

TAHAKKUK VE DÖNEMSELLİK İLKELERİ

● Altar Ömer ARPACI*

I - GİRİŞ

213 sayılı Vergi Usul Kanununun 19'uncu maddesinde, vergi alacağının doğumunu vergiyi doğuran olayın vukuu veya hukuki durumun tekemmülüne bağlanmıştır. 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 1'inci maddesine göre gelir bir gerçek kişinin bir takvim yılı içinde elde ettiği kazanç ve iratların safi tutarındır. Gelir vergisi uygulamasında elde etme vergiyi doğuran olaydır. Gelirin elde edilme esası Gelir Vergisi Kanununun 2'nci maddesindeki kaynaklara göre değişmektedir. "Elde Etme" esası, kazanç türlerine göre aşağıdaki gibidir:

- 1- Ticari ve Zirai Kazançlarda "*Tahakkuk Esası*",
- 2- Serbest Meslek Kazançları ile Gayrimenkul Sermaye İratlarında "*Tahsil Esası*",
- 3- Ücret ve Menkul Sermaye İratlarında "*Hukuki ve Ekonomik Tasarruf Esası*".

Gelir Vergisi Kanununa göre ticari kazancın tespiti gerçek ve basit usulde olmak üzere iki şekilde gerçekleştirilmektedir. Gerçek usulde ticari kazanç ise bilanço esasına veya işletme hesabı esasına göre iki şekilde tespit edilebilmektedir. Gelir Vergisi Kanununun 38'inci maddesi bilanço esasına göre, 39'uncu maddesi de işletme hesabı esasına göre kazancın tespitini düzenlemiştir.

* Maliye Bakanlığı Gelirler Başkontrolörü

Bilanço esasına göre ticari kazanç teşebbüsteki öz sermayenin hesap dönemi sonunda ve başındaki değerleri arasındaki olumlu farktan oluşmaktadır. Ticari kazancın bu suretle tespit edilmesi sırasında Vergi Usul Kanunu'nun değerlemeye ait hükümleri ile Gelir Vergisi Kanunu'nun "indirilecek giderler" başlıklı 40'ıncı maddesi ile "gider kabul edilmeyen ödemeler" başlıklı 41'inci maddesi hükümlerine uyulur.

İşletme hesabı esasına göre ticari kazanç ise bir hesap dönemi içinde elde edilen hasılat ile giderler arasındaki müspet farktır. Elde edilen hasılat; tahsil olunan paralarla tahakkuk eden alacakları, giderler ise; tediye olunan ve borçlanılan meblağları ifade eder. Emtia alım satımı ile uğraşanlarda ticari kazancın bulunması için hesap dönemi sonundaki emtia mevcudunun değeri hasılatı, dönem başındaki emtia mevcudunun değeri ise giderlere ilave olunur.

Her türlü ticaret şirketleri (Türk Ticaret Kanunu hükümlerine tabi şahıs ve sermaye şirketleri) ile kurumlar vergisine tabi kooperatifler, iktisadi kamu müesseseleri, dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler ve iş ortaklıkları birinci sınıf tüccar sayılırlar ve bu nedenle bilanço esasında defter tutmaları gerekir.(V.U.K madde 177/4) Yine aynı madde hükmüne göre sermaye şirketleri dışında kalan kurumlar vergisi mükelleflerinden işlerinin icabı, bilanço esasına göre defter tutmalarına imkân ve lüzum görülmeyenlerin işletme hesabı esasına göre defter tutmalarına Maliye Bakanlığı'nca izin verilebilir.

II - TAHAKKUK ve DÖNEMSELLİK İLKELERİ

Ticari kazancının tespitinde iki temel ilke söz konusudur. Bunlardan birincisi tahakkuk esası, ikincisi ise dönemsellik esasıdır. Tahakkuk esasına göre, kazancın tespitinde ödeme veya tahsilat dikkate alınmaz. Bir hasılat unsurunun doğuşu(tahakkuku) yeterli olup tahsil edilmiş olması şart değildir. Aynı şekilde bir gider unsurunun doğuşu(tahakkuku) yeterli olup ödenmiş olması şart değildir. Burada tahakkuktan kasıt hasılat veya giderin mahiyet ve tutar olarak kesinleşmesidir.

