

SİRKÜLER NO: 2021/01

Konu: Dönem sonunda dikkat edilmesi gereken konularda hatırlatmalar hk.

Firmalarda yıl sonu hesapları kapatılırken gözden kaçırılacak bazı konular ve yapılması gereken kayıtlar hatırlatma amacıyla aşağıda listelenmiştir.

1. Kanuni yedek akçeler

Sermaye şirketlerinde; dönem kârından vergi ve yasal yükümlülük karşılıkları ayrıldıktan sonra ilk sırada kanuni yedek akçeler gelmektedir. Buna göre yıllık kârdan sırasıyla;

- Yüzde beş genel kanuni yedek akçe,
- Pay sahiplerine yüzde beş oranında kâr payı (1. Temettü),
- Yüzde beş kâr payı ödendikten sonra, kârdan pay alacak kişilere dağıtılacak toplam tutarın yüzde onu, genel kanuni yedek akçeye eklenmesi gerekmektedir.

⇒ Yıllık kârın yüzde beşi, ödenmiş sermayenin yüzde yirmisine ulaşınca kadar genel kanuni yedek akçeye ayrılır. (TTK Md. 519/1)

⇒ Pay sahiplerine yüzde beş oranında kâr payı ödendikten sonra, kârdan pay alacak kişilere dağıtılacak toplam tutarın yüzde onu, genel kanuni yedek akçeye eklenir. (TTK Md. 519/2-c)

⇒ Kanuni ve esas sözleşmede öngörülen isteğe bağlı yedek akçeler ayrılmadıkça pay sahiplerine dağıtılacak kâr payı belirlenemez. (TTK Md. 523/1)

Bazı firmalarımızda genel kurullar yapıldığı halde yedek akçelerin ayrılmadığı görülmüştür. İleride kâr dağıtılmak istenmesi halinde zamanında ayrılmayan yedek akçeler nedeniyle dağıtım mümkün olmayabilecektir. Ayrıca olası özsermaye kayıplarında kanuni yedek akçeleri zamanında ayırmamış bulunan kanuni temsilcilerin sorumlu olması gündeme gelebilecektir.

Bu nedenle yıl sonu kapanış kayıtlarından önce eski yıllara ait ayrılmayan yedek akçelerin ayrılması sağlanmalıdır.

2. Kurumlar vergisi matrahından indirilemeyen unsurların yeniden değerlendirme oranında artırılması

2.1 Devreden Ar-ge ve Tasarım İndirimi

Kazanç yetersizliği nedeniyle kurumlar vergisi matrahından indirilemeyen Ar-ge ve Tasarım indirimlerinin nazım hesaplarda takibi, önceki yıldan devreden Ar-ge & Tasarım indirimin takip eden yılda yeniden değerlendirme oranı ile artırılması sağlanmalıdır. (Yeniden değerlendirme oranı 2020 için %9,11'dir.)

⇒ Kazancın yetersiz olması nedeniyle ilgili hesap döneminde indirim konusu yapılamayan tutar, sonraki hesap dönemlerine devredilir. Devredilen tutarlar, takip eden yıllarda 213 sayılı Kanuna göre her yıl belirlenen yeniden değerlendirme oranında artırılarak dikkate alınır. 5746 Md. 3)

2.2 İndirimli kurumlar vergisinde devreden katkı tutarı

Yatırım teşvik belgesi kapsamında indirimli kurumlar vergisinden yararlanan firmaların yararlanabilecekleri katkı payının nazım hesaplarda takibi, teşvik belgesi kapandıktan sonra bakiye kalan katkı payının takip eden yıldan itibaren yeniden değerlendirme oranı ile artırılması sağlanmalıdır. (Yeniden değerlendirme oranı 2020 için %9,11'dir.)

⇒ Yatırımın tamamlanması şartıyla, indirimli kurumlar vergisi uygulanmak suretiyle yararlanan kısmı hariç olmak üzere kalan yatırıma katkı tutarı, yatırımın tamamlandığı hesap dönemini izleyen yıllarda Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre bu yıllar için belirlenen yeniden değerlendirme oranında artırılarak dikkate alınır. (5520 Md. 32/A-2)

3. Nakdi sermaye artırımını faiz indirimi

Nakdi sermaye artırımında kurumlar vergisi faiz indirim tutarının hesaplanmasında TCMB tarafından yararlanılan yıl için en son açıklanan ticari krediler faiz oranı dikkate alınacağından geçici vergi dönemlerinden sadece dördüncü geçici vergilendirme dönemi itibarıyla bu indirimden yararlanılması mümkün bulunmaktadır.

