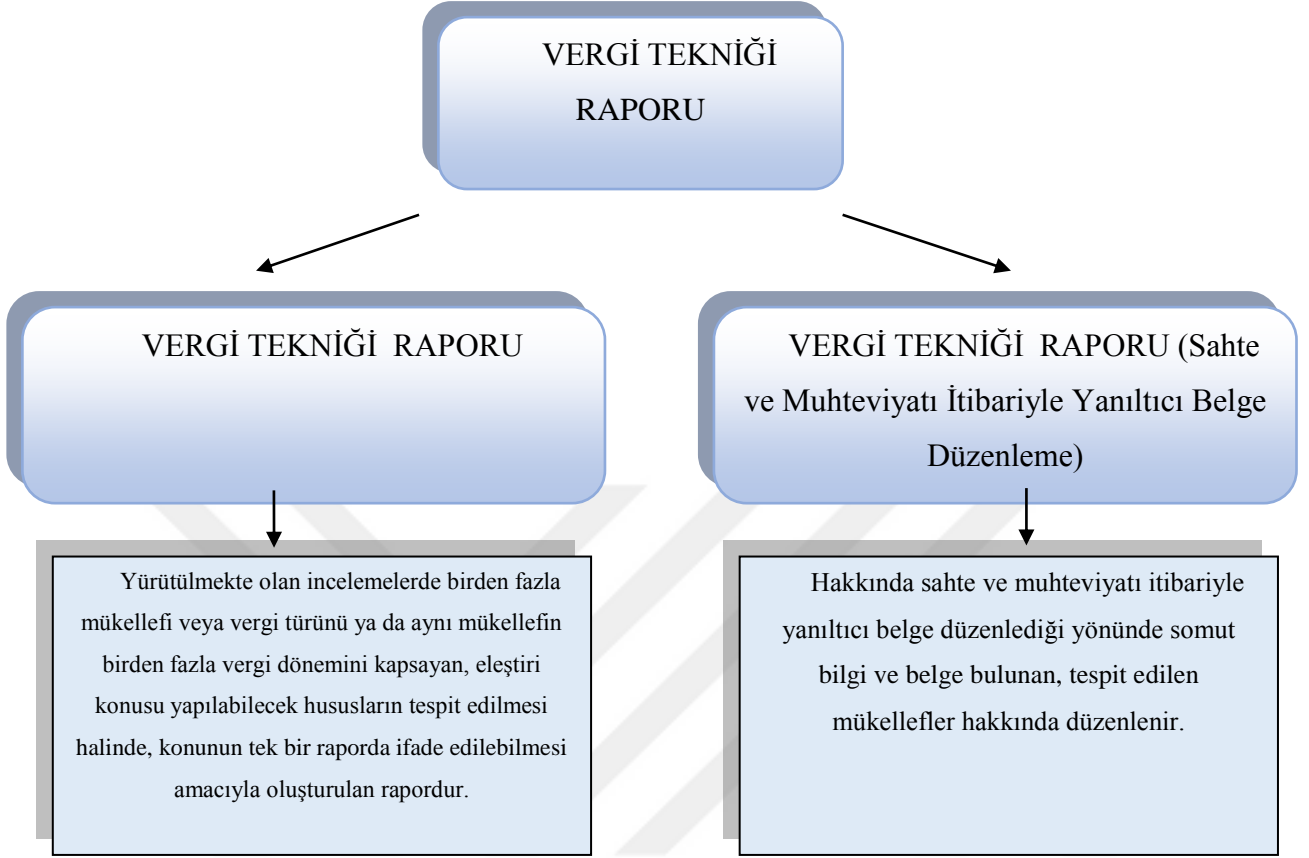
Vergi denetim elemanlarınca yapılan inceleme sonucunda gene olarak Vergi İnceleme Raporu (VİR), Vergi Tekniği Raporu (VTR), Vergi Suçu Raporu (VSR) ile Görüş ve Öneri Raporu (GÖR) düzenlenmektedir. Bu raporlarda kendi içerisinde karşılaşılan olayların niteliğine göre değişik türlerde düzenlenebilmektedir. Aşağıdaki şekillerde inceleme sonucunda düzenlenen rapor türleri ve açıklamalarına yer verilmiştir.

➤ Vergi inceleme rapor türleri aşağıdaki gibidir.



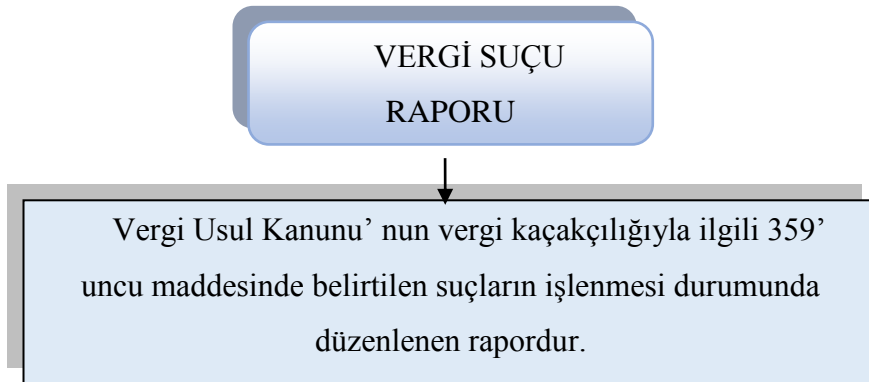
Şekil 2.3: Vergi İnceleme Raporu Türleri

- Vergi Tekniği Rapor türleri aşağıdaki gibidir.



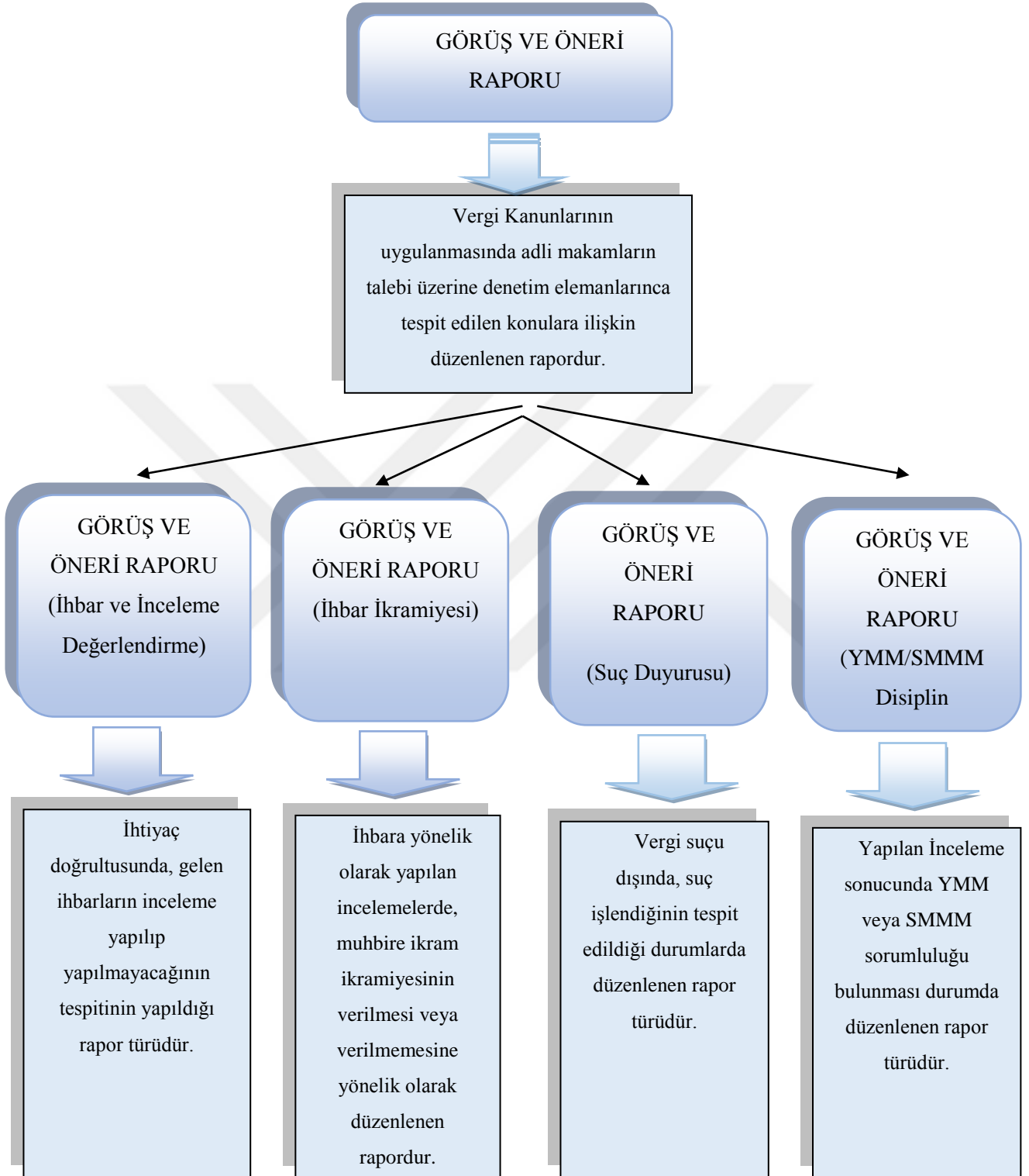
Şekil 2.4: Vergi Tekniği Raporu Türleri

- Vergi Suçu Raporu türleri aşağıdaki gibidir.



Şekil 2.5: Vergi Suçu Raporu Türleri

➤ Görüş ve Öneri Raporu Türleri aşağıdaki gibidir.



Şekil 2.6: Görüş ve Öneri Rapor Türleri

2.3. DENETİM TEKNİKLERİ

Denetim işinin yürütülmesinde denetçiler, belli tekniklerden yararlanarak denetim kanıtları toplar. Toplanan kanıtlar yardımıyla mali tabloların gerçeğe uygun olarak düzenlenip düzenlenmediği kontrol edilir. Gerçek duruma ulaşabilmek ve kesin bir yargıya varabilmek için yeterli sayıda uygun kanıtların toplanması gerekir.²⁷ Fiziki İnceleme Tekniği, Doğrulama Tekniği, Yeniden Hesaplama Tekniği, Belge İnceleme Tekniği, Bilgi Toplama (Soruşturma) Tekniği ve Analitik İnceleme Tekniği, denetçinin kanıt toplarken başvurduğu denetim teknikleri arasındadır. Aşağıda, bu denetim teknikleri başlıklar halinde açıklanmıştır.

2.3.1. Fiziki İnceleme Tekniği

İşletme kayıtlarında yer alan fiziki kıymetlerin gerçekliğine yönelik uygulanan tekniktir. Kasa, Stoklar, Demirbaşlar vs. gibi bilançonun aktif kalemlerinin bu teknik yardımıyla incelenmesi denetçiye aktif varlıklarının durumu hakkında bilgi verir.²⁸

2.3.2. Doğrulama Tekniği

Doğrulama tekniği, genel olarak hesap bakiyelerinin kontrol edilmesi amacıyla uygulanır. Kontrol işlemi genellikle üçüncü kişi ve/veya harici doneler üzerinden gerçekleştirilir.

Doğrulama yoluyla elde edilen kanıtlar yazılı olabileceği gibi sözlü de olabilir. Ancak yazılı olması elde edilen kanıtın kanıtlanabilirliğini artırır. Bu yüzden yazılı olması tercih edilmelidir. Doğrulama tekniği özellikle bir hesap bakiyesinin tutarı ve doğruluğunun araştırılmasında kullanılır. Doğrulama tekniği kullanımına ilişkin örnek olarak, borç, alacak, banka gibi hesap bakiyeleri verilebilir.²⁹

2.3.3. Yeniden Hesaplama Tekniği

İşletme tarafından yapılan aritmetik hesaplamaların matematiksel doğruluğunun test edilmesi amacıyla uygulanan tekniktir. Amortisman tutarlarının, şüpheli alacaklar için

²⁷ WEB_7, Denetim Teknikleri, <http://www.malidenetci.net/index.php/denetim-teknikleri/> Erişim Tarihi: 09.08.2017.

²⁸ WEB_8, Denetim Teknikleri, <http://www.denetimnet.net/PrintPage.aspx?pgID=9955>, Erişim Tarihi: 09.08.2017.

²⁹ Aksoy, T., (2006), Tüm Yönleriyle Denetim, Yetkin Yayınları, Cilt 1, Ankara, s. 360-361.

ayrılan karşılıklara ilişkin tutarların tekrar hesaplanması, yeniden hesaplama tekniğine örnek olarak verilebilir.³⁰

2.3.4. Belge İnceleme Tekniği

Elektronik ortamda, kâğıt ortamında veya diğer ortamlarda tutulan kayıt ve belgelerin incelenmesini ifade eder. Belge inceleme tekniğinin, doğrulama, izleme ve tarama olmak üzere üç temel yöntemi vardır.³¹ Bu teknikte, belgenin genel görünümü, ilgili belgenin işletmeye ait olup olmadığı, belge üzerinde yetkili kişinin imzasının olup olmadığı gibi hususlara dikkat edilir.³²

2.3.5. Bilgi Toplama (Soruşturma) Tekniği

Denetçi tarafından üçüncü kişilere yönelik yapılan sözlü ve/veya yazılı soruşturmalardır. İşletme personeline, yöneticilere ve işletme dışındaki üçüncü kişilere sorular sorularak kanıt toplanmaya çalışılması bilgi toplama (soruşturma) tekniğine örnek olarak verilebilir.³³ Çalışılan bankalara ilişkin olarak borç alacak mutabakatı, cari hesap kontrolüne ilişkin yazılı olarak temin edilen bilgiler bilgi toplama (soruşturma) tekniğiyle elde edilen kanıtlardır.³⁴

2.3.6. Analitik İnceleme Tekniği

Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğde³⁵ Analitik inceleme tekniği, finansal ve finansal olmayan verilerin kendi içindeki ve aralarındaki rasyonel ilişkilere dayanarak finansal bilgilerin değerlendirilmesi şeklinde ifade edilmiştir. Analitik inceleme teknikleri genellikle yüksek hacimli işlemler üzerinde uygulanır. Veriler arasındaki ilişkiler, istatistiki yöntemler kullanılarak belirlenmeye çalışılır.

³⁰ WEB_9, Uyar, S., Denetim Kanıtları, http://www.kgk.sakarya.edu.tr/FileUploads/Src/dc390323-f417-4631-89a1-88cfe3e284c2/B%C3%B6l%C3%BCm%203_2%20ekitap%20-%204.1.2.3.%20Denetim%20Kan%C4%B1tlar%C4%B1.pdf, Erişim Tarihi: 11.08.2017.

³¹ Kütük, İ., (2008), Kamu ve Bağımsız Muhasebe Denetiminde Kanıt Toplama Teknikleri, Yüksek Lisans Tezi, Edirne Trakya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Edirne, Türkiye, 114-118.

³² WEB_10, Uyar, S., Denetim Kanıtları, http://www.kgk.sakarya.edu.tr/FileUploads/Src/dc390323-f417-4631-89a1-88cfe3e284c2/B%C3%B6l%C3%BCm%203_2%20ekitap%20-%204.1.2.3.%20Denetim%20Kan%C4%B1tlar%C4%B1.pdf, Erişim Tarihi: 11.08.2017.

³³ Kömür, S., (2015), Bağımsız Denetime Tabi Olan Anonim Şirketlerde Finansal Tabloların Denetim Uygulanması, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Gelişim Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, Türkiye, s.22.

³⁴ Aksoy, T, a.g.e., s. 362.

³⁵ 12.06.2006 tarih ve 26196 sayılı Resmi Gazete' de yayımlanmıştır.

BÖLÜM 3. TEKDÜZEN HESAP PLANI VE MALİ TABLOLAR

3.1. TEKDÜZEN MUHASEBE SİSTEMİ VE AMACI

Muhasebe, işletmenin varlıkları, yabancı kaynakları ve öz kaynaklarında meydana gelen değişimleri kaydeden, sınıflandıran ve sonucunu finansal tablolar aracılığıyla raporlayan bir bilgi sistemidir.³⁶ Diğer bir anlatımla muhasebe, bir örgütün kaynaklarının oluşumu, bu kaynakların işletme tarafından kullanım şeklini, örgütün faaliyeti sonucunda kaynaklarda meydana gelen değişimleri gösteren ve örgütün mali açıdan durumunu yansıtan bilgileri sağlayan, bu bilgileri ilgililerine aktaran bilim dalıdır.³⁷

Muhasebe uygulaması, işletme sahibi ve ortaklarının, işletmenin genel durumu hakkında bilgi sahibi olmasına yönelik bilgiler üretmesinin yanı sıra kanuni bir zorunluluk nedeniyle de uygulanmaktadır. Örneğin, vergisel anlamda mükellefin görev ve sorumluluklarını yerine getirebilmesi muhasebe aracılığıyla mümkündür ve bu kanuni bir zorunluluktur. Diğer taraftan dönem sonunda düzenlenen mali tablolar, işletme sahibi ve üçüncü kişilere işletmenin mali durumu hakkında bilgi verir.³⁸

Emek sermaye ve diğer üretim faktörlerinin bir araya getirilerek mal ve hizmet üretimini sağlama amacına dönük olan işletme, bu mal ve hizmetlerin sunumu aşamasında muhasebe işlemleriyle sürekli olarak ilişki içerisinde.³⁹

Mali tablolara dayanarak karar alma durumunda olan üçüncü kişilerin, verecekleri kararın sağlıklı ve doğru olmasının en önemli şartı, düzenlenen mali tabloların nesnel, sağlıklı ve karşılaştırılabilir nitelikte olmasıdır. Makro açıdan milli gelir hesabı ve bazı istatistiklerin oluşumunda, kalkınma planı hazırlanmasında, sermaye hareketlerinin

³⁶ Selimoğlu, S., a.g.e., s. 3.

³⁷ Sevilengül, O., (2003), Genel Muhasebe, Gazi Kitabevi, Ankara, s. 9.

³⁸ Yardımcıoğlu, M., (2013), Finansal Muhasebe, Fatih Basımevi, Kahramanmaraş, s.3.

³⁹ Karasioğlu, F., (2016), Finansal Muhasebe, Nobel Yayıncılık, s.3.

düzenlenmesinde, devlet kontrolünün sağlıklı şekilde işleminde muhasebede tekdüzenin sağlanması oldukça önemlidir.⁴⁰

Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği ile ülkemizde, muhasebeye ilişkin ortak bir uygulama şekli belirlenmiş ve üretilen bilgiler mukayese edilebilir niteliğe kavuşmuştur.⁴¹ Ayrıca MSUGT ile muhasebe bilgilerinin karar alma durumunda bulunan ilgililere yeterli ve doğru olarak ulaştırılması, işletmelerin farklı dönemlerinin mukayese edilmesi, finansal tablolarda yer alan hesap isimlerinin tüm işletmeler için aynı şekilde yorumlanması, muhasebede uygulama birliğinin sağlanması açısından daha anlaşılabilir olması, işletme ile üçüncü kişiler arasında güven unsurunun tesis edilmesini sağlamıştır.⁴² Mezkûr tebliğde düzenlemenin amacı, bilanço usulünde defter tutan gerçek ve tüzel kişilere ait teşebbüs ve işletmelerin faaliyet ve sonuçlarının sağlıklı ve güvenilir bir biçimde muhasebeleştirilmesi, mali tablolar aracılığı ile ilgililere sunulan bilgilerin tutarlılık ve mukayese edilebilirlik niteliklerini koruyarak gerçek durumu yansıtmasının sağlanması ve işletmelerde denetimin kolaylaştırılması şeklinde belirtilmiş olup muhasebenin temel kavramları muhasebe politikaları, finansal tablo ilkeleri, finansal tabloların hazırlanması ve sunumu ile ilgili açıklamalar yapılarak Tekdüzen Hesap Planı (TDHP) uygulamaya konmuştur. TDHP' ye ilişkin uygulama 1994 yılından itibaren geçerlilik kazanmıştır.

3.2. TEKDÜZEN HESAP PLANININ BİÇİMSEL YAPISI

Tekdüzen hesap planı, işletmelerin hesaplarını sistematik bir süreç içerisinde hesap sınıfı ve hesap grupları olarak ayrı şekilde sınıflandıran, bu sınıfları belirli kurallar çerçevesinde sınırlayan ve kapsamlarını belirten bir yönerge'dir.⁴³ TDHP ve ilgili mevzuat çerçevesinde yasal defterlere kaydedilen veriler finansal tablolara aktararak karar vericilerin bilgisine sunulur.

⁴⁰ Güneş, N., (2008), İSMMM Yayınları; 102, Tek Düzen Hesap Planının Muhasebe Standartlarına Uygunluğu Spk-Tfrs-Ufrs'na Uygun Mali Tablo Düzenleme Uygulaması, İstanbul, 10.

⁴¹ Akdoğan, N.,Sevilengül, O.,(2007), Türkiye Muhasebe Standartlarına Uyum İçin Tekdüzen Hesap Planında Tekdüzen Hesap Planında Yapılması Gereken Değişiklikler, İSMMM Mali Çözüm Dergisi, Sayı: 84, 31.

⁴² Akdoğan, a.g.d, s. 31.

⁴³ Bakır, H.,Şahin, C., (2009), Yöneticiler İçin Finansal Tablolar Analizi, Detay Yayıncılık, Ankara, s. 13.

Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği ile saptanan usul ve esaslar, genel olarak vergi mevzuatı hükümlerini esas almadığı, bir çok konuda ticaret hukuku kurallarını benimsediği görülmektedir. Diğer bir ifade ile Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğinde mali kar değil, şirket ortaklarına dağıtılacak karın tespitine yönelik düzenlemeler yapılmıştır. Dönem karını TDHP' ye göre hesaplayan işletmeler, ticari kar ile mali kar arasında meydana gelen farkı bilanço veya gelir tablosu üzerinde göremeyecektir.⁴⁴ Vergi mevzuatı ve uygulamasından tamamen bağımsız bir saik ile hazırlanan mezkûr Tebliğ sadece muhasebe sisteminin işleyişini açıklamaya yönelik düzenlemeler içermektedir. Bu bağlamda, mali tablolar hazırlanırken, tek düzen muhasebe sistemi ile vergi mevzuatı arasındaki farklılıkların göz önünde bulundurulması gerekir.⁴⁵

TDHP' de bazı hesap kodları boş olduğu için kullanılmamaktadır. Boş hesap kodları işletme tarafından ihtiyaç duyulması halinde bağlı olunan vergi dairesinden izin almak koşuluyla kullanılabilir. Tekdüzen hesap planı, aktif (borçlu) ve pasif (alacaklı) karakterli hesaplardan oluşmaktadır. Düzenleyici hesaplar hariç olmak üzere, 100-299 arasında bulunan hesaplar aktif karakterli, 300-599 arasında bulunan hesaplar pasif karakterli hesap olarak tanımlanabilir.⁴⁶

Her bir hesap, gruplara ayrılmış olup her grup kendi içerisinde benzer mali olayların kaydedilmesi amacıyla hizmet eder. TDHP' de yer alan başlıca hesap sınıfları aşağıdaki gibi gruplandırılmıştır.

- ✓ Dönen varlıklar
- ✓ Duran varlıklar
- ✓ Kısa vadeli yabancı kaynaklar
- ✓ Uzun vadeli yabancı kaynaklar
- ✓ Gelir tablosu hesapları
- ✓ Maliyet hesapları
- ✓ Nazım hesaplar

⁴⁴ Sevimkan, D., (2001), Tekdüzen Hesap Planının Vergi Yasaları Karşısındaki Durumu, Vergi Raporu Dergisi, Mayıs, Sayı:52, s. 55.

⁴⁵ Uçan, R., (2015), Dönem Sonunda Mali Kardan Ticari Kara Geçiş ve Özellikli Durumlar, Vergi Raporu Dergisi, Aralık, Sayı:195, s.13.

⁴⁶ Alptürk, E., (2008), Finans Muhasebe ve Vergi Boyutlarında İç Denetim Rehberi, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, s. 59.

3.2.1. Dönen Varlıklar

Dönen varlıklar hesap grubunda işletmenin bir yıl içerisinde veya normal faaliyet döneminde paraya çevirebileceği varlıkları yer almaktadır.⁴⁷ Dönen varlıklar ana hesap grubu içerisinde,

- ✓ Hazır değerler
- ✓ Menkul kıymetler
- ✓ Ticari alacaklar
- ✓ Diğer kısa vadeli alacaklar
- ✓ Stoklar
- ✓ Gelecek döneme ait giderler ve gelir tahakkukları
- ✓ Diğer dönen varlıklar yer alır.

3.2.2. Duran Varlıklar

Bu ana hesap grubu içerisinde, işletmenin bir yıl içerisinde veya normal faaliyet döneminde paraya çeviremeyeceği veya tüketemeyeceği varlıklar yer alır.⁴⁸ Duran Varlıklar;

- ✓ Ticari Alacaklar
- ✓ Diğer Alacaklar
- ✓ Mali Duran Varlıklar
- ✓ Maddi Duran Varlıklar
- ✓ Maddi Olmayan Duran Varlıklar
- ✓ Özel Tükenemeye Tabi Varlıklar
- ✓ Gelecek Yıllara Ait Giderler ve Gelir Tahakkukları
- ✓ Diğer Duran Varlıklar şeklinde bölümlere ayrılmıştır.

3.2.3. Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar

Kısa vadeli yabancı kaynaklar, bir yıl veya normal faaliyet döneminde işletmenin ödeme yükümlülüğünde olan yabancı kaynakları kapsamaktadır.⁴⁹ Kısa vadeli yabancı kaynaklar ana hesap grubu,

⁴⁷ Küçüksavaş, N., a.g.e., s. 217.

⁴⁸ Koçakoğlu, H., a.g.e, s.43-44.

- ✓ Mali Borçlar
- ✓ Ticari Borçlar
- ✓ Diğer Borçlar
- ✓ Alınan Avanslar
- ✓ Ödenecek Vergi ve Diğer Yükümlülükler
- ✓ Borç ve Gider Karşılıkları
- ✓ Gelecek Aylara Ait Gelirler ve Gider Tahakkukları
- ✓ Diğer Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar hesap gruplarından oluşmaktadır.

3.2.4. Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar

Uzun vadeli yabancı kaynaklar, sermaye piyasası, kredi kurumları ve üçüncü kişilerden temin edilen ve vadesi bir yıldan fazla olan işletme borçlarını kapsamaktadır.

⁵⁰ Uzun vadeli yabancı kaynaklar ana hesap grubu;

- ✓ Mali Borçlar
- ✓ Ticari Borçlar
- ✓ Diğer Borçlar
- ✓ Alınan Avanslar
- ✓ Ödenecek Vergi ve Diğer Yükümlülükler
- ✓ Borç ve Gider Karşılıkları
- ✓ Gelecek Yıllara Ait Gelirler ve Gider Tahakkukları
- ✓ Diğer Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar hesap gruplarından oluşmaktadır.

3.2.5. Öz Kaynaklar

İşletme sahip veya ortaklarının bilanço tarihinde işletmeye yapmış oldukları sermaye yatırımlarının tutarını gösteren ödenmiş sermaye ile, Sermaye Yedekleri, Kâr Yedekleri, Geçmiş Yıllar Kârları ve Geçmiş Yıllar Zararları ve Dönemin Net Kâr veya Zararını kapsar. ⁵¹

⁴⁹ MSUGT.

⁵⁰ Küçükşavaş, N., a.g.e., s. 217.

⁵¹ Akyol , M.E.,Küçük, M., (2001), Tek Düzen Hesap Planı ve Mali Tablolar, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, s. 2333.

3.2.6. Gelir Tablosu Hesapları

Gelir tablosu aşağıdaki hesap gruplarından oluşmaktadır.

- ✓ Brüt Satışlar
- ✓ Satış İndirimleri
- ✓ Satışların Maliyeti
- ✓ Faaliyet Giderleri
- ✓ Diğer Faaliyetlerden Gelir ve Kârlar
- ✓ Diğer Faaliyetlerden Gider ve Zararlar
- ✓ Finansman Giderleri
- ✓ Olağandışı Gelir ve Kârlar
- ✓ Olağandışı Gider ve Zararlar

3.2.7. Maliyet Hesapları

Maliyet hesapları, mal ve hizmetlerin planlanan biçim ve niteliğe getirilmesi için yapılan giderlerin toplandığı ve maliyet unsurlarına dönüştürülerek izlendiği hesaplardır.

Bu bölümde yer alan gider hesapları 7/A ve 7/B şeklinde ayrılmıştır. 7/A seçeneğinde giderler defter-i kebirde fonksiyon esasına göre, 7/B seçeneğinde ise çeşit esasına göre belirlenmiştir. Bu sayede, işletmelere giderlerin bölümlenmesinde ve defter-i kebirde izlenmesinde kendi organizasyon yapılarına, büyüklüklerine ve ihtiyaçlarına göre düzenleyebilmeleri için kolaylık sağlanmış, farklı maliyet hesaplama yöntemlerine uyulabilmesi açısından da geniş bir esneklik tanınmıştır.⁵²

3.2.8. Nazım Hesaplar

Nazım hesaplar, ticari işlemin ortaya çıktığı tarihte bilanço ve gelir tablosu üzerinde etkisi olmayan ancak işletmeyi belirli bir yükümlülük altına sokan ve ilerde işletmenin gelir tablosu ve bilançosu üzerinde etkisi olabilecek işlemlerin kaydedildiği hesaplardır.⁵³

⁵² Akdoğan, N., (2009), Maliyet Muhasebesi Uygulamaları, Gazi Kitapevi, Ankara, s. 51-52.

⁵³ Toroslu, M.V., (2012), Muhasebe Teorisi, Adalet Yayınevi, Ankara, s. 32.

3.3. MALİ TABLOLAR

İşletmelerin temel amacı karlılık oranlarını en yüksek seviyeye çıkararak sürdürülebilir büyüme sağlamaktır. Bu amaca ulaşabilmek için de işletmeler çeşitli enstrümanlardan yararlanır. İşletme politikası sonucunda gelinen son noktada durumu özet halinde görmek adına çeşitli finansal araçlar kullanılmakta olup bu araçlardan en önemlisi finansal tablolardır. Muhasebe bilimi, finansal tablolara veri sağlayan en önemli kaynaktır.

Mali tablonun en önemli amaçlarından bir tanesi üçüncü kişilere işletmenin mali durumu hakkında bilgi sunmak ve bunları parasal değerleriyle ilgililerin kullanımına sunmaktır.⁵⁴ Aynı şekilde muhasebe sistemi uygulama genel tebliğinde mali tabloların amaçları;

- ✓ Yatırımcılar, işletme hakkında bilgi sahibi olmak isteyenler, kredi verenler için bilgiler üretmek ve sağlamak,
- ✓ İşletmenin gelecekteki iş ve işlemleri için gerekli bilgileri sağlamak,
- ✓ İşletmenin bilançosunda meydana gelen değişikliklerden yola çıkarak, işletmenin faaliyet sonuçları hakkında bilgi sağlamak, şeklinde açıklanmıştır.

Mali tablonun hazırlanması belirli bir sınıfın ihtiyaçlarını gidemeye yönelik olması mümkün bulunmamaktadır. Mali tablolar kullanıcıların ortak ihtiyacı gözetilerek hazırlanır ve buna göre şekillenir. ⁵⁵ Mali tablolar, temel mali tablo ve ek mali tablo olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. Temel mali tablolar sınıfı içerisinde bilanço ve gelir tablosu yer alırken ek mali tablolar içerisinde fon akım tablosu, nakit akım tablosu, net işletme sermayesi değişim tablosu, kar dağıtım tablosu, öz kaynak değişim tablosu ve satışların maliyeti tablosu yer almaktadır. ⁵⁶

⁵⁴ Erdoğan, M., a.g.e., s.3.

⁵⁵ Ulusoy, Y., (2007), Halka Açık Ortaklıklarda Bağımsız Dış Denetim, Seçkin Yayıncılık, Ankara, s. 109.

⁵⁶ Methibay, Y., (1996), Tekdüzen Hesap Planı, Seçkin Yayınevi, Ankara, s.16.

Gelir tablosu işlemlerin genel olarak bir yıl içinde gerçekleşen faaliyetlerini gösterirken bir yıldan kısa süreli de gelir tablosu düzenleme imkanı vardır. Bilanço ise daha çok işlemlerin ekonomik durumu hakkında bilgi verir.⁵⁷

Ek mali tablolar içerisinde yer alan satışların maliyeti ve kar dağıtım tablolarının düzenlenmesi yeni değildir. Ancak, diğerlerini düzenleme zorunluluğu ilk defa 1994 yılı sonunda zorunluluk haline gelmiştir.⁵⁸

3.3.1. Temel Mali Tablolar

3.3.1.1. Gelir Tablosu

Gelir tablosu, işletmenin belli bir dönemde elde ettiği tüm gelirler ile aynı dönemde katlandığı bütün maliyet ve giderleri ve bunların sonucunda işletmenin elde ettiği dönem net kârını veya dönem net zararını kapsar.⁵⁹

Gelir tablosu işletmenin periyodik ekonomik gelişmeleri ile içinde bulunduğu dönemdeki kazanç gücünü tam ve gerçek olarak yansıttığı gibi işletmenin bir dönem faaliyetleri ile ilgili bilgileri de ortaya koymaktadır. Bu hali ile gelir tablosu, belirli bir dönemde işletmeye ait faaliyetlerin bir bütün olarak mali yönden başarı derecesini ölçen özet bir rapor olmaktadır.⁶⁰

Gelir tablosunda yer alan bilgilerden hareketle, işletmenin kar veya zararı hakkında bilgi edinilebilmekte ve ayrıca işletmenin borç yükü, geçmişten gelen yükümlülüklerinin olup olmadığı anlaşılabilir.⁶¹

3.3.1.1.1. Gelir Tablosu İlkeleri

Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği uyarınca gelir tablosu ilkelerinin amacı; satışların, gelirlerin, satışlar maliyetinin, giderlerin, kâr ve zararlara ait hesapların ve belli dönemlere ait işletme faaliyeti sonuçlarının sınıflandırılmış ve gerçeğe uygun

⁵⁷ Akdemir, A.,(2014), Yeni Ekonomide ve Yeni Dünyada İşletmecilik, Umuttepe Yayınları, Kocaeli, s. 386.

