

**12 NUMARALI ULUSLARARASI MUHASEBE STANDARDI VE  
DİĞER ÜLKELERDEKİ UYGULAMALARI ÇERÇEVESİNDE  
ERTELENMİŞ VERGİ VE FİNANSAL TABLOLARA YANSIMASI**

**Fulya SEVİNÇ**

**Uzmanlık Yeterlilik Tezi**

**Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası  
Muhasebe Genel Müdürlüğü  
Ankara, Haziran 2003**

## ÖNSÖZ

Farklı ülkelerde düzenlenen mali tabloların anlaşılabilirliğini, karşılaştırılabilirliğini, tüm muhasebe işlemlerinde yöntem birliğini ve uygulama kolaylığını sağlamak ve işletmelere yönelik olarak karar alma sürecini hızlandırmak amacıyla uygulamaya konulan uluslararası muhasebe standartları, mali, parasal ve finansal politikaların şeffaflaşmasına katkıda bulunacaktır.

“12 Numaralı Uluslararası Muhasebe Standardı ve Diğer Ülkelerdeki Uygulamaları Çerçevesinde Ertelenmiş Vergi ve Finansal Tablolara Yansıması” adlı tez çalışması ile uluslararası muhasebe standartları arasında önemli bir yer tutan 12 no’lu “Kurumlar Vergisi” standardının dikkat çekici noktaları üzerinde durulmakta ve Avrupa Birliği ülkelerindeki uygulamaları incelenmektedir. Bununla birlikte adı geçen standardın Bankamızda uygulanması ile kâr rakamında değişikliğe neden olan farkların hangi işlemlerden dolayı ortaya çıktığı açıklanmakta ve bu farkların vergi etkileri ortaya konulmaktadır.

Bu tez çalışmasında amacım, ticari kâr ile mali kâr arasında ortaya çıkan farkları incelemek, vergi mevzuatımız ile muhasebe uygulamalarımızdaki eksikliklerimizi ortaya koymak ve bu konuya ilişkin 12 no’lu uluslararası muhasebe standardını uygulamak isteyenlere yol gösterebilmektir. Bu amaca ulaşmak için, bana tezimin her aşamasında yardımcı olan tez danışmanım Sayın Prof. Dr. Nalan Akdoğan’a, bu tezi yazmam konusunda bana destek veren Muhasebe Genel Müdürü Sayın Ali Vefa Çelik’e, Genel Müdür Yardımcısı Sayın Nazan Sertbudak’a, Bilanço ve Hesapları İzleme Müdürü Sayın Mesut Arslan’a ve çalışma arkadaşlarım Tevfik Koldaş ve Bülent Çetin’e değerli katkılarından dolayı teşekkürü bir borç bilirim.

## İÇİNDEKİLER

### Sayfa No

ÖNSÖZ .....	i
İÇİNDEKİLER .....	ii
TABLO LİSTESİ .....	vi
ŞEKİL LİSTESİ .....	vii
KISALTMA LİSTESİ .....	viii
ÖZET .....	ix
ABSTRACT .....	xi

### BİRİNCİ BÖLÜM

GİRİŞ .....	1
-------------	---

### İKİNCİ BÖLÜM

#### TİCARİ KÂR VE MALİ KÂRIN BELİRLENMESİ

2.1.Mali Kârın Belirlenmesinde Türk Vergi Sistemindeki Uygulamalar.....	5
2.1.1.Gelir Vergisi Açısından Değerlendirilmesi .....	5
2.1.1.1.Gelir Vergisinin Unsurları.....	5
2.1.1.2.Gelir Vergisinin Konusu: Gelir.....	6
2.1.1.2.1.Kuramsal Temel.....	6
2.1.1.2.2.Gelir Vergisi Kanunu'na Göre Gelir.....	8
2.1.1.2.3.Gelir Vergisinde Vergiyi Doğuran Olay.....	11
2.1.2.Kurumlar Vergisi Açısından Değerlendirilmesi.....	13
2.1.2.1.Kurumlar Vergisinin Konusu.....	13
2.1.2.2.Kurumlar Vergisinde Vergiyi Doğuran Olay.....	14
2.1.3.Gelir Vergisi Kanunu ve Kurumlar Vergisi Kanunu'nda Netliği Sağlayan Giderler.....	14

2.1.3.1.Gelir Vergisi Kanunu'na Göre İndirilecek ve İndirilemeyecek Giderler.....	15
2.1.3.1.1.İndirilecek Giderler.....	15
2.1.3.1.1.1.Ticari Kazancın Saptanması Sırasında Hasıllattan İndirilecek Olan Giderler.....	15
2.1.3.1.1.2.Zirai Kazancın Saptanması Sırasında Hasıllattan İndirilecek Olan Giderler.....	20
2.1.3.1.1.3.Serbest Meslek Kazancın Saptanması Sırasında Hasıllattan İndirilecek Olan Giderler.....	21
2.1.3.1.2.İndirilemeyecek Giderler .....	23
2.1.3.1.2.1.Ticari Kazancın Saptanması Sırasında Gider Kabul Edilmeyen Ödemeler.....	23
2.1.3.1.2.2.Zirai Kazancın Saptanması Sırasında Gider Kabul Edilmeyen Ödemeler.....	27
2.1.3.1.2.3.Serbest Meslek Kazancının Saptanması Sırasında Gider Kabul Edilmeyen Ödemeler.....	27
2.1.3.2.Kurumlar Vergisi Kanunu'na Göre İndirilecek ve İndirilemeyecek Giderler.....	28
2.1.3.2.1.İndirilecek Giderler.....	28
2.1.3.2.1.1.Gelir Vergisi Kanunu'na Göre İndirilen Giderler.....	29
2.1.3.2.1.2.Kurumlar Vergisi Kanunu'na Göre İndirilen Giderler.....	30
2.1.3.2.2.İndirilemeyecek Giderler.....	34
2.2.Ticari Kârın Muhasebe Kuramı Açısından Belirlenmesi.....	40

### ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

#### TİCARİ KÂR VE MALİ KÂR KAVRAMLARI İLE

#### BU KAVRAMLAR ARASINDA ORTAYA ÇIKAN FARKLILIKLAR

3.1.Ticari Kâr ile Mali Kâr Farkları ve Bu Farklara Neden Olan Unsurlar...	45
3.1.1.Değerleme Açısından Farklılıklar.....	48
3.1.2.Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler Açısından Farklılıklar.....	48
3.1.3.Amortismanlar Konusunda Farklılıklar.....	49

3.1.4.Karşılıklar Konusunda Farklılıklar.....	50
3.1.5.Reeskont İşlemleri Açısından Farklılıklar.....	52
3.1.6.Vergilendirilmeyecek Gelirler Açısından Farklılıklar.....	52
3.1.7.Vergilemenin veya Tahsilinin Ertelendiği Vergiler Açısından Farklılıklar.....	56
3.1.8.Yatırım İndirimi Uygulaması Açısından Doğan Farklılıklar.....	58
3.1.9.Enflasyon Muhasebesinin Uygulanması Açısından Doğan Farklılıklar.....	60
3.1.10.Vergi Oranlarındaki Farklar Nedeniyle Ortaya Çıkan Farklılıklar.....	60
3.2.Sürekli Fark, Geçici Fark ve Vergi Değeri Kavramları.....	61
3.2.1.Sürekli Farklar.....	61
3.2.2.Geçici Farklar.....	62
3.2.3.Vergi Değeri (Tax Base).....	72

#### DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

##### ERTELENMİŞ VERGİ BORÇ VE ALACAKLARI

4.1.Net Gelirler Üzerinden Alınan Vergilerin Niteliği.....	77
4.1.1.Vergi Borçları Yöntemi (Tax Payable Method).....	78
4.1.2.Vergi Etkili Muhasebe Yöntemi (Tax Effect Method).....	79
4.1.2.1.Ertelene Yöntemi (Deferral Method) .....	80
4.1.2.2.Yükümlülük Yöntemi (Liabilities Method).....	85
4.1.2.3.Net Vergi Borçları Yöntemi (Net of Tax Payable Method).....	90
4.2.Geçici Farklara İlişkin Vergi Dağıtımının Uygulanması.....	91
4.3.UMS 12'ye Göre Geçici Farklardan Ertelenmiş Vergi Borcu ve Alacağının Hesaplanması ve Muhasebeleştirilmesi.....	92
4.3.1.Vergilendirilebilir Geçici Farklar ve Ertelenmiş Vergi Borcu .....	97
4.3.2.İndirilebilir Geçici Farklar ve Ertelenmiş Vergi Alacağı.....	101
4.3.3.Vergi Planlama Olanakları.....	105
4.3.4.Kullanılmayan Mali Zararlar ile Kullanılmayan Vergi İndirim ve İstisnaları.....	106

4.3.5.Bağlı Ortaklıklar ve İştiraklerdeki Yatırımlar ile Müşterek Yönetime Tabi Ortaklıklardaki Haklar Nedeniyle Ortaya Çıkabilecek Ertelenmiş Vergi Varlık ve Yükümlülüklerin Muhasebeleştirilmesi.....	110
4.3.6.Ertelenmiş Vergi Borç ve Alacaklarının Ölçülmesi.....	112
4.3.7.Ertelenmiş Vergi Borç ve Alacaklarının Finansal Tablolara Yansıtılması.....	114
4.3.8.Ertelenmiş Vergi Borç ve Alacaklarının Finansal Tablolarda Sunumu.....	116
4.3.9.Ertelenmiş Vergi Borç ve Alacaklarına İlişkin Olarak Finansal Tablolarda Yapılacak Açıklamalar.....	118
4.3.10.Avrupa Birliği Ülkelerinde UMS 12'nin Uygulanması.....	120
4.4.Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası Açısından Ertelenmiş Vergilerin Hesaplanması.....	126
SONUÇ .....	133
KAYNAKÇA .....	138

## TABLO LİSTESİ

	<b><u>Sayfa No</u></b>
Tablo 2.1. Ticari Kârın Hesaplanması. ....	47
Tablo 4.1. T.C.M.B'nin 2001 ve 2002 Yıllarına İlişkin Olarak Hesaplanan Geçici Farklar.....	123
Tablo 4.2. T.C.M.B'nin Geçici Farklarından Ertelenmiş Vergilerin Hesaplanması.....	124
Tablo 4.3. T.C.M.B'ye Ait Sabit Kıymetlere İlişkin Geçici Farkların Hesaplanması.....	125

## ŞEKİL LİSTESİ

### Sayfa No

Şekil 3.1. İndirilmesi Kabul Edilen ve İndirilmesi Kabul Edilmeyen Giderlerin Ticari Kâra Etkisi .....	46
Şekil 3.2. Geçici Farkların Kaynağı.....	72



## KISALTMA LİSTESİ

<b>AB</b>	: Avrupa Birliği
<b>BDDK</b>	: Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu
<b>Bkz</b>	: Bakınız
<b>EFRAG</b>	: European Financial Reporting Advisory Group
<b>IASC</b>	: International Accounting Standards Committee
<b>IFAC</b>	: International Federation of Accountants
<b>IMF</b>	: International Monetary Fund
<b>IOSCO</b>	: International Organization of Securities Commissions
<b>md</b>	: Madde
<b>MDV</b>	: Maddi Duran Varlıklar
<b>MSUGT</b>	: Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği
<b>OECD</b>	: Organisation of Economic Cooperation and Development
<b>SPK</b>	: Sermaye Piyasası Kurulu
<b>TCMB</b>	: Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası
<b>TMS</b>	: Türkiye Muhasebe Standartları
<b>TMSF</b>	: Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonu
<b>TTK</b>	: Türk Ticaret Kanunu
<b>TURMOB</b>	: Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği
<b>UMS</b>	: Uluslararası Muhasebe Standartları
<b>VUK</b>	: Vergi Usul Kanunu

## ÖZET

Finansal tabloların temel amacı, işletmelerin mali durumu ile yakından ilgilenen kişi veya gruplara işletmenin mali yapısı, kârlılığı ve kullandığı fonların kaynakları hakkında bilgiler sunmaktır. Ancak, finansal tablolarda yansıtılan, işletmenin vergi matrahını oluşturacak olan mali kâr değil, ticari kârdır. Muhasebe sistemine göre hazırlanan finansal tablolarda yer alan vergi öncesi kâr ile vergi hukukuna göre hesaplanan mali kâr arasında vergisel, sosyal ve ekonomik amaçlar nedeniyle farklılıklar ortaya çıkmaktadır. Bu farklılıklar geçici ya da sürekli nitelikte olabilir.

Sürekli farklar, mali kâr ile ticari kâr arasında, yürürlükte bulunan vergi mevzuatının etkisiyle ortaya çıkan ve diğer dönemlerde ortadan kalkmayan farklardır. Bu farklar gelecek dönemlerde ortadan kalkmadığından veya dikkate alınmayacak kadar önemsiz hale geldiğinden dolayı, bu farkların vergi etkisi hesaplanmamaktadır. Sürekli farklara, kanunen kabul edilmeyen giderler ve vergiye tabi olmayan gelirleri örnek olarak verebiliriz.

Geçici farklar ise, gelir ve giderlerin doğma zamanı ile vergi mevzuatına göre tanınma zamanları farklı olduğu durumlarda ortaya çıkmaktadır. Ancak bu farklar belli bir zaman dilimi içerisinde kendiliğinden ortadan kalkmaktadır. Kıdem tazminatı karşılığı veya yatırım indirimini de geçici farklara örnek olarak verebiliriz.

Uluslararası muhasebe standartlarından 12 no'lu "Kurumlar Vergisi" standardı geçici farkları vergilendirilebilir ve indirilebilir geçici farklar olmak üzere ikiye ayırmaktadır. Bu standarda göre, vergilendirilebilir geçici farklar, varlığın veya yükümlülüğün kayıtlı değeri ve vergi değeri arasında ortaya çıkan ve üzerinden kurumlar vergisi ödenecek olan farktır. Örneğin; menkul kıymet faiz gelir reeskontu ve finansman fonu. İndirilebilir geçici farklar ise,

varlığın kayıtlı değeri ile vergi değeri arasında ortaya çıkan ve gelecek dönemlerde mali kâr tespit edilirken matrahtan indirilebilecek farktır. Örneğin; kıdem tazminatı karşılığı, taşınan mali zarar, kullanılmamış yatırım indirimi, şüpheli alacaklar karşılığı.

UMS 12, kurumlar vergisini yapılan işin bir maliyeti olarak kabul ettiğinden, geçici farkların ertelenen vergi etkisi hesaplanırken, vergi etkili muhasebe yöntemlerinden, yükümlülük yönteminin uygulanmasını öngörmektedir. Bu yöntemin diğer yöntemlerden farklı olarak, gelecekte vergi oranlarında meydana gelebilecek değişiklikleri dikkate almakta ve geçici farkların vergi etkilerini bu değişikliğe göre ayarlamaya tabi tutmaktadır.

Bu çalışmada, yukarıda ifade edilen sorunun bilanço üzerindeki etkilerini en aza indirme amacına yönelik olarak, kullanılan yöntemler örnekler yardımıyla açıklanmış, ertelenmiş vergi borç ve alacakları kavramları UMS 12 çerçevesinde incelenmiş, UMS 12'nin Avrupa Muhasebe Yönergeleri üzerindeki yansımaları üzerinde durulmuş ve son olarak da Merkez Bankası finansal tablolarında geçici farkları yaratan kalemler ve dolayısıyla bunların vergi etkileri detaylı bir şekilde açıklanmıştır. Tüm bu açıklamalar doğrultusunda vergi yükümlülüğünün finansal tablolara doğru bir şekilde yansıtılması konusunda dikkat edilmesi gereken önemli noktalar vurgulanmaya çalışılmıştır.

**Anahtar Kelimeler:** Uluslararası Muhasebe Standartları, Sürekli Fark, Geçici Fark, Ertelenmiş Vergi Borç ve Alacağı, UMS 12

## **ABSTRACT**

The principal purpose of financial statements is to inform investors or institutions, which are closely interested in the financial position of enterprises, about the financial structure of enterprises, their profitability and the sources of funds they use. However, what is reflected in financial statements is accounting profit, not taxable profit that will reveal the tax assessment of enterprises. For taxation, social and economic purposes, differences arise between the pre-tax profit that is presented in financial statements calculated according to the accounting system and taxable profit calculated as per the tax legislation. Such differences may be temporary or permanent in nature.

Permanent differences originate from the differences in the calculations of accounting profit and taxable profit due to tax legislation in force, and will not be removed in other periods. As these are not removed in future periods or become insignificant to be taken into consideration, their tax effects are not calculated. Non-allowable charges or non-taxable incomes are examples of permanent differences.

Temporary differences arise when there is a difference between the occurrence time of incomes and expenses and their recognition time as per the tax legislation. However, such differences automatically disappear within a certain period of time. Provisions for severance indemnity or investment allowances are examples of temporary differences.

International accounting standards (IAS) No.12 titled "Income Taxes" classifies temporary differences as taxable and deductible temporary differences. According to this standard, taxable temporary difference originates from the difference between the carrying amount and the tax base

of an asset or a liability that results in taxable amounts. Accruals of interest income from securities, and financial funds are examples of taxable temporary differences. Deductible temporary difference is the difference between the carrying amount and tax base of an asset or a liability that is deductible from tax assessment when determining the taxable profit of future periods. Provisions for severance indemnity, unused tax losses, unused investment allowances, and funds for doubtful receivables are examples of temporary deductible differences.

Since IAS 12 accepts corporate tax as a cost of work being done, it requires the application of the obligation method among the tax-effective accounting procedures when calculating the deferred tax effect of temporary differences. This method, different from others, takes into consideration the potential changes in future tax rates and adjusts the taxation effects of temporary differences according to these changes.

In this study, for the purpose of minimizing the effects of above-stated problem on the balance sheet, the methods used are explained with examples, concepts of deferred tax assets and liabilities are examined within the framework of IAS 12, reflections of IAS 12 on the European Accounting Directives are discussed, and finally the items creating temporary differences in the financial statements of Central Bank of the Republic of Turkey and their taxation effects are explained in detail. In light of all these discussions, important issues regarding the accurate reflection of tax obligation on financial statements are emphasized.

**Keywords:** International Accounting Standards, Permanent Difference, Temporary Difference, Deferred Tax Assets and Liabilities, IAS 12

## BİRİNCİ BÖLÜM

### GİRİŞ

İşletmelerin uluslararası kabul görmüş standartlarla uyumlu olarak faaliyet göstermesi, farklı ülkelerde yapılan işlemlerde benzer finans dilinin kullanılması ve aynı finansal tablonun farklı yerlerde benzer şekilde anlam kazanması ve yorumlanabilmesi anlamına gelmektedir. Dolayısıyla, uluslararası alanda geçerliliği olan standartların oluşturulması, uluslararası alanda faaliyet gösteren işletmelerin karşı karşıya kaldıkları riskleri belli bir oranda azaltacak, ekonomide karar alma sürecini hızlandıracak ve uluslararası finansal sistemi güçlendirecektir. Bu amaca yönelik olarak, çeşitli alanlarda standartların geliştirilmesi için uluslararası kuruluşlara çağrılar yapılmıştır. Bu kuruluşlar ilgili oldukları konularda, ülkeler arasındaki uygulama farklılıklarını ortadan kaldırarak benzer, kaliteli bilgi ve belge sunumunu sağlayabilecek standartların oluşturulmasına yönelik çalışmalar yapmaktadır.

IASC Avustralya, Kanada, Fransa, Almanya, Japonya, Meksika, Hollanda, İngiltere, İrlanda ve Amerika'dan profesyonel muhasebe kuruluşlarının anlaşmasıyla 1973 yılında kurulmuştur. 1983 yılından itibaren ise Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu'na (IFAC) üye tüm profesyonel organlar da IASC üyeliğine dahil olmuşlardır. Halen 112 ülkeden 153 üyesi olan kuruluş, ulusal standart belirleyici kuruluşlar, menkul kıymet borsaları, Avrupa Komisyonu, OECD, Birleşmiş Milletler gibi hükümetlerarası kuruluşlar ve Dünya Bankası gibi kalkınma kuruluşları ile işbirliği içinde çalışmaktadır. Komite, iş dünyasındaki finansal raporlarda, dünya çapında kullanılacak ilkelerde birlik sağlamayı amaçlamaktadır. Böylece bu yolla, yatırımcıların, kredi verenlerin, hükümetlerin ve diğer ilgililerin, kaynakların dağılımı

konusunda verdikleri kararların ve politika belirlemedeki yeteneklerinin iyileştirilmesine çalışılmıştır.

IASC'nin kendi statüsünde belirtilen amaçları aşağıda sunulmuştur (Türkiye Bankalar Birliği, 2003a, s.18):

- Kamu yararına, finansal tablolarda ve diğer bazı finansal raporlarda bilgilerin şeffaf ve karşılaştırılabilir olarak yayınlanabilmeleri için anlaşılır, yüksek kalitede ve yaptırımı olan global muhasebe standartları geliştirilmesi ve bu standartların kullanımının ve sıkı bir şekilde uygulanmasının sağlanması,
- Yüksek kalitede çözümler üretilebilmesi için ulusal ve uluslararası muhasebe standartlarının olabildiğince benzer hale getirilmesidir.

IASC de bu ihtiyacın giderilmesini sağlayacak şekilde IOSCO ile Temmuz 1995'de yaptığı anlaşma uyarınca temel standartların belli başlı bölümlerini tamamlamıştır. Bu temel standartlar genel olarak iş dünyasının tüm önemli alanlarını kapsayan ve bu alanlar için geniş bir muhasebe alt yapısı oluşturan standartlardır.

Pek çok ülke, üzerinde bir değişiklik yapmadan bu standartları kabul etmiştir. Ayrıca son iki yılda Avrupa Birliği'nde önemli değişiklikler meydana gelmiş; Avusturya, Belçika, Fransa, Almanya, İtalya ve İspanya belli firmaların belli koşullar altında içsel raporlama amaçlı olarak IASC standartlarını kullanmalarına izin veren kanunları onaylamışlardır. Avrupa Komisyonu bir bildiri yayınlarak Avrupa Birliği'ndeki bazı kuruluşların konsolide finansal tablolarını uluslararası muhasebe ilke ve standartlarına uygun olarak hazırlamalarının zorunlu hale getirilmesini önermiştir. Halihazırda AB üyesi ülkelerdeki pek çok büyük kuruluş mali tablolarını bu standartlara uygun olarak hazırlamaktadır.