Uygulamada zaman zaman gelir ve giderler açısından tahakkuk esastan sapmalar görülmektedir. Bunların önemli kısmı dönemsellik esastan kaynaklanmaktadır. Ayrıca işveren sendikalarına ödenen aidatlar ve SSK prim ödemeleri özellik arzemektedir.

Gelir Vergisi Kanununun 40/8. maddesine göre; işverenlerce, Sendikalar Kanunu hükümleri uyarınca sendikalara ödenen aidatların gider yazılması mümkündür. Ancak ödenen aidatın bir aylık tutarı işyerinde işçilere ödenen çıplak ücretin bir günlük toplamını aşamaz. Ayrıca madde hükmünden de anlaşılacağı üzere bu gider türünde tahakkuk esası değil ödeme esası geçerlidir.

506 sayılı Kanunun 80'inci maddesinin birinci fıkrasında "İşveren, bir ay içinde çalıştırdığı sigortalıların primlerine esas tutulacak kazançlar toplamı üzerinden bu kanun gereğince hesaplanacak prim tutarlarını ücretlerinden kesmeye ve kendisine ait prim tutarlarını da bu miktara ekleyerek en geç ertesi ayın sonuna kadar Kuruma ödemeye mecburdur." denilmiş, aynı maddenin üçüncü fıkrasında da "*Kuruma ödenmeyen prim Gelir ve Kurumlar Vergisi uygulamasında gider yazılamaz*" hükmü yer almıştır.¹

Bu hükümlere göre, SSK priminin gider olarak dikkate alınabilmesi için, bu primlerin Sosyal Sigortalar Kurumuna fiilen ödenmiş olması gerekmektedir. Bu nedenle, sigorta primleri, dönemine ve ait olduğu yıla bakılmaksızın fiilen ödendiği tarihte gider yazılacaktır.

Ancak 506 sayılı Kanunun 80'inci maddesi gereğince bir aya ait sigorta primleri ertesi ayın sonuna kadar ödenebileceğinden, Aralık ayına ait olan sigorta primlerinin ertesi yılın Ocak ayı içerisinde ödenmesi durumunda bu primler Aralık ayının gideri olarak dikkate alınabilecektir.

1 seri no.lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğinde dönemsellik kavramı aşağıdaki şekilde tanımlanmıştır.

¹ Sigorta primi ve emekli aidatı işveren hisselerinin gider olarak yazılabilmesi, bu primlerin ve aidatın geri alınmamak üzere Türkiye'de yerleşik sigorta şirketlerine veya emekli ve yardım sandıklarının tüzel kişiliği haiz bulunmaları şartına bağlanmış bulunmaktadır. Bu nedenle bu şartlara haiz olmayan müesseselere yapılan bu tür ödemeler gider yazılamayacaktır.

“İşletmenin sürekliliği kavramı uyarınca sınırsız kabul edilen ömrünün, belirli dönemlere bölünmesi ve her dönemin faaliyet sonuçlarının diğer dönemlerden bağımsız olarak saptanmasıdır. Gelir ve giderlerin tahakkuk esasına göre muhasebeleştirilmesi, hasılat, gelir ve kârların aynı döneme ait maliyet, gider ve zararlarla karşılaştırılması bu kavramın gereğidir.”

Dönemsellik ilkesine göre ise kazancın tespitinde bir hasılatın olumlu, giderin ise olumsuz unsur olarak dikkate alınabilmesi için söz konusu döneme ait olması gerekir. Bu ilkenin hukuki dayanağını ise Vergi Usul Kanunu'nun “aktif geçici hesap kıymetleri” ve “pasif geçici hesap kıymetleri” başlıklı 283 ve 287'nci maddelerinde bulmaktayız. Ticari kazanç açısından gelirin ve giderin tahakkuk etmiş olması yeterlidir. Ancak dönemsellik ilkesi gereği bir gelir veya gider tahakkuk etmiş olsa bile ilgili olduğu hesap dönemine intikali gerekir. Bu nedenle gelecek dönemleri ilgilendiren giderler ve gelirler gelir tablosunda değil bilançoda yer alırlar. Bazı gider türleri önceden ödenmesine rağmen gelecek yılları ilgilendirebilir. Bu tip peşin ödemeler yapıldıkça “280 Gelecek Yıllara Ait Giderler Hesabı”nın borcuna kaydedilir. Birden fazla yılı ilgilendiren gider ödemesi yapılmışsa dönem başında cari yılı ilgilendiren kısım bu hesaptan çıkarılıp “180 Gelecek Aylara Ait Giderler Hesabı”nın borcuna aktarılır. İlgili ay geldiğinde 180 no'lu hesaptan gider hesaplarına intikal ettirilir.