⁵⁸ Bakır, H.,Şahin, C., a.g.e., s.67.

⁵⁹ Engin, B., (2009), Gelir Tablosu İlkeleri ve Hesaplarının Düzenlenmesi, Vergi Raporu Dergisi, Aralık, Sayı: 135, s.177.

⁶⁰Bakır, H.,Şahin, C., a.g.e., s. 46

⁶¹ Gün, O., (2010), Gelir Tablosu, Gelir Tablosu İlkeleri ve Gelir Tablosu Hesaplarının Düzenlenmesi, Vergi Raporu Dergisi, , Aralık, Sayı: 135, s.185.

olarak gösterilmesini sağlamaktır. Yine mezkûr tebliğ uyarınca gelir tablosu ilkeleri aşağıda şekilde belirlenmiştir.

Amortisman tabi iktisadi kıymetler için uygun ve doğru şekilde amortisman ayrılması gerekir. Maliyetlerin dağıtımı mevzuata uygun şekilde yapılmalıdır. Satışlar, gelir ve karlar gerçek durumu yansıtmalıdır. Her dönem kendi içerisinde ayrı değerlendirilmelidir. Mutad olmayan kar ve zararlar ait olduğu dönemde tahakkuk ettirilmeli, normal faaliyet içerisinde gösterilmemelidir. Cari döneme kadar gerçekleşen kar ve zararlar, cari dönemin gelir tablosunda gösterilmelidir.⁶²

Katlanılan maliyetler ve giderlerin, gerçek durumunun ortaya konması bakımından, stoklar, alacak ve borçlar için doğru hesap kesimi işlemleri yapılmalıdır. Şarta bağlı veya belirsiz olan gider ve zararlar gelir tablosuna aktarılır. Ancak şarta bağlı gelir ve karlar için herhangi bir tahakkuk işlemi yapılmaz, bunun yerine gelir tablosu dipnotlarında açıklama yapılır. Karşılık hesapları mevzuata uygun ve doğru şekilde kullanılmalıdır. Değerleme ve maliyet belirleme yöntemlerinde değişiklik yapılması durumunda, bu değişikliğin etkileri açıkça belirtilmelidir.⁶³

3.3.1.2. Bilanço

Bilanço bir işletmenin belirli bir tarihte sahip olduğu varlıklar ile bu varlıkların sağlandığı kaynakları gösteren mali tablo şeklinde tanımlanmıştır. Bilanço MSUGT belirtilen standartlara, muhasebenin temel kavramlarına, özellikle vergi ve ticaret kanunlarına uygun şekilde hazırlanmalıdır.⁶⁴

Bilanço ile işletmenin belirli bir tarihteki varlık ve kaynak yapısı ortaya konularak, işletme yönetiminin, idaresi kendilerine verilen varlıkları gereği gibi koruyup korumadıkları ölçülmektedir.⁶⁵ Bilanço tanımında da ortaya koyduğu gibi bir işletmede her zaman “ Varlıklar=Kaynaklar” olmalıdır. İşletmelerdeki varlıkların iki tür kaynağı vardır. Bunlar; işletmeye borç verenler ve işletmenin ortaklarıdır. Dolayısıyla bu

⁶² Küçüksavaş, N., a.g.e., s. 77.

⁶³ Yar, C., (2009), Türk Devlet Muhasebe Sisteminin Tekdüzen Muhasebe Sistemi İle Uyumlaştırılması, Yüksek Lisans Tezi, Atılım üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara, Türkiye, s. 19-20.

⁶⁴ Haftacı, V., (2013), Finansal Tablolar Analizi, Umuttepe Yayınları, Kocaeli, s.33.

⁶⁵ Akdoğan, N., a.g.e., s.27.

denklemini “ Varlıklar = Borçlar + Öz sermaye” olarak da yazmak mümkündür. ⁶⁶ İşletmelerde belirli bir dönem sonunda düzenlenen bilanço, vergisel anlamda muhasebe denetiminde önemli bir kanıttır. İşletmelerin bilançolarında mali ve sermaye yapısına ilişkin bilgiler yer aldığından, bilanço ile işletme kar veya zararı arasında yakın ilişki bulunmaktadır. ⁶⁷

3.3.1.2.1. Bilanço İlkeleri

Bilanço düzenleme kurallarının ilke ve amacı, işletme ortakları ile alacaklıların işletmeye sağladıkları kaynakları ve bu kaynaklarla elde edilen varlıkların anlamlı bir şekilde saptanması ve gösterilmesi yoluyla işletmenin belirli bir tarihteki mali durumunu ilgililere açıklıkla ve gereği uygun olarak yansıtmaktadır. Bu amaçla benimsenen ilkeler; varlıklara ilişkin ilkeler, yabancı varlıklara ilişkin ilkeler ve öz kaynaklara ilişkin ilkeler olmak üzere üçe ayrılarak incelenebilir. ⁶⁸

3.3.1.2.1.1. Varlıklara İlişkin İlkeler

Duran varlıklar hesap grubu içerisinde, bir yıl veya normal faaliyet döneminde paraya dönüştürülemeyen varlıklar yer alır. Dönem sonlarında bu grupta yer alan hesaplardan vadeleri bir yılın altına düzenler dönen varlıklar hesap grubunda bulunan ilgili hesaba aktarılır. Dönen varlıklar hesap grubu içerisinde, bir yıl veya normal faaliyet döneminde paraya dönüştürülebilecek nitelikte olanlar yer alır.

Bilançonun dönen ve duran varlıklar gruplarında yer alan alacaklar, menkul kıymetler, bağlı menkul kıymetler ve ilgili diğer hesaplardan, işletmenin sermaye ve yönetim bakımından ilişkili bulunduğu ortaklara, personele, iştiraklere ve bağlı ortaklıklara ait olan tutarlarının ayrı gösterilmesi temel ilkedir. Bilançoda yer alan varlıkların gerçek değerini göstermesi bakımından değer düşüklüklerinin gösterilmesi ve karşılık ayrılması gereklidir. ⁶⁹

Gelecek dönemlere ait olan giderler ve tahakkuk eden gelirler, bilançoda ayrı şekilde gösterilmelidir. Senetli olan alacakların, dönem sonunda gerçek değerini belirlemek

⁶⁶ Bakır, H.,Şahin, C., a.g.e., s.15.

⁶⁷ Yazıcı, M., (2003), Kurumsal Muhasebe Denetimi, İstanbul Yeminli Mali Müşavirler Odası, İstanbul, s. 202.

⁶⁸ Bakır, H.,Şahin, C., a.g.e., s.16.

⁶⁹ Koçakoğlu, H., a.g.e., s. 38-39.

amacıyla reeskont işlemi yapılmalıdır. Bilanço dipnot ve eklerinde, işletme tarafından verilen teminat ve rehinlere ilişkin bilgiler ayrıca gösterilmelidir. Maddi ve maddi olmayan duran varlıklar ile özel tükenmeye tabi varlıklara ilişkin ayrılan amortisman ve tükenme payları, bilançoda ayrı şekilde gösterilmelidir. Tutarı bilinmeyen veya tespit edilemeyen alacaklar için tahakkuk işlemi gerçekleştirilmez. Bu durum bilanço dipnotlarında gösterilir.⁷⁰

3.3.1.2.1.2. Yabancı Kaynaklara İlişkin İlkeler

Kısa vadeli yabancı kaynaklar hesap grubu içerisinde, işletmenin bir yıl veya normal faaliyet döneminde ödenmesi gereken borçları gösterilir.

Uzun vadeli yabancı kaynaklar hesap grubu içerisinde, işletmenin bir yıl veya normal faaliyet dönemi içerisinde ödenmesi gerekmeyen borçlar gösterilir. Vadesi bir yılın altına düzen borçlar ise kısa vadeli yabancı kaynaklar hesap grubuna aktarılır. Tutarı ve durumu kesin olarak belirlenemeyen yabancı kaynaklar, bilanço ve dipnotlarda gösterilmelidir. Gelecek dönemlere ait olan gelirler ile gider tahakkukları bilançoda ayrı şekilde gösterilmelidir. Bilanço gününde senede bağlı borçların, gerçek değerinin belirlenebilmesi açısından reeskont işleminin yapılması gerekir. Bilançoda yer alan borçlar, alınan avanslar ve diğer ilgili hesaplardan işletmenin sermaye ve yönetim bakımından ilgili bulunduğu ortaklara, personele, iştiraklere ve bağlı ortaklıklara ait olan tutarlarının ayrı gösterilmesi gerekir.⁷¹

3.3.1.2.1.3. Öz kaynaklara İlişkin İlkeler

Öz kaynaklar hesap grubu içerisinde işletme sahibi ve ortaklarının varlıkları ve hakları yer alır. Ayrıca ödenmemiş sermaye ile dönem net karı ve zararı da bilançoda öz kaynaklar hesap grubu içerisinde gösterilir. İşletmenini ödenmiş sermayesi bilançoda tek bir kalem olarak gösterilir. Ödenmiş sermaye içerisinde farklı hisse gruplarına ilişkin haklar bilanço dipnotlarında gösterilir. Öz kaynaklarda meydana gelen azalmalar dönemsel ve kümülatif olarak izlenmelidir. Geçmiş yıllar zararı ile dönem zararı, öz

⁷⁰ Aksoy, T., a.g.e., s.699-701.

⁷¹ Aksoy, T., a.g.e.,s.701.

kaynaklar hesap grubu içerisinde indirim kalemleri olarak yer alır. Bu sayede öz kaynaklar hesap grubu net olarak görülebilir.⁷²

Öz kaynaklar hesap grubunu, ödenmiş sermaye, sermaye yedekleri, kâr yedekleri, geçmiş yıl kârları ve zararları ve dönem net kârı ve zararı hesapları oluşturur. Kâr yedekleri yasal, statü ve olağanüstü yedekler, özel fonlar gibi elde edilen karların dağıtılmayan kısmını içerir. Sermaye yedekleri gelir tablosuna aktarılmaz.⁷³

3.3.2. Ek Mali Tablolar

3.3.2.1. Satışların Maliyeti Tablosu

Gelir tablosundaki satışların maliyeti kısmı işletmenin dönem içinde gerçekleşen stok hareketleri ile ilk madde ve malzeme, satılan mamuller, ticari malların maliyetlerini gösterir ve ayrı bir tabloda gösterilir. Düzenlenen bu tablo, gelir tablosunun ekini oluşturur ve tamamlar.⁷⁴ Direkt ilk madde ve malzeme, direkt işçilik, genel üretim giderleri, mamul ve yarı mamul stoklarındaki değişim bu tablonun ana kalemlerini oluşturmaktadır. Satışların maliyeti tablosu, gelir tablosunun eki olarak düzenlenmesi zorunludur. Bu tablodan elde edilen veriler ile oluşturulan Satışların Maliyetine ilişkin tutar, gelir tablosuna aktarılır. Satışların maliyetine ilişkin hesaplar, 620 Satılan Mamul Maliyeti, 621 Satılan Ticari Mal Maliyeti, 622 Satılan Hizmet Maliyeti ve 623 Diğer Satışların Maliyeti hesabı olmak üzere dört ana maliyet kaleminden oluşur.⁷⁵

Tablo 3.1: Satışların Maliyeti Tablosu

	Önceki Dönem	Cari Dönem
ÜRETİM MALİYETİ		
A. Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri		
B. Direkt İşçilik Giderleri		
C. Genel Üretim Giderleri		
D. Yarı Mamul Kullanımı		
1. Dönem Başı Stok (+)		
2. Dönem Sonu Stok (-)		
ÜRETİLEN MAMUL MALİYETİ		
E. Mamul Stoklarında Değişim		

⁷² Aksoy, T, a.g.e., s. 701-702.

⁷³ Koçakoğlu, H., a.g.e, s.40.

⁷⁴ Koçakoğlu, H., a.g.e, s.52.

⁷⁵ Çabuk, A., Başar, B., (2013), Mali Analiz, Açık Öğretim Fakültesi Yayını, Eskişehir, s.9.

1. Dönem Başı Stok (+)		
2. Dönem Sonu Stok (-)		
I. SATILAN MAMUL MALİYETİ		
TİCARİ FAALİYET		
A. Dönem Başı Ticari Mallar Stoku (+)		
B. Dönem İçi Net Alışlar (+)		
C. Dönem Sonu Ticari Mallar Stoku (-)		
II. SATILAN TİCARİ MALLAR MALİYETİ		
III. SATILAN HİZMET MALİYETİ		
SATIŞLARIN MALİYETİ (I+II+III)		

Kaynak: Koçakoğlu, H., a.g.e, s.67.

3.3.2.2. Fon Akım Tabloları

Fon akım tablosu, işletmenin belirli bir dönemde elde ettiği fonların kaynakları ve bunların kullanım yerini gösterir. Buradaki fon kavramı bütün finansal araçları kapsamaktadır.

Genel olarak aktifteki artışlar ile pasifteki azalışlar fon kullanımı, aktifteki azalışlar ile pasifteki artışlar fon kaynaklarını oluşturur. Dönem başı ve dönem sonu bilançoları, gelir tablosu ve kar dağıtım tablosu fon akım tablosunun düzenlenebilmesi için gerekli olan mali tablolarıdır.⁷⁶

Tablo 3.2: Fon Akım Tablosu

	Önceki Dönem	Cari Dönem
A. FON KAYNAKLARI		
1. Faaliyetlerden Sağlanan Kaynaklar		
a. Olağan Kâr		
b. Amortismanlar (+)		
c. Fon Çıkışı Gerektirmeyen Diğer Giderler (+)		
d. Fon Girişi Sağlamayan Gelirler (-)		
2. Olağandışı Faaliyetlerden Sağlanan Kaynaklar		
a. Olağandışı Kâr		
b. Fon Çıkışı Gerektirmeyen Diğer Giderler (+)		
c. Fon Girişi Sağlamayan Gelirler (-)		
3. Dönen Varlıklar Tutarındaki Azalışlar		

⁷⁶WEB_11, Muhasebe ve Finansman Finansal Tablo ve Raporlar, http://hbogm.meb.gov.tr/modulerprogramlar/kursprogramlari/muhasebe/moduller/finansal_tabloveraporlar.pdf, Erişim Tarihi: 08.08.2017.

4. Duran Varlıklar Tutarındaki Azalışlar		
5. Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklardaki Artışlar		
6. Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklardaki Artışlar		
7. Sermaye Artırımı		
8. Hisse Senetleri İhraç Primleri		
B. FON KULLANIMLARI		
1. Faaliyetlerle İlgili Kullanımlar		
a. Olağan Zarar		
b. Amortismanlar (+)		
c. Fon Çıkışı Gerektirmeyen Diğer Giderler (+)		
d. Fon Girişi Sağlamayan Diğer Gelirler (-)		
2. Olağandışı Faaliyetlerle İlgili Kullanımlar		
a. Olağandışı Zarar		
b. Fon Çıkışı Gerektirmeyen Giderler (+)		
c. Fon Girişi Sağlamayan Gelirler (-)		
3. Ödenen Temettümler		
a. Bir Önceki Dönem Kârından Ödenen		
b. Yedeklerden Dağıtılan		
4. Dönen Varlıklar Tutarındaki Artışlar		
5. Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklardaki Azalışlar		
6. Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklardaki Azalışlar		
7. Sermayedeki Azalışlar		

Kaynak: Aksoy, T., a.g.e., s. 732-733.

3.3.2.3. Nakit Akım Tablosu

Nakit akım tablosu, işletmenin tarafından gerçekleştirilen nakit işlemleriyle bu işlemlerin kaynaklarını ve kullanım yerlerini gösteren tablodur. Nakit akım tablosu, işletmede gerçekleşen para akışı hakkında özet bilgi içermesi sebebiyle hem geçmişte uygulanan finansman politikasının değerlendirilmesine imkân verirken hem de geleceğe yönelik finansman politikalarının belirlenmesine yardımcı olur.⁷⁷, MSUGT' ye göre düzenlenen Nakit Akım Tablosu aşağıdaki gibidir.

Tablo 3.3: Nakit Akım Tablosu

	Önceki Dönem	Cari Dönem
A. DÖNEM BAŞI NAKİT MEVCUDU		
B. DÖNEM İÇİ NAKİT GİRİŞLERİ		
1. Satışlardan Elde Edilen Nakit		
a. Net Satışlar		

⁷⁷ Çabuk, A., Yaşar, B., a.g.e., s. 12.

b. Ticari Alacaklardaki Azalışlar (+)		
c. Ticari Alacaklardaki Artışlar (-)		
2. Diğ. Faal. Ol. Gelir ve Kârlardan Dolayı Sağ.Nakit		
3. Olağandışı Gelir ve Kârlardan Sağlanan Nakit		
4. K. Vad. Yab. Kaynak. Artışlar. Sağ. Nakit (Alımlarla İlgili Olmayan)		
a. Menkul Kıymet İhraçlarından		
b. Alınan Krediler		
c. Diğer Artışlar		
a. Menkul Kıymet İhraçlarından		
b. Alınan Krediler		
c. Diğer Artışlar		
5. Sermaye Artışından Sağlanan Nakit		
6. Hisse Senedi İhraç Primlerinden Sağlanan Nakit		
7. Diğer Nakit Girişleri		
C. DÖNEM İÇİ NAKİT ÇIKIŞLARI		
1. Maliyetlerden Kaynaklanan Nakit Çıkışları		
a. Satışların Maliyeti		
b. Stoklardaki Artışlar		
c. Ticari Borçlardaki Azalışlar		
d. Ticari Borçlardaki Artışlar(-)		
e. Amortisman ve Nakit Çıkışı Gerektirmeyen Giderler(-)		
f. Stoklardaki Azalışlar (-)		
2. Faaliyet Giderlerine İlişkin Nakit Çıkışları		
a. Araştırma ve Geliştirme Giderleri		
b. Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri		
c. Genel Yönetim Giderleri		
3. Diğ. Faal. Ol. Gider ve Zar. İlişkin Nakit Çıkışları		
a. Diğer Faaliyetlerle İlgili Gider ve Zararlar		
4. Finansman Giderlerinden Dolayı Nakit Çıkışları		
5. Olağandışı Gid. ve Zar. Dolayı Nakit Çıkışları		
a. Olağandışı Gider ve Zararlar		
6. Duran Varlık Yatırımlarına İlişkin Nakit Çıkışları		
7. Kısa Vadeli Yabancı Kaynak Ödemeleri (Alımlarla İlgili Olmayan)		
a. Menkul Kıymet Anapara Ödemeleri		
b. Alınan Krediler Anapara Ödemeleri		
c. Diğer Ödemeler		
8. Uzun Vadeli Yabancı Kaynak Ödemeleri (Alımlarla İlgili Olmayan)		
a. Menkul Kıymet Anapara Ödemeleri		
b. Alınan Krediler Anapara Ödemeleri		
c. Diğer Ödemeler		
9. Ödenen Vergi ve Benzerleri		

10. Ödenen Temettüleri		
11. Diğer Nakit Çıktıları		
D. DÖNEM SONU NAKİT MEVCUDU (A+B-C)		

Kaynak: Çabuk, A., Yaşar, B., a.g.e., s. 13-14.

3.3.2.4. Kâr Dağıtım Tablosu

Kar dağıtım tablosu, ortaklara dağıtılacak payların, yedek akçelerin ve ödenmesi gereken vergilerin gösterilmesi ile şirketlerin hisse başına kar ve temettü tutarının hesaplanması amacıyla düzenlenir. Dolayısıyla kar dağıtım tablosunda dönem karının nasıl dağıtıldığı gösterilir.⁷⁸

3.3.2.5. Öz Kaynaklar Değişim Tablosu

Öz kaynak değişim tablosunda, öz kaynaklar grubunda meydana gelen değişiklikler bir bütün olarak gösterilir.⁷⁹ Öz kaynak değişim tablosu, öz kaynaklarda meydana gelen değişimi bir bütün olarak gösterdiği için sermaye şirketleri için önem arz etmektedir.

⁸⁰

Öz kaynaklarda meydana gelen değişim, işletmenin geleceğe yönelik politikasını belirlemektedir. Bunun yanı sıra, öz kaynaklardaki değişimin bilinmesi işletmeden alacaklı olanlara karşı bir güvence oluşturarak işletmenin ilave kaynaklardan yararlanılmasına imkân tanır. Öz kaynak kalemlerindeki artışlar ve azalışlar yatay kalemlerde belirtilerek ait olduğu sütuna ve öz kaynaklar toplamı sütununa kaydedilir.⁸¹

Tablo 3.4: Öz Kaynaklar Değişim Tablosu

Açıklamalar	Ödenmiş Sermaye	Sermaye Yedekleri	Kar Yedekleri	Geçmiş Yıllar Karı	Dönem Net Karı	Öz Kaynaklar Toplamı

Kaynak: Çabuk, A., Yaşar, B., a.g.e., s. 15.

⁷⁸ Aksoy, a.g.e., s. 723.

⁷⁹ Uyanık, A., (2001), Denetim Muhasebe ve Vergileme, Beta Yayınları, İstanbul, s. 428.

⁸⁰ Aksoy, a.g.e, s. 724-725.

⁸¹ Çabuk, A., Yaşar, B., a.g.e., s. 14.

BÖLÜM 4. BİLANÇO HESAPLARI VE DENETİMİ

Bilanço üzerinden yapılacak denetim, genel olarak işletme tarafından gerçekleştirilen ekonomik faaliyetlerin sonuçlarını içerir. Denetimde kullanılacak bilgiler muhasebe sisteminden sağlanmaktadır. Denetim sonunda ortaya çıkan raporların kullanıcıları, işletme sahipleri, kamu kurum ve kuruluşları, hisse senedi sahipleri, sendikalar, borç ve kredi verenlerdir. Söz konusu kullanıcılar için bu raporlar karar vermeleri açısından yol gösterici niteliktedir.⁸²

Bu başlık altında bilançoda yer alan ana hesap grupları, hesap grupları ve hesap kalemleri açıklanacak ve denetiminde dikkat edilmesi gereken hususlar ve özellikli durumlara değinilecektir.

4.1. DÖNEN VARLIKLAR

Dönen varlıklar ana hesap grubu, işlemenin bir yıl veya faaliyet dönemi içerisinde paraya çevirebileceği varlıkları kapsamaktadır. Bu grup içerisinde, Hazır Değerler, Menkul Kıymetler, Ticari Alacaklar, Diğer Alacaklar, Stoklar, Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri, , Gelecek Aylara Ait Giderler ve Gelir Tahakkukları, Diğer Dönen Varlıklar yer alır. Çalışmamızda, her bir hesap grubu içerisinde yer alan hesap kalemlerinden, önemli görülen ve sıkça kullanılan hesaplara ilişkin bilgi ve denetim şekline yer verilmiştir.

4.1.1. Hazır Değerler Hesap Grubu

Hazır değerler hesap grubu içerisinde aşağıdaki hesap kalemleri bulunmaktadır.

- ✓ 100 Kasa
- ✓ 101 Alınan Çekler

⁸² Akbıyık, S., (2005), Vergi Uygulamaları Yönüyle Denetim ve Raporlama, Ekin Kitapevi, Ankara, 38.

- ✓ 102 Bankalar
- ✓ 103 Verilen Çekler ve Ödeme Emirleri (-)
- ✓ 108 Diğer Hazır Değerler

❖ **100 Kasa Hesabı**

İşletmenin elinde bulunan Türk Lirası ve döviz cinsi paraların kaydedildiği ve izlendiği hesaptır. Para girişi durumunda, hesabın borcuna, çıkış olması durumunda hesabın alacağına kayıt yapılır. Hesabın daima borç kalanı vermesi veya bakiyesinin sıfır olması gerekir. Aksi durum, ticari teamül ve gerçek hayatla örtüşmez. Zira, kasa hesabında para olmadan, kasadan para çıktığının düşünülmesi mümkün değildir.

- **Denetimi**

Kasa hesabıyla ilgili olarak yapılacak denetimde, bilançoda kasa hesabında bilanço günü itibariyle kayıtlı tutarın işletme kasasında fiilen mevcut olduğunun tespit edilmesi gerekmektedir. Fiili tutar ile kayıtlı olan tutar karşılaştırılarak kasa noksan veya fazlalık tespit edilmeli ve ilgili tekdüzen hesap planında muhasebeleştirilmelidir.

Yabancı para kasası ile ilgili dikkat edilmesi gereken önemli bir husus değerlemedir. Değerleme; VUK' un 258' inci maddesi uyarınca, vergi matrahının hesaplanmasıyla ilgili olarak iktisadi kıymetlerin takdir ve tespitidir. Bilanço günü itibariyle yabancı paralar VUK ' un 280 ' inci maddesine göre borsa rayici ile değerlendirilir. Borsa rayicinin oluşumunda muvazaa olduğu anlaşılırsa bu rayiç yerine alış bedeli esas alınır. Yabancı paranın borsada rayici yoksa, değerlemeye uygulanacak kur Maliye Bakanlığınca tespit olunur. Ancak ülkemizde kambiyo borsası mevcut olmadığından yabancı paralar açısından borsa rayici ile değerlemem mümkün olmamaktadır. Bu nedenle yabancı paraların değerlendirilmesinde Maliye Bakanlığınca tespit edilecek kurun esas alınması gerekmektedir.

Maliye Bakanlığı, yabancı paralar ve yabancı para cinsinden olan alacak ve borçların değerlendirilmesinde dikkate alınacak kurları yayınladığı tebliğlerle ilan etmektedir. 130 Sıra Numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinde⁸³, Maliye Bakanlığınca kur tespiti

⁸³ 20.04.1976 tarih ve 15565 sayılı Resmi Gazete' de yayımlanmıştır.

yapılmadığı müddetçe Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası'na (TCMB) ilan edilen döviz alış kurlarının esas alınması öngörülmüştür.⁸⁴

Hiçbir işletmenin elinde atıl fon tutmaması, ticari hayatın değişmez bir gerçeğidir. Gerçekten ticari ilişkileri içerisinde, basiretli bir tüccar, işletme kasasında, asla normal ihtiyacı dışında bir para tutmayacak ve bu nakit fazlasını mutlaka çeşitli enstrümanlar vasıtasıyla değerlendirecektir.⁸⁵ İşletme kasasında yüksek miktarda nakit bulundurulması ticari teamüllere aykırıdır. İhtiyaç fazlası nakit paranın kasada atıl olarak bekletilmemesi bunun yerine bankada tutulması ve faiz geliri elde edilmesi ticari teamül gereğidir. Bilanço günü itibarıyla işletme kasasında ihtiyaç fazlası nakit para bulunduğu tespit edilmesi durumunda bu tutara adet yöntemiyle faiz hesaplanıp gelir olarak kaydedilmesi gerekmektedir.

Kasa hesabına ilişkin dikkat edilmesi gereken diğer bir husus, hesap bakiyesinin kontrol edilmesidir. Kasa hesabı, aktif karakterli bir hesap olmasından dolayı daima borç kalanı verir. Nitekim kasada bulunan paradan daha fazla nakit harcamanın yapılabileceği düşünülemez. Dolayısıyla kasa hesabının alacak kalanı vermesi dönem içerisinde gerçekleştirilen bazı işlemlerin eksik veya yanlış yapıldığını gösterir.

Kasa hesabından yapılan belli bir tutarın üzerindeki ödemelerin banka ve Posta ve Telgraf Teşkilatı (PTT) gibi aracı finansal kurumlar vasıtasıyla yapılması zorunludur. Bu tutar 24.12.2015 tarih ve 29572 sayılı resmi gazetede yayımlanan 459 sıra no'lu VUK Genel Tebliği ile 01.01.2016 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere 7.000 TL olarak belirlenmiştir.

Birinci ve ikinci sınıf tüccarlar, serbest meslek erbabı, kazançları basit usulde tespit edilen tüccarlar, defter tutmak zorunda olan çiftçiler ve vergiden muaf esnaf, işlemlerinde tevsik zorunluluğuna uymak zorundadır. Bunlar kendi aralarında ve tevsik kapsamında olmayanlarla gerçekleştirecekleri 7.000 TL' nin üzerindeki tahsilat ve ödemelerini banka, PTT gibi aracı kurumlar vasıtasıyla gerçekleştirmek zorundadırlar.⁸⁶ Bu çerçevede, Kasa hesabına ilişkin yapılacak denetimde, 7.000 TL üzeri ödeme veya

⁸⁴ WEB_12, (2009), Rahmi Uygun, MuhasebeTr, www.muhasibetr.com, Erişim Tarihi: 29/01/2017.

⁸⁵ WEB_13, (2006), Güray Öğredik, Denge Akademi, <http://www.dengeakademi.com/Files/Article/Guray2006VergiDene.pdf>, Erişim Tarihi: 04.03.2017.

⁸⁶ 24.12.2015 tarih ve 29572 sayılı resmi gazetede yayımlanan 459 sıra no'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği.

tahsilat olup olmadığı, tahsil ve tediye fişleri ile muhasebe kayıtları vasıtasıyla kontrol edilmelidir.

Vergi denetim elemanlarınca yapılan incelemelerinde, Kasa hesabında yüksek miktarda nakit para bulundurulması sıkça karşılaşılan bir durumdur. Söz konusu durumu tespit eden denetim elemanı kasa hesabına adetlandırma uygulamaktadır. Adatlandırma uygulamasında emsal olabilecek faiz oranı (işletmenin kullandığı krediye ilişkin faiz oranı vs.) varsa bu oran üzerinden, emsal olabilecek bir oran yoksa, TCMB tarafından belirlenen reeskont işlemlerinde uygulanan indirim oranı veya avans işlemlerinde uygulanan faiz oranı üzerinden hesaplama yapılır.

Kasa hesabında, olması gerekenden fazla olan kısım ile ilgili olarak mükelleflerin bankadan kullandığı kredi karşılaştırılır. İşletme sahibi hem banka kredisi kullanmış hem de kahasında yüksek miktarda nakit para bulunduruyorsa bankadan çekilen kredinin ticari faaliyette kullanıp kullanmadığının araştırılması yapılır. Aynı şekilde “102 Bankalar” hesabı ile 300-400 Banka Kredileri hesabı tutarı arasında ters orantılı bir ilişki bulunmaktadır. Yani Bankalar hesabında yüksek miktarda para bulunan bir işletmenin banka kredisine ihtiyaç duyması olağan bir durum olarak algılanmamaktadır. Dolayısıyla banka kredisinin kullanım yerinin sorgulanması sağlıklı bir denetim için gereklidir. Bu konuyla ilgili ayrıntılı bilgilere çalışmamızın ilerleyen bölümlerinde yer verilecektir.

❖ **101 Alınan Çekler Hesabı**

Bu hesap gerçek ve tüzel kişiler tarafından işletmeye verilmiş ancak, henüz tahsil için bankaya verilmemiş veya ciro edilmemiş olan çeklerin izlenmesini sağlar. Alınan çeklerin yazılı değerleri ile borç, bankadan tahsil veya ciro edildiğinde alacak kaydedilir. Çek alınması durumunda hesabın borcuna, tahsil veya ciro edildiğinde hesabın alacak kısmına kayıt yapılır.

- **Denetimi**

Yapılacak bilanço denetiminde işletme aktifine kayıtlı olan çeklerin mevcut olup olmadığının kontrolü sağlanmalıdır.

Tahsilde ve teminatta bulunan çekler için gerekli kayıtların yapılıp yapılmadığı kontrol edilmelidir.

Dönem sonunda çeklere yapılacak reeskont işleminin doğru bir şekilde yapılıp yapılmadığı kontrol edilmelidir. Türk Ticaret Kanunu' na (TTK) göre çekler görüldüğünde ödenir. Bu yüzden çekte vade ve kabul öngörülmemiştir. Çekte vade olamayacağı için çekler için reeskont ayrılıp ayrılamayacağı konusunda mükellefler ile vergi idaresi arasında görüş ayrılıkları mevcuttu. Ancak 30.04.2013 tarihinde yayımlanan 64 no' lu VUK sirküleri ile konuya açıklık getirilmiş ve çeklere de reeskont ayrılabilceği belirtilmiştir.

❖ 102 Bankalar Hesabı

İşletmenin bankada bulunan varlıklarının izlendiği hesaptır. Bankaya para girişlerinde hesabın borcuna, bankadan para çıkışlarında ise hesabın alacağına kayıt yapılır.

- Denetimi

Bankada bulunan vadeli ve vadesiz mevduat hesapları ile işletme defter kayıtlarında yer alan tutarlar karşılaştırılmalıdır. Ayrıca bankada döviz cinsinden olan varlıkların TCMB tarafından belirlenen döviz alış kuru ile değerlemesinin yapılıp yapılmadığının kontrolü yapılmalıdır.

İşletme adına tahakkuk etmiş ancak henüz vadesi dolmadığı için tahsil edilmemiş olan faiz gelirleri için dönem sonunda muhasebenin dönemsellik ilkesine uygun olarak kullanılıp kullanılmadığının kontrolü sağlanmalıdır. Muhasebenin dönemsellik ilkesi gereğince gelir ve giderler ilgili oldukları dönemleri ilgilendirmektedir. Bu nedenle sonraki yılın veya ayın faiz geliri 181-281 Gelir Tahakkukları Hesabı vasıtasıyla ilgili dönemlere aktarılmaktadır.

Elde edilen faiz gelirleri nedeniyle, bankalar tarafından yapılan kesintilerin 193 Peşin Ödenen Vergiler ve Fonlar Hesabına kayıt edilip edilmediğine bakılmalıdır. Bankalar tarafından yapılan bu kesintiler için mahsup imkânı olduğundan işletmenin fazla vergi ödememesi için kontrolü önemlidir.