Uluslararası muhasebe standartları pek çok işletme tarafından pek çok alanda kullanılmakta, kullananlar ve kullanım alanları gün geçtikçe artmaktadır. Gelişmiş ülkelerin yanı sıra Asya, Orta Avrupa ve eski Sovyetler Birliği'ndeki gelişmekte olan pek çok ülke kendi ihtiyaçlarına göre muhasebe uygulamalarını geliştirirken uluslararası standartları kıstas olarak almaktadır. Bunun yanı sıra, pek çok ülkede ulusal muhasebeleştirme gereklerine yönelik

bir zemin oluşturulmasında da bu standartlar dikkate alınmaktadır. Piyasayı düzenleyici otoriteler yerli ya da yabancı işletmeleri, finansal tablolarını bu standartlara uygun olarak hazırlamalarını önermektedir. 1995 yılında, sermaye piyasalarının ihtiyaçlarını karşılayacak sonuçlar üretmek üzere IASC ilkelerine dayalı çalıştığını duyuran Avrupa Komisyonu gibi ülkeler üstü (supranational) kuruluşlar da bu standartlardan yararlanmaktadır (Türkiye Bankalar Birliği, 2003a, s.20).

Uluslararası kabul gören standartların geliştirilmesi, ekonomik politikaların geliştirilmesine ve uluslararası finansal sistemin güçlendirilmesine katkıda bulunacaktır. IMF de uluslararası muhasebe standartlarının uygulanmasını öngörmektedir. Bunun nedeni, ülkelerden gelen verilerin anlaşılabilirliğinin ve karşılaştırılabilirliğinin, mali, parasal ve finansal şeffaflığın, yapılan işlemlerdeki düzenlemelerde bir örnekliğin sağlanması amacıyla ekonomi ve finansla ilgili bazı alanlarda standartların belirlenmesinin IMF için de önem kazanmasıdır.

Uluslararası Muhasebe Standartlarından birisi de, 12 no'lu standarttır. Özellikle bu standartdaki uygulamaların ele alınmasının sebebi, ülkemiz uygulamalarında şu ana kadar gözlenen tek gerçeğin finansal tabloların vergi mevzuatlarının isteklerine yanıt verecek şekilde düzenlenmesi ve bu yasal uygulamaların muhasebe standartları ile uyum sağlamaması sonucu, Merkez Bankası bilançosunun bankanın gerçek durumunu ifade etme niteliğinden uzaklaşmasıdır. Bu amaçla bu çalışmada, vergi mevzuatı doğrultusunda ulaşılan kâr ile genel kabul görmüş muhasebe standartlarına göre ulaşılan kâr rakamı arasındaki farklılıkların belirlenerek, bunların dağıtılabılır kâr rakamı üzerindeki etkilerini minimize etmeyi amaçlanarak kurumlar vergisinin muhasebeleştirilmesi ele alınmış ve bu standardın Merkez Bankası'nda uygulanabilirliği araştırılmıştır. Belirtilen amaçlara yönelik olarak, kurumlar vergisinin muhasebeleştirilmesi konusu üç bölümde incelenmiştir.

“Ticari Kâr ve Mali Kârın Belirlenmesi” adı verilen ikinci bölümde, kâr kavramı hem vergi mevzuatı hem de muhasebe kuramı açısından ele alınmıştır. Bunun yanısıra kârın öğelerinden olan Gelir Vergisi ve Kurumlar Vergisi Kanunlarında yer alan gelirler ile kanunen kabul edilen ve edilmeyen



giderler ayrı ayrı açıklanmıştır. Kârın ögeleri ayrıca muhasebe kuramı açısından da incelenmiştir.

“Ticari Kâr ve Mali Kâr Kavramları ile Bu Kavramlar Arasında Ortaya Çıkan Farklılıklar” adı verilen üçüncü bölümde ise, her iki kavram arasında farklılıklara neden olan unsurlar ve olaylar tek tek incelenmiştir. Vergi mevzuatı ve muhasebe uygulamalarının bazı konulara farklı yaklaşımlarından kaynaklanan sürekli ve geçici farklar örnekler verilerek açıklanmıştır. Geçici farklar, bu çalışmanın temelini oluşturduğundan daha kapsamlı olarak ele alınırken, sürekli farklar sadece konuyu tamamlayıcı bir nitelik taşıdığından daha dar kapsamlı olarak ele alınmıştır. Üçüncü bölümün son kısmında, vergi değeri kavramı üzerinde durulmuş ve buna ilişkin örnekler yer verilmiştir.

Çalışmanın dördüncü ve son bölümünde, geçici farkların etkisiyle ortaya çıkan ertelenmiş vergi borç ve alacaklarını hesaplanma yöntemleri örnekler yardımıyla detaylı bir şekilde açıklanmıştır. Ayrıca UMS 12 uyarınca geçici farklar, vergilendirilebilir ve indirilebilir olarak sınıflandırılmış ve bu farkların vergi etkisi olan ertelenmiş vergi borç ve alacakların ölçülmesi, finansal tablolara yansıtılması, finansal tablolarda sunumu ve bunlara ilişkin dipnotların oluşturulması konularında dikkat edilmesi gereken hususlar üzerinde durulmuştur. Yine dördüncü bölümde UMS 12’deki düzenlemelerin Avrupa Birliği ülkelerindeki uygulamasına yer verilmiştir. Ayrıca Avrupa Birliği ülkelerinde muhasebe uygulamalarına yön veren 4. ve 7. yönergelerinin, UMS 12 ile uyumu değerlendirilmiştir. Dördüncü bölümün son kısmında ise, Merkez Bankası’nın 2001 ve 2002 yılına ait verilerinden yararlanılarak, geçici farklar ve ertelenmiş vergi borç ve alacakları hesaplanmıştır.

Sonuç olarak, bu çalışmada dağıtılabılır kârın saptanmasında, vergi mevzuatından bağımsız olarak dönemin gider tutarının ve dolayısıyla vergi yükümlülüğünün doğru olarak ifade edilmesi konusundaki eksiklikler ele alınmaya çalışılmıştır. Ertelenmiş verginin hesaplanmasının nedeni, döneme ilişkin gerçek kâr veya zararın doğru bir şekilde ortaya konulmasıdır. Bunun yardımıyla, piyasada rol oynayan kişi ve kuruluşların işletmeler hakkında doğru ve güvenilir bilgi edinmeleri ve sağlıklı karar vermeleri sağlanmaktadır.

## İKİNCİ BÖLÜM

### TİCARİ KÂR VE MALİ KÂRIN BELİRLENMESİ

#### 2.1. Mali Kârın Belirlenmesinde Türk Vergi Sistemindeki Uygulamalar

Çağdaş vergi sistemlerinin en önemli vergilerini, gelirden alınan vergiler oluşturmaktadır. Türk vergi sisteminde geliri vergilendiren iki ayrı vergi türü bulunmaktadır. Bunlar gelir vergisi ve kurumlar vergisidir. Gelir vergisi, gerçek kişilerin kazanç ve iratlarını, kurumlar vergisi ise bir kısım tüzel kişilerin kazançlarını kapsamı içine almaktadır. Bu iki vergi, Gelir Vergisi ve Kurumlar Vergisi Kanunları olmak üzere iki ayrı kanunla düzenlenmektedir.

##### 2.1.1. Gelir Vergisi Açısından Değerlendirilmesi

Bu bölümde, verginin konusunu oluşturan gelirin Gelir Vergisi Kanunu açısından belirlenmesine ilişkin hususlar üzerinde durulmaktadır.

##### 2.1.1.1. Gelir Vergisinin Unsurları

Gelir vergisinin konusu gelirdir. Matrah ise, gelirin safi tutarı, diğer bir deyişle, kazanç ve iratların safi tutarıdır. Çünkü gelir zaten ilke olarak net bir kavram şeklinde algılanmaktadır. Kazanç ve iratların net tutarlarına ulaşabilmek amacıyla, bunların elde edilmesi için yapılan masrafların gayri safi hasıllattan indirilmesi gerekmektedir. Aslında safi tutarın vergi matrahı yapılması bugün kolayca algılanabildiğinden, bunun ayrıca belirtilmesi gereksiz görülebilmektedir. Ne var ki, gelir vergileri tarih içinde daima böyle uygulanmamıştır. İlk uygulamalarda, vergi gayri safi hasılat üzerinden alınmaktaydı. Böylelikle, indirilecek giderler kavramı da işlevsel olarak analize dahil edilmektedir.

Gelir vergisi bakımından vergiyi doğuran olay, gelirin elde edilmesidir. Gelir vergisinin yükümlüsü, vergiyi doğuran olay üzerinde gerçekleşen kişidir; dolayısıyla gelir elde eden kişi yükümlü statüsüne girmektedir. Ancak Gelir Vergisi Kanunu hükümleri uyarınca, bu verginin yükümlüsü gerçek kişilerdir. Dolayısıyla, gelir elde eden gerçek kişilerin vergi yükümlüsü olacaklarını söylemek daha doğru olacaktır. Böylelikle gelir vergisi ve kurumlar vergisi arasındaki temel fark yükümlü unsuru açısından ortaya çıkmaktadır. Konu, matrah, vergiyi doğuran olay unsurları açısından özdeşlik taşıyan bu iki vergi, yükümlü grupları itibarıyla birbirinden farklılaşmaktadır. Gelir vergisinin yükümlüsü olarak gerçek kişi kavramı, bütünüyle medeni hukuk kurallarına göre saptanmaktadır. Ancak, vergi ödeme gücü olan kişiler, medeni hukuk anlamında ehil olmasalar dahi, vergi borcunun yüklenmesi bakımından ehliyeti haiz kabul edilebilmektedirler. Çünkü, vergi borcunun temeli olarak, ödeme gücü, bunlar açısından da gerçekleşmiş olmaktadır.

Gelir vergisinin diğer bir unsuru da, uygulanacak oranlardır. Ödeme gücüne göre, vergilendirme ilkesi esas tutularak, Gelir Vergisi Kanunu'nda artan oranlı bir tarife öngörülmektedir. Kural olarak artan oranlı vergilendirme esası geçerli olmakla birlikte, bundan uzaklaşıldığı durumlar da bulunmaktadır. Örneğin; Gelir Vergisi Kanunu belli bir dilimden sonra sabit (tek) orana geçmektedir. Bunun gibi, toplama ve beyan esasından uzaklaşıp vergilendirmede sırf stopajla yetinildiği durumlarda da artan oranlı vergi yükümünden söz etme olanağı kalmaz.

### **2.1.1.2. Gelir Vergisinin Konusu: Gelir**

Ekonomik açıdan kabul edilen gelir kavramını vergi sistemi açısından aynen kabul etmek olanaksızdır. Vergilendirmede gelir kavramının anlaşılması önem kazanmaktadır.

#### **2.1.1.2.1. Kuramsal Temel**

Gelir vergisi, geliri vergilendirmek suretiyle ödeme gücünü kavramaya çalışmaktadır. Diğer bir deyişle, gelir vergisinin yükümlendirdiği ekonomik unsur gelirdir.

En genel bakış açısıyla, ekonomik kavram olarak gelir, belli bir zaman kesiti içinde alım gücünde artış şeklinde ortaya çıkan bir akım olarak tanımlanabilmektedir. Bu artış çeşitli nedenlerden kaynaklanabilmektedir. Kişinin sahip olduğu bir üretim faktörünü, belli bir üretim faaliyetine katması karşılığında bir kazanç sağlaması düşünülebilir. Bu kazanç da gelir kavramı içine oturtulabilmektedir. Bunun yanısıra, kişinin alım gücü üretim faaliyetine katılmaksızın, karşılıksız transferlerle (Örneğin; miras, piyango, kumar vs.) yükselabilmektedir. Söz konusu servet unsurları belli bir dönemde paraya çevrilebileceği gibi mal varlığında muhafaza edilmesine de devam edilebilir. Burada ortaya çıkan en önemli soru yukarıda sayılanların hangisinin gelir kavramı içerisine sokulabileceğidir. Buradan anlaşılacağı gibi, gelir kavramının boyutlarının doğru saptanması, hem kuramsal açıdan hem de uygulama bakımından önem kazanmaktadır. Bu doğrultuda iki kuram karşımıza çıkmaktadır. Bu kuramlar hangi alım gücündeki artışların gelir sayılabileceğini göstermektedir;

#### a- Kaynak Kuramı

Bu kuram, belirli bir üretim faaliyetine katılma sonucu elde edilen ekonomik değerleri gelir olarak kabul etmektedir. Diğer bir deyişle; üretim faktörlerinin üretim sürecine sokulması karşılığında o dönem hasılasından sağladıkları payı karşılayan kazanç, gelir sayılmaktadır. Örneğin; kişinin üretime emeği ile katılması, toprağın kiralanması, biriktirilmiş paranın başkasının kullanımına bırakılması ya da kişinin kendi teşebbüsünde kullanılması sonucunda sırasıyla ücret, rant, faiz ve kâr gibi gelir türleri doğmakta ve bunlar bölüşülmektedir. Kaynak kuramı uyarınca elde edilen değer, ortaya çıkan yeni alım gücünün gelir sayılabilmesi için bunun belli bir kaynaktan üretim faaliyeti sonucu sürekli olarak doğması gerekmektedir.

Uygulamada kaynak kuramı, vergileme alanını daralttığı, vergide adalet ilkesini göz ardı ettiği, kayıt dışı ekonominin yaygınlaşmasına katkıda bulunduğu, vergi idarelerinin vergi kayıp ve kaçığı ile mücadele etmesini zorlaştırdığı ve gelişen ekonomik hayatın ortaya çıkardığı yeni gelir unsurlarının vergilendirilmesi için gerekli esnekliği sağlamadığı gerekçeleriyle eleştirilere maruz kalmıştır (Bıyık ve Kıratlı, 2001, s.36).

## b- Safi Artış Kuramı

Bu kurama göre ise, hangi kaynaktan doğarsa doğsun, satın alma gücünde belli bir dönemde ortaya çıkan artış gelir kapsamında düşünülmektedir. Bunun sonucunda, kaynak kuramı çerçevesinde gelir sayılan akımların yanısıra satın alma gücünde transferlerden dolayı ortaya çıkan artışlar da bu kurama göre gelir sayılmaktadır. Ayrıca, kişinin mal varlığında aynı dönemde beliren değer artışları da satın alma gücü bakımından bir yükselmeye, dolayısıyla gelire neden olmaktadır. Bu kurama göre, dönem gelir toplamına ulaşmak için, dönem başı ile dönem sonu arasındaki servette ortaya çıkan artış miktarı ile kişinin dönem boyu yaptığı tüketim harcamalarını toplamak gerekmektedir.

Bu kuramda, kaynak kuramından farklı olarak vergileme açısından gelirin üretim faktörlerinin getirisi olmasının, belirli bir kaynağa bağlılığın ve sürekliliğin önemi bulunmamaktadır.

Safi artış kuramı, gelir tanımının kaynak kuramına göre çok daha belirsiz ve soyut olmasından, dolayısıyla uygulamada gelirin kavranmasında çeşitli güçlüklerle karşılaşılacağından, adaletsiz uygulamalara yol açabileceğinden ve bunun etkisiyle adalet ve eşitlik ilkelerinin zedelenmesi ihtimalinin bulunmasından dolayı eleştirilere maruz kalmaktadır. Bunun yanısıra, realize olmamış gelirler ile ölçülmesi güç, vergilendirilmesi sosyal açıdan anlamlı olmayan öz tüketim de bu kurama göre vergileme kapsamına alınmamaktadır (Öncel ve diğerleri, 1997).

### 2.1.1.2.2. Gelir Vergisi Kanunu'na Göre Gelir

Gelir Vergisi Kanunu'nun 1. maddesine göre; "*Gerçek kişilerin gelirleri (Gelir Vergisi) ne tabidir. Gelir, bir gerçek kişinin bir takvim yılı içinde elde ettiği kazanç ve iratların safi tutarıdır*". Görüldüğü üzere, Gelir Vergisi Kanunu'nun ilk maddesinde vergilendirilecek gelir için aranılan nitelikleri belirtilmektedir. Kanunun 2. maddesine baktığımızda 1. maddenin bir tamamlayıcısı olduğunu görmekteyiz. 2. maddede gelire giren kazanç ve iratlar sayılmıştır. Dolayısıyla bu maddeye göre ticari kazançlar, zirai kazançlar, ücretler, serbest meslek kazançları, gayrimenkul sermaye iratları, menkul sermaye iratları ve diğer kazanç ve iratlar şeklinde yedi ayrı madde

olarak gelir sayılan kazanç ve iratlar belirlenmiştir. Buradan da anlaşılacağı gibi herhangi bir ekonomik değerin bu kanun kapsamında vergilendirilebilmesi için, kuramsal anlamda gelir niteliği taşıması ve ayrıca bu kanunun belirlediği yedi gelir türünden herhangi birine girip girmediğinin de irdelenmesi gerekmektedir. Her gelir unsuru açısından belirlenen farklı vergilendirme tekniklerinin, istisna ve muafiyet hükümlerinin doğru uygulanması ve matrahın belirlenmesi açısından gelirlerin iyi kategorize edilmesi önemlidir.

Gelir Vergisi Kanunu'nda sıralanan kazanç ve iratları farklı bir şekilde kategorize etmek mümkündür;

a- Teşebbüs Gelirleri: Ticari kazanç ve zirai kazançları bu kategori içerisine sokmak mümkündür. Bu kategoride kurulmuş olan bir teşebbüs çerçevesinde yürütülmüş faaliyetler sonucu elde edilen kazançlar söz konusudur. Burada sermaye unsuru esastır.

b- Emek Gelirleri: Ücret ve serbest meslek kazançları da bu kategorinin içerisine sokulabilir. Bu tür gelirlerin özelliği bir emek karşılığı elde edilmeleridir. Daha çok emek ağırlıklı faaliyetlerden kaynaklanan gelirler söz konusudur.

c- Servet Gelirleri: Gayrimenkul sermaye iratları ve menkul sermaye iratları burada yer almaktadır. Bu kategoride servet gelirleri bulunmaktadır. Sahip olunan servetin (ya da biriktirilen gelirin) başkasının kullanımına bırakılması karşılığı elde edilen iratlardan oluşmaktadır. Burada kişi bizzat üretim faaliyetine katılmamaktadır. Kişinin malik olduğu gayrimenkulü para karşılığında bir başkasının kullanımına bırakması durumunda kira, diğer bir deyişle gayrimenkul sermaye iradı elde edilmektedir. Aynı şekilde, biriktirilmiş gelirin nakdi olarak bir başkasının kullanımına bırakılması halinde elde edilen faiz de bir tür menkul sermaye iradıdır. Örneğin; bankada mevduat hesabı karşılığı elde edilen faiz bir tür menkul sermaye iradıdır. Bu örneğe göre, para bankanın kullanımına bırakılmış olmakta ve karşılığında da paranın kirası diyebileceğimiz faiz elde edilmektedir.

d- Sui Generis Kategori: (Kendine Özgü Kategori): Diğer kazanç ve iratlar bu kategori içerisinde yer almaktadır. Belli servet unsurlarının elden çıkarılmaları sırasında doğan değer artışı kazançları ile devamlılık unsuru itibarıyla diğer kategorilere girmeyen bazı geçici faaliyetlerden elde edilen arazi kazançlar bu kategorinin içerisine dahil edilmektedir. Kısacası bu kategori, diğer kategoriler içerisine girmeyen ve Kanunu'nun saymaya gerek duymadığı tüm gelir unsurlarını içermektedir.

Yukarıdaki sınıflandırmadan anlaşıldığı üzere, Gelir Vergisi Kanunu ilk üç kategoride kaynak kuramını esas almaktadır. Ancak, dördüncü kategoriye baktığımızda Gelir Vergisi Kanunu'nun safi artış kuramını esas aldığını görmekteyiz. Kısaca belirtmek gerekirse, Kanun tek bir kuramı esas almamakta, ancak ağırlıklı olarak kaynak kuramına itibar etmektedir.

Gelir Vergisi Kanunu'nun birinci maddesindeki tanıma göre gelirin nitelikleri şöyle ifade edilebilir:

a- Gelir bir gerçek kişiye aittir ve kişiseldir. Gelir vergisi sübjektif bir vergidir.

b- Gelir yıllıktır, diğer bir deyişle bir yılda elde edilen kazanç ve iratların toplamıdır. Gelir Vergisi Kanunu'nun 108. maddesine göre; "Gelir vergisinde vergilendirme dönemi, geçmiş takvim yılıdır".

c- Gelir safi miktarı üzerinden vergilendirilmektedir. Bu özellik aynı zamanda gelir vergisinin matrahını yansıtmaktadır. Aslında gelir kendi başına net bir kavramdır. Gayrisafi hasılatın, onun elde edilmesi için yapılan giderlerin indirilmesi suretiyle bulunan miktar geliri ve vergi matrahını vermektedir.

d- Gelir ilke olarak gerçek miktarı üzerinden vergilendirilmektedir. Bu özelliğe göre, tüm hasılatın ve tüm giderlerin belgelere dayandırılması, bunların kayda ve defterlere geçirilmesi esastır.

e- Gelir yıllık olarak düşünülmesi, hesaplanmalı ve vergilendirilmelidir. Diğer bir deyişle, gelir üniter olmalıdır. Böylelikle, bireyin bir yıl zarfında çeşitli kaynaklardan elde ettiği kazanç ve iratların toplamı vergilendirilmelidir (Öncel ve diğerleri, 1997, s.247-250).

### 2.1.1.2.3. Gelir Vergisinde Vergiyi Doğuran Olay

Gelir Vergisi Kanunu'nun birinci maddesinde gelir kavramı tanımlanmış, bu tanıma göre vergiyi doğuran olay unsuru elde etme kavramı ile ilişkilendirilmektedir. Bu madde dışında Kanunun çeşitli maddelerinde de 'elde etme' kavramına yer verilmektedir. Örneğin Kanunun 70. maddesinde gayrimenkul sermaye iradının, 75. maddesinde menkul sermaye iradının, 82. maddesinde arazi kazançların tanımı yapılırken elde etme kavramının kullanıldığı görülmektedir. Bununla birlikte kanunun 39. maddesinin 2. fıkrasında *"Elde edilen hasılat, tahsil olunan paralarla tahakkuk eden alacakları, giderler ise, tediye olunan ve borçlanılan meblağları ifade eder"* şeklinde 'elde etme' için dolaylı bir tanıma yer verildiği görülmektedir.