İçinde bulunulan yıldan sonraki gelecek yılları ilgilendiren gelirler, dönemsellik ilkesi gereği ilgili gelecek yıl veya yıllara aktarılmak üzere tahakkuk ettirilerek, içinde bulunulan yılın gelirlerinden ayrılmış olur. Gelecek yılları ilgilendiren gelirlerin tahakkuku için “480 Gelecek Yıllara Ait Gelirler Hesabı” kullanılır. Muhasebedeki “ihtiyatlılık” ilkesi gereği bu hesaba, gelirin gelecek yıl veya yıllara ait olduğu kesin olarak bilindiği zaman kayıt yapılır. Dönem başında cari yılı ilgilendiren kısım bu hesaptan çıkarılıp “380 Gelecek Aylara Ait Gelirler” Hesabı’na aktarılır. İlgili ay geldiğinde 380 no'lu hesaptan gelir hesaplarına intikal ettirilir.

Dönemsellik ilkesi ile ilgili olarak özellikli durumların iki örneği aşağıya alınmıştır. Bunlardan birincisi; Telefon, elektrik, su Vs. faturalarının gider yazılacağı dönem sorunu, ikincisi ise vadesi geçtiği halde henüz ödenmemiş olan vergi ve SSK prim borçlarının durumudur.

Telefon, elektrik, su ve doğalgaz faturaları Vergi Usul Kanunu'nda düzenlenen "fatura ve benzeri belgeler" kapsamında nitelendirilmektedir. Yukarıda belirtilen belgelerin bazılarının üzerinde "VUK hükümleri ve yönetmeliklerine tabi değildir." ibaresi bulunması, bu belgelerin fatura ve benzeri olma niteliğini ortadan kaldırmamaktadır. Belgelerin, üzerinde bu ibarenin bulunmasının nedeni, belgelerin basım ve kullanımındaki bazı formalitelerin ortadan kaldırılmasıdır.

Söz konusu giderler açısından en önemli özellik, bu giderlerin tahakkuk esasına göre gayri safi kazançtan düşülmesidir. Aynı zamanda bu giderler açısından vergilendirmede dönemsellik ilkesi esastır. Bu tür giderlerin tahakkuk ettikleri dönemde, ilgilendirdikleri dönem gideri yazılabilir. Birden fazla dönem ilgilendiren giderlerin gelecek dönemler için aktifleştirilmeleri gerekir. Bu tür giderlerde dönemsellik ilkesinin istisnasını, giderlerin ait oldukları dönem içinde alacaklı kamu kuruluşları tarafından tahakkuklarının bildirilmediğinde, ödendikleri yılda gider yazılabileceği durumu oluşturmaktadır.

Telefon, elektrik, su ve doğalgaz giderlerinde, yukarıda belirtilen dönemsellik ilkesi haricinde bunların işletmenin aktifinde kayıtlı olmaları veya sözleşmelerinin işletme adına düzenlenmiş olmaları da ikinci bir özellik olarak karşımıza çıkmaktadır.

Dönem sonu envanter çalışmaları sırasında dikkat edilmesi gerekli hususlardan birisi de, 360 ve 361 no'lu hesaplarda yer alan ve vadesi geçtiği halde henüz ödenmemiş olan vergi ve SSK prim borçlarının ne tür bir işleme tabi tutulması gerektiğidir.

Bu konu ile ilgili hesaplara ilişkin olarak 1 seri no'lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğinde yapılan açıklamalar aşağıda yer almaktadır.