❖ 103 Verilen Çekler ve Ödeme Emirleri (-)

Verilen çekler ve ödeme emirleri hesabı pasif karakterli aktifi düzenleyici bir hesaptır. Bilançonun aktif tarafında yer alır. İşletme tarafından keşide edilen çekler bu hesabın alacağına kaydedilir. Çekin hamili tarafından tahsil edilmesi durumunda hesabın borcuna kayıt yapılır.

- Denetimi

Çalışmamızın önceki bölümünde açıkladığımız üzere çeklere reeskont ayırmak mümkündür. Bu kapsamda muhasebenin özün önceliği kavramı gereği verilen çekler dönem sonunda borç senetleri hesabına atılarak reeskont ayrılabilir.

Verilen Çekler ve Ödeme Hesabıyla ilgili yapılacak denetimde öncelikli olarak dönem sonunda reeskont ayrılıp ayrılmadığı ve ayrılan reeskontun doğru bir şekilde ayrılıp ayrılmadığının kontrolü yapılmalıdır. Bunun dışında, tahsil edilen çeklerin bu hesaptan çıkışının yapılıp yapılmadığı araştırılır.

❖ 108 Diğer Hazır Değerler Hesabı

Bu hesaba pullar, tahsil edilecek posta ve banka havaleleri, pullar, vadesi gelmiş kuponlar kaydedilir. Bunun yanı sıra kredi kartıyla yapılan satışlar da bu hesapta izlenmektedir. Aktif karakterli bir hesap olup artışlar hesabın borcuna azalışlar hesabın alacağına kaydedilir.

- Denetimi

Bu hesap, yaygın olarak kredi kartı satışlarının takip edildiği hesaptır. Bilançoda gözüken 108 Diğer Hazır Değerler Hesabı ile banka hesap dökümleri karşılaştırılır ve bu hesapta bulunan tutarın doğruluğu kontrol edilir.

4.1.2. Menkul Kıymetler Hesap Grubu

Bu hesap grubu, faiz geliri ve kâr payı sağlamak veya fiyat değişmelerinden yararlanarak kâr elde etmek amacı ile geçici bir süre elde tutulmak üzere alınan hisse senedi, tahvil, hazine bonosu, finansman bonosu, yatırım fonu katılma belgesi, kâr-zarar ortaklığı belgesi, gelir ortaklığı senedi gibi, menkul kıymetler ile bunlara ait değer

azalma karşılıklarının izlenmesi amacıyla kullanılır.⁸⁷ Bu bölümde menkul kıymetler hesap grubu içerisinde en çok karşılaşılan ve kullanılan hesap olan 110 Hisse Senetleri Hesabı ve 119 Menkul Kıymetler Değer Düşüklüğü Karşılığı Hesabı üzerinde durulacak ve bu hesaba ilişkin açıklama ve denetimine yer verilecektir.

Menkul kıymetler hesap grubu içerisinde aşağıdaki hesap kalemleri yer almaktadır.

- ✓ 110 Hisse Senetleri
- ✓ 111 Özel Kesim Tahvil Senet ve Bonoları
- ✓ 112 Kamu Kesimi Tahvil Senet ve Bonoları Hesabı
- ✓ 118 Diğer Menkul Kıymetler Hesabı
- ✓ 119 Menkul Kıymetler Değer Düşüklüğü Karşılığı (-)

❖ **110 Hisse Senetleri Hesabı**

İşletmenin yatırım amacıyla olmayan geçici olarak satın aldığı hisse senetlerin izlendiği hesaptır. Söz konusu hisse senetleri, halka açık olan anonim şirketler tarafından ihraç edilmektedir. Hisse senetleri alışında hesabın borcuna, hisse senedi satışlarında hesabın alacağına kayıt yapılır.

- **Denetimi**

Hisse senetleri VUK' un 279' uncu maddesi gereği alış bedeli ile değerlendirilir. Bilançoda yer alan hisse senetlerinin alış bedeli ile kaydedilip kaydedilmediğinin kontrol edilmesi, yabancı para cinsinden olan hisse senedi alımlarında TCMB döviz alış kuru üzerinden kaydedildiğinin doğrulanması gerekir.

Bilanço günü itibariyle işletmede fiilen bulunan hisse senetleri ile bilançoda gözüken hisse senetlerinin karşılaştırılması yapılmalıdır.

Dönem içerisinde hisse senedi alımı veya satımı varsa komisyon gideri, menkul kıymet satış karı/zararı hesaplarının kullanılıp kullanılmadığının tespit edilmesi gerekir.

⁸⁷ MSUGT.

❖ 119 Menkul Kıymetler Değer Düşüklüğü Hesabı (-)

İşletmede kayıtlı olan menkul kıymetlerin değerinde meydana gelen değer düşüklüklerinin kaydedildiği hesaptır. Bu hesap pasif karakterli olup aktif düzenleyici bir hesaptır. Artışlar hesabın alacağına, azalışlar hesabın borcuna kaydedilir. Menkul kıymetlerde meydana gelen değer düşüklükleri, 654 Karşılık Giderleri Hesabı ile birlikte kullanılır.

- Denetimi

Değer düşüklüğü tespit edilen menkul kıymetin, borsa rayici ve piyasa değerinin doğru bir şekilde belirlenip belirlenmediği araştırılmalıdır.

Dönem içerisinde karşılık ayrılan menkul kıymetlerden, satışı yapılanlar için gerekli muhasebe kayıtlarının doğru bir şekilde yapılıp yapılmadığı incelenmelidir.

Hisse senetleri, fon portföyünün en az %51'i Türkiye'deki şirketlerin hisse senetlerinden oluşan yatırım fonu katılma belgeleri alış bedeli ile değerlendirilmesi gerektiğinden, söz konusu menkul kıymetler için ayrılan değer düşüklüğü karşılığının ticari bilanço karına eklenip eklenmediği kontrol edilmelidir.

4.1.3. Ticari Alacaklar Hesap Grubu

İşletmenin ticari ilişkileri sonucunda ortaya çıkan senetli veya senetsiz alacakların izlendiği hesap grubudur.⁸⁸ Bu hesap grubunda yer alan alacakların normal faaliyet döneminde paraya çevrilmesi öngörülür.

Bu hesap grubunda aşağıdaki hesap kalemleri yer alır.

- ✓ 120 Alıcılar
- ✓ 121 Alacak Senetleri
- ✓ 122 Alacak Senetleri Reeskontu (-)
- ✓ 124 Kazanılmamış Finansal Kiralama Faiz Gelirleri (-)
- ✓ 126 Verilen Depozito ve Teminatlar

⁸⁸ MSUGT.

- ✓ 127 Diğer Ticari Alacak Senet ve Bonoları
- ✓ 128 Şüpheli Ticari Alacaklar
- ✓ 129 Şüpheli Ticari Alacaklar Karşılığı

Ticari alacaklar hesap grubunun denetimindeki amaç, borçlular açısından geçerliliği, tutarların doğruluğu ve tahsil edilebilme açısından doğruluğunun saptanmasıdır.⁸⁹

❖ **120 Alıcılar Hesabı**

Bu hesap, işletmenin faaliyet konusuyla ilgili olan senetsiz satışlarından doğan alacakların kaydedilmesinde kullanılır. 120 Alıcılar hesabı aktif karakterli hesap olup artışlar hesabın borcuna, azalışlar hesabın alacağına kaydedilir. Yani alacağın doğması durumunda hesapta artış, alacağın tahsil edilmesi durumunda hesapta azalış söz konusudur. Ayrıca finansal kiralama nedeniyle ortaya çıkan alacaklar da bu hesapta izlenir.

- **Denetimi**

Mükellef, yurtiçi ve yurtdışı müşterilerden mutabakat yazıları almışsa, bu yazılardaki rakamlar yasal kayıtlardaki rakamlarla karşılaştırılmalıdır

Hesapta kayıtlı olan tutarların borçlularla mutabakat sonucunda doğrulanması gerekir.

Bu hesapta yer alan alacakların vadesi bir yıla kadar olduğu için bir yıldan fazla bu hesapta yer alan alacakların yeniden gözden geçirilmesi gerekir. Duruma göre gerekli şartları sağlaması halinde karşılık ayrılması veya 220 Alıcılar hesabına intikali sağlanmalıdır.

❖ **121 Alacak Senetleri Hesabı**

Bu hesap işletmenin faaliyet konusuyla ilgili senetli satışlarından doğan alacakların kaydedilmesinde kullanılır. Artışlar hesabın borcuna, azalışlar hesabın alacağına kaydedilir.

⁸⁹ Selimoğlu, S., a.g.e., s. 221.

- Denetimi

Bu hesapta yer alan ticari alacakların senede bağı olup olmadığı kontrol edilmelidir. Ayrıca bu hesapta yer alan alacakların, ticari faaliyetle ilgili olup olmadığının kontrolü yapılmalı, ticari faaliyetle ilgili olmayan alacakların ilgili hesaba aktarılması sağlanmalıdır.

Tahsili sağlanamayan, şüpheli hale gelen senetler için karşılık ayrılıp ayrılmadığı kontrol edilmelidir.

Dövizli alacaklar için kur değerlemesinin yapılıp yapılmadığının kontrolü gereklidir. Yapılan değerlendirme sonrasında ortaya çıkan kur farkları ilgili hesaplara alınmalıdır.

❖ 122 Alacak Senetleri Reeskontu Hesabı (-)

Bu hesap, İşletmenin senetli alacaklarının bilanço gününde tasarruf değeriyle gösterilmesi amacıyla kullanılır. Alacak senedinin tasarruf değeri, “652 Reeskont Faiz Giderleri” hesabı karşılığında bu hesabın alacağına kaydedilir. İzleyen dönemde bu hesap, ilgili gelir hesabı karşılığında kapatılır.⁹⁰

- Denetimi

Reeskont işlemi, vadesi gelmeyen senede bağı olan alacak ve borçların, muhasebenin dönemsellik kavramı gereği, değerlendirme gününde sahip olduğu gerçek değerinin bulunması amacıyla yapılan işlemdir. Alacak ve borç senetlerine reeskont ayrılmasındaki amaç senetlerin bilanço günündeki tasarruf değerine indirgemektir.⁹¹

Sadece vadesi gelmemiş senede bağı olan alacak ve borçlar için reeskont ayırma işlemi yapılmaktadır. Bunun dışında senede bağı olmayan alacak ve borçlar için reeskont ayırmak mümkün bulunmamaktadır. VUK’ un 285’ inci maddesi uyarınca vadesi gelmemiş senede bağı borçlar değerlendirme gününde sahip olduğu kıymete göre değerlendirilir. Diğer bir deyişle geçici vergi dönemleri veya bilanço günü itibariyle vadesi gelmemiş senetlere reeskont işlemi yapılabilir. Alacak Senetleri Reeskontu Hesabı, vadesi gelmemiş senede bağı alacaklar için kullanımı söz konusu olduğundan, bu hesaba kaydedilen senetli alacakların vadesinin kontrolü gerekmektedir.

⁹⁰ MSUGT.

⁹¹ Gücenme, Ü.,(2002), İşletmelerde Çağdaş Yaklaşımlar, Ezgi Kitapevi, Bursa, s. 121.

Tahsili şüpheli hale gelen senetli alacaklar için reeskont ayırma işlemi yapılamayacağından, reeskont ayrılan alacağın içerisinde tahsili şüpheli hale gelen senetli alacağın olup olmadığı kontrol edilmelidir.

Reeskont ayırma işlemi ihtiyaridir. Ancak VUK' un 285' inci maddesi ve 217 seri nolu Gelir Vergisi Genel Tebliğ⁹² de yer alan hüküm ve açıklamalar uyarınca alacak senetleri için reeskont ayırma işlemi yapılmışsa, borç senetleri için de reeskont ayrılması zorunludur. Reeskont işlemi, senette faiz oranı belirtilmişse bu oran üzerinden, yoksa Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası tarafından belirlenen resmi iskonto oranı üzerinden uygulanır. 238 Seri Numaralı VUK Genel Tebliğinde⁹³ reeskont işleminin iç iskonto yöntemine göre hesaplanması gerektiği belirtilmiştir. Bu açıklamalar çerçevesinde işletme bilançosunda, senetli alacaklar için reeskont ayırma işlemi yapılmışsa, senede bağlı borcun olup olmadığı ve bu borçlara ilişkin reeskont ayrılıp ayrılmadığı kontrol edilmelidir. Ayrıca, reeskont ayırma işleminin doğru faiz oranı üzerinden iç iskonto yöntemine göre ayrılıp ayrılmadığı kontrol edilmelidir. İç iskonto yöntemine göre reeskont ayırma işlemi aşağıdaki formüle göre yapılır:

İç İskonto Formülü

$$F = A * n * t / 360 + (n * t)$$

F = Reeskont Tutarı

A = Senedin Nominal Değeri

n = Faiz Oranı

t = Vade (Değerleme günü itibariyle kalan gün sayısı)

$$\text{Reeskont Tutarı} = \frac{\text{Nominal Değer} * \text{Faiz Oranı} * \text{Gün Sayısı}}{360 + (\text{Faiz Oranı} * \text{Gün Sayısı})}$$

Alacak Senetleri Reeskontu Hesabı 647 Reeskont Faiz Gelirleri hesabıyla birlikte işlemektedir. Yani ayrılan reeskont tutarı kadar gelir hesabı borçlandırılmalıdır. Bu

⁹² 27.12.1998 tarih ve 23566 sayılı Resmi Gazete' de yayımlanmıştır.

⁹³ 02.03.1995 tarih ve 22218 sayılı Resmi Gazete' de yayımlanmıştır.

nedenle bilançoda gözüken reeskont tutarının gelir hesaplarına alınıp alınmadığının kontrolü sağlanmalıdır.

❖ 124 Kazanılmamış Finansal Kiralama Faiz Gelirleri Hesabı (-)

Bu hesap finansal kiralamanın yapıldığı tarihte itibariyle bu işlemde doğan alacaklar ile kira ödemelerinin bugünkü değeri arasındaki farkı gösteren, kazanılmamış finansal kiralama faiz gelirlerinin kaydedildiği ve izlendiği hesaptır. Kira sözleşmesinde belirtilen tutar ile kira ödemelerinin bugünkü değeri arasındaki fark bu hesabın alacağına kaydedilir.⁹⁴

- Denetimi

VUK' un mükerrer 290' ıncı maddesinde finansal kiralamanın tanımı yapılmıştır. Bu tanıma göre finansal kiralamada, kiralanan iktisadi kıymete ilişkin rüm risk ve yararlar kiracıya devredilmektedir. Ayrıca, kira süresi sonunda iktisadi kıymetin mülkiyeti genellikle kiracıya geçmektedir.

Finansal Kiralama, Faktoring ve Finansman Şirketleri Kanunu' nun⁹⁵ 3' üncü maddesinin "ç" bendinde, finansal kiralama sözleşmesine dayalı olmak şartıyla, aşağıda yer alan dört kriterden herhangi birinin varlığı halinde söz konusu işlem finansal kiralama olarak kabul edilmektedir.

- i. İktisadi kıymetin mülkiyetinin kira süresi sonunda kiracıya devredilmesi,
- ii. Kiracıya kira süresi sonunda iktisadi kıymeti rayiç bedelinden düşük bir bedelle satın alma hakkı tanınması,
- iii. Kiralama süresinin, iktisadi kıymetin ekonomik ömrünün % 80' inden daha büyük bir bölümünü kapsaması,
- iv. Kira ödemelerinin bugünkü değerinin toplamının iktisadi kıymetin rayiç bedelinin % 90' ından daha büyük bir değer oluşturması.

⁹⁴ MSUGT.

⁹⁵ 13.12.2012 tarih ve 28496 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

Finansal kiralamaya ilişkin sözleşme belirtilen tutar ile kira ödemelerinin bugünkü değeri arasındaki fark bu hesapta izlenir. Hesap, pasif karakterli aktif düzenleyici bir hesap olduğu için artışlar hesabın alacağına kaydedilir.

Kira ödemelerinin bugünkü değerinden kasıt, kira sözleşmesi bitiminde elde edilecek toplam gelirin, cari döneme karşılık gelen değeridir. Kira ödemelerinin bugünkü değeri aşağıda yer alan formül kullanılarak hesaplanır.

$$\frac{A * [(1 + i) ^ n - 1]}{(1 + i) ^ n * i}$$

A: Taksit Tutarı

n: Kiralama Süresi (Vade)

i: Faiz Oranı

VUK' un mükerrer 290' ıncı maddesinde finansal kiralama işlemlerinde değerlendirme hükümlerine yer verilmiştir. Buna göre, iktisadi kıymetin kullanma hakkı ve sözleşmeden doğan borçlar, iktisadi kıymetin rayiç bedeli veya kira ödemelerinin bugünkü değerinden düşük olanı ile değerlendirilir. Sözleşmeden doğan alacaklar ise kira ödemelerinin toplam tutarı ile değerlendirilir. Kiraya konu iktisadi kıymetin iktisadi kıymetin net bilanço aktif değerinden, kira ödemelerinin bugünkü değerinin düşülmesi sonucunda elde edilen tutar ile değerlendirilir. Bu tutarın sıfır veya negatif olması durumunda söz konusu iktisadi kıymetin değerlemesi iz bedeliyle yapılır. Kira ödemelerinin bugünkü değeri ile kiralayanın toplam alacak tutarı arasındaki fark gelecek dönemlere ilişkin faiz geliri olarak değerlendirilir.

Yukarıda yer alan hüküm ve açıklamalar çerçevesinde bu hesabın denetiminde, ilk olarak faiz ve değerlemeye ilişkin hesaplamaların doğru yapılıp yapılmadığının kontrol edilmesi gerekir. Diğer taraftan dönem sonlarında gerçekleşen faiz tutarları, "124 Kazanılmamış Finansal Kiralama Faiz Gelirleri" hesabından mahsup edilerek karşılığında ilgili gelir hesabının çalıştırılması gerekir. Bu nedenle bu hesaba kaydedilen tutarların doğru döneme kaydedilip kaydedilmediği de ikinci önemli kontrol işlemidir.

Ayrıca VUK' un mükerrer 290' ıncı maddesinde belirtilen değerleme hükümlerinin doğru bir şekilde uygulanıp uygulanmadığı kontrol edilmelidir.

❖ 126 Verilen Depozito ve Teminatlar Hesabı

İşletme tarafından, faaliyet konusuyla ilgili olarak bir işin yapılmasına yönelik üçüncü kişilere geri alınmak üzere verilen değerlerin izlendiği aktif karakterli bir hesaptır. Hesapta meydana gelen artışlar hesabın borcuna, azalışlar alacağına kaydedilir.

- Denetimi

Verilen depozito veya teminatların hangi işlem karşılığında verildiği araştırılmalıdır. Depozito ve teminatlar, veriliş ve geri dönüş tarihleri, veriliş amacı ve tutarları yönünden kontrol edilmelidir.

❖ Şüpheli Ticari Alacaklar

Bu başlık altında, 128 Şüpheli Ticari Alacaklar hesabı ile 129 Şüpheli Ticari Alacaklar Karşılığı (-) hesabına ilişkin açıklamalara yer verilmiştir. Aktif karakterli bir hesap olan 128 Şüpheli Ticari Alacaklar hesabında tahsili şüpheli hale gelen alacaklar izlenir. Artışlar hesabın borcuna, azalışlar alacağına kaydedilir. 129 Şüpheli Ticari Alacaklar Karşılığı (-) hesabı ise pasif karakterli aktif düzenleyici bir hesaptır. Bu nedenle artışlar hesabın alacağına, azalışlar hesabın borcunda izlenir.

- Denetimi

Vergi mevzuatında ticari kazancın tespitinde tahakkuk esası benimsenmiş olduğundan mal ve hizmet satışlarında alacaklar tahsil edilmese de işletme için gelir olarak kaydedilmektedir. Ticari hayatta sıklıkla karşılaşılan bir durum olan alacakların tahsil edilememesi sorunu daha önce söz konusu tutarı gelir olarak kaydeden işletmeleri zor duruma düşürebilmektedir. Çünkü işletmenin muhasebe kayıtlarında ve mali tablolarında gelir olarak gözüken ve vergi matrahına dahil olan tutar aslında tahsil edilemediği için gerçek durumu yansıtmamaktadır. İşlemin gerçek mahiyetinin ortaya konması ve vergilendirmede adalet ilkesinin sağlanmasına yönelik olarak, tahsili şüpheli hale gelen alacaklar için karşılık ayırma ve ticari kazancın tespitinde gider olarak dikkate alma imkânı bulunmaktadır. VUK' un 323' üncü maddesinde bir

alacağın şüpheli alacak olarak değerlendirilebilmesi aşağıdaki şartların sağlanması durumunda mümkündür.

Ticari veya zirai kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi ilgili olmak üzere;

- ✓ Dava veya icra safhasında bulunan alacaklar,
- ✓ Yapılan protestoya veya yazı ile bir defadan fazla istenilmesine rağmen borçlu tarafından ödenmeyen dava ve icra takibine değmeyecek derecede küçük alacaklar için karşılık ayrılabilir.

Ayrıca şüpheli ticari alacak karşılığı ayrılabilir için mükellefin bilanço usulüne göre defter tutuyor olması ve alacağın teminatsız olması gerekmektedir.⁹⁶

Bu hesapla ilgili olarak yapılacak denetimde, hesaba kaydedilen alacağın yukarıda belirtilen şartları sağlayıp sağlamadığı hukuki belgeler üzerinden kontrol edilmeli, daha önce karşılık ayrılan alacağın tahsil edilmesi durumunda gerekli muhasebe kayıtlarının yapılıp yapılmadığı araştırılmalıdır.

Tahsil edilemeyeceği anlaşılan alacakların bu hesaptan çıkarılıp çıkarılmadığı, bununla ilgili gerekli muhasebe kayıtlarının yapılıp yapılmadığı araştırılmalıdır.

Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu'nun, 08.12.2006 tarihinde verdiği E.2006/291, K.2006/334 sayılı kararda, şüpheli ticari alacaklar için karşılığın, alacağın şüpheli hale geldiği dönemde ayrılabilirliği belirtilmiştir. Aynı şekilde, İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından 21.06.2012, İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından 25.05.2011 tarihinde verilen özalgede yine karşılığın, alacağın şüpheli hale geldiği dönemde ayrılması gerektiği belirtilmiştir. Bu nedenle alacaklar için ayrılan karşılığın şüpheli hale geldiği dönemde ayrılıp ayrılmadığının araştırılması gerekmektedir.

4.1.4. Diğer Alacaklar Hesap Grubu

Bu grupta yer alan hesaplar işletmenin esas faaliyetleri içerisinde çok yer almamasına karşın kaynakların işletmenin amacı doğrultusunda kullanılıp kullanılmadığının ölçüsü olarak denetim açısından oldukça önemlidir.⁹⁷

⁹⁶ Çakıcı, Ö., (2009), Şüpheli, Değersiz ve Vazgeçilen Alacakların Değerlemesi, Vergi Dünyası Dergisi, Aralık, Sayı: 340 ,s.59.

Bu hesap grubunda aşağıdaki hesap kalemleri yer alır.

- ✓ 130-131 Ortaklardan Alacaklar
- ✓ 132 İştiraklerden Alacaklar
- ✓ 133 Bağı Ortaklardan Alacaklar
- ✓ 135 Personelden Alacaklar
- ✓ 136 Diğer eşitli Alacaklar
- ✓ 137 Diğer Alacak Senetleri Reeskontu (-)
- ✓ 138 şüpheli Diğer Alacaklar
- ✓ 139 şüpheli Diğer Alacaklar Karşılığı (-)

❖ **130-131 Ortaklardan Alacaklar Hesabı**

İşletmenin faaliyet konusuyla ilgili olmayan hususlarda, ortaklara verilen borcun izlendiğı hesaptır. Hesapta meydana gelen artışlar hesabın borcuna, azalışlar hesabın alacağına kaydedilir.

- **Denetimi**

Ortaklara verilen borç ile ortaklara finansman hizmeti sağlanmaktadır. Ticari teamöl gereğı, sağlanan finansman hizmetinin de bir karşılığının olması gerekmektedir. Finansman hizmetinin karşılığı faizdir. Bu nedenle ortaklardan alacaklar hesabında yer alan tutara ilişkin ödeme tarihine kadar geçen süre için faiz hesaplanması ve işletme için gelir olarak kaydedilmesi gerekmektedir. Dolayısıyla, bu hesaba ilişkin olarak yapılacak denetimde, alacak için işletme lehine faiz hesaplandığının kontrol edilmesi ve gelir hesaplarına alınıp alınmadığının araştırılması gerekmektedir.

Ortaklardan olan alacakların listesi alınarak, tutarların mizan bakiyeleri ile uyumlu olup olmadığı kontrol edilmelidir. Bu hesap işletmenin esas faaliyet konusu dışında gerçekleştirdiğı işlemlerin izlendiğı hesap olduğı için bu hesaba kaydedilen tutarların işletmenin esas faaliyet konusuyla ilgili olmadığının doğruluğu araştırılmalıdır. Aksi

⁹⁷ Selimoğlu, S., a.g.e., s. 229.

durumda söz konusu tutarın, işletmenin esas faaliyet konusuyla ilgili olarak gerçekleşen işlemlerin izlendiği “120 Alıcılar” hesabına aktarılması gerekir.

Yabancı paralar, VUK’ un 280’ inci maddesi uyarınca borsa rayici ile değerlendirilir. Borsa rayicinin oluşumunda muvazaa varsa bu rayiç yerine alış bedeli esas alınır. Yabancı paranın borsada rayicinin bulunmaması durumunda, değerlemede dikkate alınacak kur Maliye Bakanlığı’ nca belirlenir. Mezkûr madde hükmü yabancı cinsinden olan alacaklar için de uygulanmaktadır. Bu kapsamda söz konusu alacaklar için değerlemenin mevzuata uygun şekilde yapılıp yapılmadığının kontrol edilmesi gerekir.

❖ **İştiraklerden ve Bağlı Ortaklıklardan Alacaklar**

Tekdüzen hesap planında “132 İştiraklerden Alacaklar”, “133 Bağlı Ortaklıklardan Alacaklar” hesabı olarak yer almaktadır. İşletmenin esas faaliyet konusuyla ilgili olmayan işlemleri dolayısı ile iştiraklerinden olan alacakların izlendiği hesaplardır. Söz konusu hesaplar aktif karakterli olup alacağın doğması durumunda hesap borçlandırılırken tahsil edilmesi durumunda hesaba alacak kaydı yapılır.

- **Denetimi**

Çalışmamızın önceki bölümünde Menkul Kıymetler hesabını açıklarken yatırım amacıyla olmayan geçici olarak satın alınan hisse senetlerinin “110 Hisse Senetleri” hesabında izlendiğini belirtmiştik. “132 İştirakten Alacaklar” hesabı ile “133 Bağlı Ortaklıklardan Alacaklar” hesabında ise işletme tarafından yatırım yapma maksatlı iştirak edilen şirketlerden olan alacaklar izlenir. İşletmenin diğer alacaklarında olduğu gibi bu alacakta da işletme lehine faiz hesaplanması ve fatura düzenlenmesi gerekmektedir. Yine, ortaklardan alacaklar hesabında olduğu gibi bu hesaplarda da yabancı para cinsinden borç verilmişse değerlemenin VUK’ un 280’ inci maddesine uygun şekilde değerlemesinin yapılıp yapılmadığının kontrol edilmesi gerekmektedir.

Yatırım yapılan işletmede, yönetime katılma veya oy hakkının oranına göre yapılacak muhasebe kaydı da değişiklik göstermektedir. Bu oran %10 ile %50 arasında ise iştirak olarak dikkate alınır. %10’ dan az ise ‘Bağlı Menkul Kıymetler’, %50’ den fazla ise ‘ Bağlı Ortaklıklardan Alacaklar’ hesap kaleminde izlenir. Türkiye Muhasebe

Standartları (TMS) 28 İştiraklerdeki Yatırımlar⁹⁸ standardı uyarınca iştirak; yatırımcı işletmenin, bağlı ortaklık ve iş ortaklığı gibi olmayan ancak üzerinde önemli bir etkisinin bulunduğu işletmeler olarak belirtilmiştir.

Yine aynı standarda göre önemli etki; yatırım yapılan işletmeyi kontrol etme gücüne bağlı olarak açıklanmıştır. Bu kapsamda, bir yatırımcının doğrudan ya da dolaylı olarak yatırım yapılan işletmenin oy hakkının % 20 ya da daha fazlasını elinde bulundurması durumunda yatırımcının önemli etkisinin olduğu kabul edilmektedir. Dolayısıyla, bilançoda yer alan İştiraklerden Alacaklar Hesabına ilişkin olarak yapılacak denetimde, yatırım yapılan şirkete olan iştirak oranında meydana gelen değişmelerin, yatırımcı işletmenin payını yansıtacak şekilde düzeltilip düzeltilmediği ve ilgili hesaba aktarılıp aktarılmadığı kontrol edilmelidir.

❖ 135 Personelden Alacaklar Hesabı

İşletmede çalışan personelden olan alacakların izlendiği hesaptır. Personele borç verilmesi durumunda hesabın borcuna, personel tarafından borcun ödenmesi durumunda hesabın alacağına kayıt yapılır.

- Denetimi

Bu hesapta uzun süre hareketsiz duran alacaklar hakkında gerekli araştırmanın yapılması, iş yerine kayıtlı olan personelin listesi alınarak bu hesapta yer alan tutarların personel dışında üçüncü kişilere sağlanan finansman hizmetinden kaynaklanıp kaynaklanmadığı araştırılmalıdır.

❖ 136 Diğer Çeşitli Alacaklar Hesabı

İşletmenin esas faaliyet konusuyla ilgili olmayan ve '13. Diğer Alacaklar' hesap grubunda yer alan kalemlerden herhangi birine dahil edilemeyen alacakların izlendiği hesaptır. Hesapta meydana gelen artışlar hesabın borcuna, azalışlar alacağına kaydedilir.

⁹⁸ 27.12.2015 tarih ve 26036 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

❖ 137 Diğer Alacak Senetleri Reeskontu Hesabı (-)

- İşleyişi ve Denetimi

Bilanço gününde ‘13. Diğer Alacaklar’ hesap grubunda yer alan senetli alacaklara ilişkin reeskont tutarlarının izlendiği hesaptır. Hesap pasif karakterli aktifi düzenleyici nitelikte bir hesap olduğundan, artışlar hesabın alacağına, azalışlar hesabın borcuna kaydedilir.

Çalışmamızın önceki bölümünde “122 Alacak Senetleri Reeskontu (-)” hesabına ilişkin açıklamalara yer vermiştik. “137 Diğer Alacak Senetleri Reeskontu” hesabının işleyişi ve denetimi de 122 kodlu hesapta olduğu gibidir. Aralarındaki fark, 122 kodlu hesap işletmenin esas faaliyet konusuyla ilgili olarak aldığı senetlere ilişkin reeskont hesaplamalarının izlendiği hesap iken 137 kodlu hesap işleyiş mantığı aynı olmakla birlikte işletmenin esas faaliyet konusuyla ilgili olmayan senetli alacaklarına yönelik reeskont tutarlarının izlendiği hesaptır.

❖ Şüpheli Diğer Alacaklar

Bu başlık altında, “138 Şüpheli Diğer Alacaklar” hesabı ile “139 Şüpheli Diğer Alacaklar Karşılığı (-)” hesabına ilişkin açıklamalara yer verilmiştir. Aktif karakterli bir hesap olan “138 Şüpheli Diğer Alacaklar” hesabında tahsili şüpheli hale gelen alacaklar izlenir. Artışlar hesabın borcuna, azalışlar alacağına kaydedilir. “139 Şüpheli Diğer Alacaklar Karşılığı (-)” hesabı ise pasif karakterli aktif düzenleyici bir hesaptır. Bu nedenle artışlar hesabın alacağına, azalışlar hesabın borcunda izlenir. Bu grupta yer alan alacaklar işletmenin esas faaliyet konusuna ilişkin değildir.

- Denetimi

Bu grupta yer alan alacaklar işletmenin esas faaliyet konusuna ilişkin değildir. İşletmenin esas faaliyet konusuna ilişkin alacaklarının izlendiği hesap grubu ‘ 12. Ticari Alacaklar’ hesap grubudur. Bu hesap kalemlerine ilişkin olarak yapılacak denetim 128 ve 129 kodlu hesaplarda olduğu gibidir. Aynı şekilde tahsili şüpheli hale gelen alacaklar için VUK’ un 323’ üncü maddesinde belirtilen şartların sağlanıp sağlanmadığı kontrol edilmeli daha önce karşılık ayrılan alacağın tahsil edilmesi durumunda gerekli muhasebe kayıtlarının yapılıp yapılmadığı araştırılmalıdır. Tahsil edilemeyeceği

anlaşılan alacakların bu hesaptan çıkarılıp çıkarılmadığı, bununla ilgili gerekli muhasebe kayıtlarının yapılıp yapılmadığı araştırılmalıdır.

Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu'nun, 08.12.2006 tarihinde verdiği E.2006/291, K.2006/334 sayılı kararda, şüpheli ticari alacaklar için karşılığın, alacağın şüpheli hale geldiği dönemde ayrılabilmesi belirtilmiştir. Aynı şekilde, İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından 21.06.2012, İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından 25.05.2011 tarihinde verilen özalgede yine karşılığın, alacağın şüpheli hale geldiği dönemde ayrılması gerektiği belirtilmiştir. Bu nedenle alacaklar için ayrılan karşılığın şüpheli hale geldiği dönemde ayrılıp ayrılmadığının araştırılması gerekmektedir.