Bu nedenle nakit sermaye artırımı yapan firmaların nakit sermaye artırımını ile ilgili bilgi ve belgelerin vergi dairesine indirim öncesi bildirilmesi sağlanmalıdır.

⇒ *Matrahın yetersiz olması nedeniyle ilgili dönemde indirim konusu yapılamayan tutarlar, sonraki hesap dönemlerine devreder. (5520 Md. 10/1-ı)*

Devreden bu indirimler herhangi bir endekslemeye tabi tutulmaksızın kullanılır.

4. Vergiye Uyumlu Mükellef İndirimi

Vergiye uyumlu mükellef indiriminden yararlanan firmaların yararlanılacak indirim tutarlarını nazım hesaplarda takibi sağlanmalıdır.

⇒ *Kapsama giren mükellefler için; gelir veya kurumlar vergisinin %5'idir. 2020 için en fazla 1.500.000 TL indirim hesaplanabilecektir. (193 sy kanun Md. Mük. 121)*

5. Nazım hesaplarda izlenmesi gerekli ve zorunlu işlemler

Mali tablolarda gösterilemeyen, ancak işletme için önemli olan bilgilerin NAZIM HESAPLAR'da izlenmesi sağlanmalıdır.

⇒ **Mali tablolarda gösterilemeyen bilgilerin NAZIM HESAPLAR'da izlenmesini gerektiren başlıca sebepler;**

- Mali tablolara ait açıklayıcı bilgiler ve dipnotların doğrulanması ve açıklanması,
- İşletmenin mali tablolar para biriminden farklı birimlerdeki varlık ve yükümlülüklerinin bilinmesi ve takibi,
- Vergi yasalarına uyum ve olası vergi incelemelerinde hesap verilebilirlik,
- Bağımsız denetim kapsamındaki önemli risk ve beklentiler ile önemli olayların raporlanabilmesi,
- Devir-birleşme, şirket evliliği, hisse devri gibi şirket değerinin saptanabilmesi bakımından önemli,
- Tekdüzen muhasebe sisteminin (TDMS) "Tam açıklama" ve "Özün önceliği" ilkeleri açısından zorunludur.

⇒ **NAZIM hesaplarda takip edilmesi gereken başlıca konular;**

- Döviz cinsinden veya dövizde endekli işlemler (kasa, banka, çek ve senetler, krediler, cari borç ve alacaklar gibi)
- Alınan ve verilen teminat mektupları
- Muhtelif kıymetli evrak (değerli kâğıtlar, pullar, hisse senetleri ve kuponları, tahvil, bono gibi kıymetler)
- Alınan ve verilen garanti, kefalet, ipotek, rehin gibi kıymetler
- Mahsup edilebilecek geçmiş yıllar mali zararları
- Kurumlar vergisi matrahından indirilebilecek devreden istisna ve indirimler (yatırım indirimi, ar-ge ve tasarım indirimi, nakdi sermaye faiz indirimi, vergiye uyumlu mükelleflere vergi indirimi gibi)

6. Kurumlar vergisi beyanına kâr dağıtımını eklenmesi

Kurumlar vergisi beyannamelerinde kâr dağıtımını bölümünü doldurmak zorunda olan firmaların, zarar olsa dahi doldurulması gerekiyor. Doldurulmaması durumunda bildirim eksikliği nedeniyle özel usulsüzlük cezası kesilmektedir.

⇒ *2019 yılı aktif toplamı 25.370.800 TL veya net satışlar toplamı 56.379.100 TL'yi aşan mükelleflerin, temel mali tabloların yanı sıra ek mali tabloları da düzenlemeleri, bunlardan Kâr Dağıtım Tablosunu 2020 yılında verecekleri yıllık gelir veya kurumlar vergisi beyannamelerine eklemeleri gerekmektedir. (1-9 ve 10 sayılı MSUGT)*

⇒ **TEMEL MALİ TABLOLAR**

1. Bilanço
2. Gelir Tablosu

⇒ **EK MALİ TABLOLAR**

3. Satışların Maliyeti Tablosu
4. Fon Akım Tablosu
5. Nakit Akım Tablosu
6. Kâr Dağıtım Tablosu
7. Öz Kaynaklar Değişim Tablosu

7. Adat Faizleri

Grup şirketleri birbirlerine, ortaklarına veya ortaklar birbirlerine borç verdiğinde kanunlarımıza göre emsal oranda faiz almak zorunda olduğu malumdur. Emsal faiz tespit edilirken öncelikle iç emsal kullanılmalıdır. Yani şirket banka kredisi kullanmışsa aynı oranı borç ilişkisinde de kullanabilir. Maliye Bakanlığı, kayıtlarda banka kredisi yoksa, TCMB'nca ilan edilen avans faizine ait oranın kullanılması gerektiği görüşündedir.