“360 Ödenecek Vergi ve Fonlar Hesabı”

İşletmenin ekonomik faaliyetlerde bulunmasının sonucu ilgili mali mevzuat uyarınca mükellef veya sorumlu sıfatıyla işletmenin kendisine, personeline ve üçüncü kişilere ilişkin olarak ödenmesi gereken vergi, resim, harç ve fonların izlendiği hesaptır.

İşleyişi :

Vergi, resim, harçların tahakkuk ettirilmesini gerektiren olaylar ve işlemler ortaya çıktıkça anılan hesaplar alacaklanır, ödemeler yapıldıkça borçlanılır. Bir yıldan daha uzun sürede ödenecek ertelenmiş veya taksitle bağlanmış vergiler varsa, bunlar "438 Kamuya Olan Ertelenmiş veya Taksitlendirilmiş Borçlar Hesabı" na aktarılır.

“361 Ödenecek Sosyal Güvenlik Kesintileri Hesabı”

İşletmenin, personelin hakedişlerinden sosyal güvenlik mevzuatı hükümlerine göre kesintiye tabi tutmakla yükümlü bulunduğu, personele ait emeklilik keseneği ve sigorta primleri ile bunlara ilişkin işveren katılma payları ve işverence sosyal güvenlik kuruluşlarına ödenecek diğer yükümlülüklerin izlendiği hesaptır.

İşleyişi :

Kesintiler yapıldıkça bu hesap alacaklandırılır ve ödemeler yapıldıkça borçlandırılır. Bir yıldan daha uzun sürede ödenecek Sosyal Güvenlik Kesintileri varsa, bunlar "438 Kamuya Olan Ertelenmiş veya Taksitlendirilmiş Borçlar Hesabı"na aktarılır.

“368 - Vadesi Geçmiş Ertelenmiş veya Taksitlendirilmiş Vergi ve Diğer Yükümlülükler Hesabı”

Kanuni süresi içerisinde ödenmeyen vergi ve yükümlülükler ile erteleme ve taksitlendirme süresi bilanço tarihinde bir yıldan az olan vergi ve yükümlülükleri kapsar.

İşleyişi :

Vadelerinde ödenemeyen vergi ve diğer yükümlülüklerle erteleme veya taksitlendirme, süresi bir yıldan az olanlar ile vadesi bir yılın altına düştüğü için 438 nolu hesaptan bu hesaba aktarılanlar, hesabın alacağına kaydedilir. Ödemeleri halinde hesaba borç kaydedilir. Ancak, vadesi geçmiş vergi ve diğer yükümlülüklerde erteleme veya taksite bağlama süresi bir yılı aşanlar bu hesabın borcu karşılığında "438 Kamuya Olan Ertelenmiş veya Taksitlendirilmiş Borçlar Hesabı"na aktarılır.

“369 ÖDENECEK DİĞER YÜKÜMLÜLÜKLER Hesabı”

Özel bölümlerinde tanımlananlar dışında kalan yükümlülüklerin izlendiği hesaptır.

İşleyişi :

Tahakkuk ettirilmesini gerektiren olaylar ve işlemler ortaya çıktıkça anılan hesaplar alacaklanır, ödemeler yapıldıkça borçlanır.

Tebliğde yer alan belirlemelere göre vergi ve sosyal güvenlik kesintileri ödemelerinin vadesinde yapılmaması halinde, 360 ve 361 hesaplardaki vadesi geçen yükümlülükler yine aynı gruptaki "368 Vadesi Geçmiş Ertelenmiş veya Taksitlendirilmiş Vergi ve Diğer Yükümlülükler Hesabı"na aktarılmalıdır. Bu işlem, dönem içerisinde yapılmamış olsa bile, dönem sonundaki envanter çalışmaları sırasında mutlaka yapılmak durumundadır. Vadesi geçmiş ve ödenmemiş borçlar, “360” ve “361” hesaplardan alınıp, en azından mali tablo aşamasında “368” hesaba mutlaka aktarılmalıdırlar. Bu tutarların mali tabloda “360 ve 361” hesaplar içerisinde bırakılmış olması, işletmenin bu tür borçlarını hep zamanında ödediği gibi bir görüntü vererek mali tablo okuyucusunun aldanmasına neden olacak, bu yolla Tam Açıklama Kavramı ile Sosyal Sorumluluk Kavramı gözden çıkarılmış olacaktır.