Gelir Vergisi Kanunu, vergiyi doğuran olayın saptanması açısından "elde etme" kavramı yerine kimi zaman "doğma, tahsil, alma, tahakkuk" gibi kavramları kullanmaktadır. Örneğin; Kanunun 37. maddesinde *"Her türlü ticari ve sınai faaliyetlerden doğan kazançlar ticari kazançtır"* ifadesi ile ticari kazancı tarif etmekte, vergiyi doğuran olay unsurunu 'doğma' kavramı ile ilişkilendirmektedir. Aynı şekilde, arazi kazançları hükme bağlayan 82. maddenin 3 ve 4. bentlerinde 'tahsil' ve 'alma', 98. maddede ise, 'ödeme' ve 'tahakkuk' terimlerine yer verilmektedir.

Vergiyi doğuran olayın bilinmesi ve doğru saptanması vergilerin kanuniliği ilkesi gereği önem taşımaktadır. Aksi halde vergiyi doğuran olay ortaya çıkmadan, idarenin vergi toplaması, işlemi geçersiz kılacaktır. Bununla birlikte, herhangi bir borç ilişkisine uygulanacak vergi hükmünün saptanmasında ve zamanaşımı süresinin işleminde 'elde etme' olayı ve bu olayın gerçekleştiği tarih önem kazanmaktadır. 'Elde etme' olayının gerçekleştiği dönemin doğru saptanması, uygulanacak olan vergi kanunu hükümlerinin, yararlanılacak istisna ve muafiyetlerin doğru belirlenmesine neden olacaktır.

Gelirin elde edilmesinde iki ilke söz konusudur; Tahakkuk ve tahsil ilkesi. Bu iki ilke çerçevesinde, Gelir Vergisi Kanunu hükümleri irdelendiğinde, 'elde etme' konusunda ilke olarak tahsil esasının kabul



edildiği, ancak ticari ve zirai kazançlarda tahakkuk ilkesinin gelirin elde edilmesi için yeterli sayıldığı belirtilmektedir.

Nakit (tahsil) esasında gelirler tahsil edildiği, giderler ise ödendiği dönemde doğmuş sayılır ve kayıtlara alınır. Dolayısıyla bu esasta gelirler hangi dönemde nakden veya hesaben tahsil edilirse, gerçekleştikleri dönem dikkate alınmaksızın o dönemin geliri kabul edilir ve aynı dönemin faaliyet sonuçlarında görünür. Giderler ise, hangi dönemde nakden veya hesaben ödenirse, gerçekleştikleri dönemler dikkate alınmaksızın o dönemin gideri kabul edilir ve aynı dönemin faaliyet sonuçlarında gösterilir (Ayanoğlu, 2001, s.28).

Gelirin elde edilmesi, tahakkuk esasına bağlandığı takdirde, gelirin alacak hakkının doğması ile malvarlığında bir artış meydana gelmektedir. Buna karşılık, bazı gelir türleri için, tahsil esası kabul edilir ise, daha önce alacak olarak hakkın doğması ile gerçekleşen malvarlığındaki artış yerine bu kez malvarlığının bileşiminde bir değişiklik söz konusu olmaktadır. Alacağın tahsil edilmesi ile, kişinin malvarlığında yer alan alacak hakları toplamında bir azalma, bunun karşılığında ise, örneğin nakit hesabında bir artma meydana gelmektedir. Dolayısıyla bilanço toplamında bir değişiklik olmamakla birlikte, sadece bilanço kalemlerinin içinde bir değişiklik ortaya çıkmaktadır.

Doğan bir alacak her zaman talep edilecek halde olmayabilir. Örneğin; vadeli bir alacak doğduğu halde, talep edilemez. Alacağın doğması gelirin elde edilmesi için yeterli sayıldığında, vadeli alacak miktarı kadar gelir elde edilmiş kabul edilecektir. Ancak; taksitli satışlarda, para müşteriden tahsil edildikçe işletme gelir elde etmiş sayılır ve kayıtlara yansıtılır.

Nakit esasının, hangi işlemin hangi döneme ait olduğunun tesbiti açısından basit ve kolay bir yöntem olmasının yanısıra, dönemsellik ilkesine aykırı olması önemli bir dezavantaj oluşturmaktadır. Bu dezavantajın etkisiyle bu esas, finansal sonuçların doğru ve tarafsız yansıtılmasına olanak vermemektedir. Gelirin tahsil esasına bakılmaksızın, gerçekleştiği dönemde kayıtlara alınmasına olanak sağlayan tahakkuk esası ise, hem muhasebe hem de vergi hukuku açısından önem taşımaktadır.

## **2.1.2. Kurumlar Vergisi Açısından Değerlendirilmesi**

Kurumlar vergisi, Türk vergi sisteminde geliri vergilendiren ikinci vergi türüdür. Gelir Vergisinden ayrı bir yasa ile düzenlenmiştir. Gelir Vergisi Kanunu'nun "gerçek kişilerin" gelirlerini vergilendirmesine karşılık Kurumlar Vergisi Kanunu "tüzel kişilerin" kazançlarını vergilendirmektedir. Ancak, Kanunda tüzel kişilerin tamamı vergi kapsamına alınmamış olup, vergiye tabi tutulanlar birinci maddede belirlenmiştir.

Vergi sistemlerinde gelir vergisinden ayrı olarak kurumlar vergisi kabul edilmesinin temel gerekçesi, "kurum" statüsünün ayrıcalıklarından yararlanan, ortaklarının sorumlulukları sınırlı olan sermaye şirketlerini, ortaklarından bağımsız ve daha etkili vergilendirmek düşüncesidir. Bu düşünce, sermaye gelirlerinin emek gelirlerine göre, daha ağır vergilendirilmesi gerektiği yaklaşımına (ayırma ilkesi) da uygun düşmektedir. Bunun yanısıra, bu kurumlarda hakim olan unsur sermaye olduğu için, vergiye tabi tutulmalarında şahsi sebeplerin değil, sermayeye ait özelliklerin, yani sermayenin oluşum tarzının, iştirak ve tasfiye hallerinin, ihtiyatların düzenlenmesi gibi özelliklerin dikkate alınması da gerekmektedir. (Maliye Hesap Uzmanları Derneği, 1999, s.481)

### **2.1.2.1. Kurumlar Vergisinin Konusu**

Kurumlar vergisinin konusu kurum kazançlarıdır. Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 1. maddesine göre sermaye şirketleri, kooperatifler, iktisadi kamu müesseseleri, dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler ve iş ortaklıklarının kazançları Kurumlar Vergisine tabidir. Kurum kazançları, gelir vergisi konusuna giren, gelir unsurlarından oluşmaktadır. Görüldüğü üzere, gelir vergisi ile kurumlar vergisi arasında verginin konusu yönünden tam anlamıyla bir özdeşlik bulunmaktadır. Gelir vergisinin konusunu oluşturan kazanç ve iratlar, kurumlar vergisinin yükümlüleri tarafından elde edildiğinde kurum kazancı niteliği kazanmaktadır. Gelir Vergisi Kanunu'nun 2. maddesinde belirtilen yedi çeşit kazanç ve irat dışında ortaya çıkan malvarlığı artışları, gelir vergisinin olduğu gibi, kurumlar vergisinin de kapsamı dışında kalmaktadır. Örnek vermek gerekirse, kurumlar vergisinin

yükümlüleri olan kurumlara yapılan bağış ve yardımlar kurumlar vergisi ile vergilendirilmemektedir.

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 13. maddesine baktığımızda, "*Safi kurum kazancının tespitinde Gelir Vergisi Kanunu'nun ticari kazanç hakkındaki hükümleri uygulanır*" denilerek, vergi matrahının saptanması yönünden Gelir Vergisi Kanunu'nun ticari kazanç ile ilgili hükümlerine yollama yapıldığını görmekteyiz. Dolayısıyla zirai kazanç, ücret, serbest meslek kazancı, menkul sermaye iradı, gayrimenkul sermaye iradı ve sair kazanç ve irat niteliği taşıyan kurum kazançlarına da Gelir Vergisi Kanunu'nun ticari kazanç ile ilgili hükümleri uygulanmaktadır. Ortaya çıkan bir gelire uygulanacak verginin türünü belirleyen özellik, kazancın niteliği değil, gelir elde eden yükümlünün hukuki statüsü ve sıfatıdır.

#### **2.1.2.2. Kurumlar Vergisinde Vergiyi Doğuran Olay**

Kurumlar vergisini doğuran olay, gelir vergisinde olduğu gibi gelirin, diğer bir deyişle kurum kazancının elde edilmesidir. Kurum kazancının saptanmasında Gelir Vergisi Kanunu'nun ticari kazançla ilişkin hükümleri uygulandığından, gelirin alacak olarak doğmuş olması (tahakkuk) "elde etme" yönünden gerekli ve yeterli bir koşul olarak dikkate alınmalıdır. Gelirin konusunu oluşturan edimin hukuki ya da fiili anlamda gerçekleşmemiş olması, alacağın doğmuş olması koşuluyla elde etmeyi etkilememektedir. Gelirin karşılığı olan giderler yönünden de bir borcun doğmuş olması, giderin yapılmış olması bakımından yeterli olmaktadır.

#### **2.1.3. Gelir Vergisi Kanunu ve Kurumlar Vergisi Kanunu'nda Netliği Sağlayan Giderler**

Hem Gelir Vergisi Kanunu'nda hem de Kurumlar Vergisi Kanunu'nda genel bir gider tanımına yer verilmemektedir. Ancak her iki Kanunda da indirilebilecek ve indirilemeyecek giderler belirlenerek, gider kavramının kapsamı daraltılmaktadır.

## **2.1.3.1. Gelir Vergisi Kanunu'na Göre İndirilecek ve İndirilemeyecek Giderler**

### **2.1.3.1.1. İndirilecek Giderler**

Bu bölümde, Gelir Vergisi Kanunu'nda indirilecek giderler sadece, ticari kazanç, zirai kazanç ve serbest meslek kazançları açısından ele alınmaktadır. Diğer gelir unsurlarının sağladığı kazançların belirlenmesi muhasebe ilkelerinden çok, yasal düzenlemeler bazında yapıldığından, muhasebe ve vergi yaklaşımları açısından bir farklılık ortaya çıkmamaktadır. Bundan dolayı, konumuzla ilgili olarak sadece bu üç gelir türüne yer verilmiştir.

#### **2.1.3.1.1.1. Ticari Kazancın Saptanması Sırasında Hasılabtan İndirilecek Olan Giderler**

Diğer kazanç ve iratlarda olduğu gibi, ticari kazanç da, gelire safi tutar olarak dahil edilmektedir. Safi kazancın saptanmasında da yapılan giderlerin elde edilen hasılabtan indirilmesi gerektiğini daha önce de belirtmiştik. Yapılan giderlerin elde edilen hasılabtan indirilebilmesi için özel hükümlerin yanında genel nitelikte iki kuralın mevcut olması gerekmektedir. Buna göre giderin;

- Ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılmış olması,
- Vergi Usul Kanunu'nda belirtildiği şekilde, vergi kanunlarında belirtilen haller müstesna olmak üzere, belgelendirilmesi gerekmektedir.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 40. maddesinde 8 bent halinde indirilecek giderlere yer verilmektedir.

##### **a- Genel Giderler**

Gelir Vergisi Kanunu'nun 40. maddesinin 1. bendinde ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılan genel giderlerin, ticari kazancın safi tutarının tespitinde dikkate alınacağı hükme bağlanmaktadır. Burada belirtilen ticari kazanç, vergiye tabi olan ticari kazançtır. Genel olarak yapılan

iş, ticari kazanç niteliğinde olmakla beraber, gelir vergisine tabi bulunmuyorsa veya bu vergiden istisna edilmiş ise bunlarla ilgili giderlerin hasılatтан indirilmesi kabul edilemez.

Maddede genel giderlerin indirilecek giderlerden olduğu hükme bağlanmakla birlikte, bu giderlerin tanımı, nelerden ibaret olduğu ve ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi dışında gider kabul edilme ölçüleri konusunda bir belirleme yapılmamıştır.

Genel giderler, işletmenin faaliyet konularına, büyüklüklerine, ilişkilerine ve benzeri durumlarına bağlı olarak değişebilecek giderlerdir. Bir gider, bir işletme için kabul edilebilir olmasına karşı, bir başka işletme için gereksiz ve kabul edilemez olabilir. Bu nedenle her bir giderin işletmeler itibarıyla kabul edilebilir olup olmadığının tespitinde giderin, gelirin elde edilmesi ve idamesi için yapıp yapılmadığına bakılması gerekli ve yeterlidir.

Genel giderin tanımı vergi kanunlarında yapılmış olmamakla birlikte, ticari faaliyetten bağımsız olarak, ticari işletmeyle ilgili, ticari işletmenin varlığına bağlı olarak yapılan giderler bu nitelikte kabul edilmektedir. Ticari işletme faaliyette bulunmasa dahi yapılan sabit giderler esas olarak genel giderler sınıfına girmektedir.

Bu giderler genel olarak;

- Kırtasiye, temizlik, ısıtma, aydınlatma, su ve telefon giderleri,
- İşyeri, araç v.b'nin kira giderleri,
- Yapılan işle orantılı temsil ve ağırlama giderleri,
- Bina, taşıt, emtia ve bunlara yönelik sigorta giderleri,
- Finansman giderleri,
- Pazarlama, satış ve dağıtım giderleri,
- Reklam giderleri,
- Yurtdışındaki kişilere ödenen komisyonlar, reklam giderleri, reklamasyon ve simsariye giderleri, bu türden giderlerdir.

Genel giderlerin ticari kazancın tespitinde indirilebilmesi için bir takım koşulların bulunması gerekmektedir. Bu koşullar (Bıyık ve Kıratlı, 2001, s.55-56);

- Yapılan gider ticari kazancın elde edilmesi ve idamesi ile doğrudan ilgili olmalıdır. Bir giderin ticari kazancın tespitinde dikkate alınabilmesi için, giderle gelirin elde edilmesi ve idame ettirilmesi arasındaki bağın doğrudan olması gerekmektedir. Dolaylı olarak, giderin yapılmasının gelir arttırıcı veya yaratıcı etki yapması, giderin kabul edilmesi için yeterli olmamaktadır.
- Giderler kazancın elde edilmesine yönelik olmalıdır. Bunun yanısıra, harcamanın yapıldığı gelir doğuran olayın vergiye tabi bulunması gerekir.
- Gider karşılığında sabit bir kıymet iktisap edilmiş olmamalıdır. Yapılan bir giderin ticari kazancın safi tutarının hesaplanmasında indirim konusu yapılabilmesi için, yapılan harcama karşılığında bir aktif kıymet iktisap edilmiş olmamalıdır. Böyle bir durumda yapılan bir harcama değil, aktif kıymetler arasında bir değişim söz konusu olacaktır. Yapılan bir harcama karşılığında maddi ve gayrimaddi bir kıymetin iktisap edilmesi halinde, indirilecek bir genel giderden değil, sahip olunan aktif kıymetlerin amortismanından bahsedilebilir.
- Gider, kanunen kabul edilebilir nitelikte olmalıdır. Bir genel giderin ticari kazancın safi tutarının hesaplanmasında indirim konusu yapılabilmesi için, giderin indirimini engelleyen bir hükmün bulunmaması gerekir. Böyle bir hükmün bulunması durumunda, giderin ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi ile ilişkisi açık da olsa, gider olarak kabul edilemez.

#### b- Sosyal Giderler

Gelir Vergisi Kanunu'nun 40. maddesinin 2. bendine göre, hizmetli ve işçilerin;

- İş yerinde veya işyerinin müstemilatında iaşe (yiyecek, içecek) ve ibate (barındırma) giderleri,

- Tedavi ve ilaç giderleri,
- Sigorta primleri ve emekli aidatı,
- Giyim giderleri,

Ticari kazancın tespitinde indirim konusu yapılacak giderlerdendir.

#### c- Zarar, Ziyan ve Tazminatlar

Gelir Vergisi Kanunu'nun 40. maddesinin 3. bendine göre, işle ilgili olmak şartıyla;

- Mukavelenameye (sözleşmeye) veya
- İlama veya
- Kanun emrine

istinaden ödenen zarar, ziyan ve tazminatlar, ticari kazancın tespitinde indirim olarak dikkate alınmaktadır.

Bu şarta göre, ödemenin işle ilgili olması açık olmamakla birlikte, ticari faaliyetin normal icapları ile ilgili olması, şahsi nitelik taşıması ve işletme sahiplerinin kusuruna bağlı bulunmaması olarak anlamak mümkündür.

#### d- Seyahat ve İkamet Giderleri

Gelir Vergisi Kanunu'nun 40. maddesinin 4. bendinde, ticari kazancın tespitinde indirim konusu yapılan giderlerden birisi olarak seyahat ve ikamet giderleri sayılmıştır. Bu maddeye göre,

- İşle ilgili olarak yapılan,
- İşin ehemmiyeti ve genişliği ile mütenasip,
- Seyahat maksadının gerektirdiği süreyle sınırlı olarak,

yapılan seyahat ve ikamet giderleri, ticari kazancın tespitinde indirim konusu yapılmaktadır.

Seyahat ve ikamet giderlerinin işle ilgili sayılabilmesi için, bu giderlerin ticari işletmeyle ilişkili geçici ya da devamlı bir görevin yerine getirilmesi amacıyla yapılan bir seyahatten doğması gerekmektedir. Ayrıca, kanunda işin genişliği ve önemi ile orantının nasıl saptanacağı, hangi ölçüler içerisinde yapılan seyahat ve ikamet giderinin işle ilgili olduğunun kabul edileceği

konusunda bir belirleme yapılmamıştır. Her işletme faaliyet konusuna, işinin hacmine ve seyahat gerektiren işin niteliğine göre bu ölçünün aranması gerekmektedir.

#### e- Taşıt Giderleri

Gelir Vergisi Kanun'unun 40. maddesinin 5. bendinde, kiralama yoluyla edinilen veya işletmeye dahil olan ve işte kullanılan taşıtların giderlerinin, vergiye tabi kazancın tespitinde indirim konusu yapılması öngörülmektedir.

Taşıtlarla ilgili yapılabilecek giderler ise genel olarak taşıtların tamir, bakım, yakıt ve benzeri cari giderleridir. Finansal kiralama yoluyla edinilen taşıtların finansal kira giderleri ile taşıt kiralama faaliyeti ile uğraşan işletmelerden kiralanmış taşıtların kiralari bu kapsamda değerlendirilmeyecektir. Bu tür giderler Gelir Vergisi Kanunu'nun 40. maddesinin 1. bendi kapsamında değerlendirilecektir.

#### f- Vergi, Resim ve Harçlar

Gelir Vergisi Kanunu'nun 40. maddesinin 6. bendinde işletme ile ilgili olmak şartıyla; bina, arazi, gider, istihlak, damga, belediye vergileri, harçlar ve kaydiyeler gibi aynı vergi, resim ve harçların ticari kazancın tespitinde indirim konusu yapılacağı hükme bağlanmıştır.

Bu hükme göre, aynı vergi, resim ve harçlar çerçevesinde indirim konusu yapılabilecek giderler;

- İşletme ile ilgili olan

- Maddede sayılan veya sayılanlarla aynı mahiyetteki vergilerdir.

Buna göre, işletmeyle ilgili olmayan, başka bir deyimle mükellefi işletme veya kurum olmayan vergiler, maddede sayılanlardan olsa da gider yazılamaz. Mükellefi işletme olmayan bir verginin mükellef adına işletme tarafından ödenmesi durumunda, bu ödemenin 40. maddenin 6. bendi çerçevesinde gider olarak dikkate alınması mümkün değildir. Örneğin; işletmenin kiraladığı işyeri için ödediği emlak vergisi bu niteliktedir. Verginin gider yazılması ancak ödenen verginin kira gideri kapsamında değerlendirilmesi halinde mümkündür. 197 Sayılı Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu'nun 14. maddesine göre de bu kanuna bağlı I, III ve IV sayılı



tarifelerde yer alan taşıtlardan (Ticari maksatla kullanılan uçak ve helikopterler ile taşıt kiralama faaliyeti ile uğraşan işletmelerin bu amaçla kiraya verdikleri taşıtlar hariç) alınan vergi ve cezalar ile gecikme zamları gelir ve kurumlar vergilerinin matrahlarının tespitinde gider olarak kabul edilmezler.

#### g- Amortismanlar

Gelir Vergisi Kanunu'nun 40. maddesinin 7. bendinde Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre ayrılan amortismanlar indirilecek giderler arasında sayılmaktadır. Anılan kanuna göre amortisman ayırabilmek için;

- Amortismanına tabi kıymetin işletmede kullanılması, (Kullanmanın fiilen başlaması değil, sabit kıymetin envantere alınmış ve böylece kullanılmaya hazır hale gelmiş olması gerekmektedir. Sabit kıymetin emtia niteliğinde olup olmadığına dikkat edilecektir.)
- Amortismanına tabi kıymetin işletmede bir yıldan fazla kullanılması ve yıpranmaya, aşınmaya veya kıymetten düşmeye maruz bulunması gerekmektedir.

#### h- Sendikalara Ödenen Aidatlar

İşverenlerce sendikalara ödenen aidatların ticari kazançtan indirilmesine, 3239 sayılı Kanunla Gelir Vergisi Kanunu'nun 40. maddesine eklenen 8. bent hükmü ile olanak sağlanmıştır.

Düzenleme ile ticari kazançtan indirilecek sendikalara ödenen aidatın bir aylık tutarı, iş yerinde işçilere ödenen çıplak ücretin bir günlük toplamı ile sınırlandırılmıştır. Bu sınırı geçen ödemelerin sınırı geçen kısmı gider kabul edilmemektedir.