4.1.5. Stoklar Hesap Grubu

İlk madde malzeme, yarı mamul, mamul gibi normal faaliyet döneminde kullanılacak olan veya nakde dönüşebilecek nitelikte olan varlıkların izlendiği gruptur.⁹⁹

Stoklar, işletmelerin bilanço kalemlerinin en önemli kısımlarından bir tanesidir. Bu nedenle stokların denetim ve takibi ayrı bir öneme sahiptir. Ticari işletmelerde stoklar, dönen varlıkların %60-%90 gibi önemli bir kısmını oluştururken birçok üretim işletmelerde bile bu oran %50' nin üzerindedir.¹⁰⁰

Ticari işletmeler ile üretim işletmeler açısından stoklar farklılık göstermektedir. Ticari işletmeler genellikle üzerinde bir değişiklik yapmadan, satmak amacıyla stok bulundururken, üretim işletmeleri üretecekleri mamulün hammaddesi olarak kullanmaktadırlar.

Direkt satmak amacıyla alınan mallar, "153 Ticari Mallar" hesabında, üretimde kullanılmak üzere satın alınan mallar, "150 İlk Madde ve Malzeme" hesabında takip edilir. Üretim işletmesinde ilk madde ve malzemeler, işçilik ve genel üretim maliyetleri yardımıyla mamullere dönüşürler. Üretim aşamasındaki maliyetler "151 Yarı Mamuller Üretim" hesabında takip edilirler. Bu nedenle üretim işletmelerinde stok kalemi olarak

⁹⁹ MSUGT.

¹⁰⁰ Küçüksavaş, N.,(2005), Finansal Muhasebe (Genel Muhasebe), Kare Yayınları, İstanbul, 287.

yarı mamuller için “151 Yarı Mamuller Üretim” hesabı kullanılır. Üretimi tamamlanıp satışa hazır hale gelen mamuller için ise “152 Mamuller” hesabı kullanılır.¹⁰¹

Bu grupta aşağıdaki hesap kalemleri yer alır.

- ✓ 150 İlk Madde ve Malzeme Hesabı
- ✓ 151 Yarı Mamüller Üretim
- ✓ 152 Mamüller
- ✓ 153 Ticari Mallar
- ✓ 157 Diğer Stoklar
- ✓ 158 Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı (-)
- ✓ 159 Verilen Sipariş Avansları

❖ **150 İlk Madde ve Malzeme Hesabı**

İşletme tarafından üretimde kullanılmak üzere alınan, hammadde ve yardımcı malzemelerin izlendiği ve kaydedildiği hesaptır. Artışlar hesabın borcuna, azalışlar alacağına kaydedilir. Hammadde veya yardımcı malzemenin üretime sevk edilmesi, devredilmesi, satılması veya tüketilmesi bu hesapta azalış meydana getirir.¹⁰²

150 İlk Madde ve Malzeme	xxx	
191 İndirilecek KDV	xxx	
100 Kasa		xxx
<i><u>İlk madde ve malzeme alımı</u></i>		

¹⁰¹ Küçüksavaş, a.g.e., s. 288.

¹⁰² MSUGT.

710 Direkt İlk Madde ve Malzeme Gideri	xxx	
150 İlk Madde ve Malzeme		xxx
<i>İlk Madde ve Malzemenin Üretime Sevki</i>		

❖ 151 Yarı Mamuller - Üretim Hesabı

Üretime sevk edilen hammaddenin, mamul aşamasına gelmeden önce direkt ilk madde ve malzeme, direkt işçilik ve genel üretim giderlerinden pay almış üretim aşamasında olan mamullerin izlendiği hesaptır. Direkt ilk madde ve malzeme, direkt işçilik ve genel üretim giderleri tutarları bu hesap kadar borçlandırılır. Üretimi tamamlanan mamullere ilişkin maliyet tutarları bu hesabın alacağı karşılığında ilgili stok kullanılarak kapatılır.¹⁰³

151 Yarı Mamuller – Üretim	xxx	
711 Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri Yansıtma		xxx
721 Direkt İşçilik Giderleri Yansıtma		xxx
731 Genel Üretim Giderleri Yansıtma		xxx
<i>Yansıtma hesaplarının yarı mamuller hesabına aktarılması</i>		

❖ 152 Mamuller Hesabı

Üretim süreci bitmiş satışa hale gelen malların izlendiği hesaptır. Üretim süreci tamamlanan mallar için bu hesap borçlandırılır. Satılması veya herhangi bir nedenle elden çıkması durumunda alacak kaydı yapılır.

¹⁰³ MSUGT.

152 Mamuller	XXX	
151 Yarı Mamuller – Üretim		XXX
<i>Üretim sürecinin tamamlanması</i>		

❖ 153 Ticari Mallar Hesabı

İşletmenin üzerinde herhangi bir değişiklik yapmadan satmak amacıyla aldığı malların izlendiği hesaptır. Mal alışı olduğunda hesabın borcuna, mal satışı veya ambardan mal çekilmesi durumunda hesabın alacağına kayıt yapılır.

153 Ticari Mallar	XXX	
102 Bankalar		XXX
<i>Ticari Mal Alış Kaydı</i>		

- 150, 151, 152, 153 Kodlu Hesapların Denetimi

İlk madde ve malzeme, yarı mamul, mamul ve ticari mal üzerinden aşağıda yer alan denklikte olduğu gibi kaydi envanter çalışması yapılmalıdır.

İlk Madde ve Malzeme Miktar Dengesi

Dönem Başı Stok	(A)
Dönem İçi Alışlar	(B)
Üretimden Geri Gelenler	(C)
TOPLAM (D)	(A+B+C)
Üretime Giden	(E)

İlk Madde Olarak Satılan	(F)
TOPLAM (G)	(E+F)
DÖNEM SONU İLK MADDE VE MALZEME STOKU	(D-G)

Kaydi envanter sonucuna göre çıkan dönem sonu stok miktarı ile fiili envanter sonucuna göre tespit edilen stok miktarının aynı olması gerekmektedir. Ancak fark çıkması durumunda bunun fire ve zayıatlardan kaynaklanıp kaynaklanmadığı araştırılarak fire ve zayıat oranlarının sanayi ve ticaret odalarınca belirlenen oranlara uygun olup olmadığı kontrol edilmelidir.

Yarı Mamuller Üretim Miktar Dengesi

Dönem Başı Üretimdeki Yarı Mamul Stoku	(A)
Dönem İçinde Üretime Gönderilen İlk Madde ve Malzeme	(B)
Çeşitli Nedenlerle Tekrar Üretime Gönderilen Mamuller	(C)
TOPLAM (D)	(A+B+C)
Üretilen Mamuller	(E)
Üretime Girmeyen Geri Gönderilen İlk Madde ve Malzeme	(F)
Normal Üretim Firesi	(G)
Üretimden Çıkan Tali Ürün ve Deşeler	(H)
TOPLAM (I)	(E+F+G+H)
DÖNEM SONU YARI MAMUL STOKU	(D-I)

Mamuller Miktar Dengesi

Dönem Başı Mamul Stoku	(A)
Dönem İçinde Üretimden Gelen Mamul	(B)

Satıştan İadeler	(C)
TOPLAM (D)	(A+B+C)
Dönem İçi Satışlar	(E)
DÖNEM SONU MAMUL STOKU	(D-E)

Yine aynı şekilde yarı mamul ve mamul miktar dengesine göre çıkan dönem sonu yarı mamul ve mamul stok miktarı ile fiili envanter sonucuna göre tespit edilen stok miktarının aynı olması gerekmektedir. Fark çıkması durumunda bunun sebebi araştırılmalıdır. Fire ve zaiyatlardan kaynaklanması durumunda fire ve zaiyat oranlarının, sanayi ve ticaret odalarınca belirlenen oranlara uygun olup olmadığı kontrol edilmelidir.

Ticari Mallar Miktar Dengesi

Dönem Başı Ticari Mal Stoku	(A)
Dönem İçi Ticari Mal Alışları	(B)
Satıştan İadeler	(C)
TOPLAM (D)	(A+B+C)
Dönem İçi Satışlar	(E)
Alış İadeleri	(F)
TOPLAM (G)	(E+F)
DÖNEM SONU TİCARİ MAL STOKU	(D-G)

VUK' un 274' üncü maddesi uyarınca emtialar maliyet bedeli ile değerlendirilir. Maliyet bedeli, iktisadi bir kıymetin elde edilmesi veya değerinin artırılması amacıyla yapılan ödemelerle bunlara ilişkin diğer giderlerin toplamını ifade etmektedir. Aynı kanunun, 275' inci maddesinde ise imal edilen emtiaya ilişkin maliyet bedeline giren harcamalar belirtilmiştir. Buna göre,

- ✓ Mamulün üretilmesi için kullanılan ham maddelerin bedeli,
- ✓ Mamule isabet eden işçilik,
- ✓ Genel imal giderlerinden mamule düşen hisse,
- ✓ Genel idare giderlerinden mamule düşen hisse. (Bu hisselerin mamulün maliyetine katılması ihtiyaridir.)
- ✓ Ambalajlı olarak piyasaya sürülmesi zorunlu olan mamullerde, ambalaj malzemesinin bedeli, imal edilen emtianın maliyet bedelini oluşturur.

İşletmenin satma amacıyla aldığı ticari malların maliyet bedelini, satın alma için yapılan harcamalar (nakliye, gümrük vergileri, sigorta vs.) ile muhafazası (depolama) için katlanılan giderler oluşturmaktadır. Bu nedenle malın alınmasından işletmeye gelene kadar yapılan harcamalar ve sonrası için katlanılan giderler ticari malın maliyetine eklenir. İlk madde malzeme, mamul ve ticari malın değerlendirilmesi yapılırken kanunda yer alan değerlendirme ölçülerine dikkat edilmelidir. Denetçi, stoklara ilişkin yapacağı denetimde, değerlemenin mevzuata uygun şekilde yapıp kayıtlara alındığını kontrol etmesi gerekir.

❖ 157 Diğer Stoklar Hesabı

150, 151, 152, 153 kodlu hesapların kapsamına girmeyen stokların izlendiği hesaptır. Artık ve hurda olarak değerlendirilen stoklar, ait olduğu stok kaleminden çıkarılarak bu hesabın borcuna kaydedilir. Uygulamada değeri düşen stoklar ile henüz işletmenin ittilasına girmemiş stokların takibi de bu hesapta yapılmaktadır.

❖ 158 Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı Hesabı (-)

Değeri düşen stoklara ilişkin ayrılan karşılıkların izlendiği ve kaydedildiği hesaptır. Değer düşüklüğü yangın, deprem, su basması gibi doğal afetler nedeniyle oluşabileceği gibi bozulmak, çürümek, teknolojik gelişmelere bağlı olarak değer kaybına uğramak gibi çeşitli nedenlerle de meydana gelebilir. Sayılan nedenlerden dolayı değer düşüklüğü oluştuğunda “654 Karşılık Giderleri” hesabı karşılığında bu hesabın alacağına kayıt yapılır. Karşılık ayrılan stoğun herhangi bir nedenle kullanılması veya

satılması durumunda “ 644 Konusu Kalmayan Karşılıklar” hesabı karşılığında bu hesap kapatılır.¹⁰⁴

- **157 ve 158 Kodlu Hesapların Denetimi**

Uygulamada değeri düşen stokların takibi bu hesapta yapılmaktadır. Değeri düşen stok için değer düşüklüğü karşılığı ayrılır. Dolayısıyla bu hesapta yer alan stokların kaydedilme sebebi araştırılmalı ve yapılan işlem sonrasında gerekli muhasebe kayıtlarının yapılıp yapılmadığı kontrol edilmelidir. Bu bakımdan değer düşüklüğü nedeniyle bu hesaba aktarılan stoklar için karşılık ayrılıp ayrılmadığı araştırılmalıdır. Aynı şekilde karşılık ayrılan stokun elden çıkarılması durumunda karşılık hesabının kapatılıp işletme adına gelir olarak kaydedilip kaydedilmediği kontrol edilmelidir.

Değeri düştüğü için karşılık ayrılan malların halen stokta bulunup bulunmadığı kontrol edilmelidir. Eğer stokta bulunmuyorsa, yıl içinde belirli periyotlarla ayrılan karşılıklar ile yıl sonunda nihai stoklar üzerinden ayrılan karşılıkların birbirleriyle olan tutarlılıkları kontrol edilmeli, stok karşılıkları ile stok kayıtları karşılaştırılmalıdır.¹⁰⁵

❖ **Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri**

Bu hesap grubu içerisinde aşağıdaki hesap kalemleri bulunmaktadır.

- ✓ 170-177 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri
- ✓ 178 Yıllara Yaygın İnşaat Enflasyon Düzeltme
- ✓ 179 Taşeronlara Verilen Avanslar

❖ **170 – 177 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri**

Birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat ve onarım işlerine ilişkin yapılan harcamaların izlendiği hesaptır. Yapılan harcamalar, ilgili gider yansıtma hesabı karşılığında bu hesabın borcuna kaydedilir. Bu hesapta biriken tutar, inşaat ve onarım işinin bitim tarihine denk gelen dönemde “622 Satılan Hizmet Maliyeti” hesabına aktarılmak suretiyle dönem giderleri arasında gösterilir.

¹⁰⁴ MSUGT.

¹⁰⁵ Vergi Denetim Kurulu, (2015), Vergi İnceleme Rehberi, Ankara, 45.

170 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri	xxx	
741 Hizmet Üretim Maliyeti Yansıtma		xxx
<i>İnşaatın yıllara yaygın hale gelmesi</i>		

622 Satılan Hizmet Maliyetleri	xxx	
170 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri		xxx
<i>İnşaatın tamamlanıp maliyet hesabına alınması</i>		

❖ 178 Yıllara Yaygın İnşaat Enflasyon Düzeltme Hesabi

“697 Yıllara Yaygın İnşaat Enflasyon Düzeltme” hesabının borç kalanı, dönem sonunda bu hesabın borcuna alınarak geçici kabule kadar bu hesapta bekletilir. İnşaat ve onarım işinin bittiği dönemde, projeye ilişkin tutar bu hesaptan "658 Enflasyon Düzeltmesi Zararları" hesabına aktarılır.¹⁰⁶

❖ 179 Taşeronlara Verilen Avanslar Hesabı

Yıllara yaygın inşaat ve onarım işinin taşeronlara yaptırılması durumunda, bunlara verilen avansların kaydedildiği ve izlendiği hesaptır.¹⁰⁷

- 170 – 177 Kodlu Hesapların Denetimi

Yıllara yaygın inşaat onarım maliyetleri, tekdüzen hesap planında 170- 177 hesap kod numaraları ile takip edilir. Bir inşaatın yıllara yaygın inşaat işi olarak kabul edilebilmesi için aşağıda belirtilen üç şartın birlikte gerçekleşmesi gerekmektedir.

¹⁰⁶ MSUGT.

¹⁰⁷ MSUGT.

- i. Yapılan işin, inşaat ve onarım işi olması
- ii. İnşaat ve onarım işinin birden fazla yılı kapsamaması,
- iii. İnşaat ve onarım işinin resmi veya özel taahhütlere bağlı olarak yapılması

Gelir Vergisi Kanunu (GVK)¹⁰⁸ nun 42' inci maddesinde, birden fazla yılı ilgilendiren inşaat ve onarım işlerinin yıllara yaygın inşaat olarak dikkate alındığı ve işin bittiği yıla kadar olan kar ve zararlar o yılın geliri olarak beyan edileceği belirtilmiştir.

Bu kapsamda yıllara yaygın inşaat ve onarım işleri muhasebenin dönemsellik ilkesinin istisnasını oluşturmakta ve bu işlerin muhasebeleştirilmesi farklı mevzuat hükümlerine tabi olduğu için farklılık arz etmektedir.¹⁰⁹

GVK' nın 43' üncü maddesinde ise müşterek genel giderler ile amortismanların dağıtımına ilişkin düzenlemeye yer verilmiştir. Buna göre müşterek genel giderler;

- ✓ Yıl içinde birden fazla inşaat ve onarma işinin birlikte yapılması halinde, her yıla ait müşterek genel giderler, birbirine olan nispeti dahilinde,
- ✓ Yıl içinde tek veya birden fazla inşaat ve onarma işinin, diğer işlerle birlikte yapılması halinde, her yıla ait ortak genel giderler, yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerine ait harcamalar ile diğer işlere ait satış ve hasılat tutarlarının birbirine olan oranı dahilinde dağıtılır.

Aynı kanun maddesine göre amortismanların dağıtımını ise müştereken kullanılan tesisat, makine ve ulaştırma vasıtalarının amortismanları, bunların her işte kullanıldıkları gün sayısına göre yapılmaktadır.

İnşaat ve onarma işlerinde işin bitim tarihi, geçici veya kesin kabul usulüne tabi olan hallerde geçici kabulün yapıldığını gösteren tutanağın idarece onaylandığı tarih, diğer hallerde işin fiilen tamamlandığı veya fiilen bırakıldığı tarih bitim tarihi olarak kabul edilmiştir.

¹⁰⁸ 06.01.1961 tarih ve 10700 sayılı Resmi Gazete' de yayımlanmıştır.

¹⁰⁹ Dağlı, M.F., (2016), Yıllara Yaygın İnşaat Ve Onarım İşleri, Bu İşlerin Tek Düzen Muhasebe ve Muhasebe Standartlarına Göre Muhasebeleştirilmesi ve Bir Örnek, Vergi Raporu Dergisi, Sayı:204, s.162.

Yıllara sari inşaat ve onarma işinde dikkat edilmesi gereken önemli üç husus bulunmaktadır.

- i. Ortak genel giderlerin dağıtımı
- ii. Amortismanların dağıtımı
- iii. Tevkifat uygulaması

➤ **Ortak Genel Giderlerin Dağıtımı**

Bilançoda yer alan 170-177 kod numaralı hesaplarla ilgili olarak yapılacak denetimde, ortak genel giderlerin mevzuat hükümlerine uygun şekilde dağıtılıp dağıtılmadığının tespiti önem arz etmektedir. Yukarıda yer verdiğimiz kanun hükümleri ve açıklamalar çerçevesinde bu giderlerin birbirine olan nispeti dahilinde dağıtılacaktır. Konuyu bir örnek yardımıyla açıklayacak olursak;

- (X) İşletmesi 3 ayrı yıllara sari inşaat ve onarım işi yapmaktadır. Buna göre her bir iş için yapılan harcama tutarı aşağıdaki gibi olup bu üç iş için yapılan müşterek genel giderler toplamı 160.000 TL' dir.

Yapılan İş	Harcama Tutarı (TL)
(A)	120.000
(B)	240.000
(C)	140.000
TOPLAM	500.000

Buna göre üç iş için müşterek genel giderler toplamı olan 160.000 TL' nin iş bazında dağıtımını aşağıdaki gibi olacaktır.

Yapılan İş	Harcama Tutarı (TL)	Oran (%)	İşe Düşen Müşterek Genel Gider (TL)
(A)	120.000	24	38.400
(B)	240.000	48	76.800
(C)	140.000	28	44.800

Toplam	500.000	100	160.000
---------------	----------------	------------	----------------

➤ **Amortismanların Dağıtımı**

Yıllara sari inşaat ve onarım işlerinde ortak kullanılan tesisat, makine ve ulaştırma araçlarına ilişkin amortismanlar, her işte kullanılan gün sayısına göre dağıtılır. Örnek verecek olursak;

- (X) işletmesi faydalı ömrü 5 yıl (amortisman oranı %20) değeri 100.000 TL olan makinesini aşağıdaki sürelerde belirtilen faaliyetlerde kullanmıştır. İşletme normal amortisman yönetimi uygulamakta olup yıllık ayrılacak toplam amortisman tutarı $(100.000 * 0,20=)$ 20.000 TL' dir.

Yapılan İş	İşte Kullanılan Gün Sayısı	Oran (%)	Amortismanlardan Dağıtılacak Tutar
(A) İnşaat İş	90	25	5.000
(B) İnşaat İş	180	50	10.000
Diğer işler	90	25	5.000
TOPLAM	360	100	20.000

Yukarıdaki örnekte görüleceği üzere ortak olarak kullanılan makinenin amortismanı, bunların her işte kullanıldıkları gün sayısına göre inşaatların maliyetine eklenmiştir. Amortismanların dağıtılmasına ilişkin yapılacak kontrolde, tesisat, makine ve ulaştırma araçlarının amortismanlarının her işte kullanılan gün sayısına göre dağıtılmasının yanı sıra aşağıdaki hususlara da dikkat edilmesi gerekmektedir.

- ✓ Mobilya, hesap ve yazı makinesi gibi büro malzemelerinin amortismanı,
- ✓ Yıl içinde alınan tesisat, makine ve ulaştırma araçlarının satın alındığı tarihten önceki günlere isabet eden amortismanları,

- ✓ Tesisat, makine ve ulaştırma araçlarının kullanılmayıp boş kaldığı günlere isabet eden amortismanları ortak genel giderlere eklenerek dağıtıma tabi tutulur.

➤ **Tevkifat Uygulaması**

Yıllara sari inşaat ve onarım işi yapanlara zaman zaman söz konusu işlere ilişkin olarak düzenlenen istihkak raporuna dayanarak istihkak ödemesi yapılmaktadır. Bu ödemeler geçici kabulün veya işin fiilen bitiminden sonraki ana ödemeye mahsuben yapılan bir ödeme olmaktadır.¹¹⁰ Yapılan istihkak ödemeleri üzerinden ilgili yılda geçerli olan oran üzerinden vergi kesintisinin yapılması kanuni zorunluluktur. Yıllara sari inşaat ve onarma işiyle iştigal eden işletme açasından hak ediş bedelleri üzerinden yapılan kesinti “193 Peşin Ödenen Vergi ve Fonlar “ hesabında takip edilir.

Aynı yıl içerisinde bitirilmesi öngörölen ancak izleyen yıla sarkan inşaat ve onarım işlerinde, önceki döneme ilişkin yapılan hakediş ödemeleri için tevkifat anlamında yapılacak bir işlem yoktur. Ancak inşaat işinin yıllara yaygın hale gelmesiyle birlikte, bundan sonra yapılacak hakediş ödemeleri üzerinden tevkifat yapılması gerekir.¹¹¹

Yapılan açıklamalar çerçevesinde, alınan istihkak bedelleri ile hakediş ödemeleri üzerinden yapılan kesintinin, işletme tarafından ilgili hesaba aktarılıp aktarılmadığı kontrol edilmeli, hakediş bedelleri üzerinden karşı tarafça yapılan kesintilerin, gelir veya kurumlar vergisinden mahsup imkânı bulunduğundan, ilgili mahsup işleminin yapılıp yapılmadığı araştırılmalıdır.

4.1.6. Gelecek Aylara Ait Giderler ve Gelir Tahakkukları Hesap Grubu

Bu grup içerisinde “180 Gelecek Aylara Ait Giderler” hesabı ile “181 Gelir Tahakkukları” hesabı yer alır. 180 kodlu hesap, cari dönemde oluşan ancak gelecek dönemlere ait giderleri, 181 kodlu hesap, faaliyet dönemine ait olan ancak kesin borç kaydı hesap döneminden sonra yapılacak olan gelirleri kapsar.

¹¹⁰WEB_14, Gelir İdaresi Başkanlığı, Ticari Kazançların Vergilendirilmesi Rehberi (Gerçek Usul), http://www.gib.gov.tr/fileadmin/beyannamerehberi/ticari_kazanc_2008.html, Erişim Tarihi: 03.04.2017.

¹¹¹Gündüz, N., (2017), Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarma İşlerine İlişkin Uygulamada Ortaya Çıkan Özellikli Durumlar ve Değeriendirme, Vergi Raporu Dergisi, Mart, Sayı: 210, s.25.

❖ 180 Gelecek Aylara Ait Giderler

İşletme tarafından peşin ödemesi yapılan ancak ilgili dönemde gider hesaplarında yer almaması gereken, gelecek dönemlere ait olan giderlerin izlendiği hesaptır. Muhasebenin dönemsellik kavramı gereğince yapılan giderler ilgili oldukları döneme yansıtılmaktadır. Peşin ödenen ancak gelecek dönemlere ait olan giderler bu hesabın borcunda alınır. Giderin ilgili olduğu dönem içerisinde, bu döneme isabet eden tutar kadar bu hesaptan çıkarılır ve ilgili gider hesabına aktarılır.

Örnek: İşletme 01.01.2017 tarihinde üretim tesisindeki makineleri için 1 yıllık sigorta bedeli olan 1.200 TL'yi peşin ödemiştir.

01.01.2017 tarihinde yapılması gereken muhasebe kaydı aşağıdaki gibidir.

730 Genel Üretim Giderleri	100	
180 Gelecek Aylara Ait Giderler	1.100	
102 Bankalar		1.200

01.02.2017 tarihinde (izleyen dönemde) yapılması gereken muhasebe kaydı aşağıdaki gibidir.

730 Genel Üretim Giderleri	100	
180 Gelecek Aylara Ait Giderler		100

- Denetimi

“180 Gelecek Aylara Ait Giderler” hesabı genel olarak dönem ayırıcı nitelikte bir hesap olduğundan her dönem için yapılan gider ilgili oldukları döneme aktarılır. Bu hesaba yönelik kontrolde, dönem içerisinde gerçekleşen ancak faydası daha sonraki dönemlerde tüketilecek giderlerin 180 kodlu hesaba alınıp alınmadığına dikkat edilmesi

gerekir. Bunun yanı sıra 180 kodlu hesaba alınan giderlerin, ait oldukları dönemde bu hesaptan çıkarılıp ilgili gider hesabına aktarılıp aktarılmadığı kontrol edilmelidir.

❖ 181 Gelir Tahakkukları

Ticari kazancın tahakkuk esasına göre tespit edilmesi ve muhasebenin dönemsellik ilkesi gereğince kesin borç kaydı hesap döneminden sonra yapılacak olan gelirlere, içinde bulunulan döneme ait olan gelirlerin izlendiği ve kaydedildiği hesaptır. Alacağın kesinleşmesiyle birlikte bu hesap kapatılarak ilgili hesabın borcuna kayıt yapılır.¹¹²

Örnek: İşletme aktifine kayıtlı olan binayı 01.04.2017 tarihinde yıllık 36.000 TL karşılığında 1 yıllığına kiraya veriyor. Yapılan sözleşme gereğince, bir yıllık kiranın tamamı bir yılın sonunda verilecektir.

01.04.2017 tarihinde işletmenin yapması gereken kayıt aşağıdaki gibidir.

- Aylık kira bedeli $36.000/12= 3.000$ TL
- 2017 yılı için tahakkuk eden kira geliri $36.000* 9/12= 27.000$ TL' dir.

181 Gelir Tahakkukları	27.000	
649 Diğer Olağan Gelir ve Karlar		27.000

Bir yılın sonunda (01.04.2017) kira geliri tahsil edildiğinde yapılması gereken muhasebe kaydı ise aşağıdaki gibi olacaktır.

102 Bankalar	27.000	
649 Diğer Olağan Gelir ve Karlar		9.000
181 Gelir Tahakkukları		27.000

¹¹² MSUGT.

- Denetimi

Gelir ve giderlerin tahakkuk esasına göre muhasebeleştirilmesi, muhasebenin dönemsellik kavramı gereğidir. Ticari kazancı elde edilmesinde tahakkuk esası benimsenmiştir. Bu esasa göre kazanç tespitinde tahsil şartı yoktur. Gelirin tahakkuk etmesi kazanç tespiti için yeterlidir.¹¹³ Bu hesapla ilgili yapılacak denetimde, “181 Gelir Tahakkukları” hesabı ile ilgili gelir hesaplarının karşılaştırılması suretiyle bu hesabın gelir tarafının mutabakatı sağlanmalı, bu hesabın bakiyesini oluşturan kayıtlar incelenmelidir. Ayrıca tahakkuk tutarının hesaplanması ve hesap kapanış kayıtlarının doğru şekilde yapılıp yapılmadığı kontrol edilmelidir.

4.1.7. Diğer Dönen Varlıklar Hesap Grubu

Bu grup, aşağıdaki hesap kalemlerinden oluşmaktadır.

- ✓ 190 Devreden Katma Değer Vergisi
- ✓ 191 İndirilecek Katma Değer Vergisi
- ✓ 192 Diğer Katma Değer Vergisi
- ✓ 193 Peşin Ödenen Vergiler ve Fonlar
- ✓ 195 İş Avansları
- ✓ 196 Personel Avansları
- ✓ 197 Sayım ve Tesellüm Noksanları
- ✓ 198 Diğer Çeşitli Dönen Varlıklar
- ✓ 199 Diğer Dönen Varlıklar Karşılığı (-)

❖ 190 Devreden KDV Hesabı

Katma Değer Vergisi Kanunu¹¹⁴ (KDVK)’ nun 29’ uncu maddesi uyarınca, bir vergilendirme döneminde mükellefin indirilecek Katma Değer Vergisi (KDV) toplamı, hesaplanan KDV toplamından fazla ise aradaki fark sonraki dönemlere devretmektedir.

¹¹³ Kazan, Ş.U., (2006), Tek Düzen Muhasebe Sistemi Çerçevesinde Gelir ve Gider Tahakkukları Uygulaması, Vergi Raporu Dergisi, Aralık, Sayı:87, s.118

¹¹⁴ 02.11.1984 tarih ve 18563 sayılı Resmi Gazete’ de yayımlanmıştır.

Bu çerçevede mükellefin bir dönemde indiremediği ve izleyen döneme devreden KDV tutarı bu hesapta izlenir. 191 İndirilecek KDV hesabı ile 391 Hesaplanan KDV hesabının karşılaştırılması sonucunda 191 kodlu hesabın artan bakiyesi dönem sonunda bu hesaba borç olarak kaydedilir. İzleyen dönemlerde yapılan indirimler ise alacak olarak kaydedilir.

❖ 191 İndirilecek KDV Hesabı

Mal ve hizmet alımında, satıcılara ödenen KDV bu hesabın borcuna kaydedilir. Dönem sonunda mevzuat gereği yapılan indirimler ve hesaba yapılan düzeltmeler ile indirilemeyen ve "190 Devreden KDV" hesabına aktarılan borç bakiyesi bu hesaba alacak olarak kaydedilir.

Örnek: (A) işletmesine ait Ocak ayı KDV tutarları aşağıdaki gibidir.

✓ İndirilecek KDV toplamı	120.000
✓ Hesaplanan KDV toplamı	100.000

- Yukarıdaki verilere göre dönem sonunda yapılması gereken yevmiye kaydı aşağıdaki gibi olacaktır.

391 Hesaplanan KDV	110.000	
190 Devreden KDV	10.000	
191 İndirilecek KDV		120.000

- (A) işletmesinin, izleyen dönem (Şubat ayı) KDV tutarları aşağıdaki gibidir.

✓ İndirilecek KDV toplamı	80.000
✓ Hesaplanan KDV toplamı	150.000

- Buna göre yapılması gereken muhasebe kaydı aşağıdaki gibi olacaktır.

391 Hesaplanan KDV	150.000	
191 İndirilecek KDV		80.000
190 Devreden KDV		10.000*
360 Ödenecek Vergi ve Fonlar		60.000

*Ocak ayı devreden KDV tutarı.

- 190-191 Kodlu Hesapların Denetimi

190 ve 191 kodlu hesaplara ilişkin yapılacak denetimde, ilgili dönem itibariyle bu hesapların bakiyesi ile beyanname üzerindeki devreden ve indirilecek KDV tutarları kontrol edilmeli, İndirilecek KDV tutarına ilişkin muavin kayıtlarından sondaj usulü ile belgelerden doğru kayıt yapılıp yapılmadığı araştırılmalıdır. Ayrıca vergi kanunları uyarınca kanunen kabul edilmeyen gider niteliğinde olan harcamalara ilişkin ödenen KDV' lerin indirimi mümkün olmadığından İndirilecek KDV hesabında buna ilişkin bir tutarın olup olmadığı kontrol edilmelidir.

❖ 192 Diğer KDV Hesabı

KDV mevzuatı gereğince, ödenmesi ileri bir tarihe ertelenen veya ödenmemesi belirli şartların gerçekleştirilmesine bağlı olan katma değer vergilerinin kaydedildiği hesaptır.¹¹⁵

- Denetimi

Yıl içinde bu hesapta yer alan tutarlar, katma değer vergisi kanunu ve ilgili düzenlemeler çerçevesinde kontrol edilmeli ve bu düzenlemelere uygun şekilde kayıt yapılıp yapılmadığı araştırılmalıdır. Ayrıca bu hesabın bakiyesini oluşturan işlemlere ilişkin belgeler temin edilerek kontrol edilmelidir.

¹¹⁵ MSUGT.

❖ 193 Peşin Ödenen Vergi ve Fonlar Hesabı

Peşin ödenen ve içinde bulunulan dönemde indirim konusu yapılacak olan vergilerin kaydedildiği hesaptır. "371 Dönem Karının Peşin Ödenen Vergi Ve Gider Yükümlülükleri" hesabının borcu karşılığında bu hesap kapatılır.¹¹⁶

Örnek: (XYZ) işletmesinin, bankada bulunan vadeli mevduat hesabına 10.000 TL faiz tahakkuk etmiş ve banka tarafından yapılan %10 kesinti sonrası işletmenin banka hesabına yatırılmıştır.

102 Bankalar	9.000	
193 Peşin Ödenen Vergi ve Fonlar	1.000	
642 Faiz Gelirleri		10.000

371 Dönem Karının Peşin Ödenen Vergi ve Gider Yükümlülükleri (-)	1.000	
193 Peşin Ödenen Vergi ve Fonlar		1.000
<i><u>Peşin ödenen verginin 371 kodlu hesaba devri</u></i>		

- Denetimi

Bu hesabın bakiyesini oluşturan işlemler incelenmeli, gerekli yerlerden alınacak bilgi ve belgelerle teyidi sağlanmalıdır.

Bu hesaba kaydedilen tutar geçici vergiye ilişkin ise geçici verginin vadesinde ödenmiş olduğunun kontrolü yapılmalıdır.

¹¹⁶ MSUGT.