Ayrıca borç veren şirketin ise hesaplanan faiz tutarı üzerinden her ay sonu %18 oranında KDV hesaplayarak fatura tanzim etmesi gerektiğini hatırlatırız.

⇒ **AVANS FAİZ ORANI;** 21.12.2019-13.06.2020 dönemi için %13,75, 13.06.2020-19.12.2020 dönemi için %10 ve 19.12.2020'den sonrası için %16,75'tir.

8. Gayrimenkul ve iştirak kazançları istisnasının takip eden dönem başı fona alınması

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun İstisnalar başlıklı 5/1-e maddesi ile Kurumların, en az iki tam yıl süreyle aktiflerinde yer alan iştirak hisseleri ile aynı süreyle sahip oldukları kurucu senetleri, intifa senetleri ve rüçhan haklarının satışından doğan kazançların %75'lik kısmı ile aynı süreyle aktiflerinde yer alan taşınmazların satışından doğan kazançların %50'lik kısmı kurumlar vergisinden istisna tutulmuştur. İstisnanın satışın yapıldığı dönemde uygulanacağı ve satış kazancının istisnadan yararlanan kısmının satışın yapıldığı yılı izleyen beşinci yılın sonuna kadar pasifte özel bir fon hesabında tutulması gerektiği hüküm altına alınmıştır. Ancak, satış bedelinin satışın yapıldığı yılı izleyen ikinci takvim yılının sonuna kadar tahsil edilmesi şartlar arasında sayılmıştır.

İstisna edilen kazancın beş yıl içinde sermayeye ilave dışında herhangi bir şekilde başka bir hesaba nakledilmesi veya işletmeden çekilmesi ya da dar mükellef kurumlarca ana merkeze aktarılması halinde (bu kanun kapsamında devir ve bölünmeler dışında) cezalı işlem yapılması gerekecektir.

2020 yılında iştirak hisseleri ile aynı süreyle sahip oldukları kurucu senetleri, intifa senetleri ve rüçhan haklarının satışını yapan ve istisnadan faydalanacak olan firmaların, satıştan doğan kazançların %75'lik kısmı ile taşınmazların satışından doğan kazançların %50'lik kısmını 2021 açılış fişinden sonra fon hesabına almaları gerektiğini hatırlatmak isteriz.

⇒ *İstisna kapsamındaki satış kârlarının, ilgili yıl gelir tablosu hesabında (679) "istisna kapsamında" ve "vergiye tabi" satış kârı şeklinde bölümlenerek alt hesaplarda gösterilmesi, istisna edilen bu kârların gelir tablosunda görünmesini sağladıktan sonra ertesi yılın başında (açılış fişinden hemen sonraki fişte) fon hesabına alınması en uygun yöntemdir.*

9. Kısa ve Uzun Vadeli sınıflandırmalar

9.1 Kredilerin sınıflandırılması

- 2021 yılı içinde ödenecek kredi ana para ve faizlerinin 300 hesaplara kayıtlanması,
- 2022 ve sonraki yıllar içinde ödenecek ana para ve faizlerinin 400 hesaplara alınması

9.2 180-181 ve 280-281 hesapların sınıflandırılması

280-281 hesaplarda bulunan gelecek aylara ait giderler ve gelir tahakkuklarının 2021 yılına ait tutarlarının 180-181 hesaplara alınması

9.3 380-381 ve 480-481 hesapların sınıflandırılması

480-481 hesaplarda bulunan gelecek aylara ait gelirler ve gider tahakkuklarının 2021 yılına ait tutarlarının 380-381 hesaplara alınması gerekmektedir.

10. Diğer dönen varlıklar, ödenecek vergi ve diğer yükümlülükler, borç ve gider karşılıkları

- **Diğer dönen varlıklar** grubundaki (19 grubu) hesaplarda devir KDV, iade alınacak KDV, peşin ödenen vergi ve fon tutarlarının beyannamelere ve mahsup taleplerine uygunluğunun kontrol edilmesi sağlanmalıdır.
- **Ödenecek vergi ve diğer yükümlülükler ile borç ve gider karşılıkları** gruplarında yer alan (36-46 ve 37-47 grupları) ödenecek vergi ve sosyal güvenlik kesintileri vb tutarların beyanname, bildirim ve mahsup taleplerine, kısa ve uzun vade ayırımına uygunluğunun kontrol edilmesi sağlanmalıdır.