### **2.1.3.1.1.2. Zirai Kazancın Saptanması Sırasında Hasıllardan İndirilecek Olan Giderler**

Gelir Vergisi Kanunu'nun 57. maddesinde indirilecek olan giderler 11 bent halinde sayılmaktadır. Bu maddeye göre;

- İşletme ile ilgili tohum, gübre, fide, yem, ilaç ve benzeri maddelerin tedariki için yapılan giderler,

- Satılmak üzere satın alınan hayvanların, zirai mahsüllerin ve diğer maddelerin bedelleri,
- İşletmede çalışanlara ödenen ücret, prim ve sair namlarla hizmet mukabili yapılan ödemeler,
- İşçilerin iaaşe, tedavi ve ilaç giderleri ile sigorta primleri,
- Zirai tesisat, makina, aletler ve taşıtların çalıştırılması ve bakımı için yapılan giderler ve tamir giderleri,
- Vergi Usul Kanununa göre ayrılan amortismanlar,
- Kira ve ücret mukabili kullanılan istihsal vasıtaları için yapılan ödemeler,
- Zirai kazancın elde edilmesi ve idamesi için yapılan genel giderler,
- İşletme ile ilgili olmak şartıyla, mukavelenameye veya ilama veya kanun emrine istinaden ödenen zarar, ziyan ve tazminatlar,
- Amortismanına tabi iktisadi kıymetlerin satılması halinde Vergi Usul Kanunu'nun 328. maddesine göre hesaplanan zararlar,
- İşletmeye dahil olup, aynı zamanda zati veya ailevi ihtiyaçlar için de kullanılan taşıtların amortismanlarının tamamı ile giderlerinin yarısı zirai kazancın saptanmasında hasıllattan indirilmektedir.

#### **2.1.3.1.1.3. Serbest Meslek Kazancın Saptanması Sırasında Hasıllattan İndirilecek Olan Giderler**

Gelir Vergisi Kanunu'nun 68. maddesinde "Mesleki Giderler" başlığı altında, hasıllattan indirilecek olan giderler 10 bent halinde sayılmıştır. Buna göre;

- Mesleki faaliyetin icrasına tahsis edilen işyeri kirasının serbest meslek kazancının tespitinde hasıllattan indirileceği hükme bağlanmış, ikametgahlarının bir kısmını işyeri olarak kullananların, ikametgahın tamamı için ödedikleri kira ile ısıtma ve aydınlatma gibi sair masrafların yarısını gider yazabilecekleri, işyeri kendi mülkü olanların kira yerine amortismanı, ikametgahı kendi mülkü

olup bunun bir kısmını işyeri olarak kullananların ise amortismanların yarısını gider yazabilecekleri belirlenmiştir.

- Mesleki kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için ödenen ve işyeri ile ilgili telefon giderleri, kırtasiye giderleri (defter, makbuz vs.), hizmet ücretleri (özel hizmetlerde kullanılmayan odacı, daktilograf, hemşire, asistan gibi), işyeri ile ilgili vergi, resim ve harçlar, mesleki ilan ve reklam vergileri (Belediye Gelirleri Kanunu'na göre ödenen meslek ilan ve reklam vergileri) kazancın tespitinde hasıllattan indirileceği hükme bağlanmıştır.
- Mesleki faaliyetin yapılmasında başkalarına gördürülen hizmetler için ödenen paralar da gider kabul edilmektedir.
- Mesleki faaliyetle ilgili olmak üzere, alınan mesleki kitapların ve dergilerin bedelleri ile mesleki teşekküllere ödenen aidatlar kazancın tespitinde hasıllattan indirilmektedir.
- Seyahat maksadının gerektirdiği süreyle sınırlı olmak koşuluyla, mesleki faaliyetle ilgili seyahat ve ikamet giderlerinin meslek kazancının tespitinde hasıllattan indirileceği hükme bağlanmıştır.
- Mesleğin ifasında lüzumlu alet, ecza ve sair maddelerin sağlanması için yapılan giderler hasıllattan indirilir. Ancak, alet, madde ve malzemelerin gerekliliğinin, her bir serbest meslek faaliyeti için tespiti gerekmektedir.
- Mesleki faaliyette kullanılan tesisat, demirbaş ve eşya için Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre ayrılan amortismanların, serbest meslek kazancının tespitinde hasıllattan indirileceği hükme bağlanmış, amortisman tabi iktisadi kıymetlerin elden çıkarılması halinde aynı Kanununun 328. maddesine göre hesaplanacak zararların da buna dahil olduğu belirtilmiştir.
- Serbest meslek faaliyetleri dolayısıyla emekli sandıklarına ödenen giriş ve emekli aidatları da gider sayılmaktadır.
- Mesleki faaliyetle ilgili olarak kanun, ilam ve mukavelenameye göre ödenen tazminatlar hasıllattan indirilirken, bu özellikleri taşımayan

ve serbest meslek erbabının suç sayılan fiillerinden doğan tazminatlar gider yazılamaz.

- İşle ilgili olarak şehir içi ulaşım, posta, telgraf ve odabaşı ücretleri gibi müteferrik giderler ile envantere dahil olan binek otomobillerin giderleri ve Vergi Usul Kanunu'na göre ayrılan amortismanlar gider sayılmaktadır.

#### **2.1.3.1.2. İndirilemeyecek Giderler**

Gelir Vergisi Kanunu'nda safi kazancın tespit edilmesinde hasılatın indirilemeyecek giderler ayrı başlıklar altında ele alınmaktadır. Burada da konu, ticari kazanç, zirai kazanç ve serbest meslek kazancı açısından ayrı ayrı ele alınacaktır.

##### **2.1.3.1.2.1. Ticari Kazancın Saptanması Sırasında Gider Kabul Edilmeyen Ödemeler**

Gelir Vergisi Kanunu'nun 41. maddesinde ticari kazançta gider kabul edilmeyen ödemeler 8 bent halinde sayılmaktadır.

- a- Teşebbüs Sahibi ile Eş ve Çocuklarının İşletmeden Çektikleri Değerler

Gelir Vergisi Kanunu'nun 41. maddesinin 1. bendinde, teşebbüs sahibi ile eşinin ve çocuklarının işletmeden çektikleri paraların veya sair değerlerin, ticari kazancın tespitinde gider olarak indirilemeyeceği, aynen alınan değerlerin emsal bedeli ile değerlendirilerek teşebbüs sahibinin çektiklerine ilave olunacağı hükme bağlanmıştır.

Gerçekte işletme sahipleri ile eş ve çocukları tarafından işletmeden çekilen nakdi değerlerin, kanunen kabul edilebilir veya edilemez bir gider niteliği yoktur. Bu hüküm, işletmeden çekilen değerlerin emsal bedelinin işletmenin hasılatına eklenmesini öngören ve ticari kazancın tespitinin, teşebbüsteki özsermayenin hesap dönemi sonundaki ve başındaki değerleri arasındaki müspet fark olduğu, işletmeden çekilen değerlerin bu farka ilave olunacağı yönündeki Gelir Vergisi Kanunu'nun 38. maddesi hükmü ile paralellik gösteren teknik bir düzenlemedir.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 41. maddesinin 1. bendinde yapılan düzenleme, işletmenin ticari varlığı ile işletme sahip ve yakınlarının kişisel varlıklarının birbirinden ayrılması, ticari işletmeye ilişkin giderlerle, işletme sahip ve yakınlarının özel tasarruflarının ve giderlerinin birbirinden ayrı düşünülmesi amacını taşımaktadır. Ticari işletmeye dahil varlıkların, özel amaçlarla işletmeden çekilmesi halinde, bunların değerinin işletme için hasılat olarak alınması ihtiyacı buradan kaynaklanmaktadır.

#### b- Teşebbüs Sahibi ile Eş ve Küçük Çocuklarına Yapılan Ödemeler

Gelir Vergisi Kanunu'nun 41. maddesinin 2. bendinde, teşebbüs sahibinin kendisine, eşine, küçük çocuklarına işletmeden ödenen aylıklar, ücretler, ikramiyeler, komisyonlar ve tazminatların gider kabul edilmeyen ödemeler olduğu hükme bağlanmıştır. Gelir Vergisi Kanunu'nun 41. maddesinin 2. bendinde, teşebbüs sahibi ve eşi, 1. bendindeki gibi aynen kullanılmıştır, "çocuk" tabiri yerine ise "küçük çocuk" kavramı kullanılmıştır. "Küçük çocuk" kavramı 18 yaşını geçmemiş olanları ifade etmekte olup, tahsillerine devam etseler dahi bu yaşı geçenler küçük çocuk sayılmazlar. Bu durumda, 18 yaşından büyük çocuklara ödenen ücretler, aylıklar, komisyonlar ve tazminatlar ticari kazancın tespitinde gider olarak indirilmektedir.

#### c- Teşebbüs Sahibinin İşletmeye Koyduğu Sermaye İçin Yürütülecek Faizler

Gelir Vergisi Kanunu'nun 41. maddesinin 3. bendinde, teşebbüs sahibinin işletmeye koyduğu sermaye için yürütülen faizlerin gider kabul edilmeyen ödemeler olduğu hükme bağlanmıştır.

İşletmeye konulan sermayenin getirisi faiz olmayıp kâr payıdır. Kâr payının işletmelerce gider yazılması da söz konusu değildir. Benzer hüküm kurumlar vergisi mükellefleri için Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 15. maddesinin 1. bendinde yer almakta olup, söz konusu maddede özsermaye üzerinden ödenen veya hesaplanan faizlerin gider olarak indirim konusu yapılamayacağı öngörülmektedir.

d- Teşebbüs Sahibi ile Eş ve Küçük Çocuklarının İşletmeden Olan Alacaklarına Yürütülen Faizler

Gelir Vergisi Kanunu'nun 41. maddesinin 4. bendinde, bir önceki bende paralel olarak, teşebbüs sahibi ile eş ve küçük çocuklarının işletmeden cari hesap veya diğer şekillerdeki alacakları üzerinden yürütülen faizlerin gider kabul edilmeyen ödemeler olduğu hükme bağlanmıştır.

İşletme sahibinin alacağı, aslında sermaye borcunu azaltan bir özkaynak kalemi olarak düşünüldüğünde, esas sermayeye faiz yürütülemeyeceği gibi kendisinin de işletmeden olan alacaklarına faiz yürütülemeyecektir.

e- Her Türlü Para Cezaları ve Vergi Cezaları ile Teşebbüs Sahibinin Suçlarından Doğan Tazminatlar

Benzer bir düzenlemeye Gelir Vergisi Kanunu'nun 90. maddesinde de rastlamaktayız. Söz konusu maddede, gelir vergisi ile diğer şahsi vergiler ve her ne şekilde olursa olsun vergi cezaları ve para cezaları, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun hükümlerine göre ödenen cezalar, gecikme zamları ve faizlerin, gelir vergisi matrahından ve gelir unsurlarından indirilemeyeceği hükme bağlanmıştır.

Ancak ticari bir sözleşmeye cezai şart konulmuş ise, bu çeşit bir tazminat cezai mahiyette tazminat sayılmamaktadır ve gider olarak indirilmektedir. Ticari faaliyet nedeniyle ödenen müeyyideler, faizler, zamlar safi kazanç tutarının hesaplanmasında gider unsuru olarak kabul edilmektedirler.

f- Alkol ve Alkollü İçkilerle Tütün ve Tütün Mamüllerine İlişkin Reklam Giderleri

Gelir Vergisi Kanunu'nun 41. maddesine, 3571 sayılı Kanunun 25. maddesiyle eklenen 6. bent hükmü ile her türlü alkol ve alkollü içkiler ile tütün ve tütün mamüllerine ait ilan ve reklam giderlerinin % 50'sinin gider kabul edilmemesi öngörülmektedir. Bent hükmünde Bakanlar Kuruluna bu oranı sifıra kadar indirme ve % 100'e kadar arttırma yetkisi verilmektedir.

Bakanlar Kurulu düzenlemenin verdiği yetkiyi 24/10/1990 tarih ve 90/1081 sayılı Kararla kullanmış ve oranı % 0 olarak belirlemiş ve bu Karar 1990 yılı kazançlarına da uygulanmak üzere yürürlüğe girmiştir. Dolayısıyla bu kararla, alkol ve alkollü içkiler ile tütün ve tütün mamüllerine ait ilan ve reklam giderlerinin tamamının, ticari kazancın tespitinde indirim konusu yapılması mümkün hale gelmiştir.

g- İşletmenin Faaliyet Konusuyla ilgili Olmayan Araçlara İlişkin Gider  
Ve Amortismanlar

Gelir Vergisi Kanunu'nun 41. maddesinin 7. bendine göre, kiralama yoluyla edinilen veya işletmede kayıtlı olan yat, kotra, tekne, sürat teknesi gibi motorlu deniz, uçak ve helikopter gibi hava taşıtlarının işletmenin esas faaliyet konusu ile ilgili olmayan giderleri ve amortismanlarının, ticari kazancın tespitinde dikkate alınması mümkün değildir.

Düzenleme açısından sayılan taşıtların işletmeye kayıtlı olmasının veya kiralanmış olmasının bir önemi bulunmamaktadır.

h- Finansman Gider Kısıtlaması Kapsamında İndirilemeyen  
Finansman Giderleri

Finansman gider kısıtlamasının düzenlendiği Gelir Vergisi Kanunu'nun 41. maddesinin 8. bendinde; Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre, dönem sonu stoklarını son giren ilk çıkar yöntemine göre değerleyen veya amortismanına tabi kıymetlerini yeniden değerlemeye tabi tutanların, işletmede kullandıkları yabancı kaynaklara ilişkin faiz, komisyon, vade farkı, kâr payı, kur farkı ve benzeri adlar altında yaptıkları giderler ve maliyet unsurları toplamına (yatırım maliyetine eklenenler hariç) indirim oranının uygulanması suretiyle bulunacak kısmın % 25'inin gider olarak indirilemeyeceği hükme bağlanmıştır.

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 15. maddesinin 13. bendinde de; Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre, dönem sonu stoklarını son giren ilk çıkar yöntemine göre değerleyen veya amortismanına tabi sabit kıymetlerini yeniden değerlemeye tabi tutan kurumların (bankalar, sigorta şirketleri ve finans kurumları hariç) Gelir Vergisi Kanunu'nun 41. maddesinin 8. bendindeki

esaslar çerçevesinde hesapladıkları giderlerin, kurum kazancının tespitinde indirilemeyeceği belirtilmektedir.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 41. maddesine göre indirim oranı; Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre o yıl için tespit edilmiş olan yeniden değerlendirme oranının, ilgili kuruluşlardan alınan bilgilere göre Maliye Bakanlığı'nca o yıl için hesaplanan ortalama ticari kredi faiz oranına bölünmesi suretiyle bulunmaktadır.

#### **2.1.3.1.2.2. Zirai Kazancın Saptanması Sırasında Gider Kabul Edilmeyen Ödemeler**

Gelir Vergisi Kanunu'nun 58. maddesinde, işletmede üretilen mahsullerden teşebbüs sahibi ile eşi ve velayet altındaki çocukları tarafından tüketilenler hariç olmak üzere, 41. maddede yazılı giderlerin hasılatından indirilemeyeceği hükme bağlanmıştır.

Ticari kazancın tespitinde kabul edilmeyen indirimler, yukarıda ayrıntılı olarak açıklanmıştır. Bu maddede yer alan ilave hüküm, işletmede üretilen mahsullerden teşebbüs sahibi ile eşi ve velayet altındaki çocukları tarafından tüketilenlerin işletmeden çekiş kabul edilmeyeceği yönündeki düzenlemedir.

#### **2.1.3.1.2.3. Serbest Meslek Kazancının Saptanması Sırasında Gider Kabul Edilmeyen Ödemeler**

Gelir Vergisi Kanunu'nun 68. maddesinin 2. fıkrasında her türlü para cezaları ve vergi cezaları ile serbest meslek erbabının suçlarından doğan tazminatların gider kaydedilemeyeceği hükme bağlanmıştır.

Buna göre;

- Yükümlülerin şahsi kusurundan ve kanunlara aykırı fiillerinden kaynaklanan her türlü para cezaları serbest meslek kazancının tespitinde gider olarak kaydedilemez. Buna en iyi örnek olarak trafik cezaları gösterilebilir.
- Yükümlülerin vergi kanunlarına aykırı hareketlerinden doğan vergi cezaları serbest meslek kazancının tespitinde indirim konusu yapılamaz. Vergi cezaları esas olarak, Vergi Usul Kanunu uyarınca



ödenen vergi ziyai cezası, usulsüzlük cezası ve özel usulsüzlük cezasından oluşmaktadır.

- Mesleki faaliyetle ilgili olarak mukaveleye, ilama veya kanun emrine istinaden ödense dahi serbest meslek erbabının suçlarından kaynaklanan tazminatlar gider kaydedilemez. Düzenlemede yer alan serbest meslek erbabının suçlarından doğan tazminatlar, bunların ceza kovuşturmasını gerektiren bir fiili nedeniyle ödenen tazminatlar olarak kabul edilmektedir. Serbest meslek erbabının ceza kovuşturmasını gerektirmeyen, mesleki hayatın normal akışı içerisinde işlenen bütün suçlar nedeniyle ödenen tazminatlar bu kapsamda düşünülmemektedir.

Serbest meslek kazancının tespitinde hasıllattan indirilebilen giderler Gelir Vergisi Kanunu'nun 68. maddesinde sınırlı olarak sayılmaktadır. Maddede sayılan giderler dışındaki giderlerin, serbest meslek kazancının tespitinde indirilmesine olanak yoktur.

Bunun yanısıra, Gelir Vergisi Kanunu'nun 90. maddesine göre, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkındaki Kanuna göre alınan gecikme zamları ve faizler ile ödenen gelir vergisi ve diğer şahsi vergiler gelir vergisi matrahından ve gelir unsurlarından indirilemez.

### **2.1.3.2. Kurumlar Vergisi Kanunu'na Göre İndirilecek ve İndirilemeyecek Giderler**

#### **2.1.3.2.1. İndirilecek Giderler**

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 13. maddesi gereğince safi kurum kazancı, Gelir Vergisi Kanunu'nun ticari kazanç hakkındaki hükümlerine göre belirlenmektedir.

Kurum kazancının tespitinde indirilecek giderler iki gruba ayrılmaktadır. Kurum kazancı, ticari kazancın hesaplanması ile ilgili esaslara göre tespit edileceğinden ilk planda, Gelir Vergisi Kanunu'nun ticari kazançla ilgili 40. maddesinde yer alan giderler düşülmektedir. Bu husus Kurumlar

Vergisi Kanunu'nun, kurum kazancının tespitinde indirilecek giderleri belirleyen 14. maddesinin birinci fıkrasında da belirtilmektedir.

İkinci grubu, kurumların özelliğine bağlı giderler oluşturmaktadır. Bunlar 14. maddede 8 bent halinde sayılmaktadır. Kurum kazancının tespitinde indirilecek giderleri belirleyen, gerek Gelir Vergisi Kanunu'nun 40. madde hükmü, gerekse Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 14. madde hükmü, bir kısıtlama hükmüdür. Bu maddelerde yer almayan giderler matrah tespitinde dikkate alınmazlar.

Bu açıklamalara göre kurumlar vergisi matrahının belirlenmesinde sırasıyla aşağıdaki işlemler yapılmaktadır;

- Dönem sonu ve dönem başı özsermaye tutarları dikkate alınarak özsermaye farkı hesaplanır.
- Dönem içinde işletmeden çekilen değerler farka ilave edilir, işletmeye ilave olunan değerler farktan çıkartılır.
- Bu işlemler sırasında Vergi Usul Kanunu'nun değerlemeye ilişkin hükümleri ile Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 14. ve 15. maddeleri hükümleri dikkate alınır.

#### **2.1.3.2.1.1. Gelir Vergisi Kanunu'na Göre İndirilen Giderler**

Gelir Vergisi Kanunu'na göre ticari kazancın tespitinde indirilen giderler aşağıdakilerden oluşmaktadır:

- Genel giderler
- Sosyal giderler
- İşle ilgili zarar, ziyan ve tazminatlar
- Seyahat giderleri
- Ayni vergi, resim ve harçlar
- Amortismanlar
- İşveren sendikalarına ödenen aidatlar

Bu konuda yukarıda “Ticari Kazancın Saptanması Sırasında Hasıllardan İndirilecek Olan Giderler” başlığı altında detaylı açıklama yapıldığından burada yeniden ele alınmayacaktır.

#### **2.1.3.2.1.2. Kurumlar Vergisi Kanunu’na Göre İndirilen Giderler**

Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 14. maddesinde kurum kazancının tespitinde hasıllardan indirilecek giderler 8 bent halinde sayılmaktadır.

##### **a- Hisse Senedi ve Tahvillerin İhraç Giderleri**

Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 14. maddesinin 1. bendinde, hisse senetleri ve tahvillerin ihraç giderlerinin ticari kazanç gibi hesaplanan kurum kazancının tespitinde, ayrıca hasıllardan indirileceği hükme bağlanmış, bu giderlerin;

- Senetlerin kağıt ve tabı giderlerini,
- Mahkeme, noter ve diğer tasdik ve tescil giderlerini,
- Damga resmini,
- İhraç dolayısıyla ödenen sair harç ve resimleri,
- İhraç dolayısıyla bankalara verilen komisyonları,
- Hisse ve tahvil senetlerinin borsaya kaydı için yapılan giderleri,
- Bunlara benzer diğer her türlü giderleri,

kapsadığı belirtilmiştir.

##### **b- İlk Tesis ve Taazzuv Giderleri (Kuruluş ve Örgütlenme Giderleri)**

Bunlar kurumların kuruluşu, yeni şube açmaları veya işlerini genişletmeleri dolayısıyla yaptıkları, fakat karşılığında maddi herhangi bir kıymet iktisap etmedikleri giderlerdir.

Başlıcaları şunlardır:

- İş ve piyasa etüd giderleri,
- Şirket esas mukavelesinin hazırlanması için yapılan giderler,
- Kuruluşla ilgili seyahat giderleri,
- Aynı sermaye konması halinde, ekspertiz ve bilirkişi ücretleri,

- Kuruluş genel kurul toplantısı için yapılan giderler,
- Tanıtma, reklam giderleri,
- Faaliyete geçene kadar olan giderler,
- Eğitim giderleri,
- Tecrübe imalatı giderleri.

Kurumlar bu giderlerin tamamını bir defada (yaptıkları yılda) gider yazabilecekleri gibi, aktifleştirme suretiyle amortismanına da tabi tutabilirler. Bu takdirde, bunların mukayyet değeri üzerinden ayrılan amortismanlar gider yazılır. (Vergi Usul Kanunu'nun 326. maddesine göre, ilk tesis ve taazzuv giderleri 5 yılda ve eşit miktarlarda amorti edilir).