Bilanço tarihindeki işletmenin bütün borçlarının bilançoda yer almasını gerektiren bilanço ilkesi gereği, ve dönem içinde doğan tüm giderlerin doğdu-

ğu döneme kaydedilmesini gerektiren “dönemsellik ilkesi” gereği, vadesi geçmiş olduğu için "368" hesaba aktarılan vergi ve sosyal güvenlik borçlarının dönem sonu itibariyle oluşmuş gecikme zamları da hesaplanıp tahakkuk ettirilerek "369- Ödenecek Diğer Yükümlülükler" hesabına alacak kaydedilmelidir. Zira bu gecikme zamları da işletmenin oluşmuş borçlarıdır ve işletme kişiliğinin gideridir. Giderin doğuş zamanı da ödenme tarihi değil, tahakkuk ettiği tarihtir. Sonuçta, Tam Açıklama ve Dönemsellik İlkeleri gereği, dönem sonu itibariyle oluşan gecikme zammı borcu bilançoda, oluşan gecikme zammı gideri de o dönemin gelir tablosunda yer almalıdır.

III - SONUÇ

Ticari bir gelir ya da giderin mahiyet itibariyle tahakkuk ettiğinden söz edilebilmesi için, miktar olarak hesaplanabilmesi, gelire hak kazanılması ya da borç altına girilmesi gerekmektedir. Tahakkuk esasına göre belirlenen gelir ve giderlerin yalnızca cari döneme ait kısmı, aynı döneme ilişkin ticari kazancın hesabında gelir ya da gider olarak dikkate alınabilir. Bu durum dönemsellik ilkesinin bir gereğidir. Kurum kazancının tespitinde Gelir Vergisi Kanununun ticari kazanç hükümleri dikkate alındığından kurum gelir ve giderleri açısından da tahakkuk ve dönemsellik esasları geçerlidir. Ancak yukarıda anlatıldığı gibi bu esaslardan sapmalar olabilmektedir. Ayrıca yine yukarıda yapılan açıklamalardan da anlaşılacağı üzere ticari kazancının vergilendirilmesinde dönemsellik ilkesi, tahakkuk esasının önüne geçmektedir. Fakat bu noktada göz ardı edilmemesi gereken bir diğer husus bir gelirin veya giderin kurum kazancının tespitinde dikkate alınması için tahakkuk etmesinin şart olduğudur. Vergi Usul Kanunu Gelir Vergisi Kanunu ve Kurumlar Vergisi Kanununda yer alan düzenlemeler birlikte değerlendirildiğinde ticari kazancın, veya kurum kazancının elde edilmesinde dönemsellik ilkesine uyulmak suretiyle tahakkuk esasının geçerli olduğu sonucuna ulaşılmaktadır.

KAYNAKÇA

149 seri no’lu Gelir Vergisi Genel Tebliği. [çevrimiçi erişim; www.gib.gov.tr]

174 seri no’lu Gelir Vergisi Genel Tebliği [çevrimiçi erişim; www.gib.gov.tr]

1 seri no’lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği [çevrimiçi erişim; www.gib.gov.tr]

Apak, Talha;(2004) “Telefon, Elektrik, Su ve Doğalgaz Faturalarının Giderleştirilmesi ve Bu Faturalarda Gösterilen KDV’nin İndirimi” [çevrimiçi erişim www.alomaliye.com]

Kurdoğlu, Nusret; (2005) **Tekdüzen Muhasebe sisteminde Vadesi Geçmiş (Ödenmemiş) Vergi ve SSK Prim Borçları, 368 ve 369 Hesaplar.** Sivas: Sivas SMM Odası

T.C. Yasalar, (06.01.1961) **193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu**, Ankara : Resmi Gazete

T.C. Yasalar, (10.01.1961) **213 sayılı Vergi Usul Kanunu**, Ankara : Resmi Gazete