11. E-berat açılış kapanış tasdikleri

Bilindiği gibi, e-defter kullanıcılarının Aralık-2020 dönemi beratlarının bildirim, 2020 yılının kapanışı, 2021 yılının açılışı olmaktadır. Vergi incelemesine girmemek ve cezalı tarhiyatlara karşılaşmamak üzere Aralık-2020 beratlarının süresinde yüklenmesi sağlanmalıdır.

12. Vergi incelemelerinde son dönem konuları

2020 yılında yapılan vergi incelemelerinde aşağıdaki hususlar sorgulanmakta, olumsuzluk tespit edilen konularda cezalı tarhiyatlar yapılmaktadır. Cezalı tarhiyatlarla karşılaşmamak için aşağıda belirtilen konular ile ilgili gerekli önlemler alınmalıdır.

12.1 Kur farklarının KDV karşısındaki durumu

Kur farklarının KDV karşısındaki durumu ile ilgili 2016-2 nolu sirkülerimizde de belirtildiği üzere; kur farkları ile ilgili yurt içi dövizli veya dövize endeksli teslim ve hizmetlerde, tahsilat aşamasında kur farkı faturası düzenleneceği, kur farkı tutarı faturasında satış sırasındaki KDV oranı üzerinden iç iskonto ile KDV hesaplanacağı belirtilmiştir. Dönem sonu (geçici ve yıl sonu değerlemelerinde) kur farkı değerlemelerinde ise kur farkı hesaplaması hesaben yapılacak, durumuna göre kambiyo kâr ve zararı olarak muhasebeleştirilecek ve fatura düzenlenmeyecek, KDV hesaplanmayacaktır.

Yıl sonunda dövizli alacak ve borçlu hesapların tamamı (varsa sözleşmelere bakılarak) kur değerlemelerinin yapılması ve cari hesap muhatapları ile mutabakat yapılması sağlanmalıdır. Tahsilat yapıldığında, tahsil edilen tutara isabet eden ve dönem sonlarında yapılmış değerlendirme kur farkları ters kayıt yapılmalı (durumuna göre 646 ve 656) toplam kur farkı (dönem sonlarında hesaplanmış +/- kur farkları + Cari dönem kur farkı) üzerinden iç iskonto yapılarak KDV'li fatura düzenlenmesi sağlanmalıdır.

Ancak uygulamalarda işin etkin takibi için ay sonlarında veya geçici vergi dönemi sonlarında tahsilat olmadan bakiye üzerinden kur farkı hesaplanarak KDV'li faturalar alınıp verilmektedir.

Yapılan vergi incelemelerinde kur farkı ile ilgili alınan bu faturalar üzerindeki KDV'nin indirim konusu yapılmayacağı belirtilerek indirim konusu yapılan KDV'ler için cezalı tarhiyatlar yapılmaktadır.

Yukarıdaki sirkülerimizde de belirtildiği gibi cezalı işlemlerle karşılaşmamak üzere uygulamaya yön verilmesini, dövizli ve dövize endeksli teslim ve hizmetler ile alım-satımlarla ilgili tahsilat ve ödeme aşamasında kur farkı faturası alınıp verilmesini ve yukarıda ve ilgili sirkülerimizde belirtildiği gibi uygulama yapılmasını öneriyoruz.

12.2 Binek otolarına ait giderlerin KDV indirimi

Bilindiği üzere 2019 yılı sonunda çıkan yasa ile şirketlere ait binek otolarının giderleri (bakım, kira, akaryakıt vb) ile ilgili kısıtlama getirilmiştir. Kısıtlanan tutarların indirilecek KDV olarak dikkate alınmaması, kabul edilmeyen gider tutarı ile birlikte kanunen kabul edilmeyen gider yapılması gerekmektedir. Vergi incelemelerinde, özellikle KDV iadesi alan firmalarda Yüklenen KDV ve indirilecek KDV analizleri yapılarak bu tutarlarda kısıtlamalar doğru yapılmamış ise cezalı tarhiyatlar yapılmaktadır.

Şirket aktifine kayıtlı binek araçlarına ait gider kısıtlamalarının ve KDV indirimlerinin yukarıda belirtilen şekilde uygulama yapıp yapılmadığının, ayrıca yine binek otolarında kısıtlanan ÖTV tutarları, amortismana tabi tutulacak binek araç alım tutarları ve kira bedellerinin de analiz edilmesi gerekmektedir.

Ayrıca vergi denetimlerinde şirketlerin aktifine kayıtlı olmayan, şirket personeli veya ortaklarına ait binek araçlarla ilgili GİB den liste alınmakta ve bu araçlara ait giderlerin (KDV dahil) tamamı kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınmaktadır.