❖ 195 İş Avansları Hesabı

İşletme adına yapılacak işler için işletme personeline veya üçüncü kişilere verilen avansların izlendiği hesaptır. Avans verilmesi durumunda bu hesaba borç, avans alanın ibraz edeceği harcama veya ödeme belgeleri karşılığında bu hesaba alacak kaydı yapılır.

❖ 196 Personel Avansları Hesabı

İşletme personelinin istihkaklarına mahsuben verilen avanslar bu hesapta izlenir. Avans verilmesi durumunda bu hesabın borcuna, istihkakları üzerinden avansların mahsup edilmesi durumunda bu hesabın alacağına kayıt yapılır.

- 195 ve 196 Kodlu Hesapların Denetimi

Üzerinden uzun bir süre geçmesine rağmen kapanmamış avansların nedenleri iktisadi ve teknik icaplar çerçevesinde araştırılmalıdır. Hesapta yer alan avansların işletmede çalışan personele yönelik olup olmadığı, çalışanlara ilişkin listeden kontrol edilmelidir.

Personele veya personel dışındaki kişilere verilen iş avansına yönelik olarak, tamamlandığı halde kapanmamış iş avansı olup olmadığı kontrol edilmelidir.

❖ 197 Sayım ve Tesellüm Noksanları Hesabı

Kasa, stok ve maddi duran varlıklara ilişkin olarak yapılan sayımda ortaya çıkan eksiklikler ile teslim alma sırasında oluşan noksanlıkların geçici olarak izlendiği hesaptır. Noksanlık tespitinde bu hesabın borcuna, noksanlığın sebebinin bulunması veya bulunamaması nedeniyle zarar olarak dikkate alınması durumunda bu hesabın alacağına kayıt yapılır.

Örnek: İşletmede kasasında yapılan fiili sayım sonucunda, kasada 10.000 TL olduğu ancak kasa hesabı bakiyesinin 11.000 TL olduğu tespit edilmiştir. Daha sonra yapılan araştırmada aradaki farkın;

- Birinci Durum: İşletme tarafından satıcılara yapılan ödemenin kayıtlarına alınmamasından kaynaklandığı anlaşılmıştır.
- İkinci Durum: Noksanlığın sebebi bulunamamıştır.

197 Sayım ve Tesellüm Noksanları 100 Kasa	1.000	1.000
320 Satıcılar 197 Sayım ve Tesellüm Noksanları <i>Birinci Durum: Noksanlığının sebebinin bulunması</i>	1.000	1.000
689 Diğer Olağandışı Gider ve Zararlar 197 Sayım ve Tesellüm Noksanları <i>İkinci Durum: Noksanlığının sebebinin bulunamaması</i>	1.000	1.000

- **Denetimi**

İşletmeler dönem sonunda aktifine kayıtlı mevcudunu tespit etmek amacıyla envanter yapmak zorundadırlar. İşletme mevcudu ise saymak, tartmak ve ölçmek suretiyle tespit edilebilmektedir.¹¹⁷

Yapılan tespit sonucunda noksanlık veya fazlalık bulunabilir. Kasa noksanlığı, yapılan ödemenin kayıtlara geçirilmemiş olması, belgede belirtilen tutardan daha fazla ödeme yapılması, işletme çalışanı veya üçüncü kişiler tarafından, işletme kasasından para çalınması gibi nedenlerden kaynaklanmış olabilir.¹¹⁸

Sebebi bulunamayan noksanlık nedeniyle ilgili gider hesabının borcu karşılığında bu hesap kapatılır. Sebebi bulunamayan noksanlık nedeniyle gider hesaplarına alınan

¹¹⁷ Kalaycı, S., (2013), Sayım ve Tesellüm Noksan ve Fazlalığı, Vergi Raporu Dergisi, Aralık, Sayı:171, s. 45.

¹¹⁸ Öztürk, B., (2007), Dönem Sonu Muhasebe ve Vergi Uygulamaları, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, s. 33.

tutarlar, Kanunen Kabul Edilmeyen Gider (KKEG) niteliğinde olup kazancın tespitinde gider olarak dikkate alınmaz. Gelir veya kurumlar vergisi beyannamesi üzerinden matraha ilave edilmesi gerekmektedir. Bu nedenle sebebi bulunamayan noksanlık nedeniyle gider hesaplarına kaydedilen tutarların matraha ilave edilip edilmediğinin kontrol edilmesi gerekmektedir.

4.2. DURAN VARLIKLAR

Bu ana hesap grubu bir yıldan veya normal faaliyet döneminden önce paraya çevrilmesi veya tüketilmesi öngörülmeven varlıkları kapsamaktadır. Bilançonun varlıklar bölümünde yer alır. Bu bölümde, mali ve maddi duran varlıklar, maddi olmayan duran varlıklar, özel tükenmeye tabi varlıklar hesap grupları incelenecek ve yapılacak denetimde dikkat edilmesi gereken hususlar açıklanacaktır.

4.2.1. Mali Duran Varlıklar Hesap Grubu

Yasal zorunluluk nedeniyle elde tutulan bir yıldan uzun süreli menkul kıymetler ile bağlı ortaklık ve iştiraklere yapılan ortaklıklara ilişkin sermaye paylarının izlendiği ve kaydedildiği hesaptır.¹¹⁹

Bu hesap grubu içerisinde aşağıdaki hesap kalemleri yer alır.

- ✓ 240 Bağlı Menkul Kıymetler
- ✓ 241 Bağlı Menkul Kıymetler Değer Düşüklüğü Karşılığı (-)
- ✓ 242 İştirakler
- ✓ 243 İştiraklere Sermaye Taahhütleri (-)
- ✓ 244 İştirakler Sermaye Payları Değer Düşüklüğü Karşılığı (-)
- ✓ 245 Bağlı Ortaklıklar
- ✓ 246 Bağlı Ortaklıklara Sermaye Taahhütleri (-)
- ✓ 247 Bağlı Ortaklıklar Sermaye Payları Değer Düşüklüğü Karşılığı (-)

¹¹⁹ MSUGT.

- ✓ 248 Diğer Mali Duran Varlıklar
- ✓ 249 Diğer Mali Duran Varlıklar Karşılığı (-)

❖ **240 Bağlı Menkul Kıymetler Hesabı**

Kanuni sınırlar çerçevesinde, iştirakler hesabında izlenemeyen, ancak süreli elde tutulması planlanan hisse senetleri ile hisse senetleri dışında kalan ve uzun vadeli amaçlarla veya yasal zorunluluklarla veya paraya dönüşme niteliği kayb olduğu için elde tutulan menkul kıymetler bu hesapta izlenir.¹²⁰ Bağlı menkul kıymet edinildiğinde bu hesabın borcuna, elden çıkarıldığından bu hesabın alacağına kayıt yapılır.

❖ **241 Bağlı Menkul Kıymetler Değer Düşüklüğü Karşılığı (-)**

Bağlı menkul kıymetin borsa veya piyasa değerinde meydana gelen değer düşüklüğünün kaydedildiği pasif karakterli aktif düzenleyici bir hesaptır. Değer düşüklüğü meydana geldiğinde hesabın alacağına kaydedilir. Artışlar hesabın alacağına, azalışlar hesabın borcuna kaydedilir.

- **240 ve 241 Kodlu Hesapların Denetimi**

Satış işlemi sonucu oluşan karların “645 Menkul Kıymet Satış Karları” hesabına, zararların ise “655 Menkul Kıymet Satış Zararları” hesabına doğru olarak aktarılıp aktarılmadığı kontrol edilmelidir.

Önceki yıl KKEG olarak dikkate alınan karşılıklar, vergi matrahına eklenerek vergilendirilmesi gerektiğinden, cari dönemde 644 Konusu Kalmayan Karşılıklar hesabına gelir yazılarak kapatılan karşılığın, vergi matrahının hesabında indirim olarak dikkate alınıp alınmadığı kontrol edilmelidir.¹²¹

¹²⁰ VDK, a.g.e., s.59.

¹²¹ VDK, a.g.e., s.60.

❖ 242 İştirakler

Tek düzen hesap planına göre yatırım yapmak amacıyla bir şirketin oy veya yönetime katılma hakkının en az yüzde onuna sahip olunması suretiyle edinilen sermaye paylarının izlendiği hesaptır.¹²²

❖ 243 İştiraklere Sermaye Taahhütleri (-)

İştiraklere sermaye taahhüt edildiğinde, “242 İştirakler” hesabı karşılığında bu hesaba alacak kaydı yapılır.

❖ 244 İştirakler Sermaye Payları Değer Düşüklüğü Karşılığı (-)

Bu hesap, değer düşüklüğü nedeniyle kullanılan diğer hesapların işleyişi ile aynıdır. İştiraklerin piyasa veya borsa değerinde meydana gelen değer düşüklüğü nedeniyle “654 Karşılık Giderleri” hesabı karşılığında bu hesabın alacağına kaydedilir. Değer düşüklüğünün gerçekleşmemesi veya söz konusu iştirakin elden çıkarılması durumunda “644 Konusu Kalmayan Karşılıklar” hesabı karşılığında bu hesaba borç kaydedilir.

- 242, 243 ve 244 Kodlu Hesapların Denetimi

Çalışmamızın “ İştirakten ve Bağlı Ortaklıklardan Alacaklar” başlıklı bölümünde de açıklandığı üzere, yatırım yapılan işletmede, yönetime katılma veya oy hakkının oranına göre yapılacak muhasebe kaydı da değişiklik göstermektedir. Bu oran %10 ile %50 arasında ise iştirak olarak dikkate alınır. %10’ dan az ise ‘Bağlı Menkul Kıymetler’, %50’ den fazla ise ‘ Bağlı Ortaklıklardan Alacaklar’ hesap kaleminde izlenir. TMS 28 İştiraklerdeki Yatırımlar standardında iştirak, yatırımcı işletmenin, bağlı ortaklık ve iş ortaklığı gibi olmayan ancak üzerinde önemli bir etkisinin bulunduğu işletmeler olarak belirtilmiştir. Aynı standartta göre önemli etki, yatırım yapılan işletmeyi kontrol etme gücüne şeklinde açıklanmış olup bir yatırımcının doğrudan ya da dolaylı olarak yatırım yapılan işletmenin oy hakkının % 20 ya da daha fazlasını elinde bulundurması durumunda yatırımcının önemli etkisinin olduğu kabul edilmektedir.

¹²² MSUGT.

Bu hesap kalemlerine ilişkin yapılacak denetimde, yatırım yapılan şirkete olan iştirak oranında meydana gelen değişmelerin, yatırımcı işletmenin payını yansıtabak şekilde düzeltilip düzeltilmediği ve ilgili hesaba aktarılıp aktarılmadığı kontrol edilmelidir.

İştiraklere sermaye taahhütlerine ait ödeme belgeleri incelenmeli, kayıtlara doğru şekilde alınıp alınmadığı kontrol edilmelidir.

Değer düşüklüğünün gerçekleşmemesi veya söz konusu iştirakin elden çıkarılması durumunda daha önce karşılık hesabında gider olarak dikkate alınan muhasebe kaydı için “644 Konusu Kalmayan Karşılıklar” hesabının kullanılıp kullanılmadığına bakılmalıdır. İştirakler için sermaye taahhüdünde bulunulması durumunda taahhüdün yerine getirilip getirilmediği, getirildiyse ilgili hesabın kapatılıp gerekli muhasebe kaydının yapılıp yapılmadığı araştırılmalıdır.

Mali karın tespitinde, değer düşüklüğü için ayrılan karşılık tutarı KKEG niteliğinde olduğundan, gelir veya kurumlar vergisi matrahına ilave edilip edilmediği kontrol edilmelidir.

İştiraklerin elden çıkarılmasıyla ilgili Kurumlar Vergisi Kanunu¹²³ (KVK)’ nda kazanç istisnasına yer verilmiştir. şöyle ki; KVK’ nın 5/1-e maddesinde, kurumların en az iki tam süreyle aktiflerinde yer alan iştirak hisselerinin satışından doğan kazançların %75’ lik kısmı kurumlar vergisi beyannamesi üzerinden indirim konusu yapılabilmektedir.

İstisnadan yararlanılması, aşağıdaki şartların gerçekleştirilmesiyle mümkün bulunmaktadır.

- En az iki tam süreyle aktifte yer alan iştiraklerin satılmasıyla elde edilen kazancının %75’ lik kısmı satışın yapıldığı yılı takip eden beşinci yılın sonuna kadar pasifte özel bir fon hesabında tutulması,
- Satış bedelinin satışın yapıldığı yılı izleyen ikinci takvim yılının sonuna kadar tahsil edilmesi,
- İstisna edilen kazancın beş yıl içinde işletmeden çekilmemesi gerekmektedir.

¹²³ 21.06.2006 tarih ve 26205 sayılı Resmi Gazete’ de yayımlanmıştır.

Ayrıca iştirak kazancı istisnasından yararlanabilmek için elden çıkarılan taşınmazın işletme adına tapuya tescil edilmiş olması gerekmektedir. Taşınmazın tapuya tescilinde meydana gelen gecikmelerde iki yıllık sürenin hesabında, iki yıldan fazla süreyle taşınmazın fiili olarak kullanıldığına emare olan vergi dairesi kayıtları, yapı denetim ruhsatı gibi belgeler dikkate alınabilmektedir.¹²⁴

Yukarıda yapılan açıklamalar çerçevesinde, iştirak satışlarında, satış bedeli ve istisna uygulamasına ilişkin işlemlerin doğru yapıldığının kontrol edilmesi gerekmektedir.

En az iki tam yıl süreyle işletme aktifinde yer alan iştirak hisselerinin satışıyla ilgili olarak KDVK' da yine istisna uygulaması bulunmaktadır. KDVK' nın “ Sosyal ve Askeri Amaçlı İstisnalarla Diğer İstisnalar” başlıklı 17/4-r maddesinde, kurumların aktifinde bulunan iştirak hisselerinin satışı suretiyle gerçekleşen devir ve teslimler KDV' den istisna edilmiştir. Bu kapsamda, iştirak hissesi satışlarına ilişkin düzenlenen faturalar temin edilerek KDV hesaplanıp hesaplanmadığı araştırılmalıdır.

❖ 245 Bağlı Ortaklıklar Hesabı

İşletmenin doğrudan veya dolaylı olarak %50' den fazla oy kullanma, sermaye veya yönetim çoğunluğunu seçme hakkına sahip olduğu iştiraklere ilişkin sermaye paylarının kaydedildiği ve izlendiği hesaptır. Sermaye taahhüdünde veya hisse senedi elde edilmesinde bu hesabın borcuna, ortaklık payının elden çıkarılmasıyla alacağına kaydedilir.

❖ 246 Bağlı Ortaklıklara Sermaye Taahhütleri (-) Hesabı

Bağlı ortaklıklara sermaye taahhüdünden bulunulduğunda “245 Bağlı Ortaklıklar” hesabı karşılığında bu hesaba alacak kaydı, taahhüt yerine getirildiğinde borç kaydı yapılır.

❖ 247 Bağlı Ortaklıklar Sermaye Payları Değer Düşüklüğü Karşılığı (-) Hesabı

Bağlı ortaklıkların piyasa veya borsa değerinde değer düşüklüğü meydana geldiğinde bu “654 Karşılık Giderleri” hesabı karşılığında bu hesabın alacağına kayıt yapılır. Değer

¹²⁴ Kamacı, Ş., (2015), Daha Az Vergi Ödemenin Yasal Yolları, Legal Yayıncılık, İstanbul, s. 72.

düşüklüğünün oluşmaması veya sermaye payı elden çıkarıldığında “644 Konusu Kalmayan Karşılıklar” hesabı karşılığında bu hesabın borcuna kayıt yapılır.

- 245, 246 ve 247 Kodlu Hesapların Denetimi

Çalışmamızın “242, 243 ve 244 Kodlu Hesapların Denetimi” başlıklı bölümünde belirttiğimiz, iştirak payının elden çıkarılması durumunda Kurumlar Vergisi Kanunu ve Katma Değer Vergisi Kanunu’nda yer alan istisna hükümleri, bağlı ortaklık iştirak paylarının elden çıkarılması durumunda da geçerlidir. Bu kapsamda elden çıkarılan bağlı ortaklık sermaye payına ilişkin KVK ve KDVK’da belirtilen istisna hükümlerinin uygulanıp uygulanmadığı kontrol edilmelidir.

Yatırım yapılan şirketteki sermaye payında meydana gelen değişmelerin, işletmenin payını yansıtacak şekilde düzeltilip düzeltilmediği ve ilgili hesaba aktarılıp aktarılmadığı kontrol edilmelidir.

Sermaye taahhütlerine ait ödeme belgeleri incelenmeli, kayıtlara doğru şekilde alınıp alınmadığı kontrol edilmelidir.

Mali karın tespitinde, değer düşüklüğü için ayrılan karşılık tutarı KKEG niteliğinde olduğundan, gelir veya kurumlar vergisi matrahına ilave edilip edilmediği kontrol edilmelidir.

Değer düşüklüğünün gerçekleşmemesi veya söz konusu sermaye payının elden çıkarılması durumunda daha önce karşılık hesabında gider olarak dikkate alınan muhasebe kaydı için “644 Konusu Kalmayan Karşılıklar” hesabının kullanılıp kullanılmadığına bakılmalıdır. Bağlı ortaklıklar için sermaye taahhüdünde bulunulması durumunda taahhüdün yerine getirilip getirilmediği, getirildiyse ilgili hesabın kapatılıp gerekli muhasebe kaydının yapılıp yapılmadığı araştırılmalıdır.

4.2.2. Maddi Duran Varlıklar Hesap Grubu

İşletme faaliyetinde bir yıldan uzun süreli olarak kullanılmak üzere edinilen varlıklar ile bunlara ilişkin ayrılan amortismanların izlendiği hesap grubudur. Bu hesap grubunda aşağıdaki hesap kalemleri yer almaktadır.

- ✓ 250 Arazi ve Arsalar

- ✓ 251 Yeraltı ve Yerüstü Düzenleri
- ✓ 252 Binalar
- ✓ 253 Tesis Makine ve Cihazlar
- ✓ 254 Taşıtlar
- ✓ 255 Demirbaşlar
- ✓ 256 Diğer Maddi Duran Varlıklar
- ✓ 257 Birikmiş Amortismanlar (-)
- ✓ 258 Yapılmakta Olan Yatırımlar
- ✓ 259 Verilen Avanslar
- ❖ **250, 251, 252, 253, 254, 255, 257 Kodlu Hesaplar**

250 Arazi ve Arsalar Hesabı: İşletmeye ait arazi ve arsaların kaydedildiği ve izlendiği hesaptır. Arazi veya arsa satın alındığında bu hesabın borcuna, satıldığında alacağına kayıt yapılır.

251 Yeraltı ve Yerüstü Düzenleri Hesabı: İşletmenin herhangi bir işini gerçekleştirmek veya kolaylaştırmak amacıyla yer altı ve yer üstüne inşa edilen yol, köprü ,iskele, bölme, yağmur sularını biriktirmek amacıyla yapılan su deposu gibi yapıların izlendiği hesaptır. Yapı inşa edilirken katlanılan maliyetler bu hesabın borcunda izlenir.

252 Binalar Hesabı: İşletme tarafından satın alınan binaların izlendiği hesaptır. Bina alımında veya binaya ilişkin değer artırıcı harcama yapıldığında bu hesabın borcuna kayıt yapılır.

253 Tesis Makine ve Cihazlar Hesabı: Üretimde kullanılan her türlü makine, tesis ve cihazlar ile bunların eklentileri ve bu amaçla kullanılan taşıma gereçlerinin (Konveyör, Forklift vb) izlendiği hesaptır.¹²⁵

¹²⁵ MSUGT.

254 Taşıtlar Hesabı: İşletme faaliyetlerinde kullanılmak üzere satın alınan her türlü taşıtların izlendiği hesaptır. Taşit alındığından hesabın borcuna satıldığında hesabın alacağına kayıt yapılır.

255 Demirbaşlar Hesabı: İşletme faaliyetlerinde kullanılmak üzere alınan büro malzemeleri ,koltuk, masa, faks makinesi, bilgisayar gibi büro makine ve cihazların izlendiği hesaptır. Demirbaş alımında hesabın borcuna satılması durumunda hesabın alacağına kayıt yapılır.

257 Birikmiş Amortismanlar: Maddi duran varlıklara ilişkin amortismanların izlendiği hesaptır.

Örnek: (A) A.Ş. 10.01.2017 tarihinde KDV hariç 200.000 TL bedelle 20 dönüm araziye banka yoluyla satın almıştır. Satın alınan arazinin 10 dönümlük kısmına 50.000 TL bedelle domates yetiştirmek üzere sera inşa edilmiştir. Kalan 10 dönümlük kısmına ise 20.000 TL maliyetle meyve fidanları dikmiştir. (KDV %18)

250 Arazi ve Arsalar	200.000	
191 İndirilecek KDV	36.000	
102 Bankalar		236.000
<u>Arazi alışı</u>		

251 Yer altı ve Yerüstü Düzenleri	50.000	
191 İndirilecek KDV	9.000	
102 Bankalar		59.000
<u>Sera İnşa edilmesi</u>		

251 Yer altı ve Yerüstü Düzenleri	100.000	
250 Arazi ve Arsalar		100.000
<i>Sera inşaatında kullanılan arazinin 251 kodlu hesaba aktarımı</i>		

251 Yer altı ve Yerüstü Düzenleri	20.000	
191 İndirilecek KDV	3.600	
102 Bankalar		23.600
<i>Fidanlık Dikilmesi</i>		

251 Yer altı ve Yerüstü Düzenleri	100.000	
250 Arazi ve Arsalar		100.000
<i>Fidanlık dikimi için kullanılan arazinin 251 kodlu hesaba aktarımı</i>		

Örnek: (X) A.Ş. aktifine 60.000 TL olarak kayıtlı, birikmiş amortismanı 24.000 TL olan makinesini yenilemek amacıyla 01.08.2017 tarihinde 50.000 TL' ye peşin olarak satmıştır. İşletme 05.12.2017 tarihinde peşin olarak 100.000 TL tutarında yeni bir makine satın alınmıştır. (Makinenin ekonomik ömrü 5 yıl olup KDV oranı %18' dir.)

102 Bankalar	59.000	
257 Birikmiş Amortismanlar	24.000	
253 Tesis Makine ve Cihazlar		60.000
391 Hesaplanan KDV		9.000
549 Özel Fonlar		14.000
<i>01.08.2017 tarihinde yapılacak kayıt</i>		

253 Tesis Makine ve Cihazlar	100.000	118.000
191 İndirilecek KDV	18.000	
102 Bankalar		
<i>05.12.2017 tarihinde yapılacak kayıt</i>		
730 Genel Üretim Giderleri	6.000	20.000
549 Özel Fonlar	14.000	
257 Birikmiş Amortismanlar		
<i>31.12.2017 tarihinde yapılacak kayıt</i>		

Örnek: İnşaat sektöründe faaliyet gösteren (M) A.Ş., yönetim işlerinde kullanılmak üzere 11.06.2017 tarihinde yarısı peşin yarısı kredili KDV dahil 118.000 TL' ye binek otomobil satın almıştır. Otomobilin faydalı ömrü 5 yıldır.

254 Taşıtlar	118.000	
102 Bankalar		59.000
300 Banka Kredileri		59.000
<i>11.06.2017 tarihinde yapılacak otomobil alış kaydı</i>		

770 Genel Yönetim Giderleri	13.766,6	
257 Birikmiş Amortismanlar	7	13.766,6
<i>31.12.2017 tarihinde yapılacak amortisman kaydı</i>		7
<i>Aylık amortisman tutarı: (118.000*0,20)/12= 1.966,67 TL</i>		
<i>7 aylık amortisman tutarı: 1.966,67*7= 13.766,67</i>		

11.06.2017 tarihinde yapılan muhasebe kaydında alınan otomobil için ödenen KDV taşıtın maliyetine eklenmiştir. 31.12.2017 tarihinde yapılan amortisman kaydında ise binek otomobil için Haziran ayı dahil olmak üzere, Aralık ayına kadar geçen 7 aylık süre için kıst amortisman hesaplanmıştır. İlgili yılda ayrılamayan 5 aylık amortisman tutarı, binek otomobilin faydalı ömrü süresi sonunda itfa edilir.

- 250, 251, 252, 253, 254, 255, 257 Kodlu Hesapların Denetimi

İşletme kayıtlarında yer arazi, arsa, demirbaş, tesis, makine ve cihazların işletmenin mülkiyetinde olup olmadığı tek sefere mahsus olmak üzere araştırılmalıdır. Amortisman listeleri temin edilerek, amortismana tabi iktisadi kıymetler için doğru oran üzerinden amortisman ayrılıp ayrılmadığı kontrol edilmelidir.

Maddi duran varlıklar hesap grubu içerisindeki hesap kalemleri genel olarak amortisman yoluyla itfa olunmaktadır. Ancak VUK' un 314' üncü maddesi uyarınca boş arsa ve araziler için amortisman ayrılması mümkün değildir. Bu nedenle işletme aktifine kayıtlı boş arsa ve araziler için amortisman listelerinden amortisman ayrılıp ayrılmadığı kontrol edilmelidir.

Yıl içinde satın alınan veya satılan bina, arazi ve arsaların listesi temin edilerek, satışta kar zararın doğru hesaplanıp hesaplanmadığı kontrol edilmelidir. Ayrıca çalışmamızın önceki bölümlerinde değindiğimiz iştirak ve bağlı ortaklıkların elden çıkarılmasına ilişkin KDV ve KDVK' da yer alan istisna hükmü, işletme aktifine kayıtlı taşınmazlar için de geçerlidir. Bu kapsamda, kanunda belirtilen şartların sağlanması durumunda istisna hükmünden yararlanılıp yararlanılmadığı, yararlanıldıysa mevzuata uygun şekilde beyan edilip işlem yapılıp yapılmadığının araştırılması gerekmektedir.

VUK' un 163 seri no' lu Genel Tebliğ¹²⁶ uyarınca, yatırımların finansmanında kullanılan kredilere ilişkin faizlerden kuruluş dönemine ait olanlar, amortisman yoluyla itfa edilmek üzere yatırım maliyetine eklenmesi, işletme dönemine ait olanların ise, ilgili buldukları yıllarda doğrudan gider yazılması ya da maliyete eklenmek suretiyle amortismana tabi tutulması gerekmektedir. Bu kapsamda ilgili yılda işletme tarafından kredili olarak satın alınan arsa veya araziye ilişkin yapılacak kontrolde, arsa veya

¹²⁶ 25.01.1985 tarih ve 18648 sayılı Resmi Gazete' de yayımlanmıştır.

arazinin işletme aktifine alındığı yılın sonuna kadar oluşan faiz ve kur farkının maliyete intikal ettirilip ettirilmediğinin kontrol edilmesi gerekmektedir.

Satılan veya bir başka nedenle değeri kalmayan sabit kıymetlerin ilgili hesaptan çıkışlarının maliyet bedeli ile gerçekleşip gerçekleşmediği kontrol edilmeli ve ilgili sabit kıymetlere ilişkin birikmiş amortisman çıkışlarının doğru şekilde yapılıp yapılmadığı araştırılmalıdır.

VUK' un "Amortisman Tabi Malların Satılması" başlıklı 328' inci maddesinde yenilenmek amacıyla satılan iktisadi kıymetten elde edilen karın pasifte özel bir hesapta üç yıl süre ile tutulabileceği belirtilmiştir. Aynı kanun maddesine göre satılan iktisadi kıymetin yenilenmesinin zorunlu olması veya işletmeyi idare edenler tarafından bu yönde alınmış bir karar olması gerekmektedir. Kanun maddesinde, elde edilen karın pasifte geçici bir hesaba alınması, tekdüzen hesap planında "549 Özel Fonlar" hesabına karşılık gelmektedir. Bu kapsamda yenilenmek üzere satılan amortisman tabi iktisadi kıymete ilişkin elde edilen kar "549 Özel Fonlar" (çalışmamızın ilerleyen bölümlerinde detaylı şekilde incelenmiştir.) hesabına alınmalı, yeni alınan amortisman tabi iktisadi kıymet için ayrılan amortisman tutarından mahsup edilmelidir. İşletme tarafından bu kapsamda gerçekleştirilen satış olması durumunda ilgili muhasebe kayıtlarının yapılıp yapılmadığı kontrol edilmelidir. Ayrıca bu yenileme işlemine yönelik, işletmeyi yönetenlerce karar verildiğini ve teşebbüse geçildiğini tevsik eden belgeler incelenmelidir

KDVK' nın 30/b maddesi uyarınca, faaliyetleri tamamen veya kısmen binek otomobillerin kiralanması veya çeşitli şekilde işletilmesi olanlar hariç olmak üzere, binek otomobil alımına ilişkin ödenen KDV indirim konusu yapılamamaktadır. İndirim konusu yapılamayan KDV işin mahiyetine göre gider veya maliyet unsuru olarak dikkate alınabilir. Bu kapsamda işletme tarafından yıl içinde binek otomobil alımı yapılıp yapılmadığı araştırılmalı, alış vesikasında gösterilen KDV' nin indirim konusu yapılıp yapılmadığı kontrol edilmelidir.

Binek otomobillere ilişkin önemli diğer bir husus ise amortisman ayırma yöntemidir. VUK' un 320' inci maddesine göre faaliyetleri, kısmen veya tamamen binek otomobillerin kiralanması veya çeşitli şekilde işletilmesi olanların bu amaçla

kullandıkları otomobiller hariç olmak üzere binek otomobillere ilişkin kıst amortisman yönteminin uygulanması gerekmektedir. Şöyle ki, binek otomobillerinin aktife girdiği hesap dönemi için ay kesri tam ay sayılmak suretiyle kalan ay süresi kadar amortisman ayrılmaktadır. Amortisman ayrılmayan süreye isabet eden tutar amortisman süresinin son yılına ilave edilir. Bu nedenle işletme aktifine kayıtlı olan taşıtlardan bu kapsamda olanlar için amortisman listelerinden mevzuata uygun şekilde amortisman ayrılıp ayrılmadığına bakılmalıdır.

❖ 258 Yapılmakta Olan Yatırımlar Hesabı

Yapımı devam eden, tamamlandığında maddi duran varlıklar hesap grubundaki ilgili hesaba aktarılacak olan işlere ilişkin, işçilik, genel giderler ve her türlü madde ve malzemelerin izlendiği hesaptır. Yapımı devam eden işlere ilişkin harcamalar bu hesaba borç, tamamlanan yatırım tutarı da ilgili maddi duran varlık hesabı karşılığında bu hesaba alacak kaydedilir.

- Denetimi

Yapılmakta olan yatırımlar, teşvik belgesi kapsamında olabileceği gibi, diğer amaçlarla da gerçekleştirilmekte. Yapılan yatırımların teşvik belgesi kapsamında yapılıp yapılmadığı araştırılmalı, teşvik kapsamında gerçekleşen bir yatırım söz konusu ise bundan yararlanabilmek için ilgili mevzuatta belirlenen şartların sağlanıp sağlanmadığı kontrol edilmelidir.

Dönem sonu itibariyle bu hesapta takip edilen yatırımların tamamlanıp tamamlanmadığı, diğer bir deyişle kullanıma hazır hale getirilip getirilmediği araştırılmalıdır. Tamamlanan yatırımlara ilişkin bu hesapta yer alan tutarların ilgili maddi duran varlık hesabına aktarılıp aktarılmadığı kontrol edilmelidir.¹²⁷

❖ 259 Verilen Avanslar Hesabı

Maddi duran varlıklarla ilgili siparişlere ilişkin verilen avansların izlendiği hesaptır. Avansın verilmesi durumunda hesabın borcuna, siparişi verilen malın teslim alınmasıyla birlikte ilgili maddi duran varlık hesabı karşılığında alacak kaydı yapılır.

¹²⁷ Uçak, M., (2010), Maddi ve Maddi Olmayan Duran Varlıkların Vergi Usul Kanunu Ve Tekdüzen Muhasebe Sistemi Açısından Değerlemesi, Vergi Raporu Dergisi, Aralık, Sayı: 135, s. 127.

259 Verilen Avanslar 102 Bankalar <i>Maddi duran varlığa ilişkin avans verilmesi</i>	XXX	XXX
--	-----	-----

253 Tesis Makine ve Cihazlar 191 İndirilecek KDV 259 Verilen Avanslar 102 Bankalar <i>İlgili maddi duran varlığın teslim alınması ve kalan borcun ödenmesi</i>	XXX XXX	XXX XXX
--	------------	------------

- Denetimi

Bu hesaba ilişkin kapanış kayıtları kontrol edilmeli, sabit kıymet kayıtları ile karşılaştırılarak kaydi ve fiili avans hareketinin mutabakatı sağlanmalıdır. Nakden verilen avanslar için Damga Vergisi Kanunu' nda yer alan yükümlülüklerin yerine getirilip getirilmediği araştırılmalıdır.¹²⁸

Bu hesapta izlenen tutarlardan ithalatı tamamlanıp aktife alınan duran varlıkların olup olmadığı araştırılmalıdır.¹²⁹

4.2.3. Maddi Olmayan Duran Varlıklar Hesap Grubu

Herhangi bir fiziksel varlığı bulunmayan ve işletmenin belli bir şekilde yararlandığı veya yararlanmayı beklediği aktifleştirilen giderler ile belli koşullar altında hukuken himaye gören haklar ve şerefiyelerin izlendiği hesap grubudur.¹³⁰ Bu hesap grubu içerisinde aşağıdaki hesap kalemleri yer alır.

✓ 260 Haklar

¹²⁸ VDK, a.g.e., s.78.

¹²⁹ Selimoğlu, S., a.g.e., s. 245.

¹³⁰ MSUGT.