#### c- Genel Kurul Toplantıları İçin Yapılan Giderlerle Birleşme, Fesih ve Tasfiye Giderleri

Bunlar, genel kurul toplantıları için yapılan ilan, posta, salon kirası ve benzeri giderler ile fesih, tasfiye ve birleşme için yapılan her türlü giderlerdir. Bu arada ortakların toplantıya iştirak için yaptıkları şahsi giderler ile toplantı dolayısıyla verilen ziyafet masrafları gider olarak kabul edilmemektedir. Öte yandan, 14. maddenin 3. bendi uyarınca matrahtan düşülecek olan birleşme ve devir giderleri, birleşme ve devir dolayısıyla infisah edecek kurumlardaki giderleri kapsamaktadır. Birleşilen veya devir alan kurum bünyesinde yapılan bu tür giderler ise ilk tesis ve taazzuv gideri niteliğinde olup, 14. maddenin 2. bendi uyarınca giderlere intikal ettirilir.

#### d- Sigorta Teknik İhtiyatları

Sigorta teknik ihtiyatları, sigorta şirketlerine özgü bir indirim unsurudur. Sigorta şirketlerinin bilanço gününde hükmü devam eden sigorta mukavelelerinin içerdiği riskler nedeniyle bu ihtiyatlar ayrılmakta ve kurum kazancının tespitinde dikkate alınmaktadır.

Hesap döneminin son günü itibarıyla hesaplanarak kurumlar vergisi matrahından indirilen sigorta teknik ihtiyatları, izleyen hesap döneminin ilk günü itibarıyla gelir kaydedilmektedir.

#### e- Eshamlı Komandit Şirketlerde Komandite Ortağın Kâr Hissesi

Gelir Vergisi Kanunu'nun 37. maddesinin 3. fıkrasında, eshamlı komandit ortaklıklarda komandite ortakların ortaklık kârından aldıkları pay, bu ortaklar açısından şahsi ticari kazanç olarak tanımlanmaktadır. Bu sebepten, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 14. maddesinin 5. bendinde, eshamlı komandit şirketlerde, komandite ortağa düşen kâr payının matrahtan indirileceği belirtilmektedir.

Komandite ortağa isabet eden kâr payı, şirket mali kârına göre hesaplanacaktır. Burada söz konusu olan ve matrahtan düşülecek olan kâr payı mali bilançoya göre hesaplanan kâr payıdır.

Komandite ortağın hissesi ticari kazanç olarak vergiye tabidir. Ticari kazançta matrah tespitindeki kurallar kurumlardan farklıdır. Kurumda muaf ve istisna olan kazançlar, ticari kazancın vergilendirilmesinde vergiye tabidir. Bu yüzden eshamlı komandit şirkette, komanditer ortağın kurumlar vergisi matrahı ile komandite ortağın gelir vergisi matrahı ayrı rakamlar olarak dikkate alınmaktadır.

#### f- Bağış ve Yardımlar

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 14. maddesinin 6. bendine göre; "Genel bütçeye dahil dairelere, katma bütçeli idarelere, il özel idarelerine, belediyelere ve köylere, Bakanlar Kurulu'nca vergi muafiyeti tanınan vakıflara, kamu menfaatlerine yararlı sayılan derneklere ve bilimsel araştırma ve geliştirme faaliyetinde bulunan kurum ve kuruluşlara makbuz karşılığında yapılan bağış ve yardımlar toplamının o yıla ait kurum kazancının % 5'ine kadar olan kısmı,

Bağış ve yardımın nakden yapılmaması halinde bağışlanan veya yardımın konusunu teşkil eden mal veya hakkın maliyet bedeli veya mukayyet değeri, bu değer mevcut değilse Vergi Usul Kanunu hükümleri dairesinde takdir komisyonlarınca tespit edilecek değeri esas alınır".

Bu maddeye göre, bağış ve yardımların matrahtan indirilebilmesi için şu şartlara uymak gerekmektedir;

- Bağış ve yardım, genel bütçeye dahil dairelere, katma bütçeli idarelere, il özel idarelerine, belediyelere, köylere, kamu menfaatlerine yararlı derneklere, Medeni Kanuna göre kurulan vakıflara yapılmalıdır.
- Bağış ve yardım makbuz karşılığı olmalıdır.
- Bağış ve yardım karşılıksız olmalıdır. Örneğin, kamu menfaatine yararlı derneğin balosu için alınan bilet bedeli bağış ve yardım olarak matrahtan indirilmez.
- Bağış ve yardım nakden veya aynen olabilir.
- Bağış ve yardımın sadece ilgili dönem kazancından indirilmesi gerekir. İndirilmeyen kısım diğer yıla nakledilemez.

Genel olarak yukarıda belirtilen % 5'lik sınır benimsenmiş olsa da, bazı özel kanunlara göre yapılan bağış ve yardımlarda bu sınır kaldırılmıştır. Örneğin; 2828 Sayılı Sosyal Hizmetler ve Çocuk Esirgeme Kurumu Kanunu'nun 20/b. maddesine göre, Sosyal Hizmetler ve Çocuk Esirgeme Kurumuna yapılan bağış ve yardımlarda olduğu gibi.

#### g- Geçmiş Yıl Zararları

Kurumlar vergisi beyannamelerinde her yılın zararı ayrı ayrı gösterilmek ve beş yıldan fazla nakledilmemek koşuluyla geçmiş yılların mali bilançolarına göre meydana gelen zararlar (aynı sektörde faaliyet göstermesi, son beş yıla ilişkin kurumlar vergisi beyannamelerinin kanuni süresinde verilmiş olması koşullarıyla 37 ve 39. maddeler çerçevesinde devir alınan kurumların, devir tarihi itibarıyla zarar dışındaki aktif toplamını geçmeyen zararları ile 38. maddede belirtilen bölünme işlemi sonucu münfesi olan kurumun zarar dışındaki aktif toplamını geçmeyen zararları dahil) kurum kazancından indirilebilmektedir.

Sürenin hesaplanabilmesi ve izlenebilmesi için bilançolarda her yıl zararlarının ayrı ayrı gösterilmesi şarttır.

Geçmiş yıl zararları, kanuni yedek akçeler veya birikmiş kârlarla kapatılabilir. Bu takdirde, bilançolarda ayrı ayrı görünmez. Fakat bu durum zarar indirimini önlemez.

Geçmiş yıl zararı indirim imkanının doğduğu ilk hesap döneminde, matrahtan düşülmelidir. Bu yapılmadığı takdirde, sonraki dönemlerde indirim mümkün olamaz.

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 14. maddesinin 7. bendine 3380 Sayılı kanunla eklenen hükümlerle, kurumların, yurt dışı faaliyetlerinin zararlar sonuçlanması halinde, bu zararların Türkiye'de beyan edilecek olan kurum kazancından gider olarak indirilmesi belirli esaslara bağlanmış ve bu konuyla ilgili usul ve esasları belirleme yetkisi Maliye Bakanlığı'na verilmiştir.

#### h- Bazı Kâr Payları

Uygulamada bazı İslam ülkeleri finans kuruluşları (örneğin; İslam Kalkınma Bankası gibi) verdikleri krediler için faiz tahakkuk ettirmemekte, açılan kredi karşılığında belli bir orana göre kâr payı almaktadırlar. Bu nedenle, faizsiz olarak kredi verenlere ödenen kâr paylarının gider yazılabilmesi sadece sözü edilen bu kuruluşlar için söz konusu olup, bunun dışında bir anlam ve uygulama alanı bulunmamaktadır.

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 14. maddesinin 8. bendinde yapılan değişiklikle, faizsiz olarak kredi verenlere ödenen kâr payları yanında, özel finans kurumlarınca kâr ve zarara katılma hesabı karşılığında ödenen kâr paylarının da gider yazılması konusunda açıklık getirilmiştir.

Bu bentte sözü edilen özel finans kurumları, Bankalar Kanunu ve Türk Parasının Kıymetini Koruma Hakkında Kanun uyarınca Bakanlar Kurulu kararı ile kurulan kuruluşlardır.

#### **2.1.3.2.2. İndirilemeyecek Giderler**

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 15. maddesinde kanunen kabul edilmeyen giderler belirlenmiştir. Gelir Vergisi Kanunu'na göre indirilecek giderler aynen kurumlar vergisi mükellefleri için de uygulanmaktadır. Ancak, bu kural indirilemeyecek giderler için geçerli değildir. Bunlar kurumların kendi özelliklerine ilişkin giderlerdir.

#### a- Özsermaye Üzerinden Ödenen veya Hesaplanan Faizler

Vergi Usul Kanunu'nun 192. maddesinde özsermaye, aktif toplamı ile borçlar arasındaki fark olarak tanımlanmış, ihtiyatlarla kârın ayrı olarak gösterilse dahi özsermayenin bir unsuru olduğu hükme bağlanmıştır.

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 15. maddesinin 1. bendi ile özsermaye unsurlarından herhangi biri için ödenen veya hesaplanan faizlerin gider kaydedilemeyeceği belirtilmiştir. Gerçekte özsermaye unsurlarından esas sermaye dışındakiler için hiçbir zaman faiz ödenmesi söz konusu olmamaktadır. 15. maddenin 1. bendinin, sadece nominal sermaye için anlamı olabileceği akla gelmekle birlikte, bu da küçük bir olasılıktır. Bu olasılıklar Türk Ticaret Kanunu'na göre ödenebilen hazırlık devresi faizi ile Kooperatifler Kanunu'na göre sermaye üzerinden ödenen faizlerle sınırlıdır.

Türk Ticaret Kanunu'nun 470. maddesinde esas sermaye için faiz ödenmesi yasaklanmış, 471. maddesinde ise işletmenin tam bir şekilde faaliyete başlamasına kadar geçecek olan hazırlık devresi için pay sahiplerine belirli bir faiz ödemesi yapılabileceği hükme bağlanmıştır.

Kooperatifler Kanunu'nun 38. maddesinde de kooperatif gelir gider farkının en az % 50'si ortaklara dağıtıldıktan sonra ortakların sermaye paylarına, Genel Kurul Kararı ile en çok % 7 oranında faiz ödenebileceği hükmü yer almaktadır.

Türk Ticaret Kanunu veya Kooperatifler Kanunu'nun, belirlediği sınırlar içerisinde olsun veya olmasın, özsermaye üzerinden ödenen faizlerin kurumlar vergisi matrahından indirilmesi mümkün değildir.

#### b- Örtülü Sermaye Üzerinden Ödenen veya Hesaplanan Faizler

Kurumların, aralarında vasıtalı, vasıtasız bir şirket ilişkisi veya devamlı ve sıkı bir iktisadi münasebet bulunan gerçek ve tüzel kişilerden yaptıkları borçlanmalar teşebbüste devamlı olarak kullanılır ve borçlarla kurumun özsermayesi arasındaki oran, emsali kurumlarinkine nazaran açık bir fazlalık gösterirse, sözü edilen borçlar örtülü sermaye sayılır. Bu tanıma göre,



yapılan her borç örtülü sermaye sayılmamakta, bazı şartlar altında yapılan borçlanmalar örtülü sermaye kabul edilmektedir.

Vasitasız şirket münasebeti, birbirlerinin ortağı olmayı ifade etmektedir. Örneğin, borçlanmayı yapan bir limited şirket, bunu kendi iştirakçisi olan bir başka limited şirketten v.s. sağlamışsa gerçek kişi veya ikinci limited şirketle arasında vasitasız bir şirket ilişkisi söz konusu olur.

Vasıtalı şirket ilişkisi ise, birbirinin ortağı olmayan fakat ortak hissedar veya organları bulunan iki ayrı şirketin ilişkisini ifade etmektedir. Örneğin, borçlanmayı yapan anonim şirket, bunu hissedarlarından bir gerçek veya tüzel kişinin ortağı bulunduğu bir adi komandit şirketten almışsa, anonim şirket ile adi komandit şirket arasında vasıtalı bir şirket ilişkisinden sözedilebilir.

Devamlı ve sıkı iktisadi ilişki açık bir işyeri yakınlığını göstermektedir. Örneğin, borçlanmayı yapan bir eshamlı komandit şirket, ithal ettiği emtiayı her zaman aynı limited şirkete devrediyorsa, iki şirket arasında sıkı ve devamlı bir iktisadi ilişkinin varlığına karine teşkil eder.

Borçla özsermaye arasındaki oranın emsal kurumlarinkine nazaran açık bir fazlalık göstermesi ise, bir kıyaslamayı ifade etmektedir. Aynı konuda çalışan işletmelerde özsermaye ile yabancı sermaye arasındaki oran, işletme iktisadi esaslarına göre tespit olunur. Amacı kâr olan ve aynı konuda çalışan müesseselerin bu durumu hep aynı ölçüde gerçekleştirecekleri kabul edilir.

#### c- Sermaye Şirketlerince Dağıtılan Örtülü Kazançlar

Örtülü kazanç, kuramsal bakımdan, kurumun iktisadi ve ticari faaliyetinden ortaya çıkan, fakat kurumlar vergisi ödenmeden ilgili gerçek veya tüzel kişilere devredilmiş kârlar olarak tanımlanabilir.

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 17. maddesinde ise, şirketin kendi ortakları, ortakların ilgili bulunduğu gerçek ve tüzel kişiler; idaresi, denetim veya sermayesi bakımından vasıtalı veya vasitasız olarak bağlı bulunduğu veya nüfuzu altında bulundurduğu gerçek ve tüzel kişilerle olan ilişkilerinde emsaline göre göze çarpacak derecede (Maliye Hesap Uzmanları Derneği, 1999, s.615):

- Yüksek veya düşük fiyat ve bedeller üzerinden yahut bedelsiz olarak alım, satım, imalat, inşaat muamelelerinde ve hizmet ilişkilerinde bulunması,
- Yüksek veya düşük bedeller üzerinden kiralama veya kiraya verme işlemi yapması,
- Yüksek veya düşük faiz ve komisyonlarla ödünç para alması veya vermesi,
- Şirket ortaklarından veya bunların eşleri ile usul ve furuundan ve 3. dereceye kadar (bu derece dahil) kan ve sıhri hısımlarından şirketin idare meclisi başkan veya üyesi, müdürü veya yüksek memuru durumunda bulunanlara emsaline göre göze çarpacak derecede yüksek aylık, ikramiye, ücret vermesi veya benzeri ödemelerde bulunması,

hallerinde kazancın kısmen veya tamamen örtülü olarak dağıtılmış olduğu kabul edilmektedir.

İşte bu şekilde örtülü olarak dağıtılan kazançlar hasılabtan indirilemez. Ancak, kanun sadece sermaye şirketlerince (anonim, limited, eshamlı komandit şirketler ile aynı mahiyetteki yabancı şirketler) dağıtılan örtülü kazançları gider olarak kabul etmemektedir. Diğer kurumlar için örtülü kazanç dağıtımı söz konusu değildir.

#### d- İhtiyat Akçeleri

Her ne şekilde ve adla ayrılmış olursa olsun ihtiyat akçeleri de kurum kazancından indirilemez.

İhtiyat akçeleri, Türk Ticaret Kanunu'na, kurumların özel kanunlarına veya esas sözleşmelerine göre, muhtelif adlarla zorunlu ya da ihtiyari olarak, kârdan ayrılan meblağlardır. Bankaların Bankalar Kanunu'na göre ayırdıkları karşılıklar da bu nitelikte olmaktadır.

Ayrıca kurumlar, karşılık, fon ve sair adlarla veya düşük değerlendirme ve yüksek oranda amortisman uygulamak suretiyle gizli ihtiyatlar da ayırabilmektedir.

İhtiyat niteliğinde olup, kanun ve ana sözleşme hükümlerine veya ortak ve hissedarların kararlarına göre kanuni, fevkalade, ihtiyari, zarar karşılığı ve sair adlarla ayrılan her türlü yedek akçelerin kurum kazancından indirilmesi mümkün değildir.

#### e- Dar Mükellefiyete Tabi Kurumların Bazı Ödemeleri

Dar mükellefiyete tabi kurumlarda, safi kazanç, Türkiye’de ticari ve zirai faaliyet ve kazancın bulunup bulunmamasına göre farklılık göstermektedir. Türkiye’de elde edilen kazanç, ticari veya zirai kazançlar dışında kalan gelir unsurlarından ibaret olduğunda, kazanç tespiti, Gelir Vergisi Kanunu’nun ilgili kazanç ve iratlar hakkındaki hükümlerine göre tespit edilmektedir.

Türkiye’de ticari veya zirai bir faaliyet yapılan hallerde ise, safi kurum kazancı, ilke olarak tam mükellefiyette uygulanan esaslara göre hesaplanmaktadır. Ancak dar mükellefiyete tabi kurumların, Türkiye dışındaki merkezleri ile olan ilişkileri, tam mükellefiyettekinden farklı bazı giderlerin ortaya çıkmasına neden olmaktadır. Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 15. maddesinin 5. bendinde bu giderler yönünden özel bir düzenleme yapılmıştır. Buna göre:

- Bu kurumlar hesabına yaptıkları alım-satımlar için, ana merkeze veya Türkiye dışındaki şubelere verilen faizler, komisyonlar ve benzerlerinin,
- Ana merkezin veya Türkiye dışındaki şubelerinin giderlerine veya zararlarına iştirak etmek üzere ayrılan hisselerin,

matrahtan indirilmeyeceği hükme bağlanmıştır.

#### f- Vergiler, Cezalar, Gecikme Zam ve Faizleri

Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 15. maddesinin 6. bendinde, “Bu kanuna göre hesaplanan kurumlar vergisi ile her türlü para cezaları, vergi cezaları ve Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkındaki Kanun hükümlerine göre ödenen cezalar, gecikme zamları ve faizlerin, matrahtan düşülemeyeceği belirtilmiştir.

Bu hüküm, 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkındaki Kanun hükümlerine tabi, her türlü kamu alacağına ait ceza, zam ve faizin masraf kaydını önlemektedir. Örneğin; Türk Parasının Kıymetini Koruma Mevzuatına göre, belli fonlara ödenmesi gereken meblağların, zamanında ödenmemesi dolayısıyla katlanılan ceza, zam ve faizler matrahtan düşülemez.

Öte yandan işçi sigorta primlerinin geç ödenmesi dolayısıyla, ilgili mevzuat uyarınca ödenen gecikme faizi de, masraf olarak kabul edilemez.

g- Menkul Kıymetlerin İtibari Değerinin Altında Satışından Doğan Zararlar ile Ödenen Komisyon ve Benzeri Giderler

Kanunlarla veya kanunların verdiği yetkiye dayanılarak tespit edilen hadler saklı kalmak üzere menkul kıymetlerin itibari değerlerinin altında satışından doğan zararlar ile ödenen komisyonlar ve benzeri her türlü giderler matrahtan düşülemez.

h- Gecikme Faizleri

3505 sayılı Kanunla, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 15. maddesine eklenen 10. bent hükmü ile Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre ödenen gecikme faizleri kurumlar vergisi matrahından indirilmemektedir.

i- Alkol ve Alkollü İçkilerle Tütün ve Tütün Mamülleri ile İlgili Reklam Giderleri

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 15. maddesine 3571 sayılı Kanunla eklenen 11. bentle her türlü alkol ve alkollü içkiler ile tütün ve tütün mamüllerine ait ilan ve reklam giderlerinin % 50'sinin gider kabul edilemeyeceği belirtilmiştir. Aynı bende göre, Bakanlar Kuruluna % 50 oranını % 100'e kadar arttırma ve sıfıra kadar indirme yetkisi verilmiştir.

j- İşletmenin Faaliyet Konusuyla İlgili Olmayan Araçlara İlişkin Gider ve Amortismanlar

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 15. maddesinin 12. bendine göre, kiralama yoluyla edinilen veya işletmede kayıtlı olan yat, kotra, tekne, sürat teknesi gibi motorlu deniz araçları ile uçak ve helikopter gibi hava

taşıtlarından işletmenin esas faaliyet konusu ile ilgili olmayanların giderleri ile amortismanları kurum kazancının tespitinde gider olarak indirilemeyecektir.

k- Gelir Vergisi Kanunu'nun 41/8. Maddesine Göre Hesaplanan Giderler

Gelir Vergisi Kanunu'nun gider kabul edilmeyen ödemeler başlığı altında düzenlenen 41. maddesine 4008 sayılı Kanunla eklenen 8. bentte, Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre, dönem sonu stoklarını son giren ilk çıkar yöntemine göre değerleyen veya amortismanına tabi iktisadi kıymetlerini yeniden değerlemeye tabi tutanların, işletmede kullandıkları yabancı kaynaklara ilişkin faiz, komisyon, vade farkı, kâr payı, kur farkı ve benzer adlar altında yaptıkları giderler ve maliyet unsurlarının bir kısmının gider olarak kabul edilmeyeceği hükme bağlanmıştır.

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 15. maddesinin 13. bendine göre bankalar, sigorta şirketleri ve finans kurumları dışında kalan kurumlar da Gelir Vergisi Kanunu'nun söz konusu bendindeki esaslar çerçevesinde hesapladıkları giderleri kurum kazancının tespitinde indiremeyeceklerdir.

## **2.2. Ticari Kârın Muhasebe Kuramı Açısından Belirlenmesi**

Satış geliri ile maliyet arasındaki fark olarak tanımlanan kâr, en önemli işletmecilik kavramlarından biridir. Farkın pozitif olması halinde pozitif kâr veya sadece kâr, negatif olması halinde negatif kâr veya yaygın deyimle zarar kavramları kullanılmaktadır. Bu tanıma göre kâr, satış geliri ve maliyet tarafından belirlenen bir fark büyüklüğüdür.

Kâr aynı zamanda işletmenin en önemli başarı ölçütü olarak kabul edilmektedir. Bu yaklaşım esas itibarıyla iktisadilik prensibine de uygun düşmektedir. Bir nimet külfet ilişkisi olarak ortaya konulan iktisadilik prensibine egemen olan ölçüt, nimetin maksimizasyonu ve/veya külfetin minimizasyonudur. Bu değerlendirmede nimet olarak satış geliri, külfet olarak da maliyet esas alındığında, bu iki büyüklüğün pozitif farkı olarak tanımlanan kârın maksimizasyonu (veya negatif farkı olarak da tanımlanan zararın minimizasyonu) tamamen mantıklı bir sonuçtur.