Bu kapsamdaki araçlara ait giderlerin kabul edilen kısımlarının gider olarak dikkate alınması ve bu giderlere ait KDV'lerin indirim konusu yapılması için ilgili kişilerle kira sözleşmesi yapılmasını öneriyoruz.

- ⇒ *Kiralama yoluyla edinilen binek otomobillerde gider yazılabilecek aylık kira bedeli 2020 için 5.500 TL, 2021 için 6.000 TL'dir.*
- ⇒ *Binek otomobillere ait ÖTV ve KDV'nin gider kaydedilme sınırı 2020 için 140.000 TL, 2021 için 150.000 TL'dir.*
- ⇒ *Binek otomobillerde amortisman sınırı;*
 - *ÖTV ve KDV hariç tutar üzerinden 2020 için 160.000 TL, 2021 için 170.000 TL*
 - *Vergilerin maliyet bedeline eklendiği durumlarda 2020 için 300.000 TL, 2021 için 320.000 TL*
 - *Binek otomobilin ikinci el olarak iktisap edildiği hallerde 2020 için 300.000 TL, 2021 için 320.000 TL'dir.*
- ⇒ *7.12.2019 tarihinden önce alınan binek otomobillerde amortisman, ÖTV ve KDV sınırı yoktur.*
- ⇒ *1.1.2020 tarihinden itibaren ister kiralanmış olsun ister aktife kayıtlı olsun, binek otomobillerin normal giderlerinin en fazla %70'lik kısmı gider kaydedilebilecek, %70'lik kısmı aşan gidere ait KDV indirim konusu yapılamayacaktır.*

12.3 120 Alıcılar hesabındaki ters bakiyeler

Yapılan incelemelerde 120 Alıcılar hesabındaki ters bakiyeler incelenmekte daha sonra bu alıcılara fatura düzenlenip düzenlenmediği kontrol edilmektedir.

Pareto YMM 101 soru formunda da yer aldığı üzere; alınan-verilen avansların nedeni ve düzenlenecek fatura olup olmadığına yönelik bilgi-belge her geçici vergi döneminde talep edilmektedir.

120 alıcılar ve 320 satıcılar hesaplarındaki ters bakiyelerle alınan ve verilen avans bakiyelerinin kontrol edilerek, alınacak ve düzenlenecek fatura olup olmadığının analizi yapılarak denetçilerimize ibrazı gerekir.

Ayrıca 120 ve 320 hesaplarda ters bakiye oluşturulmaması, verilen ve alınan avanslar olarak muhasebeleştirilmesi gerekmekte, bu şekilde kayıt yapılmadığında kayıt nizamına uyulmadığı gerekçesiyle vergi incelemelerinde özel usulsüzlük cezası önerilmektedir.

12.4 Şüpheli alacaklar karşılığı

İcra takibine başlandığı için karşılık ayrılan ve bu yolla gider yazılan alacaklarla ilgili icra takip işlem sürecinin ihmal edilmemesi ve avukatlar takip dosyasını güncel ve ciddi olarak takip ederek, borçlu ve mal varlığı araştırmalarının en az yılda bir defa, özellikle ARALIK AYINDA yenilenmesinin sağlanmasında fayda olacağını öneriyoruz. Vergi incelemelerinde cezalı işlemlerle karşılaşmamak için devam eden şüpheli alacaklar için yıl sonunda UYAP'tan yazı alınması sağlanmalıdır.

12.5 Grup şirketleri ve ilişkili kurum ve kişiler arasındaki mal ve hizmet alımlarında transfer fiyatlaması ve örtülü sermaye ve kazançlar

Transfer fiyatlaması açısından ilişkili kişilerle yapılan mal, hizmet, kiralama vs işlemlerin; ilişkili olmayan kişilere uygulanan fiyatlarla karşılaştırılması düşük veya fazla fiyat var ise bunun nedeni açıklanmalı (vade, ciro, satış sonrası hizmetler vs) emsal fiyat analiz edilmeli, fark tespit edilirse gerekli düzeltmeler sağlanmalıdır.

Örtülü sermaye açısından ilişkili kişilere olan borç ve alacakların analizi sağlanmalı, dönem başı öz sermayenin üç katını aşan borçlanmalarda aşan kısma ait faiz giderleri ve KDV'lerin KKEG olarak dikkate alınması sağlanmalıdır.

Örtülü kazançlar üzerinden kazancı sağlayanların durumuna göre temettü stopajı hesaplanmalıdır.

Saygılarımızla.

**PARETO YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK
BAĞIMSIZ DENETİM DANIŞMANLIK LTD. ŞTİ.**