- ✓ 261 Şerefiye
- ✓ 262 Kuruluş ve Örgütlenme Giderleri
- ✓ 263 Araştırma ve Geliştirme Giderleri
- ✓ 264 Özel Maliyetler
- ✓ 267 Diğer Maddi Olmayan Duran Varlıklar
- ✓ 268 Birikmiş Amortismanlar (-)
- ✓ 269 Verilen Avanslar

❖ 260 Haklar Hesabı

Patent, imtiyaz, lisans gibi edinilen hukuki tasarruflar ile kamu otoritelerince tanınan kullanma ve yararlanma gibi yetkiler dolayısıyla yapılan harcamaların kaydedildiği hesaptır. Edinilen haklar, yararlanma süresi içerisinde, yararlanma süresi belirsiz ise beş yıl içinde itfa edilir.¹³¹

- Denetimi

Haklar yararlanma süreleri içerisinde itfa edilir. Yararlanma süresi belli değilse beş yıl içerisinde itfa edilmesi öngörülmüştür. Bu nedenle hakların itfa sürelerinin kontrolü yapılırken, yararlanma süresi belirli olanların bu süreye göre, belirli olmayanların ise beş yıl (%20) içerisinde itfa edilip edilmediği kontrol edilmelidir.

Yıl içerisinde bu hesaba yapılan kayıtlar incelenmeli, yapılan kayıtlara esas teşkil eden hakların mahiyeti araştırılmalı ve ilgili belgeler incelenmelidir.¹³²

Haklar maliyet bedeliyle değerlendirilir. Bu bakımdan, bu hesaba ilişkin değerlemenin maliyet bedeli ile yapıp yapılmadığı araştırılmalıdır.

¹³¹ MSUGT.

¹³² Alptürk, E., a.g.e., s. 364.

❖ 261 Şerefiye Hesabı

İşletmeyi satın almak için katlanılan maliyet ile söz konusu işletmenin rayiç bedelle hesaplanan net varlıklarının değeri, rayiç bedeli bilinmiyorsa veya tespit edilemezse net defter değeri arasındaki olumlu farkın izlendiği ve kaydedildiği hesaptır.¹³³

- Denetimi

Şerefiyelerin itfa süresi beş yıldır. Beş yıl içerisinde eşit taksitlerle (%20) itfa edilir. Bu kapsamda Şerefiyelere ilişkin itfa süresine dikkat edilmeli, doğru oran üzerinden itfa edilip edilmediği kontrol edilmelidir.

Kayıtlarda yer alan şerefiyelerin işletmeyle olan ilgisi fatura ve benzeri belgeler aracılığıyla kontrol edilmeli, cari dönemle önceki dönem arasındaki değişimin nedenleri araştırılmalıdır.¹³⁴

❖ 262 Kuruluş ve Örgütlenme Giderleri Hesabı

Maddi bir değer elde edilmeksizin, faaliyet hacminin büyütülmesi, işletmenin kurulması veya yeni bir şube açılması için yapılan harcamaların kaydedildiği hesaptır.¹³⁵ Harcama yapıldığında bu hesabın borcuna kayıt yapılır.

- Denetimi

Kurumsallaşmayı teşvik etmek adına ilk tesis ve taazzuv giderleri önem arz etmektedir. İşletmelerin kuruluşunda veya kurulduktan sonra işletmenin genişletilmesi amacıyla yapılan ve karşılığında maddi bir iktisadi kıymet elde edilmeyen giderler ilk tesis ve taazzuv giderleri olarak adlandırılır.¹³⁶ Kuruluş ve örgütlenme dönemleri uzun süren işletmelerde, kurumların gelişimini sağlayabilmesi açısından yüksek tutarlı giderlerin kurum kazancından direkt olarak indirebilmesi veya aktifleştirmek suretiyle itfa edilmesi yasalarla teminat altına alınmıştır.¹³⁷ VUK' un 282' inci maddesi uyarınca, kuruluş ve örgütlenme giderleri mukayyet değeri ile değerlendirilir. Mukayyet

¹³³ VDK, a.g.e., s.80.

¹³⁴ Alptürk, E., a.g.e., s.364.

¹³⁵ MSUGT.

¹³⁶ Ersoy, A., (2011), İlk Tesis ve Taazzuv Giderleri ile Peştemallıkların Değerlemesi ve Muhasebeleştirilmesi, Vergi Dünyası Dergisi, Aralık, Sayı: 364, s. 20.

¹³⁷ Düzükaya, B., Yalınbaş, İ.A., (2008), Kuruluş ve Örgütlenme Gideri, Vergi Raporu Dergisi, Aralık, Sayı:111, s.195.

değer, bir iktisadi kıymetin muhasebe kayıtlarında gösterilen değeridir. Yine mezkur kanunun 282' inci maddesine göre kuruluş ve örgütlenme giderlerinin aktifleştirilmesi ihtiyari olarak belirlenmiştir. Bu çerçevede kuruluş ve örgütlenme gideri niteliğinde olan ve direkt gider olarak kaydedilen tutarların bu hesapta yer alıp almadığının kontrolü yapılmalıdır.

Kuruluş ve örgütlenme giderleri amortisman yoluyla itfa edilmektedir. Bu nedenle kuruluş ve örgütlenme giderinin, amortisman listelerinde belirtilen oranlar dahilinde en fazla beş yıl süre ile itfa edilip edilmediği araştırılmalıdır.

❖ 263 Araştırma ve Geliştirme Giderleri Hesabı

Yeni teknoloji ve bilgi arayışına yönelik yapılan harcamalardan, aktifleştirilen kısmın izlendiği hesaptır. Yapılan harcamalar, maliyet bedeli ile dikkate alınır ve hesabın borcuna kaydedilir.

- Denetimi

Kamu tarafından sağlanan maddi ve maddi olmayan destek ile çeşitli özendirmeler yardımıyla gelişmesi ve büyümesi hedeflenen ekonomik faaliyetlerin desteklenmesi, teşvik olarak tanımlanmıştır.¹³⁸ Ülkemizde, Araştırma ve Geliştirme (Ar-Ge) harcamalarına yönelik ticari faaliyette bulunanlara ilişkin 193 sayılı GVK, 5520 sayılı KVK ve 5746 sayılı Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun¹³⁹ (AGFDHK)' da ayrı ayrı düzenlemeler mevcuttur. Söz konusu düzenlemelerle genel olarak Ar-Ge faaliyetleri teşvik edilerek, yeni teknoloji ve bilgi arayışı özendirilmiştir.

Yapılan Ar-Ge harcamaları sonucunda, amacın gerçekleştirilmesi durumunda bu amaçla yapılan giderler aktifleştirilerek beş eşit taksitte itfa edilebilir. Amacın gerçekleştirilememesi durumunda ise bu kapsamda yapılan harcamalar dönem giderlerine kaydedilebilir.¹⁴⁰

¹³⁸ Serdengeçti, T., (2000), Türkiye' de Yatırım ve Teşvik Uygulamaları, Başbakanlık Hazine Müsteşarlığı Teşvik ve Uygulama Genel Müdürlüğü Yayınları, Ankara, s. 1.

¹³⁹ 12.03.2008 tarih ve 26814 sayılı Resmi Gazete' de yayımlanmıştır.

¹⁴⁰ Öztürk, B., a.g.e., s.412.

Dönem içerisinde gider olarak dikkate alınan Ar-ge kapsamında yapılan harcamaların, beyanname üzerinden de indirim olarak yararlanabilmek imkânı mevcuttur. Bu kapsamda, araştırma ve geliştirme giderleriyle ilgili yapılacak denetimde, dönem içerisinde gider olarak dikkate alınan ilgili harcamanın beyanname üzerinden indirim konusu yapıp yapılmadığı kontrol edilmelidir.

Araştırma ve geliştirme giderleri maliyet bedeli ile dikkate alınır ve beş yıl içerisinde itfa edilir. Bu hesaba kaydedilen araştırma ve geliştirmeye ilişkin tutarların maliyet bedeliyle kaydedilip kaydedilmediği incelenmeli, doğru şekilde itfa edilip edilmediği araştırılmalıdır.

❖ 264 Özel Maliyetler Hesabı

Kiralanan gayrimenkullere ilişkin değer artırıcı veya kiracı tarafından götürülemeyecek nitelikte olan harcamaların kaydedildiği hesaptır.

Örnek: (A) işletmesi 2017 yılında beş yıllığına kiraladığı gayrimenkule ilişkin 02.06.2017 tarihinde 2.500 değerinde asma tavan yaptırmıştır. (KDV %18)

264 Özel Maliyetler	2.500	
191 İndirilecek KDV	450	
102 Bankalar		2.950
<i>02.06.2017 tarihinde yapılacak kayıt</i>		

770 Genel Yönetim Giderleri	500	
268 Birikmiş Amortismanlar		500
<i>31.12.2017 tarihinde yapılacak amortisman kaydı.</i>		
<i>Özel maliyete ilişkin amortisman tutarı: $2.500 * 0,20 = 500 TL$</i>		

- Denetimi

VUK' un 372' inci maddesi uyarınca özel maliyetler kira süresi boyunca eşit yüzdelerle itfa edilmektedir. Kira süresi dolmadan, kiralanan şeyin boşaltılması halinde henüz itfa edilmemiş olan giderler, tek seferde gider olarak dikkate alınabilir. Bu kapsamda, özel maliyet bedelinin itfasının, doğru oran üzerinden yapılıp yapılmadığı araştırılmalı, gayrimenkulün boşaltılması halinde, özel maliyet bedelinin ilgili yılda bir defada gider yazılıp yazılmadığı kontrol edilmelidir.

Bu hesapta yer alan tutarların gayrimenkulün değerini artırıcı nitelikte olup olmadığı kontrol edilmeli, bu harcamalara ilişkin ilgili fatura ve benzeri vesikalar incelenmelidir.¹⁴¹

❖ 269 Verilen Avanslar Hesabı

Maddi olmayan duran varlıklar için verilen avansların izlendiği hesaptır. Avans verilmesi durumunda hesabın borcuna, avans verilen ilgili maddi duran varlık elde edildiğinde hesabın alacağına kayıt yapılır.

Örnek: İşletme kiraladığı gayrimenkule ilişkin 2.000 TL değerinde asma tavan yaptırmak için 01.10.2018 tarihinde 500 TL avans vermiştir. 15.10.2018 tarihinde asma tavan tamamlanmış ve kalan tutarın tamamı banka aracılığıyla ödenmiştir. (KDV %18)

269 Verilen Avanslar	500	
102 Bankalar		500
<i>01.10.2018 tarihinde yapılacak kayıt</i>		

¹⁴¹ Alptürk, E., a.g.e., s.366.

264 Özel Maliyetler	2.000	
191 İndirilecek KDV	360	
269 Verilen Avanslar		500
102 Bankalar		1.860
<i>15.10.2018 tarihinde yapılacak kayıt</i>		

- **Denetimi**

Çalışmamızın önceki bölümünde değindiğimiz “259 Verilen Avanslar” hesabına ilişkin yapılacak denetim “269 Verilen Avanslar” hesabı için de geçerlidir.

4.2.4. Özel Tükenmeye Tabi Varlıklar Hesap Grubu

Özel tükenmeye tabi varlıklar hesap grubu, esas olarak bir rezervin bulunmasına ilişkin yapılan, arama ve hazırlık ve geliştirme giderlerine ilişkindir. Söz konusu giderler rezervin tükenmesine bağlı olarak değer yitirmektedir.

Bu hesap grubu aşağıdaki hesap kalemlerinden oluşur.

- ✓ 271 Arama Giderleri
- ✓ 272 Hazırlık ve Geliştirme Giderleri
- ✓ 277 Diğer Özel Tükenmeye Tabi Varlıklar
- ✓ 278 Birikmiş Tükenme Payları (-)
- ✓ 279 Verilen Avanslar

Bu bölümde 271, 272 ve 278 kodlu hesaplara değinilecektir.

❖ **271 Arama Giderleri Hesabı**

Maden yatağının işlemeye elverişli olup olmadığı veya petrol araştırmasına yönelik yapılan giderlerin izlendiği hesaptır. Yapılan harcamalar bu hesabın borcuna, arama

sonucunda işlemeye elverişli maden yatağı veya petrol bulunmadığı zaman ilgili zarar hesabı karşılığında bu hesabın alacağına kayıt yapılır.

Örnek: (A) işletmesi, Soma’ da bulunan maden yatağının, işletmeye elverişli olup olmadığını araştırmak için 20.000 TL’ lik sondaj giderine katlanmıştır. Araştırma sonucunda maden yatağının işletmeye elverişli olmadığı anlaşılmıştır. (KDV ihmal edilmiştir.)

271 Arama Giderleri 320 Satıcılar <i>Gider kaydı</i>	20.000	20.000
630 Araştırma ve Geliştirme Giderleri 271 Arama Giderleri <i>Maden yatağının işletmeye elverişli olmaması</i>	20.000	20.000

- Denetimi

Yapılan arama sonrasında işletmeye elverişli maden yatağı veya petrol rezervi bulunmaması durumunda, bu hesapta yer alan tutarın “630 Araştırma ve Geliştirme Giderleri” hesabına alınıp alınmadığı kontrol edilmeli, çalışmanın devam etmesi durumunda yapılan giderlerin bu hesapta izlenip izlenmediği araştırılmalıdır.

❖ 272 Hazırlık ve Geliştirme Giderleri Hesabı

Maden yatakları ve petrol rezervlerinin, üretim sürecine elverişli hale getirilmesine yönelik yapılan harcamaların kaydedildiği hesaptır.

Örnek: (A) işletmesi, Soma’ da bulunan maden yatağına ilişkin yaptığı çalışmalar sonucunda maden yatağının işletmeye elverişli olduğu sonucuna ulaşmış ve buna ilişkin yer altındaki maden yatağına girmek için 50.000 TL harcama yapmıştır. (KDV ihmal edilmiştir.)

272 Hazırlık ve Geliştirme Giderleri	200.000	
258 Yapılmakta Olan Yatırımlar		200.000
<u>Üretime Geçilmesi</u>		

730 Genel Üretim Giderleri	20.000	
278 Birikmiş Tükenme Payları		20.000
<u>2018 yılı tükenme payı</u>		
<u>İmtiyaz veya Maliyet bedeli/Görünür Muhtemel Rezerv* Yıllık üretim Miktarı</u>		
<u>200.000/5.000.000*100.000=20.000</u>		

- Denetimi

Tükenme payı hesaplamasının doğruluğu kontrol edilmelidir. Rezervlerin azalması sonucunda değerini kaybeden madenler ve taş ocaklarının imtiyaz ve maliyet bedellerinin her maden ve taş ocağı için belirlenmiş olan oranlar dahilinde itfa edildiğine dair kontroller yapılmalıdır.¹⁴³

4.3. KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR

İşletmeler ihtiyaç duydukları finansman ihtiyacını öz kaynakları ile karşılayabilecekleri gibi yabancı kaynak kullanarak da bunu gerçekleştirebilir. Tekdüzen hesap planında, işletmenin ihtiyaç duyduğu yabancı kaynakların kaydedildiği bölüm kısa ve uzun vadeli yabancı kaynak şeklinde ikiye ayrılmıştır. Çalışmamızın bu bölümünde kısa vadeli yabancı kaynaklara değinilecektir. Kısa vadeli yabancı kaynaklar, vadesi bir yıla kadar olan borçların kaydedildiği ana hesap grubudur Uzun vadeli yabancı kaynaklar süresi bir yıldan fazla olan borçların kaydedildiği ana hesap grubunu oluşturmaktadır. Uzun vadeli yabancı kaynaklar, işleyiş ve hesap planı olarak

¹⁴³ Alptürk, E., a.g.e., s.371.

kısa vadeli yabancı kaynaklarla genel olarak örtüşmektedir. Bu nedenle, çalışmamızda kısa vadeli yabancı kaynaklar grubunda yer alan hesaplara değinilecektir. Bu grup içerisinde aşağıdaki hesap grupları yer almaktadır.

- ✓ Mali Borçlar
- ✓ Ticari Borçlar
- ✓ Diğer Borçlar
- ✓ Alınan Avanslar
- ✓ Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Hakedişleri
- ✓ Ödenecek Vergi ve Diğer Yükümlülükler
- ✓ Borç ve Gider Karşılıkları
- ✓ Gelecek Aylara Ait Gelirler ve Gider Tahakkukları
- ✓ Diğer Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar

4.3.1. Mali Borçlar Hesap Grubu

Bu hesap grubu, uzun vadeli olup vadesine bir yıldan daha az kalan vadeli mali borçların anapara taksit ve faizleri ile kredi kurumlarına olan kısa vadeli borçları kapsar.¹⁴⁴ Aşağıdaki hesap kalemleri bu hesap grubunu oluşturur.

- ✓ 300 Banka Kredileri
- ✓ 301 Finansal Kiralama İşlemlerinden Borçlar
- ✓ 302 Ertelenmiş Finansal Kiralama Borçlanma Maliyetleri(-)
- ✓ 303 Uzun Vadeli Kredilerin Anapara Taksitleri ve Faizleri
- ✓ 304 Tahvil Anapara Borç, Taksit ve Faizleri
- ✓ 305 Çıkarılmış Bonolar ve Senetler
- ✓ 306 Çıkarılmış Diğer Menkul Kıymetler

¹⁴⁴ MSUGT.

- ✓ 308 Menkul Kıymetler İhraç Farkları (-)
- ✓ 309 Diğer Mali Borçlar

İşletme faaliyetlerinin yürütülmesinde öz kaynakların yetersiz kaldığı durumlarda yabancı kaynaklardan yararlanır. Banka ve benzeri kuruluşlardan yapılan borçlanmalar, yabancı kaynakların önemli bir bölümünü oluşturduğundan mali borçların denetimi önemlidir. Mali borçların denetiminin öncelikli amacı işletmenin mali borçlarını gerçeğe uygun olarak gösterilmesini sağlamaktır.¹⁴⁵

❖ 300 Banka Kredileri Hesabı

Banka ve benzeri kredi kurumlarından yapılan, vadesi bir yıla kadar olan borçlanmaların izlendiği hesaptır. Kredi kullanımında hesabın alacağına, kredi ödemesinde hesabın alacağına kayıt yapılır.

- Denetimi

Bankadan çekilen kredilere ilişkin, ekstre bilgileri ile işletme kayıtlarında yer alan bilgiler karşılaştırılmalı, hesaplamaların doğru yapıp yapılmadığı kontrol edilmelidir.

Kredi kullanımı dolayısıyla teminat olarak verilen senetlere ilişkin gerekli takibi yaparak, ilgili kayıtların yapıp yapılmadığı kontrol edilmelidir.¹⁴⁶

Bankadan temin edilen kredinin hangi amaçla kullanıldığı araştırılmalıdır. İşletme faaliyetiyle ilgili olmayan kredi kullanılmış ise bu krediye ilişkin faizlerin KKEG olarak nazım hesaplarda izlenip izlenmediği araştırılmalı, beyanname üzerinden matraha ilave edilip edilmediği kontrol edilmelidir.

Vadesi dolmayan kredinin faizlerine ilişkin gider tahakkuku yapıp yapılmadığı araştırılmalıdır.

Bilançoda yer alan dövizli kredilerin ekstreler ile tutarlılığı ve dönem sonlarında yapılması gereken değerleme işlemleri kontrol edilmelidir.

¹⁴⁵ Selimoğlu, S., a.g.e., s.257.

¹⁴⁶ Selimoğlu, S., a.g.e., s. 258.

Kullanılan kredilere ilişkin olarak yurtiçi ve yurtdışı finansman kaynaklı olanlar ayrı ayrı değerlendirmeye tabi tutulmalıdır.

❖ 301 ve 302 Kodlu Hesaplar

301 Finansal Kiralama İşlemlerinden Borçlar Hesabı: Finansal kiralama yapan kiracıların, finansal kiralama işlemlerinden doğan vadesi bir yıla kadar olan borçların izlendiği hesaptır.

Finansal kiralamaya ilişkin borç bu hesabın alacağına kaydedilir. Finansal kiralamaya konu olan ilgili varlık hesabına kira ödemelerinin bugünkü değeri ile borç ve bu iki tutar arasındaki fark da "302-Ertelenmiş Finansal Kiralama Borçlanma Maliyetleri" hesabına borç kaydedilir.¹⁴⁷

302 Ertelenmiş Finansal Kiralama Borçlanma Maliyetleri (-):Kira sözleşmesinde belirtilen tutar ile kira ödemelerinin bugünkü değer arasındaki fark bu hesabın borcuna kaydedilir. Dönem sonunda gerçekleşen faiz tutarı bu hesaba alacak kaydedilir.¹⁴⁸

Örnek: (A) işletmesi, şantiyesinde kullanacağı vince ilişkin Leasing firmasıyla 01.11.2018 tarihinde sözleşme imzalamış ve söz konusu vinci 4 aylığına kiralamıştır. Kiralamaya ilişkin ödeme planı aşağıdaki gibi belirlenmiştir.

Taksit Ödeme Tarihi	Anapara	Faiz	Kira Bedeli	KDV Dahil Bedel
15.11.2018	24.280	0,00	24.280	28.650
15.12.2018	20.100	4.180	24.280	28.650
2018 Yılı Toplamı	44.380	4.180	48.560	57.300
15.01.2019	18.400	5.880	24.280	28.650
15.02.2019	16.200	8.080	24.280	28.650
2019 Yılı Toplamı	34.600	13.960	48.560	57.300
Genel Toplam	78.980	18.140	97.120	114.600

¹⁴⁷ MSUGT.

¹⁴⁸ MSUGT.

260 Haklar	78.980	
302 Ertelenmiş Finansal Kiralama Borçlanma Maliyetleri	4.180	
402 Ertelenmiş Finansal Kiralama Borçlanma Maliyetleri	13.960	
301 Finansal Kiralama İşlemlerinden Borçlar Hesabı		48.560
401 Finansal Kiralama İşlemlerinden Borçlar Hesabı		48.560
<u>01.11.2018 tarihinde yapılacak kayıt</u>		

301 Finansal Kiralama İşlemlerinden Borçlar Hesabı	24.280	
191 İndirilecek KDV	4.370	
102 Bankalar		28.650
<u>15.11.2018 tarihinde yapılacak kayıt (1. Taksit Ödemesi)</u>		

- 301 ve 302 Kodlu Hesapların Denetimi

VUK' un mükerrer 290' ıncı maddesine göre finansal kiralamaya ilişkin değerlendirme, Kiracı tarafından finansal kiralama işlemine konu iktisadî kıymeti kullanma hakkı ve sözleşmeden doğan borç, kiralama konusu iktisadî kıymetin rayiç bedeli veya sözleşmeye göre yapılacak kira ödemelerinin bugünkü değerinden düşük olanı ile değerlendirilir. Bu kapsamda, finansal kiralamaya ilişkin değerlemenin doğru yapılıp yapılmadığı kontrol edilmelidir.

Vadesi bir yılı geçen finansal kiralamaya ilişkin borçların izlendiği "401 Finansal Kiralama İşlemlerinden Borçlar" hesabında yer alan tutarların vadesi bir yılın altına düştüğünde "301 Finansal Kiralama İşlemlerinden Borçlar" hesabına aktarılıp aktarılmadığı kontrol edilmelidir.

Kira ödemelerine ilişkin anapara ve faiz ödemelerini gösteren tabloların, işletme kayıtları ile mutabakatı sağlanmalıdır.

Vadesi bir yılı geçen finansal kiralamaya ilişkin borçlanma maliyetlerinin izlendiği “402 Ertelemiş Finansal Kiralama Borçlanma Maliyetleri (-)” hesabında yer alan tutarların, vadesi bir yılın altına düştüğünde “302 Ertelemiş Finansal Kiralama Borçlanma Maliyetleri (-)” hesabına aktarılıp aktarılmadığı kontrol edilmelidir.

❖ **303 Uzun Vadeli Kredilerin Anapara Taksitleri ve Faizleri Hesabı**

Uzun vadeli kredilere ilişkin bir yıl içinde ödenecek olan anapara taksitleri ile vadesi bir yılın altına düşen faizler ile bu kredilerin tahakkuk ettiği halde ödemesi yapılmayan faizlerinin izlendiği hesaptır.

Örnek:

102 Bankalar	xxx	
780 Finansman Giderleri	xxx	
400 Banka Kredileri		xxx
<u>Uzun vadeli kredi kullanımı</u>		

400 Banka Kredileri	xxx	
303 Uzun Vadeli Kredilerin Anapara Taksitleri ve Faizleri Hesabı		xxx
<u>Kredi vadesinin bir yılın altına düşmesi</u>		

780 Finansman Giderleri	xxx	
381 Gider Tahakkukları		xxx
<u>Dönem sonu faiz tahakkuk kaydı</u>		

- Denetimi

Banka ekstreleri ile işletme kayıtları karşılaştırılarak hesaba kaydedilen tutarın doğruluğu kontrol edilmelidir.

Kullanılan kredilere ilişkin anapara ve faiz ayırımının doğru yapılıp yapılmadığı incelenmeli, uzun vadeli kredilerin bilanço tarihinden sonra bir yıllık dönem içerisinde ödenecek olan anapara taksitlerinin olup olmadığı araştırılmalıdır.

❖ 304 ve 405 Kodlu Hesaplar

304 Tahvil Anapara Borç Taksit ve Faizleri Hesabı: Bir yıl içinde ödenecek olan tahvil borç anapara borç taksitleri ile tahakkuk eden ancak ödenmeyen tahvillere ilişkin faizlerin izlendiği ve kaydedildiği hesaptır.¹⁴⁹

405 Çıkarılmış Tahviller Hesabı: Anonim şirketlerin borçlanmak amacıyla ihraç ettikleri vadesi bir yıldan uzun olan tahvillerin izlendiği ve kaydedildiği hesaptır. Vadesi bir yılın altına düşen tahviller “304 Tahvil Anapara Borç Taksit ve Faizleri” hesabına aktarılır.

- 304 ve 405 Kodlu Hesapların Denetimi

Uzun vadeli tahvil ihracı nedeniyle borçlanılan tutarlardan sonraki döneme isabet eden tutarların kısa vadeli hesaplara alınıp alınmadığı kontrol edilmelidir.¹⁵⁰

Tahviller için işleyen faiz ve kur farklarının ait olduğu dönemde kaydedilip kaydedilmediği araştırılmalı, ait olduğu dönemin dışında değerlendirilip değerlendirilmediği kontrol edilmelidir.¹⁵¹

İşletme tarafından ihraç edilen tahvilin, nominal değerinin altında ihraç edilmesinden kaynaklanan farkın “308 Menkul Kıymetler İhraç Farkları” hesabına alınıp alınmadığı kontrol edilmelidir.

¹⁴⁹ MSUGT.

¹⁵⁰ Selimoğlu, S., a.g.e., s. 258.

¹⁵¹ Alptürk, E., a.g.e., s.376.

❖ 305 Çıkarılmış Bonolar ve Senetler Hesaplar

Tedavüldeki banka bonoları ve finansman bonoları gibi kısa vadeli para ve sermaye piyasası araçları karşılığında sağlanan fonlar bu hesapta izlenir.¹⁵²

- Denetimi

İhraç edilen bono ve senetlerin VUK' un 286' ıncı maddesi hükmü uyarınca itibari değerle değerlendirilir. Bu çerçevede işletme tarafından çıkarılan bono ve senetlere ilişkin değerlemenin doğru yapıp yapılmadığı kontrol edilmelidir.

Çıkarılan bono ve senetler, nominal değerinin altında satışından kaynaklanan farkın "308 Menkul Kıymetler İhraç Farkları" hesabına alınıp alınmadığı incelenmeli, menkul kıymete ilişkin yapılan geri ödemede yürürlükte bulunan oran üzerinden stopaj kesintisinin yapıp yapılmadığı araştırılmalıdır.

İşletme tarafından çıkarılan bono ve senetler, mizan bakiyeleri ile karşılaştırılarak kontrol edilmelidir.

❖ 308 Menkul Kıymetler İhraç Farkları Hesabı (-)

Tahvil, senet gibi menkul kıymetlerin, nominal değerinin altında ihraç edilmesiyle oluşan, nominal değeri ile satış değeri arasındaki farkın gelecek dönemlere ait olan kısmının kaydedildiği hesaptır.¹⁵³

- Denetimi

KVK' nın "Kabul Edilmeyen İndirimler" başlıklı 11' inci maddesinin "e" bendinde, kanunda belirlenen hadlerin saklı olması koşuluyla menkul kıymetlerin itibari değerinin altında ihraç edilmesinden dolayı ortaya çıkan farkın, kurum kazancının tespitinde indirimi kabul edilmemiştir. Buna göre, kanunda belirlenen hadlerin üzerinde gerçekleşen menkul kıymet ihraç farklarının kurum kazancına KKEG olarak ilave edilmesi gerekmektedir. Dolayısıyla 308 koldu hesapta yer alan tutardan, indirimi kabul edilmeyen kısmının belirlenip kurum kazancına ilave edilip edilmediği kontrol edilmelidir.

¹⁵² Bakır, H.,Şahin, C.,, a.g.e., s.33.

¹⁵³ Bakır, H.,Şahin, C., a.g.e., s. 39.

İhraç edilen menkul kıymetlerin sermaye piyasası mevzuatında belirlenen kurallara uygun olarak çıkarılıp çıkarılmadığı araştırılmalı, buna ilişkin ilgili yazı ve belgelerin karşılaştırılması ve mutabakatı sağlanmalıdır.¹⁵⁴

4.3.2. Ticari Borçlar Hesap Grubu

İşletmenin senetli ve senetsiz olan borçlarının yer aldığı hesap grubudur. Bu hesap grubu içerisinde aşağıdaki hesap kalemler yer alır.

- ✓ 320 Satıcılar
- ✓ 321 Borç Senetleri
- ✓ 322 Borç Senetleri Reeskontu (-)
- ✓ 326 Alınan Depozito ve Teminatlar
- ✓ 329 Diğer Ticari Borçlar

❖ 320 Satıcılar Hesabı

İşletmenin faaliyet konusuna bağlı olarak her türlü mal ve hizmet alımlarına ilişkin borçların izlendiği ve kaydedildiği hesaptır.

- Denetimi

Yüksek tutarlı mal ve hizmet alımlarına ilişkin bu hesapta yer alan tutarların, belge üzerinden kontrolü sağlanmalıdır.

Ticari borçların dökümü yapılarak doğruluğu kontrol edilmelidir. Bu hesaba ilişkin iade, iskonto, vade farkı, döviz kur farkları ve fiyat farklarının kontrolü yapılmalıdır.¹⁵⁵

❖ 321 Borç Senetleri Hesabı

İşletmenin faaliyet konusuyla ilgili olarak senetli borçlarının izlendiği ve kaydedildiği hesaptır.

¹⁵⁴ Alptürk, E., a.g.e., s.378.

¹⁵⁵ Alptürk, E., a.g.e., s.379.

- **Denetimi**

VUK' un 280' inci maddesi uyarınca yabancı cinsinden olan senetli borçlar borsa rayici ile değerlendirilir. Bu çerçevede ilgili kanun uyarınca yabancı para cinsinden olan senetli borçlara ilişkin değerlemenin doğru şekilde yapılıp yapılmadığı kontrol edilmelidir. Değerleme sonucunda oluşan kur farklarının "646 Kambiyo Karı" veya "656 Kambiyo Zararı" hesabına alınıp alınmadığı incelenmelidir.

❖ **322 Borç Senetleri Reeskontu Hesabı (-)**

Senede bağlı borçların bilanço gününde tasarruf değeriyle değerlendirebilmek amacıyla kullanılan hesaptır. Bilanço gününde senedin tasarruf değeri bu hesabın borcuna kaydedilir.

- **Denetimi**

Borç senetleri için ayrılan reeskont tutarının doğru hesaplanıp hesaplanmadığı kontrol edilmelidir. Reeskont tutarı aşağıdaki formül yardımıyla hesaplanır.

$$\text{Reeskont Tutarı} = \frac{\text{Nominal değer} * \text{Faiz Oranı} * \text{Gün Sayısı}}{36.000 + (\text{Faiz oranı} * \text{Gün Sayısı})}$$

Vadesi gelmeyen senetli borçlar için uygulanacak faiz oranı senette yazılı olan orandır. Senette faiz oranı yoksa, Türk Lirası cinsinden olanlar için TCMB' nin resmi iskonto haddi , yabancı para cinsinden olanlar için Londra Banlalar Arası Faiz Oranı (LIBOR) uygulanır.¹⁵⁶

Bilanço gününde ayrılan reeskont için kaydedilen hesabın, dönem başında kapatılması gerekmektedir. Bu nedenle dönem başında borç senetleri reeskontu hesabının ilgili gider hesabı karşılığı, kapatılıp kapatılmadığı kontrol edilmelidir.

Çalışmamızın önceki bölümünde VUK' un 285' inci maddesi ve 217 seri nolu Gelir Vergisi Genel Tebliğ uyarınca, alacak senetlerini reeskonta tabi tutanların borç senetlerini de reeskonta tabi tutulacağı belirtilmişti. Bu kapsamda alacak senetleri için

¹⁵⁶ Esen, M., (2010), Dönem Sonu İşlemlerinin Muhasebeleştirilmesi, Vergi Dünyası Dergisi, Aralık, Sayı: 352, s. 128.

reeskont ayrılmışsa borç senetleri için de reeskont ayrılması gerekeceğinden ilgili reeskont kaydının yapılıp yapılmadığı araştırılmalıdır.

❖ 326 Alınan Depozito ve Teminatlar Hesabı

Üçüncü kişilerin işletmeye karşı yükümlülüklerini güvence altına almak amacıyla işletme tarafından alınan depozito ve teminatların izlendiği hesaptır.

- Denetimi

Alınan depozito veya teminatın yabancı para cinsinden olması durumunda, değerlemenin doğru yapılıp yapılmadığı, ilgili gelir veya gider hesaplarının kullanılıp kullanılmadığı araştırılmalıdır.

Dönem sonu itibarıyla, ödenen, iade edilen veya herhangi bir sebeple hesaptan çıkarılması icap eden tutarların olup olmadığı araştırılmalıdır.¹⁵⁷

4.3.3. Alınan Avanslar Hesap Grubu

Bu hesap grubu içerisinde “340 Alınan Sipariş Avansları” ve 341 Alınan Diğer Avanslar” hesabı yer almaktadır.