Buna karşılık kâr, işletmede yaratılan katma değerın işletme sahiplerine düşen payı olarak tanımlandığında yukarıdaki değerlendirmenin değiştirilmesi gerekmektedir. Kâr yanında katma değeri belirleyen diğer unsurlar, işletmeye borç verenlere ödenen faiz giderleri, işletmeye çeşitli varlıklarını tahsis edenlere ödenen kira giderleri, işletmede çalışanlara ödenen personel giderleri ve devlete ödenen vergi giderleridir. Dolayısıyla işletmenin başarı ölçütü olarak katma değerin sadece bir unsuru olan kâr değil, tamamı dikkate alınmalıdır.

İşletme kârı genelde belirli bir takvim zamanı esas alınarak hesaplanmaktadır. Bu şekilde hesaplanan kâr dönem kârıdır. Dönem kârı, bir dönem içinde yapılan işlemler, diğer olaylar ve koşullardan işletme sahipleriyle ilgili olmayan kaynaklardan dolayı bir işletmenin özsermayesinde meydana gelen artışlardır. Bu tanımda iki unsur dikkat çekmektedir. Birincisi, kâr kavramının belli bir dönemde işletme sahipleri tarafından işletmeye konulan veya işletmeden çekilen değerler dışındaki değerleri kapsadığıdır. Kâr hangi dönem esas alınarak ölçülmek isteniyorsa, kârı belirleyen satış geliri ve maliyet unsurları da aynı dönem esas alınarak saptanmalıdır. İkinci olarak ise, kârın işletmeden çekilen veya konulan değerler haricinde, belli bir dönemde işletmenin dönem sonu özsermayesi ile dönem başı özsermayesi arasındaki pozitif fark olmasıdır. Buna göre, özsermaye rakamındaki artışın bir kısmı dönem içinde işletme sahipleri tarafından işletmeye konan değerlerden kaynaklanıyorsa, kâr rakamına ulaşmak için bu tutarın özsermaye farkından düşülmesi gerekmektedir. Tersî söz konusu olduğunda, yani özsermaye tutarındaki azalışın bir kısmı dönem içinde işletme sahipleri tarafından çekilen değerlerden kaynaklanıyorsa, kâr tutarına ulaşmak için özsermaye farkına bu tutarın ilave edilmesi gerekmektedir.

Diğer bir yaklaşıma göre ise, dönem başı ve dönem sonu özsermayelerinin karşılaştırılmasının yanısıra, kârın hangi şekilde elde edildiğinin bilinmesi de önemlidir. Buna göre, belli bir dönemde elde edilen hasılatla, bu hasılatın elde edilmesi için yapılan giderlerin arasındaki fark bizi kâr kavramına götürmektedir. Burada hasılat ve giderler arasında bir eşleştirme söz konusudur. Eşleştirme ilkesi, hasılat elde etmek için katlanılan tüm giderlerin hasılatın kayda alındığı dönemde kayıtlara geçilmesi anlamına

gelmektedir. Türkiye Muhasebe Standartlarının 4 No'lu standardının 12. maddesinde, "Belli bir dönemin satışları, gelirleri ve kârları, bunları elde etmek için yapılan maliyetler, gider ve zararlar ile karşılaştırılmalıdır" denilerek eşleştirme ilkesini tanımlanmaktadır.

18 No'lu Uluslararası Muhasebe Standartlarında ve 4 No'lu Türkiye Muhasebe Standardında, gelir işletmenin dönem içindeki olağan faaliyetleri sonucunda elde edilen ekonomik yararların brüt tutarı olarak tanımlanmaktadır. Ayrıca, özkaynaklarda artışlara neden olan bu yararların gelir olarak nitelendirilebilmesi için, hisse senedi ihracı veya sermaye artışlarına ilişkin olmaması gerektiğine de değinmektedir. Bu standartlara bakıldığında, gelirin 2 unsuru olduğunu görmekteyiz. Birincisi mal ve hizmet satışları yani diğer bir deyişle brüt satışlar ve diğeri ise, diğer olağan gelir ve kârlardır.

TMS 4 ve UMS 18'e göre ticari mallar, mamuller ve diğer stok kalemlerine ilişkin satışlar, mal satışlarını, diğer bir deyişle brüt satışların bir kısmını oluştururken, hizmet satışları da brüt satışların bir unsuru olmaktadır. Bunların yanısıra, gelir olarak tanımlanan diğer kâr ve gelir unsurları; işletmenin esas faaliyeti dışında, iştiraklerden, bağlı ortaklıklardan ve diğer sermaye yatırımlarından elde edilen temettü gelirleri, faiz gelirleri, kira gelirleri, kambiyo kârları, menkul kıymet satış kârları gibi unsurlardır.

Her iki standartta da konu edilen gelirin kaynağı işletmenin olağan faaliyetleridir. Olağan faaliyetler, TMS 4'de tanımlanmamıştır, ancak TMS 10 No'lu 'Dönem Net Kârı veya Zararı, Temel Hatalar ve Muhasebe Politikalarında Değişiklikler' standardında, olağan faaliyetler, işletmenin işinin bir parçası olan, işletmenin yürüttüğü faaliyetler ile bu faaliyetleri destekleyen veya bu faaliyetlerden doğan diğer faaliyetlerdir. Aynı şekilde BDDK tarafından yayınlanan Muhasebe Uygulama Yönetmeliğine ilişkin 12 No'lu tebliğe göre ise, olağan faaliyetler, mutad bankacılık işlem ve faaliyetleri kapsamında iş alanının gerektirdiği iş ve işlemler olarak tanımlanmaktadır.

Olağandışı faaliyetler, TMS 4'e göre gelir tanımının içinde yer almamaktadır. Ancak TMS 10'da olağandışı faaliyetlerin tanımına yer verilmektedir. Buna göre, olağandışı kalemler, işletmenin olağan

faaliyetlerinden açıkca ayrı olan olaylar ve işlemlerden doğan ve bu nedenle sık sık ve düzenli olarak ortaya çıkması beklenmeyen gelir ve giderlerdir. Aynı standarda göre, varlıkların kamulaştırılması ve deprem veya diğer doğal felaketler olağandışı kalemlerin ortaya çıkmasına neden olmaktadır. Muhasebe Uygulama Yönetmeliğine ilişkin 12 No'lu tebliğe göre ise, olağandışı kalemler, bankanın olağan bankacılık faaliyetlerinden açık bir biçimde farklılık arz eden işlem ve olaylardan kaynaklanan, düzenli olarak veya sıklıkla yinelenmesi beklenmeyen gelir veya gider kalemleri olarak tanımlanmaktadır.

Ticari kâr aşağıdaki şekilde hesaplanmaktadır:

**TABLO 2.1. TİCARİ KÂRIN HESAPLANMASI**

<b>A. Brüt Satışlar</b>	1. Yurtiçi Satışlar
	2. Yurtdışı Satışlar
	3. Diğer Gelirler
<b>B. Satış İndirimleri (-)</b>	1. Satıştan İadeler (-)
	2. Satış İskontoları (-)
	3. Diğer İndirimler (-)
<b>NET SATIŞLAR</b>	
<b>C. Satışların Maliyeti (-)</b>	1. Satılan Mamüllerin Maliyeti (-)
	2. Satılan Ticari Mallar Maliyeti (-)
	3. Satılan Hizmet Maliyeti (-)
	4. Diğer Satışların Maliyeti (-)
<b>BRÜT SATIŞ KÂRI VEYA ZARARI</b>	
<b>D. Faaliyet Giderleri (-)</b>	1. Araştırma ve Geliştirme Giderleri (-)
	2. Pazarlama Satış ve Dağıtım Giderleri (-)
	3. Genel Yönetim Giderleri (-)
<b>FAALİYET KÂRI VEYA ZARARI</b>	
<b>E. Diğer Faaliyetlerden Olağan Gelir ve Kârlar</b>	1. İştiraklerden Temettü Gelirleri
	2. Bağlı Ortaklıklardan Temettü Gelirleri
	3. Faiz Gelirleri
	4. Komsiyon Gelirleri
	5. Konusu Kalmayan Karşılıklar
	6. Menkul Kıymet Satış Kârları
	7. Kambiyo Kârları
	8. Reeskont Faiz Gelirleri
	9. Borsa Değer Artış Kârları
	10. Diğer Olağan Gelir ve Kârlar



<b>F. Diğer Faaliyetlerden Olağan Gider ve Zararlar (-)</b>	1. Komisyon Giderleri (-) 2. Karşılık Giderleri (-) 3. Menkul Kıymet Satış Zararları (-) 4. Kambiyo Zararları (-) 5. Reeskont Faiz Giderleri (-) 6. Borsa Değer Artış Zararları (-) 7. Diğer Olağan Gider ve Zararlar (-)
<b>G. Finansman Giderleri (-)</b>	1. Kısa Vadeli Borçlanma Giderleri (-) 2. Uzun Vadeli Borçlanma Giderleri (-)
<b>OLAĞAN KÂR VEYA ZARAR</b>	
<b>H. Olağandışı Gelir ve Kârlar</b>	1. Önceki Dönem Gelir ve Kârlar 2. Diğer Olağandışı Gelir ve Kârlar
<b>I. Olağandışı Gider ve Zararlar (-)</b>	1. Çalışmayan Kısım Gider ve Zararlar (-) 2. Önceki Dönem Gider ve Zararlar (-) 3. Diğer Olağandışı Gider ve Zararlar (-)
<b>DÖNEM KÂRI VEYA ZARARI</b>	
<b>J. Dönem Kârı, Vergi ve Diğer Yasal Yükümlülük Karşılıkları (-)</b>	
<b>DÖNEM NET KÂRI VEYA ZARARI</b>	

Kaynak: Akdoğan ve Tenker, 2001, s.164

“J- Dönem Kârı, Vergi ve Diğer Yasal Yükümlülük Karşılıkları” kaleminin, işletmenin “Dönem Net Kârı veya Zararı” kalemi üzerinde önemli bir etkisi bulunmaktadır. Sonraki bölümlerde bu etkinin nasıl yansıdığı üzerinde durulmuştur.

## ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

### TİCARİ KÂR VE MALİ KÂR KAVRAMLARI İLE BU KAVRAMLAR ARASINDA ORTAYA ÇIKAN FARKLILIKLAR

#### 3.1. Ticari Kâr ile Mali Kâr Farkları ve Bu Farklara Neden Olan Unsurlar

Finansal tablolarda raporlanan ve genel kabul görmüş muhasebe prensipleri doğrultusunda hazırlanmış vergi öncesi kâr ile kurumlar vergisi beyannamesinde yer alan vergilendirilebilir kâr rakamı arasında özellikle vergilendirme amaçlı ekonomik ve sosyal hedefler nedeniyle önemli farklılıklar oluşmaktadır.

Vergi mevzuatının getirdiği hükümler vergi matrahının belirlenmesine yönelik olduğundan vergi yükümlüsünün daima kârını minimize etmeye çalışacağı varsayılır. Bu açıdan vergi yasaları indirilecek giderleri sınırlandırarak beyan edilecek kârı maksimize edecek şekilde düzenlenmektedir.

Vergilendirilebilir kâr, vergi organlarınca saptanan kurallara göre hesaplanır. Bu kurallar, ekonomik ve sosyal hedefler nedeniyle genel kabul görmüş muhasebe standartlarından farklılıklar gösterebilir. Bu farkın doğal sonucu olarak genel kabul görmüş muhasebe standartlarına göre hazırlanmış finansal tablolarda yer alan vergi öncesi kâr rakamı ile dönemin vergi yükümlülüğü arasındaki oransal ilişki cari vergi oranlarını temsil etmez. Öyleki zaman zaman vergi öncesi kârı bulunan bir firma vergi mevzuatınca ileride gider kabul edilecek kalemlerin (örneğin, kıdem tazminatı karşılık gideri) etkisi nedeniyle vergi sonrası zarar beyan eder duruma gelebilmektedir.

Şayet vergilendirilebilir kâr ile genel kabul görmüş muhasebe standartları paralelinde hesap edilen kâr rakamı arasındaki farklılıklar sadece

hiç bir dönemde vergilendirilmeyecek bazı gelirler ile vergi matrahından düşülmesine hiç bir zaman izin verilmeyecek bazı giderlerden oluşsaydı cari dönemin hesaplanıp beyan edilen vergi yükümlülüğü dönem vergi giderine eşit olurdu (Günel, 1994, s.8).

Maliye Bakanlığı, işletmelerin faaliyet sonuçlarının sağlıklı, güvenilir, mukayese edilebilir ve tutarlı olarak muhasebeleştirilebilmesi, mali tablolara yansıtılabilmesi ve bu arada muhasebe terim ve anlam birliğinin sağlanabilmesi için muhasebe ve mali tablolar ilkelerini belirleyen tebliğler yayınlamıştır.

Maliye Bakanlığı tarafından yayınlanan 1 ve 2 no'lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği ile Türkiye'de 01.01.1994'den itibaren mali kesim hariç, bilanço esasına göre defter tutan tüm işletmelerde tekdüzen bir muhasebe sistemi uygulanmaya konulmuştur.

Tebliğ ticari kârı (muhasebe kârını) belirlemeyi hedef alırken, vergiye tabi kârın tespitini mükelleflerin sorumluluğuna bırakmaktadır. Türkiye'de yakın zamana kadar SPK denetimine tabi şirketler ve bankalar hariç, genel eğilim ticari defterler üzerinden mali kârı belirlemeye yöneliktir. Yani vergi yasalarında belirlenen ölçülere göre kârın tespit edilmesi, muhasebe uygulamalarının temel amacını oluşturmaktadır. Oysa bu tebliğ ile artık kâr muhasebenin genel kabul görmüş ilkeleri adı verilen ve tüm dünya ülkelerinin uygulamalarıyla genel karakterleri belirlenmiş ölçülere göre belirlenecektir. Bu amaçla tebliğde, önce muhasebeleştirme ve envanter aşamalarında dikkate alınacak olan Muhasebenin Temel Kavramları belirlenmiş, daha sonra da Mali Tablolar ve İlkeleri belirlenmiştir. Ayrıca düzenlenmesi gereken mali tablolara geçişi kolaylaştıracak şekilde Tekdüzen Hesap Planı geliştirilmiştir. Bu hesap planınının da uygulanması zorunlu hale getirilmiştir.

Ancak, muhasebenin temel kavramları başlığı altında özetlenen 12 kavram uluslararası muhasebe standartlarına genel hatlarıyla uygunken, düzenlenen mali tablolar ve hesap planı bu 12 kavramı uygulamaya geçirmeye yeterli olamamaktadır. Bu durum özellikle mali kârla, ticari kârın farklılaşmasına neden olan ve genellikle kanunen kabul edilmeyen giderler şeklinde ifade edilen giderler ile vergilendirilmeyen kazançların

muhasebeleştirilmesinin ve bunların raporlanmasının nasıl olacağıın açıklanmamış olmasından ve Tekdüzen Hesap Planında da bunlarla ilgili hesapların açılmamış olmasından kaynaklanmaktadır.

Genelde vergi yasaları, bazı giderleri ticari işletme kapsamında doğduğu halde, kârın belirlenmesinde geçerli bir gider olarak kabul etmez. Yine işletmenin ticari faaliyetleri kapsamında kazanıldığı halde, bazı gelirler de vergilendirilecek kârın kapsamına alınmaz. Oysa bu tür gelir ve giderler işletmenin belirli bir hesap döneminde, işle ilgili olarak doğmuştur ve işletmenin gerçek (ticari) dönem kâr veya zararının belirlenmesinde etkili olurlar. İşte işletme kapsamında, belirli bir dönemde ana, yan faaliyetler veya olağanüstü durumlar sonucunda doğan gelir, gider farkı ticari kârı (muhasabe kârı) oluştururken, bunların içinde vergi yasalarına göre tanınmayan giderlerin ticari kâra ilavesi, vergilendirilmeyen kazançların ve ertelenen kârların indirimi suretiyle bulunan kâr da mali kârı (vergi matrahı) oluşturmaktadır. Diğer bir deyişle, MSUGT'de belirtilen ilke, kavram ve standartlar doğrultusunda belirlenen, hasılat, gelir ve kâr tutarlarından gider ve zarar tutarlarının indirilmesi suretiyle ulaşılan net sonuca ticari kâr denilmekteyken, vergi mevzuatında belirtilen ilke ve esaslara göre belirlenen tutarlar üzerinden oluşan kâra mali kâr denilmektedir. Mali kâr hesaplamasında aynı zamanda ticari kârdan vergiden muaf gelirler düşülmektedir. Bir ekonomik birimin belirli bir dönemdeki faaliyet sonucu olan kâra ulaşmak için, iki farklı yaklaşımla tutarlar belirlendiğinde ticari kâr ve mali kâr tutarları birbirinden farklı çıkmaktadır (Sevim, 1996).

Teşebbüslerin net gelirleri üzerinden alınan vergilerin (gelir ve kurumlar vergisi) muhasebeleştirilmesini ve dolayısıyla bu vergilerin mali tablolarda gösterilmesini amaçlayan 12 numaralı uluslararası muhasebe standardı, ticari ve mali kârı, muhasabe kârı ve vergilendirilebilir kâr olarak tanımlamaktadır. Bu standarta göre, vergi giderlerinin indirilmesinden önceki, dönem net kârı veya zararına muhasabe kârı denilmektedir. Bu kâr aynı zamanda vergiden önceki dönem kârı olarak da tanımlanmaktadır. Bunun yanısıra vergi otoriteleri tarafından ortaya konulan kurallara bağlı olarak belirlenen, üzerinden gelir vergisi ödenen dönem kârına da vergilendirilebilir kâr denilmektedir.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 38. maddesinde de ticari kazancın, dönembaşı ve dönem sonu özsermayeler arasındaki olumlu fark olduğu, ancak vergiye tabi ticari kazancın saptanması sırasında Vergi Usul Kanunu'nun değerlemeye ait hükümleri ile Gelir Vergisi Kanunu'nun 40. ve 41. maddelerinin de esas alınacağı belirtilmek suretiyle ticari bilanço-mali bilanço ayrımı açık bir şekilde ortaya konulmuştur.

Ticari bilanço-mali bilanço ve bu bilançolara göre oluşan ticari kâr mali kâr ayrımının kaynakları ticaret hukuku ve vergi kanunlarının bazı konulara farklı yaklaşımlarından kaynaklanmaktadır (Sarıkaya, 1995).

### **3.1.1. Değerleme Açısından Farklılıklar**

Ticaret Hukuku, işletme bilançolarına dahil varlıkların değerlendirme ölçülerini çok kesin hatlarla çerçevelememiş, üst sınırı belli etmek yoluyla işletmeleri diledikleri değerlendirme ölçülerini uygulamakta serbest bırakmıştır. (TTK md. 75). Ticaret Hukuku'nun bu esnekliğine karşılık VUK bilanço düzenlemesinde uyulması gereken değerlendirme ölçülerini ve değerlemenin alt sınırını kesin hatlarla çizmiştir. Bu nedenle, ticaret hukuku prensiplerine göre düzenlenen bilançolarda değişken kârları saptamak olanağı mevcut iken, vergi kanunlarına göre düzenlenen bilançolardaki kâr sabit kalmaktadır.

### **3.1.2. Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler Açısından Farklılıklar**

Kanunen kabul edilmeyen giderler hesap planında bilanço dışı kalemlerde, nazım hesaplarda yer almaktadır. Dolayısıyla ticari kâr açısından her türlü gider, kazancın saptanmasında dikkate alınmak zorundadır.

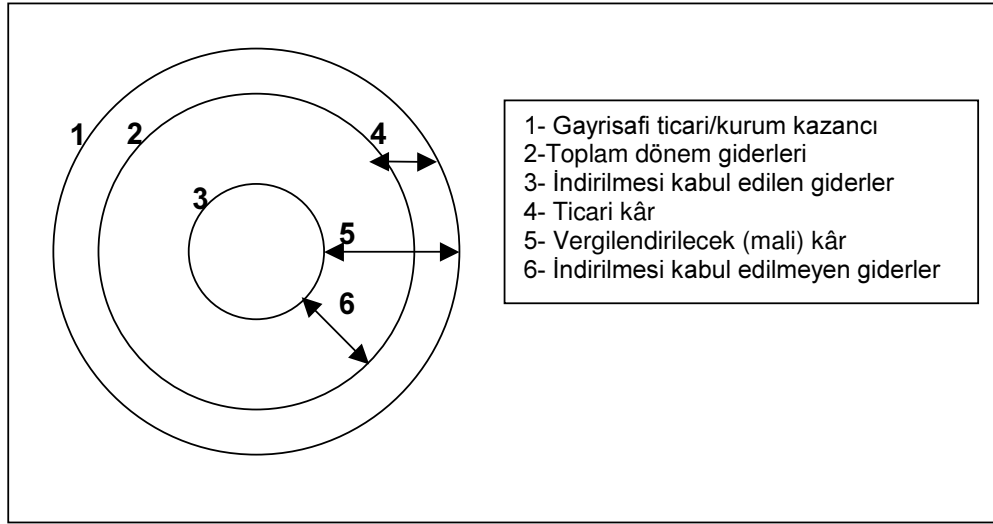
Kanunen kabul edilmeyen giderler sadece mali kârın tespitinde söz konusu olan bir durumdur. Tebliğ ile öngörülen muhasebe sistemi mali kârın tespitine yönelik olmadığından kanunen kabul edilmeyen giderlere hesap planında doğal olarak nazım hesaplarda yer verilmiştir.

Bu nedenle işletmeler faaliyetleri ile ilgili bütün giderleri hesap planında öngörülen hesaplara kaydedecekler ve bunları ticari kârın tespitinde dikkate alacaklardır. Ancak, vergi beyannamesi verilirken şayet var ise, vergi kanunları tarafından kabul edilmeyen giderlerini tespit edecekler ve bu

giderleri beyannamelerinde “Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler” sütununda göstermek yoluyla vergiye tabi kazançlarının hesabında dikkate alacaklardır.

İşletmeler yasal kayıtlarında ve bu kayıtlara göre oluşacak mali tablolarında kesinlikle kanunen kabul edilmeyen giderler gibi hesaba yer vermeyeceklerdir.