❖ 340 ve 341 Kodlu Hesaplar

İşletmenin ticari faaliyetiyle ilgili olarak üçüncü kişilerden alınan avanslar 340 Alınan Sipariş Avansları” hesabına kaydedilir. Bunun dışında kalan avanslar “341 Alınan Diğer Avanslar” hesabında izlenir.

- Denetimi

Alınan avanslar mizan bakiyeleri ile karşılaştırılarak mutabakat sağlanmalıdır. Bu hesaplara ilişkin değerlemenin doğru şekilde yapılıp yapılmadığı incelenmeli, yabancı para birimiyle alınan avanslara ilişkin kur farklarıyla ilgili “646 Kambiyo Karları” ve “656 Kambiyo Zararları” hesabının kullanılıp kullanılmadığı kontrol edilmelidir.

Taahhütler tamamlandığı veya ilgili mallar gönderildiği halde hala açık olan avans olup olmadığı araştırılmalıdır.¹⁵⁸

¹⁵⁷ Alptürk, E., a.g.e., s.381.

4.3.4. Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Hakedişleri

Yıllara yaygın inşaat ve onarım işiyle işigal eden işletmelerin, bu kapsamda gerçekleştirdiği işlet dolayısıyla elde etmiş oldukları hak edişlerin kaydedildiği hesaptır. Tekdüzen hesap planında, 350-357 kodları arasında ve “Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Hakedişleri” ismiyle yer almaktadır. Proje sayısı 350-357 arasındaki hesaplardan fazla ise projelere göre tali hesap açılabilir.¹⁵⁹

- Denetimi

Yıllara yaygın inşaat işi birden fazla olan işletmede her bir hesap, proje bazında sınıflara ayrılmalı, “170-178 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri” hesabıyla uyumlu şekilde kaydedilmesi ve sınıflandırılması gerekmektedir. Bu kapsamda “350-357” hesap kodlarında izlenen yıllara yaygın inşaat işinden elde edilen hak edişlerin doğru şekilde kaydedilip kaydedilmediği kontrol edilmelidir.

Yıllara sari inşaat ve onarım işlerinde işin bitim tarihi, geçici kabulün yapıldığını gösteren tutanağın idarece onaylandığı tarih, diğer hallerde işin fiilen tamamlandığı veya fiilen bırakıldığı tarihtir. Bu kapsamda işin bitim tarihinde 350-357 koldu hesaplarda biriken tutarların ilgili gelir hesaplarına intikal ettirilip ettirilmediği kontrol edilmelidir.

4.3.5. Borç ve Gider Karşılıkları Hesap Grubu

Tahakkuk veya ödeme zamanı kesin olarak belli olmayan kısa vadeli borçlar veya giderler için ayrılan karşılıkların izlendiği hesap grubudur. Bu grupta yer alan karşılık hesapları aktif düzenleyici nitelikte değildir.

Bu grup içerisinde aşağıdaki hesap kalemleri yer alır.

- ✓ 370 Dönem Karı Vergi ve Diğer Yasal Yükümlülük Karşılıkları
- ✓ 371 Dönem Karının Peşin Ödenen Vergi ve Diğer Yükümlülükleri (-)
- ✓ 372 Kıdem Tazminatı Karşılığı
- ✓ 373 Maliyet Giderleri Karşılığı

¹⁵⁸ Alptürk, E., a.g.e., s.383.

¹⁵⁹ Sevilengül, O., a.g.e., s. 519.

✓ Diğer Borç ve Gider Karşılıkları

- **Denetimi**

“370 Dönem Karı Vergi ve Diğer Yasal Yükümlülük Karşılıkları” hesabı için yapılacak kontrolde, dönem karı üzerinden ödenecek vergiye mahsup edilmek üzere önceden yapılan kesintilerin ve ödenen geçici vergilerin doğru hesaplanıp hesaplanmadığı araştırılmalıdır.

Kıdem tazminatına ayrılan karşılıklar, mali karın hesabında indirimi kabul edilmemektedir. Bu nedenle ayrılan kıdem tazminatlarının KKEG olarak dikkate alınıp alınmadığı kontrol edilmelidir.

Kıdem tazminatına ilişkin ödemenin doğru hesaplanıp, fiili yapıp yapılmadığı kontrol edilmelidir. Kıdem tazminatı ödemesinin azami sınırı üzerinde ödemenin olup olmadığı araştırılmalıdır.¹⁶⁰

“373 Maliyet Giderleri Karşılığı” hesabıyla ilgili olarak, maliyetler gerçekleştiğinde bu hesapla ilgili iptal ve mahsup işlemlerinin yapılması gerekeceğinden, ilgili iptal ve mahsup işlemlerinin doğru olarak yapıp yapılmadığının kontrol edilmesi gerekmektedir. Tahmin edilen ve maliyet giderleri karşılığı olarak muhasebeleştirilen tutarın altında gerçekleşen bir maliyetin bulunması halinde maliyet hesapları gerekli kontrollerin yapılması gerekir.

4.3.6. Gelecek Aylara Ait Gelirler ve Gider Tahakkukları Hesap Grubu

Gelecek aylara ait olan gelirler ile ödemesi gelecek aylarda yapılacak olan giderlerin kaydedildiği ve izlendiği hesaplardan oluşan gruptur.

Bu grup içerisinde “380 Gelecek Aylara Ait Gelirler” ve “381 Gider Tahakkukları” hesapları yer almaktadır.

“380 Gelecek Aylara Ait Gelirler” hesabıyla ilgili olarak yapılacak denetimde, ilgili döneme ait olduğu ve matraha dahil edilmesi gerektiği halde bu hesapta yer alan gelirlerin olup olmadığı araştırılmalıdır. Vadesi bir yıldan kısa süreye düşen hesapların 480 kodlu hesaptan 380 kodlu hesaba devredilip devredilmediği kontrol edilmelidir.

¹⁶⁰ VDK, a.g.e., s.109.

Gider tahakkukları hesabıyla ilgili olarak yapılacak denetimde bu hesap ile gider hesaplarının paralel bir şekilde kontrol edilmek suretiyle, bu hesabın gider tarafının mutabakatı sağlanmalıdır.

4.4. ÖZ KAYNAKLAR

İşletmenin kuruluş veya faaliyetine devam ettiği süre boyunca, işletme sahipleri tarafından ortaya konan fonlar işletmenin öz kaynaklarını oluşturur. Öz kaynaklar, işletme faaliyetine devam ettiği sürece işletme açısından devamlı bir kaynak niteliğindedir.¹⁶¹ Bu ana hesap grubu içerisinde aşağıdaki hesap grupları yer alır.

- ✓ Ödenmiş Sermaye
- ✓ Sermaye Yedekleri
- ✓ Kar Yedekleri
- ✓ Geçmiş Yıllar Karları
- ✓ Geçmiş Yıllar Zararları
- ✓ Dönem Net Karı (Zararı)

Sermaye hesapları fazla çalışan bir hesap grubu olmamakla birlikte önemli denebilecek hataların yapıldığı bir denetim alanıdır. Hesaplar yoğun olmasa bile, tutarları oldukça yüksektir.¹⁶²

4.4.1. Ödenmiş Sermaye Hesap Grubu

Bu grup “500 Sermaye” ve “501 Ödenmemiş Sermaye” hesapları ile “502 Sermaye Düzeltmesi Olumlu Farkları” ve “503 Sermaye Düzeltmesi Olumsuz Farkları” hesaplarından oluşur.

¹⁶¹ WEB_15, Öz Kaynaklar, Ekodialog.com, http://www.ekodialog.com/Konular/ozkaynaklar_ozkaynak.html, Erişim Tarihi: 30.04.2017.

¹⁶² Selimoğlu, S., a.g.e., s.278.

❖ 500 Sermaye Hesabı

İşletmenin ana sözleşmesinde yer alan veya işletmeye tahsis edilen ve Ticaret siciline tescil edilen sermaye tutarları bu hesapta izlenir. ¹⁶³ İşletmenin kuruluşunda ya da daha sonraki sermaye artırımlarında taahhüt edilen nominal sermaye tutarıdır. Kayıtlı sermaye sistemine geçen işletmelerin bu hesaplarında çıkarılmış sermayeleri gösterilir. ¹⁶⁴

❖ 501 Ödenmemiş Sermaye Hesabı (-)

Ortaklar tarafından taahhüt edilen ve işletmeye tahsis edilmiş olan sermaye artırıma ilişkin yükümlülüğünün ortaklar tarafından henüz ödenmeyen kısmının izlendiği ve kaydedildiği hesaptır.

- 500 ve 501 Kodlu Hesapların Denetimi

Yapılacak denetimde öncelikle herhangi bir sermaye hareketinin olup olmadığına bakılmalıdır. Taahhüt edilen sermaye tutarı ile ödenen sermaye tutarının hesaplara doğru şekilde geçirilip geçirilmediği kontrol edilmelidir. ¹⁶⁵

Şirket yapısında meydana gelen değişiklikler kontrol edilmeli, değişiklik olması durumunda gerekli işlemlerin yapılarak muhasebe kayıtlarında gösterilip gösterilmediği incelenmelidir. Sermaye artırımına ilişkin vergisel yükümlülüklerin yerine getirilip getirilmediği kontrol edilmelidir.

Temettü ödemesi yapılan kişiler ile şirketin ortaklık yapısı karşılaştırılarak farklılık olup olmadığı kontrol edilmelidir. Sermaye taahhütlerinin yerine getirilmesinde, TTK hükümlerinin uygulanıp uygulanmadığı değerlendirilmelidir. Sermaye taahhüt alacakları, genel kurul ve yönetim kurulu kararlarına göre kontrol edilmeli, henüz yerine getirilmemiş alacaklar incelenmelidir ¹⁶⁶

¹⁶³ MSUGT.

¹⁶⁴ Bakır, H., Şahin, C., a.g.e., s. 40.

¹⁶⁵ WEB_16, Özkaynaklar Denetimi, http://www.academia.edu/12256845/%C3%96ZKAYNAKLAR_DENET%C4%B0M%C4%B0, Erişim Tarihi: 30.04.2017.

¹⁶⁶ Alptürk, E., a.g.e., s.390-392.

4.4.2. Sermaye Yedekleri Hesap Grubu

Sermaye hareketleri sonucunda ortaya çıkan ve işletmede bırakılan değerlerinin üstünde bir fiyatla satılması halinde aradaki farkın izlendiği ve kaydedildiği hesaptır.¹⁶⁷ Bu grup içerisinde, Hisse Senedi İhraç Primleri, Hisse Senedi İptal Karları , MDV Yeniden Değerleme Artışları, İştirakler Yeniden Değerleme Artışları, Maliyet Artışları Fonu, ve Diğer Sermaye Yedekleri hesabı yer almaktadır.

❖ 520 Hisse Senedi İhraç Primleri Hesabı

Hisse senedinin, nominal değeri ile satış fiyatın arasındaki olumlu farkın izlendiği ve kaydedildiği hesaptır.

- Denetimi

İhraç edilecek hisse senetleri bedelinin, döviz cinsinden belirlendiği durumlarda, dövizin TL karşılığının nominal sermaye ve ihraç primi ile lehte ve aleyhte kur farkı açısından dağılımı incelenmelidir.¹⁶⁸

KVK' nın 5'inci maddesinin "ç" bendinde, Anonim Şirketlerin kuruluşunda ve sermaye artırımını yaptıkları sırada çıkardıkları payların itibari değerini aşan kısmı kurumlar vergisinden istisna edilmiştir. Söz konusu istisna tutarı kurumlar vergisi beyannamesi üzerinde gösterilmesi ve beyan edilmesi şartıyla kurum kazancından indirilebilir. Bu çerçevede, hisse senedinin nominal değeri üzerinde bir satış söz konusu ise işletme lehine olan farkın beyanname üzerinden indirim konusu yapıp yapılmadığı kontrol edilmelidir.

❖ 521 Hisse Senedi İptal Karları Hesabı

İptal edilen hisse senetlerinin bedellerine mahsuben yapılan ödemelerin, bunların yerine çıkarılan hisse senetlerinden elde edilen hasılat noksanı kapatıldıktan sonra artan kısmın izlendiği hesaptır.¹⁶⁹

¹⁶⁷ Bakır, H.,Şahin, C., a.g.e., s.40.

¹⁶⁸ Alptürk, E., a.g.e., s. 392.

¹⁶⁹ MSUGT.

- **Denetimi**

İptal edilen hisse senetlerine ilişkin karın, sermayeye ilave edilmesi kararı alınmışsa, ilgili muhasebe kaydının yapılıp yapılmadığı kontrol edilmelidir.

4.4.3. Kar Yedekleri Hesap Grubu

Kanun, sözleşme hükümleri ya da işletmenin yetkili organları tarafından alınan kararlar neticesinde, dağıtılmayan ya da işletmede bırakılan kârların izlendiği ve kaydedildiği hesap grubudur.¹⁷⁰ Bu grup içerisinde Yasal Yedekler, Statü Yedekleri, Olağanüstü Yedekler, Diğer Kar Yedekleri ve Özel Fonlar hesabı yer alır.

- **Denetimi**

Bilanço ve gelir tablosunun hazırlanması ve buna bağlı olarak kanuni yedek akçelerin ayrılması görevi, anonim şirketlerde yönetim kuruluna, limited şirketlerde ise müdüre veya müdürler kuruluna aittir.¹⁷¹ Yedek akçe, karın dağıtılmayan , işletmede kalan kısmını ifade eder. Yedek akçeler işletme açısından gider niteliğinde olmadığından kazancın tespitinde gider olarak dikkate alınamaz.¹⁷² Bu çerçevede, yönetim kurulu veya müdürler kurulu kararı uyarınca işletme tarafından ayrılan yedek akçelerin, kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınıp alınmadığı kontrol edilmelidir.

Genel kurul kararı ile tespit edilen “Olağanüstü Yedekler” tutarı ve dağıtımına karar verilen tutarlara ilişkin muhasebe kayıtları incelenmelidir.¹⁷³

Ayrılan yedeklerin muhasebe kayıtları ile karşılaştırılması yapılarak doğruluğu teyit edilmelidir.

VUK’ un 328’ inci maddesinde satılan iktisadi kıymetin yenilenmesine karar verilmesi ve bu hususta teşebbüse geçilmiş olmak şartıyla satılan iktisadi kıymetten elde edilen kar, bilançonun pasifinde yer “549 Özel Fonlar” hesabında tutulabilmektedir. Mükellefin bilanço usulüne göre defter tutması, satılan iktisadi kıymetin yenilenmesinin

¹⁷⁰ MSUGT.

¹⁷¹ Altaş, S., Anonim ve Limited Şirketlerde Genel Kanuni Yedek Akçe Hangi Hallerde Ayrılır?, Diyalog Dergisi, 2016 Mart, Sayı:335, s.116.

¹⁷² Mutluer, M.K.,(2007), Vergi Özel Hukuku, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, İstanbul, s.229.

¹⁷³ Alptürk, E., a.g.e., 395.

zorunlu olması ve satılan ve yerine alınan iktisadi kıymetin aynı nitelikte olması yenileme fonu ayrılabilmesi için sağlanması gereken diğer şartlardır.¹⁷⁴

549 nolu hesapta yer alan tutar, yeni alınan amortisman tabi iktisadi kıymet için ayrılan amortisman tutarından mahsup edilir.

Bu çerçevede, işletme bilançosundaki “549 Özel Fonlar” hesabında yer alan tutarların, mevzuata uygun şekilde itfa edilip edilmediği araştırılmalıdır. Yapılan denetimde Özel Fonlar hesabında yer alan tutarların üç yıl içinde kullanılmadığı saptanırsa, üçüncü yılın sonundaki vergi matrahına eklenip eklenmediği kontrol edilmelidir.

¹⁷⁴ Karadeniz, S., (2011), Yenileme Fonu Uygulaması, Yaklaşım Dergisi, Yaklaşım Yayıncılık, Mart, Sayı: 219, s.71.

BÖLÜM 5. BİLANÇO HESAPLARININ DENETİMİNE İLİŞKİN ÖRNEK UYGULAMA

▪ Uygulamanın Amacı ve Önemi

Bu bölümde yapılan uygulamanın amacı, çalışmamızın önceki bölümlerinde teorik olarak açıklamalarına yer verdiğimiz bilanço hesaplarına yönelik gerçekleştirilecek denetimi bir bütün olarak örnek uygulama yardımıyla açıklamaya çalışmaktır. Uygulama kapsamında ilk olarak firma hakkında genel bilgiye yer verilmiştir. Daha sonra firma faaliyetiyle ilgili olarak tespit edilen hususlara değinilmiş ve bu tespitler neticesinde vergi mevzuatı çerçevesinde yapılması gereken işlemler belirtilerek üçüncü kişilere olan etkilerinden bahsedilmiştir.

▪ Uygulamanın Kapsamı

Bu bölümde yapmış olduğumuz örnek uygulamada bahsi geçen şirket ticari hayatta yer almamaktadır. Uygulamada, adı geçen şirket ile ilgili olarak tespit edilen hususlar, ilgili kanun, tebliğ ve yönetmelik hükümleri çerçevesinde değerlendirilmiştir. Tespit edilen hususların değerlendirilmesi ve yapılması gereken işlemler belirtildikten sonra temel mali tablolar arasında yer alan gelir tablosu üzerindeki değişim gösterilmiştir.

▪ İşletme İle İlgili Genel Bilgiler

(A) Limited Şirketi (bundan sonra “Şirket” veya “Kurum” olarak da ifade edilecektir.) Gebze/KOCAELİ sınırları içerisinde sanayi tipi fan ve vantilatörlerin imalatı faaliyetiyle iştigal etmektedir.

▪ İşletme İle İlgili Tespit Edilen Hususlar

Şirketin 01.01.2017-31.12.2017 dönemine ilişkin olarak yapılan incelemede tespit edilen hususlar aşağıdaki gibidir.

1- Şirketin, 2017 hesap dönemi Kurumlar Vergisi Beyannamesi ve Kurumlar Vergisi Beyannamesine ekli Gelir tablosuna ilişkin bilgiler aşağıdaki gibidir.

KURUMLAR VERGİSİ BEYANNAMESİ	2017
Ticari Bilanço Karı	318.091,19
Ticari Bilanço Zararı	0,00
İlaveler Toplamı (KKEG ve Önc. Yıl Ayr. Fins. Fon)	0,00
Kar ve İlaveler Toplamı	318.091,19
Cari Yıla Ait Zarar, İstisna ve İndirimler Toplamı	0,00
ZARAR	0,00
KAR	318.091,19
Diğer Geçmiş Yıl Zararları	0,00
İstisnadan Kaynaklanan Geçmiş Yıl Zararları	0,00
Mahsup Edilecek Kaynaklanan Geçmiş Yıl Zararları	0,00
İndirime Esas Tutar	318.091,19
Dönem Safi Kurum Kazancı	318.091,19
Genel Orana Tabi Matrah	318.091,19
Gelecek Yıla Devreden Cari Yıl Zararları	0,00
Safi Kurum Kazancının Türkiye Dışından Elde Edilen Kısmı	
Kurumlar Vergisi Matrahı	318.091,19
Hesaplanan Kurumlar Vergisi	63.618,24
Geçici Vergi (-)	24.386,00
Mahsup Edilecek Vergiler Toplamı	24.386,00
Ödenmesi Gereken Kurumlar Vergisi	39.232,24

GELİR TABLOSU	2017
60. Brüt Satışlar	19.009.576,61
600. Yurt İçi Satışlar	16.050.706,15
601. Yurt Dışı Satışlar	2.949.939,24
602. Diğer Gelirler	8.931,22
61. Satış İndirimleri(-)	91.742,03
610. Satıştan İadeler(-)	24.435,28
611. Satış İndirimleri(-)	9.202,00
612. Diğer İndirimler(-)	58.104,75
NET SATIŞLAR	18.917.834,58
62. Satışların Maliyeti(-)	16.153.405,68
620. Satılan Mamuller Maliyeti(-)	16.044.291,22
621. Satılan Ticari Mallar Maliyeti(-)	109.114,46
BRÜT SATIŞ KÂRI VEYA ZARARI	2.764.428,90
63. Faaliyet Giderleri(-)	1.758.064,35
631. Pazarlama Satış Ve Dağıtım Giderleri(-)	284.560,00

632. Genel Yönetim Giderleri(-)	1.473.504,35
FAALİYET KÂRI VEYA ZARARI	1.006.364,55
64. Diğer Faaliyetlerden Olağan Gelir Ve Kârlar	480.123,43
642. Faiz Gelirleri	41.933,78
646. Kambiyo Kârları	100.415,21
649. Diğer Olağan Gelir Ve Kârlar	337.774,44
65. Diğer Faaliyetlerden Olağan Gider Ve Zararlar(-)	652.380,55
653. Komisyon Giderleri(-)	142.250,59
654. Karşılık Giderleri(-)	46.065,27
656. Kambiyo Zararları(-)	172.536,00
657. Reeskont Faiz Giderleri	195.000,00
659. Diğer Olağan Gider Ve Zararlar(-)	96.528,69
66. Finansman Giderleri(-)	511.535,65
660. Kısa Vadeli Borçlanma Giderleri(-)	93.671,31
661. Uzun Vadeli Borçlanma Giderleri(-)	417.864,34
OLAĞAN KÂR VEYA ZARAR	322.571,78
67. Olağan Dışı Gelir Ve Kârlar	215.331,57
679. Diğer Olağan Dışı Gelir Ve Kârlar	215.331,57
68. Olağan Dışı Gider Ve Zararlar(-)	219.812,16
689. Diğer Olağan Dışı Gider Ve Zararlar(-)	219.812,16
DÖNEM KÂRI VEYA ZARARI	318.091,19
69. Dönem Net Kârı Veya Zararı	278.858,95
690. Dönem Kârı Veya Zararı	318.091,19
691. Dönem Kârı Vergi Ve Diğer Yasal Yükümlülük Karşılıkları(-)	39.232,24

2- Şirketin, ürettiği mamullerin muhafazası için 01.10.2017 tarihinde üç yıllığına depo kiraladığı ve üç yıllık kira bedelinin KDV hariç 144.000 TL olduğu tespit edilmiştir. Şirketin, defter ve belgeleri üzerinden yapılan araştırmada 3 yıllık kira bedelinin tamamının 2017 yılında “760 Pazarlama Satış ve Dağıtım Giderleri” hesabında izlendiği ve banka yoluyla ödemesinin yapıldığı, ayrıca kiralanan depoya 15.10.2017 tarihinde sökölüp götürülmesi mümkün olmayan 90.000 TL tutarında tadilat yapılarak tamamının “760 Pazarlama Satış ve Dağıtım Giderleri” hesabına kaydedildiği tespit edilmiştir.

3- Şirket, aktifine 120.000 TL bedelle kayıtlı olan makinesini yenisini almak amacıyla 04.05.2013 tarihinde satmış ve bu işlemde 50.000 TL kar elde etmiştir. Elde

edilen kar “549 Özel Fonlar” hesabına aktarılmış ve yenileme işlemine ilişkin yönetim kurulu kararı bulunmaktadır. Mükellef kurumun defter ve belgeleri üzerinden yapılan araştırmada 04.05.2013 tarihinden itibaren yeni makine alışı olmadığı tespit edilmiştir.

4- Şirket, 35.000 TL’ lik alacağının vadesi dolduğu halde tahsil edememiş, bu alacağın tamamına 10.12.2017 tarihinde karşılık ayırmıştır. Karşılık ayrılan alacak için dava açılmamış ve herhangi bir kanuni girişimde bulunulmamıştır. Şirket yetkilisi, konuyla ilgili olarak “İşletmemizin faaliyet hacminin göz önünde bulundurulması sonucunda, söz konusu alacağın dava ve icra takibine değmeyecek derecede küçük olduğuna karar verdik, bu nedenle alacaklı olduğumuz tutar için dava açmayı veya icraya işlemlerini başlatmayı düşünmedik” şeklinde açıklamada bulunmuştur. Şirket tarafından söz konusu işleme ilişkin yapılan muhasebe kaydının aşağıdaki gibi olduğu tespit edilmiştir.

128 Şüpheli Ticari Alacaklar 120 Alıcılar	35.000	35.000
--	--------	--------

654 Karşılık Giderleri 129 Şüpheli Ticari Alacaklar Karşılığı	35.000	35.000
--	--------	--------

5- Şirket, 15.10.2017 tarihinde 5 yıllığına kiralanan mağaza için KDV hariç 20.000 tutarında asma tavan, parke döşemesi yaptırmıştır. Bu işleme ilişkin muhasebe kaydı aşağıdaki gibidir. (KDV %18)

264 Özel Maliyetler	20.000	
191 İndirilecek KDV	3.600	
320 Satıcılar		23.600

Şirketin, defter ve belgeleri üzerinden yapılan araştırma sonucunda, kiraladığı mağazayı 15.10.2019 tarihinde boşaltmak zorunda kaldığı ancak buna ilişkin yasal defterlerinde herhangi bir kayda rastlanmadığı tespit edilmiştir.

6- Şirketin, 05.08.2017 tarihinde vadesi 31.12.2017 tarihinde dolacak olan 100.000 TL' lik borç senedi için, alacaklı şirkete senedi vadesinde ödemeyeceği için 01.05.2018 tarihli 140.000 TL tutarında yeni bir senet teklif etmiş ve bu teklif alacaklı şirket tarafından kabul edilmiştir. (A) Limited Şirketi tarafından 05.08.2017 tarihinde aşağıdaki muhasebe kaydının yapıldığı tespit edilmiştir.

321 Borç Senetleri	100.000	
780 Finansman Giderleri	40.000	
321 Borç Senetleri		140.000
<i>05.08.2017 tarihinde yapılan kayıt</i>		

7- Şirketin, iştiraklerinden 2017 yılı içerisinde 45.000 TL temettü geliri elde ettiği ve aşağıdaki muhasebe kaydının yapıldığı tespit edilmiştir.

102 Bankalar	45.000	
331 Ortaklara Borçlar		45.000

8- Şirket, 15.09.2017 tarihinde, pazarlama bölümünde kullandığı kamyonetini satmış ve bu satıştan 20.000 TL kar elde etmiştir. Elde edilen kar yenileme fonuna atılarak

dönem sonunda gerekli kayıtlar yapılmıştır. Bu kamyonetin yerine yenisi 08.10.2018 tarihinde banka kredisi kullanılarak KDV hariç 150.000 TL bedelle satın alınmıştır. Banka kredisinin 2017 yılına isabet eden faizi 10.000 TL' dir. Taşıtın faydalı ömrü 5 yıl olduğu ve aşağıdaki muhasebe kaydının yapıldığı tespit edilmiştir. (KDV %18)

254 Taşıtlar	150.000	
191 İndirilecek KDV	27.000	
780 Finansman Giderleri	10.000	
300 Banka Kredileri		187.000
<i>08.10.2018 tarihinde yapılan kayıt</i>		

760 Pazarlama Satış ve Dağıtım Giderleri	30.000	
257 Birikmiş Amortismanlar		30.000
<i>31.12.2018 tarihinde yapılan kayıt</i>		

9- Şirketin, 2017 yılında kayıtlarında 195.000 TL tutarında reeskont faiz gideri bulunmaktadır. Söz konusu giderlerin aşağıdaki işlemlere ait olduğu tespit edilmiştir.

a) Müşteri Bay (B)'den alınan 10.05.2017 ileri düzenlenme tarihle çeke ayrılan 45.000 TL reeskont faiz gideri,

b) Şirketin, henüz yerine getirmediği siparişine ilişkin olarak avans aldığı 03.03.2017 tarihli senede ayrılan 90.000 TL reeskont faiz gideri,

c) Şirketin, müşterisi Bay (D)'den aldığı 25.07.2017 vade tarihli ve Bay (D) adına açılan iflas masasına 20.12.2016 tarihinde kayıt ettirdiği alacak senedi için ayırdığı 60.000 TL reeskont faiz gideri.

▪ Tespit Edilen Hususlar Çerçevesinde Yapılması Gereken İşlemler

2- VUK' un 283' üncü maddesinde; gelecek bir hesap dönemine ait olarak peşin ödenen giderler ile cari hesap dönemine ait olup da henüz tahsil edilmemiş olan hasılat, mukayyet değerleri üzerinden aktifleştirilmek suretiyle değerlendirileceği belirtilmiştir. Ayrıca muhasebenin temel ilkelerinden dönemsellik ilkesi gereği gelir ve giderlerin tahakkuk esasına göre muhasebeleştirilmesi, hasılat, gelir ve kârların aynı döneme ait maliyet, gider ve zararlarla karşılaştırılması gerekmektedir. Kurum, ürettiği mamullerin muhafazası için 01.10.2017 tarihinde kiraladığı deponun ancak 3 aylık kısmını 2017 yılına gider olarak yazabilir. Buna göre kurumun 2017 yılında 12.000 TL'yi gider yazacak olup, kalan 132.000 TL yazılan giderin kurum kazancına ilavesi gerekmektedir.

Diğer taraftan şirket, kiraladığı depoya 15.10.2017 tarihinde sökülüp götürülmesi mümkün olmayan 90.000 TL tutarında tesisat yaptırmış ve tamamı gider yazmıştır. 213 sayılı Vergi Usul Kanunu 272' inci maddesinin 3' üncü fıkrasında; gayrimenkuller kira ile tutulmuş ise, kiracıları tarafından yapılan kıymet artıcı, genişletici ve ömür uzatıcı nitelikteki giderlerin bunların özel maliyet bedeli olarak ayrıca değerlendirileceği belirtilmiştir. Ayrıca 213 sayılı VUK' un 327' inci maddesinde; gayrimenkullerin, iktisadî kıymetlerini artıran 272' inci maddede yazılı özel maliyet bedellerinin, kira süresine göre eşit yüzdelerle itfa edileceği, Kira süresi dolmadan, kiralanan şeyin boşaltılması halinde henüz itfa edilmemiş olan giderlerin, boşaltıldığı yılda bir defada gider yazılacağı belirtilmiştir. Bu durumda kurumun 90.000 TL'nin tamamını 2017 yılında gider yazması mümkün değildir. Kurum 2013 yılında (90.000/kira süresi (3 yıl) 30.000 TL'yi gider yazmasına izin verilebilecek olup, geri kalan 60.000 TL'nin kurum kazancına ilave edilmesi gerekmektedir.

Şirketin, söz konusu işlemleri dolayısıyla yapması gereken muhasebe kayıtlarının aşağıdaki gibi olması gerekir.

760 Pazarlama Satış ve Dağıtım Giderleri	12.000	
180 Gelecek Aylara Ait Giderler	132.000	
191 İndirilecek KDV	25.920	
102 Bankalar		169.920
<i>01.10.2017 tarihinde yapılması gereken muhasebe kaydı</i>		

264 Özel Maliyetler	90.000	
320 Satıcılar		90.000
<i>Kiralanan depoya ilişkin yapılan tadilat</i>		

760 Pazarlama Satış ve Dağıtım Gideri	30.000	
257 Birikmiş Amortismanlar		30.000
<i>Kira süresi üzerinden yapılması gereken amortisman kaydı</i>		

3- VUK' un "Amortismanına Tabi Malların Satılması" başlıklı 328' inci maddesinde yenilenmek amacıyla satılan iktisadi kıymetten elde edilen karın pasifte özel bir hesapta üç yıl süre ile tutulabileceği belirtilmiştir. Üçüncü yıl sonuna kadar yenileme işlemi yapılmadığı takdirde bu tutar dönem kazancına ilave edilir. Kurum yenilemek maksadıyla sattığı makinesinin yerine yenisini almadığından "549 Özel Fonlar" hesabına kaydedilen 50.000 TL' nin kurum kazancına ilave edilmesi gerekmektedir.

Buna göre olması gereken muhasebe kaydının aşağıdaki gibidir.

549 Özel Fonlar	50.000	
679 Diğer Olağandışı Gelir ve Karlar		30.000
<i>Üç yıl içerisinde makinenin yenilenmemesi</i>		

4- Ticari veya zirai kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi ilgili olarak, dava ve icra safhasında bulunan veya dava veya icra takibine değmeyecek derecede küçük olan alacaklardan protesto edilen veya yazı ile istendiği halde ödenmeyen alacaklar için karşılık ayırma imkânı bulunmaktadır. Kanun hükmünde yer alan küçük alacaklardan kasıt, alacağın dava ve icra masraflarından daha az olması veya takip için yapılacak giderlerin alacak tutarından fazla olmasıdır. Kurum temsilcisi ifadesinde, küçük alacak olarak değerlendikleri için dava açmaya veya icraya vermeye gerek duymadıklarını belirtmiştir. Ancak söz konusu alacak tutarının, yapılan açıklamalar çerçevesinde küçük alacak olarak değerlendirme imkânı bulunmamaktadır. Bu nedenle, (A) Limited Şirketi tarafından 2017 yılında karşılık ayrılan 35.000 TL' nin kurum kazancına ilave edilmesi gerekmektedir.

5- Kiralanan gayrimenkul için yapılan değer artırıcı harcamalar kira süresi boyunca itfa edilir. Kira süresi bitmeden kiralanan gayrimenkulün boşaltılması halinde, itfa edilemeyen kısım tek seferde gider yazılır.

Şirketin, kiraladığı gayrimenkule ilişkin yaptığı harcama gayrimenkulün değerini artırıcı niteliktedir. Bu bakımdan yapılan muhasebe kaydında eleştirilecek bir husus bulunmamaktadır. Ancak, gayrimenkul kira süresi dolmadan tahliye edildiğinden, itfa edilemeyen kısmın tek seferde gider yazılması gerekir.

İtfa Edilemeyen Kısım:

- 2017 yılı sonunda ayrılacak amortisman tutarı : $20.000 * 0,20 = 4.000$ TL
- 2018 yılı sonunda ayrılacak amortisman tutarı : $20.000 * 0,20 = 4.000$ TL
- Toplam ayrılan amortisman tutarı : 8.000 TL
- İtfa edilemeyen kısım: $20.000 - 8.000 = 12.000$ TL

Buna göre yapılması gereken muhasebe kaydının aşağıdaki gibi olması gerekir ve itfa edilmeyen 12.000 TL' nin kurum kazancından düşülmesi gerekmektedir.

689 Diğer Olağandışı Gider ve Zararlar	12.000	
264 Özel Maliyetler		12.000

6- Şirket, finansman sıkıntısı nedeniyle ödeyemediği 100.000 TL' lik borcu yerine 140.000 TL teklif etmiş ve bu teklif alacaklı şirket tarafından kabul görmüştür. Aradaki 40.000 TL' lik fark (A) Limited Şirketi adına finansman gideri niteliğindedir. Ancak, borcun yeni vadesi bir sonraki yıla sarktığından 2017 yılında "Finansman Gideri" hesabının kullanılması yanlıştır. Muhasebenin dönemsellik ilkesi gereğince 40.000 TL' lik tutarın yapılan muhasebe kaydında "180 Gelecek Aylara Ait Giderler" hesabında izlenmesi, izleyen yılın başında "780 Finansman Giderleri" hesabına alınması gerekirdi. Buna göre yapılması gereken muhasebe kaydı aşağıdaki gibi olmalıdır.

321 Borç Senetleri	100.000	
180 Gelecek Aylara Ait Giderler	40.000	
321 Borç Senetleri		140.000
<i>05.08.2017 tarihinde yapılacak kayıt</i>		

780 Finansman Giderleri	40.000	
180 Gelecek Aylara Ait Giderler		40.000
<i>01.01.2018 tarihinde yapılacak kayıt</i>		

Yukarıda yer verilen açıklamalar doğrultusunda “180 Gelecek Aylara Ait Giderler” hesabına kaydedilmesi gerekirken “780 Finansman Giderleri” hesabına kaydedilen 40.000 TL’ nin kurum kazancına ilave edilmesi gerekir.

7- Yapılan inceleme sonucunda, işletme sahiplerinin 45.000 TL ‘ yi gizlemek amacıyla ortakların işletmeye koyduğu değer olarak gösterdiği, iştirak ettikleri şirket üzerinden yapılan karşıt inceleme sonucunda tespit edilmiştir. Olması gereken muhasebe kaydının aşağıdaki gibi olması gerekir.

102 Bankalar	45.000	
640 İştiraklerden Temettü Gelirleri		45.000

Ayrıca yukarıda yer alan tutar KVK’ nın 5/1-a maddesi uyarınca istisna kazanç olduğundan, 2017 kurumlar vergisi beyannamesi üzerinden “Zarar Dahi Olsa İndirilecek İstisna ve İndirimler” kısmında beyan edilebilir.

8- 163 Seri No’lu VUK Genel Tebliği uyarınca, amortismanına tabi iktisadi kıymetler için kullanılan krediler için ilk yıl katlanılan faiz giderleri maliyete ilave edilerek amortisman yoluyla itfa edilir. Takip eden yıllara isabet eden faizlerin ise maliyete ilave edilmesi veya doğrudan gider yazılması ihtiyaridir. Bu çerçevede taşıt alımına ilişkin ilk yıl katlanılan faizin, maliyete ilave edilmesi ve bu tutar üzerinden amortisman ayrılması gerekirdi.

Yenilenen kamyonete ilişkin amortismanın ilk olarak ayrılan fondan mahsup edilmesi, kalan tutarın gider hesabına aktarılması gerekmektedir. Ancak, yapılan muhasebe kaydı ile amortisman tutarının tamamı gider hesabına aktarılmıştır. Yapılan açıklamalar çerçevesinde yapılması gereken muhasebe kaydı aşağıdaki gibi olacaktır.

254 Taşıtlar	160.000	
191 İndirilecek KDV	27.000	
300 Banka Kredileri		187.000
<i>08.10.2018 tarihinde yapılması gereken kayıt</i>		

760 Pazarlama Satış ve Dağıtım Giderleri	12.000	
549 Özel Fonlar	20.000	
257 Birikmiş Amortismanlar		32.000
<i>31.12.2018 tarihinde yapılması gereken kayıt</i>		

Yukarıda yapılan açıklamalar çerçevesinde 18.000 TL' nin kurum kazancına ilave edilmesi gerekir.

9- 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 281' inci maddesinde vadesi gelmemiş senede bağlı alacakların değerlendirme günün kıymetine irca olunabileceği belirtilmiştir. (A) Limited Şirketi 2017 yılında 195.000 TL tutarında reeskont faiz gideri yazmıştır. Bu reeskont gideri ilişkin vergisel anlamda yapılan değerlendirmeler aşağıdaki gibidir.

a) 64 sıra no'lu VUK sirkülerine göre ileri tarihli çekler için reeskont ayırma imkanı bulunmaktadır. Bu kapsamda (A) Limited Şirketi' nin müşteri Bay (B)'den aldığı 10.05.2017 ileri düzenlenme tarihle çeke ilişkin ayırdığı 45.000 TL reeskont faiz giderinde eleştirilecek bir husus bulunmamaktadır.

b) Alınan sipariş avansları ile ilgili alacak senetleri alındıklarında hasılat doğurmaması nedeniyle bu alacaklara reeskont ayrılması mümkün değildir. Bu nedenle (A) Limited Şirketi' nin henüz yerine getirmediği siparişine ilişkin avans olarak aldığı 03.03.2017 tarihli senede reeskont ayırma imkanı bulunmamaktadır. Dolayısıyla 90.000 TL' nin kurum kazancına ilave edilmesi gerekmektedir.

c) Reeskont ayrılacak alacak senetlerinin vadelerinin geçmemiş olması gerekmektedir. İflas masasına kayıt edilen alacak senetleri müeccel hale gelir yani vadeleri gelmiş kabul edilir. Bu nedenle iflas masasına kayıt ettirilen alacak senetlerine reeskont ayrılamaz. Bu durumda (A) Limited Şirketi' nin, müşterisi Bay (D) aldığı 25.07.2017 vade tarihli olan ve Bay (D) adına açılan iflas masasına mükellef kurumun 20.12.2016 tarihinde kayıt ettirdiği alacak senedi için ayırdığı 60.000 TL reeskont faiz giderinin kurum kazancına ilave edilmesi gerekmektedir.

▪ **Yeni Duruma Göre Oluşturulan Kurumlar Vergisi Beyannamesi ve Gelir Tablosu**

Tespit edilen hususlar doğrultusunda yeniden düzenlenen gelir tablosu aşağıdaki gibi olacaktır.

2017 HESAP DÖNEMİ GELİR TABLOSU	BEYAN EDİLEN	OLMASI GEREKEN
60. Brüt Satışlar	19.009.576,61	19.009.576,61
600. Yurt İçi Satışlar	16.050.706,15	16.050.706,15
601. Yurt Dışı Satışlar	2.949.939,24	2.949.939,24
602. Diğer Gelirler	8.931,22	8.931,22
61. Satış İndirimleri(-)	91.742,03	91.742,03
610. Satıştan İadeler(-)	24.435,28	24.435,28
611. Satış İndirimleri(-)	9.202,00	9.202,00
612. Diğer İndirimler(-)	58.104,75	58.104,75
NET SATIŞLAR	18.917.834,58	18.917.834,58
62. Satışların Maliyeti(-)	16.153.405,68	16.153.405,68
620. Satılan Mamuller Maliyeti(-)	16.044.291,22	16.044.291,22
621. Satılan Ticari Mallar Maliyeti(-)	109.114,46	109.114,46
BRÜT SATIŞ KÂRI VEYA ZARARI	2.764.428,90	2.764.428,90
63. Faaliyet Giderleri(-)	1.758.064,35	1.548.064,35
631. Pazarlama Satış Ve Dağıtım Giderleri(-)	284.560,00	74.560,00
632. Genel Yönetim Giderleri(-)	1.473.504,35	1.473.504,35
FAALİYET KÂRI VEYA ZARARI	1.006.364,55	1.216.364,55
64. Diğer Faaliyetlerden Olağan Gelir Ve Kârlar	480.123,43	525.123,43
640. İştirakten Temettü Gelirleri	0,00	45.000,00
642. Faiz Gelirleri	41.933,78	41.933,78
646. Kambiyo Kârları	100.415,21	100.415,21
649. Diğer Olağan Gelir Ve Kârlar	337.774,44	337.774,44

65. Diğer Faaliyetlerden Olağan Gider Ve Zararlar(-)	652.380,55	502.380,55
653. Komisyon Giderleri(-)	142.250,59	142.250,59
654. Karşılık Giderleri(-)	46.065,27	46.065,27
656. Kambiyo Zararları(-)	172.536,00	172.536,00
657. Reeskont Faiz Giderleri	195.000	45.000
659. Diğer Olağan Gider Ve Zararlar(-)	96.528,69	96.528,69
66. Finansman Giderleri(-)	511.535,65	471.535,65
660. Kısa Vadeli Borçlanma Giderleri(-)	93.671,31	53.671,31
661. Uzun Vadeli Borçlanma Giderleri(-)	417.864,34	417.864,34
OLAĞAN KÂR VEYA ZARAR	322.571,78	767.571,78
67. Olağan Dışı Gelir Ve Kârlar	215.331,57	300.331,57
679. Diğer Olağan Dışı Gelir Ve Kârlar	215.331,57	300.331,57
68. Olağan Dışı Gider Ve Zararlar(-)	219.812,16	231.812,16
689. Diğer Olağan Dışı Gider Ve Zararlar(-)	219.812,16	231.812,16
DÖNEM KÂRI VEYA ZARARI	318.091,19	836.091,19
69. Dönem Net Kârı Veya Zararı	278.858,95	796.858,95
690. Dönem Kârı Veya Zararı	318.091,19	836.091,19
691. Dönem Kârı Vergi Ve Diğer Yasal Yükümlülük Karşılıkları(-)	39.232,24	39.232,24

Tespit edilen hususlar çerçevesinde mükellef kurumun yeniden düzenlenen Kurumlar Vergisi beyannamesi aşağıdaki gibi olacaktır.

KURUMLAR VERGİSİ BEYANNAMESİ		
A	Beyan Edilen Ticari Bilanço Kârı	318.091,19
B	Beyan Edilen Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler	0,00
C	Beyan Edilmesi Gereken Ticari Bilanço Karı	318.091,19
D	Beyan Edilmesi Gereken Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler ve İlaveler	518.000,00
E	Beyan Edilmesi Gereken Kurumlar Vergisi Matrahı (C+D)	836.091,19
F	Beyan Edilmesi Gereken Kurumlar Vergisi Matrahına göre Hesaplanan Kurumlar Vergisi (Ex0,20)	167.218,24
G	Ödenen Geçici Vergi	24.386,00
H	Ödenmesi Gereken Kurumlar Vergisi (F-G)	142.832,24
I	Beyan Edilen Ödenmesi Gereken Kurumlar Vergisi	39.232,24
J	Tarh Edilmesi Gereken Kurumlar Vergisi Farkı (H-I)	103.600,00

Yukarıdaki tabloda da görüldüğü üzere kurumun olması gereken Kurumlar Vergisi beyanına göre tarh edilmesi gereken Kurumlar Vergisi farkı 103.600 TL olarak hesaplanmıştır. Dolayısıyla 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 30/4' üncü maddesi gereğince 103.600 TL Kurumlar Vergisi farkının kurum adına re' sen tarh edilmesi, re' sen tarhı gereken Kurumlar Vergisi nedeniyle de 213 sayılı VUK' un 341 ve 344'üncü maddeleri uyarınca bir kat tutarında vergi ziyai cezası kesilmesi gerekmektedir.

▪ **Uygulama Sonuçlarının Değerlendirilmesi**

İlgililer için karar almada yararlı bilgiler sağlamak, işletmelere gelecekteki nakit akımlarını yönlendirme noktasında bilgi sunmak, varlıklar, kaynaklar ve işletmenin faaliyet sonuçları hakkında bilgi sahibi olmak mali tablolardan beklenen amaçtır. Tekdüzen muhasebe ilkeleri, muhasebe standartları ve mali mevzuata aykırı düzenlenen mali tablolar, bu tabloya dayanarak karar alma durumunda bulunan ilgilileri yanlış yönlendirebilmektedir. Bu sebeple gerçeğe uygun olarak düzenlenen mali tablolar, finansal tablo kullanıcıları için hayati öneme sahiptir. Mali tabloların gerçeğe uygun olarak düzenlenmesini sağlamanın teminatı, etkin ve verimli bir mali tablo denetimidir. Bilanço hesaplarının yanlış kullanılması veya bilanço hesapları kullanımında hileye başvurulması mali tabloda yer alan bilgilerin yanıltıcı olmasına neden olur. Bu sebeple bilanço hesaplarına yönelik denetim, gerçek durumun ortaya çıkarılması bakımından önem arz eder.

Gelir veya giderleri ait olduğu yılda dikkate almamak, karşılık ayrılması gereken işlemlere karşılık ayırmamak veya karşılık ayrılmaması gereken durumlarda karşılık ayırmak, kullanılan kredilere ilişkin faizleri mali tablolara gerçeğe aykırı şekilde yansıtmak, alacak ve borç senetlerinin reeskont faizlerine ilişkin gelir veya giderleri doğru hesaplamamak, amortisman tabi iktisadi kıymetlere ilişkin amortisman hesaplamalarını doğru yapmamak bilanço hile ve oyunları arasındadır. Şirketler bu şekilde hesaplarla oynayarak karlarını yüksek veya düşük gösterme amacı taşıyabilmektedirler. Şirketlerin bilançosunda değişiklik yaparak karlarını yüksek göstermelerinin temel sebebi kredibilitelerini yükseltmek istemeleridir. Çünkü karlılık oranı yüksek olan şirketlerin banka ve benzeri finans kurumlarından borçlanmaları daha kolay ve avantajlı olur. Bunun yanı sıra, şirketin olduğundan daha karlı gösterilmesi hisse fiyatlarının fiktif olarak artmasına neden olacaktır.

Yapmış olduğumuz bu uygulama ile bilanço hesapları denetiminin uygulamada nasıl yapılacağı, bilanço hesapları denetiminin örnek bir şirket üzerinde uygulanması neticesinde hangi sonuçların elde edileceğine yer verilmiş, elde edilen sonuçların şirketin faaliyet sonuçları üzerindeki etkisi gösterilmiştir. Bu çerçevede, yeni duruma göre düzenlenen gelir tablosu ve Kurumlar Vergisi Beyannamesi ile şirketin olduğundan daha karlı olduğu ve dolayısıyla daha az vergi ödediği sonucuna ulaşılmıştır.



BÖLÜM 6. SONUÇ VE ÖNERİLER

Muhasebe bilimi ile denetim kavramı birbirleriyle yakın ilişki içerisinde. Muhasebe biliminin finansal tablolar aracılığıyla ortaya çıkardığı bilgi, denetimin en önemli kaynakları arasındadır. Hesap verebilme, şeffaflık, eksik ve aksak durumların tespit edilmesi, etkinlik ve verimliliğinin hesaplanması ve doğru karar alınması, sağlıklı bir mali tablo denetimi sayesinde mümkündür. Teknolojik ilerleme ve şirket ölçeğinin büyümesine bağlı olarak, muhasebe süreci ve buna bağlı olarak mali tabloların hazırlanması karmaşık hale gelmiştir. Finansal sistemdeki karmaşıklık mali tablo denetimine olan ihtiyacı daha da artırmıştır.

Fiziki inceleme, doğrulama, yeniden hesaplama, belge inceleme, soruşturma ve analitik inceleme gibi denetim teknikleri, bilanço hesaplarına yönelik gerçekleştirilen denetimde başvurulan yöntemler arasındadır. İşletme aktifine kayıtlı kasa, demirbaş, stoklar gibi fiziki olarak sayılabilecek kalemlerin fiili durumu ile kayıtlı durumunun karşılaştırılarak gerçek durumun ortaya çıkarılmasında fiziki inceleme tekniği, işletme hesap bakiyelerinin üçüncü kişiler nezdinde kontrol edilmesinde doğrulama tekniği, denetim kanıtlarına ulaşma noktasında uygulanan bir yöntemdir. Diğer taraftan, amortisman, yeniden değerlendirme, şüpheli alacaklar gibi belirli kural ve oranlar üzerinden hesaplanması gereken tutarlara ilişkin yapılan denetimde yeniden hesaplama tekniği, işletme tarafından gerçekleştirilen işlemlerin fatura, makbuz, çek listesi gibi belgeler yardımıyla kontrol edilmesinde belge inceleme tekniği kanıt toplamak için kullanılan tekniklerdendir.

Günümüzde işletmelerin büyümesiyle birlikte mali işlemlere yönelik kayıtların artması ve buna bağlı olarak işlemlerin karmaşık hale gelmesi, küresel anlamda denetimle ilgili hata ve hilelerin yoğun olarak yaşanmasına sebep olmuştur. Mali tablolar üzerinden haksız menfaat elde edebilmek amacıyla hile ve peçelemeye yönelik eğilimin artması, işletmeler tarafından sunulan bilgilerin güvenilirliğinin sağlanması açısından denetimin önemini bir kez daha ortaya çıkarmıştır. Aslında olmayan varlıkları varmış gibi göstermek, stokları olduğundan daha az veya fazla göstermek, gelir veya gideri ait olduğu yılda gider veya gelir yazmamak, kredilere ilişkin faiz giderlerini

hesaplara doğru yansıtılmamak, borçları olduğundan daha az göstermek bilanço hesapları üzerinde yapılan hilelerin bir kısmıdır. Şirketler sayılan bu yöntemlere başvurarak kârını artırmak veya şirketi olduğundan daha az kârlı göstermek isteyebilir. Kârın yüksek gösterilmek istenmesinin başlıca sebebi banka ve benzeri finans kuruluşlarından daha kolay ve avantajlı şekilde kredi kullanmak veya halka açık anonim şirketlerde hisse senedi fiyatlarının fiktif olarak artmasını sağlamaktır. Kârın düşük gösterilmesi ise kurumların daha az vergi ödeme gayreti içerisinde girmesinden kaynaklanmaktadır.

Mali tablolara dayanarak karar alma durumunda bulunanlar, karar anında mevcut olan mali tabloları göz önünde bulundurmamak zorundadır. Söz konusu mali tabloların gerçeği yansıtılmaması, haksız kazançta sebep olabileceği gibi ekonomik kaynakların etkin ve verimli kullanılmasının da önüne geçer. Örneğin, banka ve benzeri finansal kuruluşlar kredi verirken şirketin faaliyet sonucu hakkında bilgi içeren mali tablolarını görmek ister. Kredi kullanımına ilişkin alacağı kararda da büyük ölçüde mali tabloları göz önünde bulundurur. Karını olduğundan yüksek gösteren, borçlarını geri ödeme durumu olmayan bir şirkete kredi verilmesi ekonomide kaynak israfına neden olabileceği gibi bu kaynakları daha etkin şekilde kullanabilecek firmaların bu imkândan mahrum kalmalarına neden olacaktır. Bu sebeple ekonomide yaşanan kayıt dışılığın azaltılması, hata ve hilelerin ortaya çıkarılması, mali tablolara dayanarak işlem tesis eden kullanıcıların doğru bilgiye ulaşması ve bunları bir sonucu olarak ekonomide etkinlik ve verimliliğin sağlanması için mali tabloların gerçeğe uygun olarak düzenlenmesi gerekir. Bunu sağlamak için de mevcut düzenlemelerin eksik ve aksayan yönleri ortaya çıkarılarak geliştirilmesi, gerekli düzenlemeler yapıldıktan sonra bunların etkin şekilde uygulamasına yönelik denetimler gerçekleştirilmelidir.

Çalışmamızın uygulama bölümünde örnek olarak verdiğimiz şirketin dönem içerisinde gerçekleştirdiği ticari işlemleri incelenmiş ve yapılan inceleme sonucunda, şirketin karını daha düşük gösterdiği tespit edilmiştir. Karın düşük gösterilmesine bağlı olarak şirket, daha az vergi ödemiş ve hazine zararına sebep olmuştur. Aynı şekilde denetime tabi tutulan şirket, kârını olduğundan daha fazla da gösterebilirdi. Her iki durumda da mali tabloları veri kabul ederek karar alma durumunda bulunan ilgililer sağlıksız karar alma durumunda kalacaktı. Ekonomik hayatta yaşanan bu tür risklerin önüne geçebilmek için ülke sınırları içerisinde faaliyet gösteren bütün şirketler,

büyükükleri dikkate alınarak belirlenen aralıklarla hem iç denetime hem de bir dış denetim olarak kamu denetimine tabi tutulmalıdır. Böylece düzenli aralıklarla denetime tabi tutulan şirketlerin mali tabloları, işletme ile ilişki içerisinde bulunan tüm kurumlara doğru ve güvenilir bilgi sunacak ve bu sayede ekonomideki yolsuzlukların önüne geçilerek kaynak israfı engellenecektir.



KAYNAKÇA

YARARLANILAN KİTAPLAR

[1] Akbıyık, S., (2005), Vergi Uygulamaları Yönüyle Denetim ve Raporlama, Ekin Kitapevi, Ankara.

[2] Akdemir, A.,(2014), Yeni Ekonomide ve Yeni Dünyada İşletmecilik, Umuttepe Yayınları, Kocaeli.

[3] Akdoğan, N., (2009), Maliyet Muhasebesi Uygulamaları, Gazi Kitapevi, Ankara.

[4] Akyol, M.E., Küçük, M., (2001), Tek Düzen Hesap Planı ve Mali Tablolar, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara.

[5] Alptürk, E., (2008), Finans Muhasebe ve Vergi Boyutlarında İç Denetim Rehberi, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara.

[6] Aksoy, T., (2006), Tüm Yönleriyle Denetim, Yetkin Yayınları, Cilt 1, Ankara.

[7] Bakır, H.,Şahin, C., (2009), Yöneticiler İçin Finansal Tablolar Analizi, Detay Yayıncılık, Ankara.

[8] Çabuk, A., Başar, B., (2013), Mali Analiz, Açık Öğretim Fakültesi Yayını, Eskişehir.

[9] Erdoğan. M, (2006), Denetim Kavramsal ve Teknolojik Yapı, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara.

[10] Eren, T., Karasioğlu, F., (2015), Finansal Tablolar Analizi, Atlas Akademi, Konya.

[11] Gücenme, Ü.,(2002), İşletmelerde Çağdaş Yaklaşımlar, Ezgi Kitapevi, Bursa.

[12] Güneş, N., (2008), İSMMMÖ Yayınları; 102, Tek Düzen Hesap Planının Muhasebe Standartlarına Uygunluğu Spk-Tfrs-Ufrs'na Uygun Mali Tablo Düzenleme Uygulaması, İstanbul.

- [13] Güredin, E., (2008), Denetim ve Güvence Hizmetleri, Arıkan Yayıncılık, İstanbul.
- [14] Haftacı, V., (2013), Finansal Tablolar Analizi, Umuttepe Yayınları, Kocaeli.
- [15] Hesap Uzmanları Derneği, (2013), Denetim İlke ve Esasları 1. Cilt, 5. Baskı, Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayınları, İstanbul.
- [16] Kamacı, Ş., (2015), Daha Az Vergi Ödemenin Yasal Yolları, Legal Yayıncılık, İstanbul.
- [17] Karasioğlu, F., (2016), Finansal Muhasebe, Nobel Yayıncılık.
- [18] Koçakoğlu, H., (2009), Tekdüzen Muhasebe Uygulamaları, Beta Yayıncılık, İstanbul.
- [19] Kurnaz, N., (2010), İç Denetim Güncel Yaklaşımlar, Umuttepe Yayınları, Kocaeli.
- [20] Küçükşavaş, N.,(2005), Finansal Muhasebe (Genel Muhasebe), Kare Yayınları, İstanbul.
- [21] Methibay, Y., (1996), Tekdüzen Hesap Planı, Seçkin Yayınevi, Ankara, s.16.
- [22] Mutluer, M.K.,(2007), Vergi Özel Hukuku, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, İstanbul.
- [23] Öztürk, B., (2007), Dönem Sonu Muhasebe ve Vergi Uygulamaları, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara.
- [24] Selimoğlu, S., vd., (2009), Muhasebe Denetimi, Gazi Kitapevi, Ankara.
- [25] Sevilengül, O., (2003), Genel Muhasebe, Gazi Kitabevi, Ankara.
- [26] Serdengeçti, T., (2000), Türkiye' de Yatırım ve Teşvik Uygulamaları, Başbakanlık Hazine Müsteşarlığı Teşvik ve Uygulama Genel Müdürlüğü Yayınları, Ankara.
- [27] Tekin, F., Çelikkaya, A., (2007), Vergi Denetimi, Seçkin Yayıncılık, 2007, İstanbul.

[28] Toroslu, M.V., (2012), Muhasebe Teorisi, Adalet Yayınevi, Ankara.

[29] Ulusoy, Y., (2007), Halka Açık Ortaklıklarda Bağımsız Dış Denetim, Seçkin Yayıncılık, Ankara.

[30] Uyanık, A., (2001), Denetim Muhasebe ve Vergileme, Beta Yayınları, İstanbul.

[31] Vergi Denetim Kurulu, (2015), Vergi İnceleme Rehberi, Ankara.

[32] Yardımcıoğlu, M., (2013), Finansal Muhasebe, Fatih Basımevi, Kahramanmaraş.

[33] Yazıcı, M., (2003), Kurumsal Muhasebe Denetimi, İstanbul Yeminli Mali Müşavirler Odası, İstanbul.

İNTERNET KAYNAKLARI

[1] WEB_1, Denetim Türleri, İstanbul Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirler Odası,
<http://archive.ismmmo.org.tr/docs/yayinlar/kitaplar/130/2%20denetim%20turleri.pdf>,
Erişim Tarihi: 27.02.2017.

[2] WEB_2, Denetim Türleri, İstanbul Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirler Odası,
<http://archive.ismmmo.org.tr/docs/yayinlar/kitaplar/130/2%20denetim%20turleri.pdf>,
Erişim Tarihi: 27.02.2017.

[3] WEB_3, (2006), Denetim Ders Notları 4, <http://smmmser.blogcu.com/denetim-ders-notlari-4/537892>, Erişim Tarihi: 01.03.2017.

[4] WEB_4, (2010), Bağımsız Denetim Faaliyeti, Sermaye Piyasası Kurulu,
<http://www.spk.gov.tr/indexcont.aspx?action=showpage&menuid=6&pid=9&subid=1#konu1&submenuheader=null>, Erişim Tarihi: 02.03.2017.

[5] WEB_5,(2010), Bağımsız Denetim Faaliyeti, Sermaye Piyasası Kurulu,
<http://www.spk.gov.tr/indexcont.aspx?action=showpage&menuid=6&pid=9&subid=1#konu1&submenuheader=null>, Erişim Tarihi: 02.03.2017.

[6] WEB_6, Cornell University Audit Office, University Audit Office,
<http://www.audit.cornell.edu/audit.html>, Erişim Tarihi: 04.03.2017.

[7] WEB_7, Denetim Teknikleri, <http://www.malidenetci.net/index.php/denetim-teknikleri/> Erişim Tarihi: 09.08.2017.

[8] WEB_8, Denetim Teknikleri,
<http://www.denetimnet.net/PrintPage.aspx?pgID=9955>, Erişim Tarihi: 09.08.2017.

[9] WEB_9, Uyar, S., Denetim Kanıtları,
http://www.kgk.sakarya.edu.tr/FileUploads/Src/dc390323-f417-4631-89a1-88cfe3e284c2/B%C3%B6l%C3%BCm%203_2%20ekitap%20-%204.1.2.3.%20Denetim%20Kan%C4%B1tlar%C4%B1.pdf, Erişim Tarihi: 11.08.2017.

[10] WEB_10, Uyar, S., Denetim Kanıtları,
http://www.kgk.sakarya.edu.tr/FileUploads/Src/dc390323-f417-4631-89a1-88cfe3e284c2/B%C3%B6l%C3%BCm%203_2%20ekitap%20-%204.1.2.3.%20Denetim%20Kan%C4%B1tlar%C4%B1.pdf, Erişim Tarihi: 11.08.2017.

[11] WEB_11, Muhasebe ve Finansman Finansal Tablo ve Raporlar,
http://hbogm.meb.gov.tr/modulerprogramlar/kursprogramlari/muhasebe/moduller/finans_al_tabloveraporlar.pdf, Erişim Tarihi: 08.08.2017.

[12] WEB_12, (2009), Rahmi Uygun, MuhasebeTr, www.muhasebettr.com, Erişim Tarihi: 29/01/2017.

[13] WEB_13, (2006), Güray Öğredik, Denge Akademi,
<http://www.dengeakademi.com/Files/Article/Guray2006VergiDene.pdf>, Erişim Tarihi: 04.03.2017.

[14] WEB_14, Gelir İdaresi Başkanlığı, Ticari Kazançların Vergilendirilmesi Rehberi (Gerçek Usul),
http://www.gib.gov.tr/fileadmin/beyannamerehberi/ticari_kazanc_2008.html, Erişim Tarihi: 03.04.2017.

[15] WEB_15, Öz Kaynaklar, Ekodialog.com,
http://www.ekodialog.com/Konular/ozkaynaklar_ozkaynak.html, Erişim Tarihi:
30.04.2017.

[16] WEB_16, Özkaynaklar Denetimi,
http://www.academia.edu/12256845/%C3%96ZKAYNAKLAR_DENET%C4%B0M%C4%B0, Erişim Tarihi: 30.04.2017.

SÜRELİ YAYINLAR

[1] Akdoğan, N.,Sevilengül, O.,(2007), Türkiye Muhasebe Standartlarına Uyum İçin Tekdüzen Hesap Planında Tekdüzen Hesap Planında Yapılması Gereken Değişiklikler, İSMMM Mali Çözüm Dergisi, Sayı: 84.

[2] Altaş, S.,(2016), Anonim ve Limited Şirketlerde Genel Kanuni Yedek Akçe Hangi Hallerde Ayrılır?, Diyalog Dergisi, Mart, Sayı:335.

[3] Aslan, B., (2010), Sayıştay Dergisi, Bir Yönetim Fonksiyonu Olarak İç Denetim, Sayı 77, s. 66, www.sayistay.gov.tr., Erişim tarihi: 02.03.2017.

[4] Çakıcı, Ö., (2009), Şüpheli, Değersiz ve Vazgeçilen Alacakların Değerlemesi, Vergi Dünyası Dergisi, Aralık, Sayı: 340.

[5] Dağlı, M.F., (2016), Yıllara Yaygın İnşaat Ve Onarım İşleri, Bu İşlerin Tek Düzen Muhasebe ve Muhasebe Standartlarına Göre Muhasebeleştirilmesi ve Bir Örnek, Vergi Raporu Dergisi, Sayı:204.

[6] Düzkaya, B., Yalınbaş, İ.A., (2008), Kuruluş ve Örgütlenme Gideri, Vergi Raporu Dergisi, Aralık, Sayı:111.

[7] Engin, B., (2009), Gelir Tablosu İlkeleri ve Hesaplarının Düzenlenmesi, Vergi Raporu Dergisi, Aralık, Sayı: 135.

[8] Ersoy, A., (2011), İlk Tesis ve Taazzuv Giderleri ile Peştemallıkların Değerlemesi ve Muhasebeleştirilmesi, Vergi Dünyası Dergisi, Aralık, Sayı: 364.

[9] Esen, M., (2010), Dönem Sonu İşlemlerinin Muhasebeleştirilmesi, Vergi Dünyası Dergisi, Aralık, Sayı: 352.

[10] Gün, O., (2010), Gelir Tablosu, Gelir Tablosu İlkeleri ve Gelir Tablosu Hesaplarının Düzenlenmesi, Vergi Raporu Dergisi, , Aralık, Sayı: 135.

[11] Gündüz, N., (2017), Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarma İşlerine İlişkin Uygulamada Ortaya Çıkan Özellikli Durumlar ve Değerlendirme, Vergi Raporu Dergisi, Mart, Sayı: 210.

[12] Kalaycı, S., (2013), Sayım ve Tesellüm Noksan ve Fazlalığı, Vergi Raporu Dergisi, Aralık, Sayı:171.

[13] Karadeniz, S., (2011), Yenileme Fonu Uygulaması, Yaklaşım Dergisi, Yaklaşım Yayıncılık, Mart, Sayı: 219.

[14] Kazan Veske, Ş.U., (2006), Tek Düzen Muhasebe Sistemi Çerçevesinde Gelir ve Gider Tahakkukları Uygulaması, Vergi Raporu Dergisi, Aralık, Sayı:87.

[15] Uçak, M., (2010), Maddi ve Maddi Olmayan Duran Varlıkların Vergi Usul Kanunu Ve Tekdüzen Muhasebe Sistemi Açısından Değerlemesi, Vergi Raporu Dergisi, Aralık, Sayı: 135.

[16] Uçan, R., (2015), Dönem Sonunda Mali Kardan Ticari Kara Geçiş ve Özellikli Durumlar, Vergi Raporu Dergisi, Aralık, Sayı:195.

[17] Sevimkan, D., (2001), Tekdüzen Hesap Planının Vergi Yasaları Karşısındaki Durumu, Vergi Raporu Dergisi, Mayıs, Sayı:52.

TEZLER

[1] Kütük, İ., (2008), Kamu ve Bağımsız Muhasebe Denetiminde Kanıt Toplama Teknikleri, Yüksek Lisans Tezi, Edirne Trakya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Edirne, Türkiye.

[2] Kömür, S., (2015), Bağımsız Denetime Tabi Olan Anonim Şirketlerde Finansal Tabloların Denetim Uygulaması, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Gelişim Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, Türkiye.

[3] YAR, C., (2009), Türk Devlet Muhasebe Sisteminin Tekdüzen Muhasebe Sistemi İle Uyumlaştırılması, Yüksek Lisans Tezi, Atılım Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara, Türkiye.