Kanunen kabul edilmeyen giderlere ilişkin yapılan açıklamaları aşağıdaki gibi bir şema üzerinde göstermemiz mümkündür:



Şekil 3.1. İndirilmesi kabul edilen ve indirilmesi kabul edilmeyen giderlerin ticari kâra etkisi  
Kaynak: Ayanoğlu, 2001, s.36

Şemaya baktığımızda, indirilemeyen giderlerin alanı genişledikçe, mali kârın alanı da genişlemektedir. Diğer bir deyişle, kârın oluşumunda olumsuz etki eden akımların alanı daraldıkça kâr artacaktır. Dolayısıyla vergi matrahı ve buna bağlı olarak vergi tutarı artacaktır.

### 3.1.3. Amortismanlar Konusunda Farklılıklar

Ticaret hukuku amortisman hükümleri açısından oldukça esnekler. TTK'nın 460. maddesi iktisadi kıymetler üzerinden "...halin icabına göre münasip olan....." oranda amortisman ayrılmasını öngörmektedir. Oysa VUK ile amortisman oranlarının üst sınırı belirlenmiştir. Buna göre, işletmeler ticari kârlarını saptarken amortisman politikalarına bağlı olarak vergi kanunları ile getirilen üst sınıra bağlı olmaksızın amortisman ayırabileceklerdir ancak,

ticari kârdan mali kâra geçerken vergi kanunları ile belirlenen üst sınırı aşan amortisman hisselerini gider olarak dikkate alamayacaklarıdır. Öte yandan ticari kâr açısından üst sınırın altında bir oranda amortisman ayırmış iseler, mali kâr açısından üst sınırı dikkate almaları da mümkün olacaktır.

#### **3.1.4. Karşılıklar Konusunda Farklılıklar**

Ticaret hukuku işletmeleri, meydana gelen veya gelmesi beklenen fakat kesin miktarı tahmin edilemeyen belli değer azalışları veya zararları karşılamak için karşılık ayrılması konusunda zorunlu tutmaktadır. Oysa, vergi hukukunda bir yandan işletmeler karşılık ayrılması konusunda zorunlu tutulmaz iken, bir yandan da ayrılacak karşılıklar sınırlandırılmıştır. Vergi kanunlarına göre ayrılabilen karşılıklar Şüpheli Alacaklar Karşılığı, Stok Değer Düşük Karşılığı (emsal bedelle değerlendirme yoluyla) ve Sigorta Teknik İhtiyatlarıdır.

MSUGT'nin karşılıklar konusundaki yaklaşımı VUK'dan ziyade ticaret hukuku prensipleri yönündedir. Nitekim, tebliğ ile gerçekleşmiş veya gerçekleşmesi muhtemel kazanç azalışları ve zararların tümü için karşılık ayrılması zorunlu kılınmıştır.

İşletmeler ellerinde bulundurdukları hisse senedi ve tahvil gibi menkul kıymetler için MSUGT uyarınca karşılık ayıracaklar ve bu karşılıkları ticari kârın tesbitinde gider olarak dikkate alacaklar, ancak mali kârın tesbitinde gider olarak dikkate alamayacaklardır. Anılan karşılıklar ilgili dönem beyannamelerinde "Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler" olarak MSUGT'ye göre bulunacak dönem kârına eklenecektir.

MSUGT uyarınca, bilanço varlıklarındaki değer düşüklükleri ve muhtemel zararlar için karşılık ayrılması zorunludur. VUK'na göre ise şüpheli alacaklar karşılığı ayrılmasında bir zorunluluk değil aksine ihtiyarilik söz konusudur.

İşletmelerin MSUGT ilkeleri uyarınca ayıracakları şüpheli alacak karşılıklarından VUK tarafından kabul edilmeyen kısmı kanunen kabul edilmeyen giderler olarak mali kârın tesbitinde dikkate alınmak zorundadır.

MSUGT bilanço günündeki stokların, doğal afetler ve bozulmak, çürümek, kırılmak, teknolojik gelişmeler, moda ve benzeri nedenlerle fiziki ve ekonomik değerlerinde önemli azalışlar olması veya piyasa fiyatlarındaki düşmeler sonucu oluşacak muhtemel zararların karşılanması amacıyla karşılık ayrılmasını zorunlu kılmıştır. Ancak VUK 274 ve 278. madde düzenlemeleri stoklardaki fiziki ve ekonomik değer kayıpları ve piyasa fiyatlarındaki azalış için karşılık ayrılması yerine, bunların emsal bedel ile değerlemesini öngörmektedir.

İşletmelerin stoklarındaki fiziki ve ekonomik değer kayıplarını ve piyasa fiyatlarındaki düşüşleri karşılamak açısından MSUGT uyarınca ayırmak zorunda oldukları karşılıkları, mali kârlarını tesbit ederken VUK'un 274 ve 278. maddelerini gözönüne alarak revize etmeleri ve VUK'nun kabul etmediği karşılıkları dönem kazançlarına eklemeleri gerekmektedir.

Diğer bir deyişle bu giderler vergi yasalarınca kabul edilen, ancak giderin doğuş zamanı ile tanınma zamanının farklılaştığı giderlerdir. Bu giderlerin özelliği; hem vergi yasaları açısından, hem ticari açıdan gider oldukları kabul edilmelerine rağmen, doğuş veya tanınma zamanları açısından vergi yasaları ile muhasebenin temel ilkeleri arasında farklılıklar olmasıdır. Bunların gider olduklarında şüphe yoktur, ancak muhasebeleştirme ve mali kâr zarar hesabına alınma zamanları muhasebe anlayışına ve vergi anlayışına göre farklı muhasebe dönemlerine düşer.

Bu tür karşılıkların ayrılması ticari gerekler ve tebliğle belirlenen ihtiyatlılık ve dönemsellik kavramlarının uygulamaya konması için gereklidir. Bu karşılıkların ayrılması veya aktiflerde değer düzeltimlerinin yapılması sayesinde; bir taraftan karşılığın ayrılmasını gerektiren durumun ortaya çıktığı dönemin giderlerinin doğru belirlenmesi, diğer taraftan ilgili varlıkların değerlerinin aktifte, muhtemel borçların da pasifte tam olarak gösterilmesi sağlanmaktadır. Ancak ne var ki vergi yasaları bu tür karşılık giderlerini muhtemel olarak doğdukları dönemde değil de, kesin olarak tutarları da saptandıktan sonra gider yazılmasına ve vergi matrahından indirilmesine izin vermektedir. Yani gider olarak tanınma açısından muhasebe tahakkuk esasını kabul ederken, vergi yasaları ödemeyi veya kesinleşmeyi esas almaktadır. Temelde her ikisi açısından da gider kabul edilmekte, ancak



kabul edilme zamanları farklı olmaktadır. Vergi kanunları gider kabul etmeyi daha sonraki bir zamana ertelemektedir. Dolayısıyla, bu giderler kanunen kabul edilmeyen gider değillerdir. Ancak, vergileme dönemi itibarıyla kabul edilmeyen giderlerdir.

### **3.1.5. Reeskont İşlemleri Açısından Farklılıklar**

*Reeskont*, gelecekteki bir değer, belli bir iskonto oranı ile değerlemenin yapıldığı gün için ifade ettiği değere indirgenmesidir.

MSUGT, tebliğ kapsamına giren bütün işletmeleri (banka, banker ve sigorta şirketleri dahil) alacak ve borç senetlerini reeskonta tabi tutma konusunda zorunlu kılarken, VUK prensip olarak işletmelere seçim hakkı tanımaktadır. Dolayısıyla işletmeler, mali kârlarını saptarken, bu vergi erteleme veya vergilendirmeyi öne alma müessesesi olan reeskont işlemlerini kullanmamayı tercih etmeleri durumunda ticari kârdan, mali kâra geçerken gerekli düzeltmeleri yapmak zorundadır.

### **3.1.6. Vergilendirilmeyecek Gelirler Açısından Farklılıklar**

Bazı gelirler ise, ticari açıdan gelir olmalarına rağmen vergi yasaları açısından, gelir olarak kabul edilmez ve dolayısıyla vergilendirilmezler. Bu nedenle mali kârla, ticari kârın farklı belirlenmesine neden olurlar. Mevzuatımızda bu tür gelirlere örnek olarak şunlar gösterilebilir:

#### **a- İştirak Kazançları İstisnası**

Kurumlar Vergisi Kanunu'nda değişiklik yapan 3946 Sayılı Kanun ile 1.1.1994 tarihinde geçerli olmak üzere, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 8. maddesinin 1. bendinde iştirak kazançları istisnası düzenlenmiştir.

Kurumların, tam yükümlülüğe tabi başka bir kurumun sermayesine iştiraklerinden elde ettikleri kazançlar, kurumlar vergisinde çifte vergilendirmenin önlenmesi amacıyla vergiden istisna edilmiştir. Ancak iştirak kazançları istisnasını hükme bağlayan bendin parantez içinde "yatırım fonlarının katılma belgeleri ile yatırım ortaklıklarının hisse senetlerinden elde edilen kâr payları hariç" hükmüne yer verilmiştir. Buna göre yatırım fonları

katılma belgeleri ve yatırım ortaklıkları hisse senetlerinden elde edilen kâr payları iştirak kazancı niteliğinde sayılmamaktadır.

#### b- Risturn İstisnası

1163 Sayılı Kooperatifler Kanunu'nun 1. maddesine göre; kooperatifler, sosyal amaçlarla ortaklarının gereksinimlerini ucuza ve daha iyi bir biçimde karşılamayı amaçlayan, ortak dayanışma ilkesine dayalı, kâr amacı gütmeyen kuruluşlardır. Kurumlar Vergisi Kanunu'nda risturn istisnasının kapsamının dar tutulması, kooperatiflerin kâr amacı güden bir ticaret şirketi biçimine dönüşmesini önlemek amacıyla yöneliktir. Çünkü kooperatifler için asıl olan karşılıklı dayanışma ve yardımdır. Kooperatiflerde kâr dağıtımı söz konusu olmadığından gelir-gider farkının ortaklara iadesi söz konusudur. Buna risturn denilmektedir.

İstisna, sadece ortakların kişisel ve ailevi gıda ve giyecek ihtiyaçlarını karşılamak için satın aldıkları malların değerlerine göre hesaplanmaktadır. Bu istisnalar, Gelir Vergisi Kanununun 94. maddesine göre vergi kesintisine tabi tutulmaz. Ortaklara dağıtımı, kâr dağıtımı sayılmaz.

#### c- Turizm İstisnası

Turistik döviz gelirlerini arttırmak amacıyla, bazı turizm müesseselerinin döviz olarak elde ettikleri hasılatlarının belirli bir oranı tutarındaki kazançları, kurumlar vergisinden istisna edilmiştir.

Tam ve dar mükellef kurumların bu istisnadan yararlanabilmeleri için temel koşul, Turizm Teşvik Kanunu hükümleri çerçevesinde "Turizm İşletmesi Belgesi" veya 1618 Sayılı Seyahat Acentaları Birliği Kanunu gereğince "Seyahat Acentası İşletme Belgesi"ne sahip olmaları gerektiğidir. Bir diğer koşul ise söz konusu kurumların bu belge konusu faaliyetlerinden döviz elde etmeleri ve bu dövizlerin yetkili bankalar ve yetkili müesseselerde bozdurulduğunun kanıtlanmasıdır. Bu şartları taşıyan kurumların söz konusu hasılatları işletmenin ilk defa faaliyete geçtiği tarihten itibaren 10 yıl süre ile kurum kazancından indirilmektedir.

#### d- Yatırım Fonları ve Yatırım Ortaklıklarına İlişkin İstisna

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 3946 Sayılı Kanunla değişen 8. maddesinin 4. bendine göre, portföyünün en az % 25'i hisse senetlerinden oluşan menkul kıymetler yatırım fonları (döviz yatırım fonları hariç) ile aynı nitelikteki menkul kıymetler yatırım ortaklıklarının portföy işletmeciliğinden doğan kazançları, bu kazançlar dışında kalan menkul kıymetler yatırım fonları (döviz yatırım fonları hariç) ile menkul kıymetler yatırım ortaklıklarının portföy işletmeciliğinden doğan kazançları, risk sermayesi yatırım fonları veya ortaklıklarının kazançları ve gayrimenkul yatırım fonları veya ortaklıkların kazançları kurumlar vergisinden müstesna tutulmuştur.

Söz konusu istisna, menkul kıymetler yatırım fonları ve ortaklıkları hakkında, sadece bu fon ve ortaklıklarının portföy işletmeciliğinden sağladıkları kazançlara uygulanacaktır. Bunların portföy işletmeciliği dışında sağladıkları kazançlara (örneğin sabit kıymet satış kârı) istisna uygulanmayacaktır. Ayrıca döviz yatırım fonlarının portföy işletmeciliği dahil hiç bir kazançları istisna kapsamına girmemektedir.

#### e- Rüşhan Hakkı Satışı ve Emisyon Prim İstisnası

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 3946 Sayılı Kanunla 8. maddesinin 5. bendinde rüşhan hakkı kuponlarının satış kazancı ve emisyon primi istisnası düzenlenmiştir. Yapılan düzenleme ile tam ve dar mükellef kurumların portföylerinde bulunan başka şirketlere ait hisse senetlerinin rüşhan hakkı kuponlarının satışından sağladıkları kazançlar ile anonim şirketlerin kuruluş ve sermayelerini arttırdıkları sırada çıkardıkları, hisse senetlerinin itibari değerlerinin üzerinde elden çıkarılmasından sağlanan kazançlar kurumlar vergisinden istisna edilmiştir. Bu düzenleme ile rüşhan haklarının satışından sağlanan kazançlarla ilgili istisna bütün kurumlara tanınmışken, emisyon primi istisnası sadece anonim şirketlere tanınmıştır.

#### f- Yatırım Fonları Katılma Belgeleri ve Yatırım Ortaklıklarının Hisse Senetlerinin Kâr Paylarına İlişkin İstisna

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 3946 Sayılı Kanunla değişen 8. maddesinin 6. bendi hükmü ile bu maddenin 4. bendinin (a), (c) ve (d) alt bentlerinde yer alan yatırım fonları veya ortaklıklarının katılma belgeleri veya

hisse senetlerinden elde edilen kâr payları tam ve dar mükellef kurumların kazanç tespitinde istisna olarak dikkate alınacağı hükme bağlanmıştır. Ancak 4369 Sayılı Kanunun 82/4-c maddesiyle 1.1.1999 tarihinden itibaren söz konusu istisna yürürlükten kaldırılmıştır.

#### g- İhracat İstisnası

Gelir Vergisi Kanunu'nun dar yükümlülük ile ilgili 7. maddesinin 1. bendi belli koşullarda yükümlülerin ihracat gelirlerini vergiden istisna etmektedir. Buna göre, iş merkezi Türkiye'de bulunmayan bireysel işletmelerin, faaliyetlerini Türkiye'de yoğunlaştırmayan gerçek kişilerin Türkiye'de satın aldıkları ya da imal ettikleri malları Türkiye'de satmaksızın yabancı ülkelere göndermeleri halinde bu kazançları Türkiye'de elde edilmiş sayılmaz. Dolayısıyla bu kazançlar Türkiye'de vergilendirilmez. Bu istisnanın amacı ülkeye döviz girmesini ve ihracatı teşvik etmektir.

#### h- Sergi ve Panayır İstisnası

Gelir Vergisi Kanunu'nun 30. maddesine göre, dar yükümlülüğe tabi olanların Türk hükümetinin izniyle açılan sergi ve panayırlardaki ticari faaliyetlerinden elde ettikleri kazançlar, Türkiye'de başka işyeri ya da daimi temsilcileri olmaması koşuluyla gelir vergisinden istisna edilmiştir.

#### i- Telif Kazançları İstisnası

Gelir Vergisi Kanunu'nun 18. maddesine göre, fikri haklara konu olan eserler ile ihtira beratlarının satılması, hakların devir ve temlik veya kiralanması suretiyle elde edilen hasılat vergi dışı tutulmaktadır. Bu istisnadan hakların sahipleri ile bunların mirasçıları da yararlanabilmektedir. İhtira beratlarının yanı sıra 18. madde kapsamına giren eserleri şöyle sıralamak mümkündür: "Müellif, mütercim, heykeltıraş, hattat, ressam, bestekar ve mucitlerin ve bunların kanuni mirasçılarının şiir, hikaye, roman, makale, bilimsel araştırma ve incelemeleri, röportaj, karikatür, fotoğraf, film, video band, radyo ve televizyon senaryo oyunu gibi eserlerini gazete, dergi, radyo, televizyon ve videoda yayınlamak veya kitap, resim, heykel ve nota halindeki eserleri ile ihtira beratlarını satmak veya bunlar üzerindeki mevcut haklarını devir ve temlik etmek veya kiralamak suretiyle elde ettikleri hasılat gelir vergisinden müstesnadır".

### **3.1.7. Vergilemenin veya Tahsilinin Ertelendiği Vergiler Açısından Farklılıklar**

Vergi yasaları bazen vergilemeyi ertelemektedir. Ticari açıdan bir gelir olmalarına rağmen vergi yasaları belirli koşullarla bunu gelir yazdırmaz veya daha sonraki dönemin giderlerine karşılık işletmede kalmasına izin verirler. Yenilenmek üzere kârlı satılan duran varlıklardan doğan kârın, kâr zarar hesabına geçirilmek yerine sabit kıymet yenileme fonu hesabına alınması bu durumla ilgili olarak mevzuatımızda bir örnektir. Bazı durumlarda da vergi yasaları bir dönemde doğan verginin tahsilini belirli koşullarla ertelemektedir. Bu gibi durumlarda bir gelir vardır. Ancak bu gelir, doğduğu dönemde değil de, daha sonraki bir dönemde vergilendirilmektedir. Finansman fonu ve Ar-Ge faaliyetlerine ilişkin olarak doğan vergiler buna örnek teşkil etmektedir.

Ancak, finansman fonu uygulaması 4369 sayılı Kanunla 1.1.1999 tarihinden itibaren yürürlükten kaldırılmıştır.

Ar-Ge vergi erteleme ise gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin, yaptıkları araştırma ve geliştirme harcamaları tutarına bağlı olarak, ödemeleri gereken gelir veya kurumlar vergisinin bir bölümünün üç yıl süre ile ve faizsiz olarak ertelenmesini öngören bir vergi avantajıdır. Ar-Ge vergi erteleme ile, mükelleflerin yeni teknoloji arayışına yönelik harcama yapmaları teşvik edilerek, ödemeleri gereken verginin faizsiz olarak ertelenmesi suretiyle kaynak yaratılmaktadır (Kıratlı, 2001).

Ar-Ge harcaması niteliğinde harcama yapan bütün gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin tam veya dar mükellef olmalarına ve faaliyet türlerine bakılmaksızın ertelemeyi yararlanması mümkündür.

Vergi erteleme esas olacak harcamalarda iki özelliğin bulunması gerekmektedir. Bunlardan birincisi, Ar-Ge harcaması niteliğindeki harcamanın yeni teknoloji arayışına yönelik faaliyetlerle ilgili olması, ikincisi ise ertelemeyi yararlanacak işletmenin kendi bünyesinde yapılan bir faaliyetle ilgili olmasıdır.

Mevcut vergi kanunlarımızda araştırma ve geliştirme giderlerinin dönem kazancının tespitinde nasıl ve hangi dönemde dikkate alınacağına

ilişkin bir düzenleme bulunmamaktadır. Bu nedenle mevcut genel düzenlemeler çerçevesinde düşünülmesi gerekmektedir.

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 13. maddesinde kurumlar vergisinin safi kurum kazancı üzerinden hesaplanacağı ve safi kurum kazancının ise Gelir Vergisi Kanunu'nun ticari kazanç hakkındaki hükümlerine göre hesaplanacağı hükme bağlanmıştır.

Uluslararası muhasebe standardı araştırma faaliyetini yeni bilimsel veya teknik bilgi ve anlayış kazanmak umuduyla girişilen orjinal ve planlı arayış çabası olarak tanımlamaktadır. Bu tanımdaki en önemli nokta araştırma faaliyetinin bir arayış çabası olduğudur. Bu çaba sonucunda hayata geçirilebilecek bir proje ortaya çıkabileceği gibi, bütünüyle arayış aşamasında kalacak, hiç bir sonuç doğurmayacak faaliyetler olarak da kalabilir. Bu tür faaliyetler için yapılan harcamalarla gelecekte beklenen yararlar arasında doğrudan bir ilişki kurmak mümkün değildir. Böyle bir bağlantı kurulsa bile, elde edilecek gelirlerin gerçekleşeceği dönem belirsizdir. Bu nedenle bu tür giderlerin yapıldığı dönemde sonuç hesapları ile ilişkilendirilmesi gerekmektedir.

Buna karşılık geliştirme faaliyeti araştırma bulgularının ticari üretime geçmeden önce bir plan veya tasarıma dönüştürülmesidir. Bu tanıma göre geliştirme faaliyeti sonuçları itibarıyla büyük ölçüde belirsizlikten çıkmıştır. Ürün veya proje açıkca tanıtılabilir hale gelmiş, teknik geçerliliği kabul edilmiş, işletmenin yöneticileri ürünü veya işlemi üretme ve pazarlamaya kararlı olduklarını göstermişlerdir. Uluslararası muhasebe standartları bu tür giderlerin aktifleştirilmesini ve kazancın elde edildiği dönemle ilişkilendirilmesini öngörmektedir.

Bu açıklamalar çerçevesinde araştırma giderlerinin işletmelerin katlandıkları dönemde gider yazılması, geliştirme giderlerinin ise vergi mevzuatında yer alan genel hükümler ve dönemsellik ilkesi çerçevesinde değerlendirilmesinin uygun olacağı düşünülmektedir.

Günümüzde teknolojik giderler üretim maliyetinin önemli bir kısmını oluşturmakta ve yüksek tutarlara ulaşmaktadır. İleri teknoloji arayışına yönelik faaliyetlerin oldukça sınırlı olduğu ve teknoloji üretim fakiri

diyebileceğimiz ölkemizdeki şirketler ve kuruluşlar ileri teknoloji ürünü ihtiyaçlarını esas olarak yurt dışından sağlamakta, yurt dışına döviz olarak yapılan ödemelerde Türkiye'nin dış ödemeler dengesini olumsuz yönde etkilemektedir. Gelişmiş ölkelerle Türkiye arasındaki teknoloji üretimindeki uçurum her geçen gün daha da büyümektedir.

### **3.1.8. Yatırım İndirimi Uygulaması Açısından Doğan Farklılıklar**

Yatırım indirimi, ekonomik kalkınmayı gerçekleştirmek, özel sektör yatırımlarını teşvik etmek amacıyla kabul edilmiş bulunan özel bir vergi kolaylığıdır. Ticari ve zirai kazançlarda yasanın öngördüğü koşullar yerine getirildiği takdirde yapılan yatırımın belli bir oranı elde edilen kazançlardan indirilmektedir. 4369 sayılı Kanun ile Gelir Vergisi Kanunu'nun ek 1. maddesinde yapılan değişiklikten önce madde metninde sayılı mükelleflerin yaptıkları yatırımların, ilgili kazançlarından Kanunun ek 1-6. maddelerinde yazılı kayıt ve şartlar dahilinde indirilmesi, yatırım indirimi müessesini oluşturmaktaydı. 4369 Sayılı Kanunla bu maddede yapılan değişiklik ile yatırım indiriminden faydalanması kabul edilmiş bulunan yatırımlar kapsamında, müteakip vergilendirme döneminde yapmayı öngördükleri yatırım harcamalarının da indirim konusu yapılmasına imkan tanınmıştır. Kurumlar Vergisi Kanunu'nda yer alan ve az sayıda mükellefin yararlanabildiği, yeterli derecede işlerliği olmayan "Finansman Fonu" uygulamasına son verilerek, yerine yapılacak yatırımların finansmanını sağlamak üzere getirilen bu yeni uygulamadan, sadece teşvik belgeli yatırımlar yararlanabilecektir. Ancak, Maliye Bakanlığı'nca hazırlanan ve Türkiye Büyük Millet Meclisi Başkanlığı'na Bakanlar Kurulu'nca 21.03.2003'de arz edilen "Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun Tasarısı" ile yatırım indirimi istisnasından yararlanmak için gerekli olan yatırım teşvik belgesi alma zorunluluğu kaldırılmıştır. Bu düzenleme çerçevesinde, ticari veya zirai kazançları üzerinden gelir vergisine tabi olan mükellefler, satın aldıkları amortisman tabi iktisadi kıymetlerinin maliyet bedellerinin belirli bir oranını, vergiye tabi matrahlarının tespitinde indirim konusu yapabilecektir (Türkiye Büyük Millet Meclisi, 2003).

Gerçek kişilerin yanısıra adi, kollektif ve adi komandit şirketler de gelir vergisinin bağımsız yükümlüleri olmamalarına rağmen yatırım indiriminden yararlanabilmektedirler. Kurumlar Vergisi Kanunu'na (8. madde) göre anonim, limited ve paylı komandit şirketlere de yatırım indirimi uygulanmaktadır. Dar yükümlüler de yatırım indiriminden yararlanabilmektedir.

Yatırım indiriminden yararlanabilmek için yükümlünün ticari ya da zirai kazancının bilanço usulüne göre saptanması gerekmektedir. Çünkü yatırım indiriminin muhasebeleştirilmesi bilanço usulüne göre defter tutmayı gerektirmektedir. Yatırım indirimi için aranan diğer bir koşul da, yapılan yatırımın kalkınma planlarında ve yıllık programlarda belirtilenlerden Maliye Bakanlığı ve Hazine Müsteşarlığı tarafından ortaklaşa seçilen sektörlerde ve konularda yapılmasıdır.

Gelir Vergisi Kanunu (Ek madde 1) ticari ve zirai kazançları üzerinden vergiye tabi yükümlülerin yaptıkları yatırımların yasanın öngördüğü koşullar içinde ilgili kazançlarından indirileceğini hükme bağlanmıştır. Yasanın "ilgili kazanç" ile kastedtiği, yatırım indirimine konu olan gelir unsurudur. Ticari faaliyetinden dolayı yatırım indiriminden yararlanan bir yükümlünün bu indirimi sadece ticari kazancına uygulaması gerekmektedir; yatırım indirimi bu koşullar altında yükümlünün, varsa zirai kazancına uygulanamaz. Buna karşılık Danıştay, yükümlünün bireysel işletmesi nedeniyle hak kazandığı yatırım indiriminin, ortağı olduğu kollektif şirketten elde ettiği ticari kazançtan indirilebileceğini kabul etmektedir. Bu ikinci durumda faaliyetin farklılığına rağmen gelir unsuru (ticari kazanç) değişmemektedir.

Yatırım indiriminin oranı genel olarak % 30'dur. Bakanlar Kurulu, kalkınmada öncelikli bölgelerde ve özel önem taşıyan sektörlerde yapılan yatırımlar için indirim oranını % 100'e kadar arttırmaya ve ilk orandan aşağı olmamak üzere yeniden saptamaya yetkilidir.

Yatırım indirimi, yatırım harcamasının yapıldığı takvim yılında başlar ve indirimden yararlanılacak tutara kadar devam eder. İndirime esas olacak tutar, yatırımın maliyet bedelidir. Yatırım indirimine konu aktif değerlerin yatırımda amaçlananın dışında parça parça satılması ya da yatırım indirimi



koşullarından herhangi birine uyulamaması halinde, yatırım indirimi dolayısıyla zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler yönünden vergi kaybı doğmuş sayılır. Bu vergiler cezaları ile birlikte tarh olunur.

### **3.1.9. Enflasyon Muhasebesinin Uygulanması Açısından Doğan Farklılıklar**

Enflasyon muhasebesi Türkiye’de maddi duran varlıkların yeniden değerlemesinin kısmi etkisi dışında uygulanmamaktadır. Türkiye’de enflasyon muhasebesinin uygulanması durumunda yeniden değerlendirme uygulamasının tamamen kaldırılması ve amortisman muhasebesinin enflasyon muhasebesi ile uyumlu hale getirilmesi zorunlu olacaktır. Enflasyon muhasebesi Türkiye’de SPK tarafından yayınlanan muhasebe standartları, BDDK’nın yayınladığı Muhasebe Uygulama Yönetmeliği ve İlgili Tebliğler ile Türkiye Muhasebe Standartları gibi uygulamalarla yeni uygulama alanı bulmaya başlamıştır. Dolayısıyla bu standartların uygulanması durumunda, vergilendirilebilir kâr ile muhasebe kârı arasında geçici farklılıklar ortaya çıkacaktır.

### **3.1.10. Vergi Oranlarındaki Farklar Nedeniyle Ortaya Çıkan Farklılıklar**

Vergi oranlarındaki farklar nedeniyle oluşan zamanlama farkları, geçmiş yıllarda vergi oranlarının içinde bulunulan dönemin vergi oranlarından daha az olması ve vergi oranlarının daha düşük olduğu bu dönemlerde dağıtılmayıp yedek akçeler içinde bekletilen geçmiş yıllar kârlarının üzerindeki vergi yükünün, bu kârların dağıtılması sırasında vergiye tabi tutulması ile ortaya çıkmaktadır. Muhasebe prensipleri gereği, vergi oranlarındaki artış nedeniyle tahakkuk eden bu vergilerin bu tarihte karşılık yoluyla muhasebeye intikal ettirilmesi gerekmektedir.

## 3.2. Sürekli Fark, Geçici Fark ve Vergi Değeri Kavramları

### 3.2.1. Sürekli Farklar

Kesin olarak tanınmayan giderler ile kesin olarak vergilendirilmeyecek kazançlar ticari kârla, mali kârın sürekli olarak farklılaşmasına neden olmaktadır. Bu nedenle bunlara sürekli farklara neden olan gider veya gelirler denmektedir. Bu gelir veya giderlerin varlığı durumunda hiç bir zaman ticari kârla, mali kâr birbirleriyle eşitlenmezler.

Bu farklar, bir dönemin vergilendirilebilir kârı ile muhasebe kârı arasında belli bir dönemde ortaya çıkan ve sonraki dönemlerde ortadan kalkmayan farklardır. Sürekli farklılıklar, vergilendirilebilir kâr ile muhasebe amaçlı kâr arasında, yürürlükteki vergi mevzuatı neticesinde ortaya çıkan ve diğer dönemlerde ortadan kalkmayan veya uygun farklar ile denkleştirilemeyen işlemlerden kaynaklanır. Eğer farklar, gelecek dönemlerde ortadan kalkmayacak ise veya dikkate alınmayacak kadar önemsiz ise vergi dağıtımının bu farklara uygulanmaması gerekmektedir.

Sürekli farklar, vergilendirilebilir kâra göre belirli gelirler vergilendirmeden muaf tutulurken, bazı giderlerin de vergilendirilebilir giderden indirilmesi sonucu oluşan farklardır. Örneğin; iştirak gelirleri, hazine bonusu faizleri. Aynı şekilde ihracat ve yatırım indirimi neticesinde oluşan tutarlar da vergilendirilebilir tutardan indirilirler. Bunun yanısıra kanunen kabul edilmeyen giderler ve belirli bir tutarın üzerinde yapılan bağışlar gider olarak düşünölmekle beraber vergilendirilebilir kâra eklenirler (Günel, 1994, s.15). Söz konusu farklılık sonraki dönemde ortadan kalkamayacağından gelecek dönemlerin “vergi gideri” etkilenmeyecektir. Yani bu farklılık sürekli olarak kalacağından ertelenmiş vergi oluşmayacaktır.

Sürekli fark yaratan gelir ve gider kalemlerinin ne cari dönemde, ne de gelecek dönemlerde bir vergi alacağı veya vergi borcu yaratması söz konusu değildir. Bir işletmede bu tür farka neden olan unsurların bulunmaması durumunda ticari kârın mali kâra eşit olacağı açıktır.

Ticari kâr ile mali kâr arasındaki sürekli farklar, yürürlükteki yasal düzenlemeler neticesinde ortaya çıktığından, ülkeden ülkeye farklılık göstermektedir.

### **3.2.2. Geçici Farklar**

Doğma zamanı ile vergi kanunlarına göre tanınma zamanları farklı olan gelir ve gider unsurları, her bir muhasebe dönemi için ayrı ayrı ele alınırsa ticari kâr ile mali kâr arasında farklılık ortaya çıkmaktadır. Ancak işletmenin tüm hayatı veya uzunca bir dönem topluca ele alınırsa, bu farklar kendiliğinden ortadan kalkmaktadırlar. Örneğin; kıdem tazminatı karşılığının ayrıldığı dönemde, ticari kâr ayrılan karşılık kadar azalırken, ödeme yapıldığı dönemde bu ödeme kâr-zarar hesabından değil de, karşılık hesabından ödendiği için muhasebe kârı, mali kârdan yüksek olacaktır. Ancak karşılığın ayrıldığı dönem ile ödendiği dönemleri topluca düşündüğümüzde ticari kâr ile mali kâr eşit olacaktır. Bu nedenle bu tür giderlere geçici farklara neden olan giderler denilmektedir.

Burada önemle dikkate alınması gereken husus şudur: Eğer önceki dönemlerde indirimi kabul edilmediği için matraha ilave edilmiş ve vergisi verilmiş bir gider, vergi yasalarınca da indirilebilecek duruma gelmişse, bu da matrahtan indirilecektir. Farkın oluştuğu dönemde matraha ilave edilen gider için vergi hesaplanarak ödenmekte, daha sonraki dönemde vergi yasalarınca da tanınınca matrahtan düşülmektedir. Bu aynı zamanda, matraha ilave edildiği dönemde ödenen verginin, matrahtan indirildiği dönemde mahsup ediliyor olmasıdır. Bunu başka bir şekilde tanımlamak gerekirse, vergi yasalarınca dönemsel olarak tanınmadığı için gelirden düşülemeyen gider için peşin bir vergi ödenmekte, aynı gider vergi yasalarınca daha önce vergisi ödenmiş olduğu için matrahtan düşülerek adeta mahsubu yapılmaktadır. Örneğin kıdem tazminatı karşılığı hesabına borç kaydederek, hiç gider hesaplarına dokunulmadan bir ödeme yapılmış ise, bu ödeme, ödemenin yapıldığı dönemde ticari kârdan düşülecek indirimler arasında yer alır. Keza, idari takipteki bir alacağa ilişkin olarak, herhangi bir karşılık ayrılmışsa, gider ayrıldığı yılda matraha ilave edilecektir. Ancak, izleyen yıl mahkeme aşamasına gelinmiş, vergi yasalarında aranan koşullar sağlanmışsa, gelir

gider hesapları bu alacakla ilgili olarak hiç çalışmamış olmalarına rağmen, yıl sonunda ticari kârdan, bir önceki yılda ayrılan karşılık tutarı düşülecektir. Vergilemenin ertelendiği gelirlerde de durum benzeridir. Bir önceki dönemde ertelenen finansman fonu izleyen yılda matraha ilave edilecektir. Eğer sabit kıymetler yenileme fonu üç yıllık süreyi doldurmuş ise doğrudan kâr hesabına devredilmiş olacağı için zaten ticari kâra eklenmiş olmaktadır. Tekrar indirim veya ilave konusu yapılamaz.

Matraha ilave edilmesi nedeniyle peşin ödenen bu vergi, ilerde matrahtan indirilecek duruma gelinceye kadar bir vergi alacağı olarak nitelendirilebilir. Bu bir mahsup edilecek alacak ise ve tüm alacakların da bilançoya yansımaları zorunlu ise bu vergi alacağı aktifleştirilmelidir. Aksi takdirde bilançoda alacaklar veya mahsup edilecek vergiler eksik gösterilmiş ve bilançoda tamlık sağlanmamış olmaktadır. Keza yatırım indiriminde de aynı durum söz konusudur. Bu dönemde kazanıldığı halde, yeterli gelir elde edilememesi nedeniyle indirilemeyen ve bir sonraki döneme ertelenen vergi tasarrufu, indirileceği döneme kadar bir alacaktır. Bu alacak için muhasebe raporlarında bilgi verilmiyor ise, bilanço okuyucusu işletmenin ekonomik durumunu tam görememiş olacaktır.

Keza Avrupa Ortak Pazarı kapsamında şirketler hukukunu üye ülkelerde tekdüzen olmasada karşılaştırılabilir hale getirmeyi amaçlayan çalışmalar kapsamında çıkarılan ve tüm sermaye şirketlerinin tablolarını uyumlaştıran 78/660/EEC sayılı 4. Yönerge'de de bu gibi durumların finansal tablolarda nasıl raporlanacağı belirtilmiştir. Yönergenin 43(1)/k. maddesine göre bu veya önceki hesap dönemlerine yüklenen vergi gideri ile bunlar için ödenmiş veya ödenecek vergi arasındaki fark, gelecekteki vergi giderleri bakımından anlamlı olduğu sürece eklerde açıklanırlar. Bu rakam toplam rakam olarak bilançoda ayrı bir kalem olarak, uygun bir isimle gösterilebilir.

Oysa ülkemizde uygulamaya konulan Tekdüzen Muhasebe Sisteminde bu gibi durumların nasıl muhasebeleştirileceğine hiç bir şekilde değinilmemektedir. Ne hesap planında, ne de mali tablolarda bu tür borç ve alacakların gösterileceği kalemlere rastlanılmamaktadır. Oysa Muhasebenin Temel Kavramları bölümünde Tam Açıklama kavramı, Bilanço İlkeleri bölümünün Yabancı Kaynaklara İlişkin 3 numaralı bendi bu tür borçlarla da

ilişkilidir. O halde Tebliğin kavram ve ilkeler bölümünü, daha önceki bölümleri desteklememekte, birbirlerini tutmamaktadır. Ancak ne var ki “III. Mali Tablolar İlkeleri” bölümünün ikinci giriş cümlesi yukarıdaki ihtiyacı gidermeye imkan vermektedir. Çünkü bu ifadeye göre, bu düzenlemede yer almayan konularda, daha sonra yayınlanacak muhasebe standartlarına, yoksa muhasebe kavramlarına uygun olarak, öncelikle, işletmenin içinde bulunduğu sektörde söz konusu işletme büyüklüğü için yaygın olarak kullanılan, bunun da bulunmadığı hallerde uluslararası standartlarda benimsenen esaslara uyulmaktadır.

Çoğu kaynakta geçici farklar yerine zamanlama farkları kavramının kullanıldığını görmekteyiz. İlk bakışta her iki kavramın eş anlamlı olduğu düşünülse bile, aslında zamanlama farkları geçici farkların bir parçasıdır. Geçici farklar, zamanlama farklarına neden olan ve zamanlama farkına neden olmayan diğer bazı unsurları kapsamaktadır. Diğer bir ifadeyle, geçici farklar tüm zamanlama farklarını ve bir aktif veya pasif kaleminin vergi yasalarına göre değeri ile finansal tablolardaki muhasebe ilkelerine göre değeri arasındaki farkları kapsamaktadır. Amerika Birleşik Devletleri’nde ‘Federal Accounting Standards Board’ tarafından yayınlanan 109 No’lu “Gelir Vergisi’nin Muhasebeleştirilmesi standardına göre, vergi kanunları, finansal muhasebe standartlarından değerlendirme ve kabul etme yönüyle çoğunlukla farklıdır. Bunun nedeni, bir yılın vergilendirilebilir kâr miktarı ile vergi öncesi finansal tablolarda yer alan kâr miktarının, başka bir deyişle finansal tablolardaki aktif ve pasiflerin değeri ile vergi açısından bunların değerinin farklı olmasıdır. Buna göre, geçici farklar iki çeşit farkı kapsamaktadır. Bunlardan ilki muhasebe ile vergi arasında varlık ve kaynakların değerlendirme temellerinin aynı olmamasından kaynaklanan farklar, ikincisi ise muhasebe ile vergi arasında gelir ve giderlerin tanınma dönemleri ile ilgili farklar, diğer bir deyişle zamanlama farklarıdır. İngiltere muhasebe standartlarına göre ise, geçici farkların oluşmasına kaynak teşkil eden işlemler beş ana kategoride toplanmıştır;

- a- Kısa vadeli zamanlama farkları. Bu tür farklar gelir ve gider kalemlerinin tahsil ve tediye edildikleri dönemlerde dikkate alınması görüşüyle, tahsil ve tediye edilmesini beklemeksizin, ortaya çıktıkları dönemlerde gelir ve gider olarak düşülmesi görüşü arasındaki farklılıklardan kaynaklanmaktadır.
- b- Vergi mevzuatına göre yatırım rezervleri hesaplamasında ortaya çıkan amortismanlardan kaynaklanan farklar.
- c- Stok değerlemesinden ortaya çıkan farkların vergi mevzuatı açısından vergilendirilebilir kârdan düşülmesine izin verilmemesi durumunda ortaya çıkan farklar.
- d- Yeniden değerlendirme uygulaması sonucunda vergi mevzuatı açısından değerlendirilmiş değerler üzerinden amortisman ayrılmasına izin verilmemesi nedeniyle ortaya çıkan farklar
- e- Maddi duran varlığın elden çıkarılmasından kaynaklanan farklar.

12 No'lu Uluslararası Muhasebe Standartlarında, geçici farklar bilançoda yer alan varlık ve borçların kayıtlı değerleri ile vergiye tabi değerler arasında oluşan ve ilerideki dönemlerde terse dönecek olan farklar olarak tanımlanmaktadır.

Ayrıca bu standartta geçici farklar vergilendirilebilir geçici farklar ve indirilebilir geçici farklar olmak üzere ikiye ayrılmaktadır.

Vergilendirilebilir geçici farklar, varlığın kayıtlı değeri ve vergi değeri arasında ortaya çıkan ve üzerinden kurumlar vergisi ödenecek olan farktır. Örneğin; Menkul kıymet faiz gelir reeskontu ve finansman fonu.

**Örnek 1:** 31.12.2001 tarihinde şirket devlet tahvili ile ilgili bir gelir tahakkuku hesaplamıştır (Wilson, 2000):

	Milyar TL
<b>Kurumlar vergi beyannamesine göre:</b>	
2001 yılı için muhasebe kârı	100
Eksi: Devlet tahvili gelir tahakkuku	(60)
Vergiye tabi kâr	40
<b>UMS'ye göre:</b>	
Cari vergi gideri 40 x % 33	13,2
Ertelenmiş vergi gideri 60 x % 33	19,8
2001 yılına ait toplam vergi gideri	33

2002 yılında faiz tahsil edilmiştir.

	Milyar TL
<b>Kurumlar vergi beyannamesine göre:</b>	
2002 yılı için muhasebe kârı	100
Artı: 2001 devlet tahvili gelir tahakkuku	60
Vergiye tabi kâr	160
<b>UMS'ye göre:</b>	
Cari vergi gideri 160 x % 33	52,8
Ertelenmiş vergi gideri 60 x % 33	(19,8)
2002 yılına ait toplam vergi gideri	33

İndirilebilir geçici farklar ise, varlığın kayıtlı değeri ile vergi değeri arasında ortaya çıkan ve gelecek dönemlerde vergilendirilebilir kâr tespit edilirken matrahtan indirilebilecek farktır. Örneğin; Kıdem tazminatı karşılığı, taşınan mali zarar, kullanılmamış yatırım indirimi, şüpheli alacaklar karşılığı. Bu farka örnek 2’de yer verilmektedir.

**Örnek 2:** Bir işletmenin 3 yıllık gibi kısa bir ömrü olsun. Her üç yılda kıdem tazminatı karşılığı ayrılmadan veya ödemediği önce kârları 100 TL’dir. Ancak 1.yıl 25 TL, 2.yıl 25 TL kıdem tazminatı karşılığı ayrılmaktadır. Diğer taraftan ikinci yıl 10 TL, 3. yılın sonunda da 40 TL kıdem tazminatı ödemesi yapılmaktadır. Yine 2. yılda 5 TL alacak idari takibe alınmaktadır. 3. yılda da bu alacağın tahsili yargı kararına göre, tamamen imkansız hale gelsin. Etkin vergi oranı ise % 40’tır.

	1. yıl	2. yıl	3. yıl	Toplam
<b>A- Gayri Safi Kâr</b>	100	100	100	300
<b>B- Giderler</b>	25	30		55
a-Kıdem Tazminatı Karşılığı	25	25		50
b-Tahsil Edilecek Alacaklar		5		5
<b>C-Ticari (Dönem) Kârı (A-B)</b>	75	70	100	<b>245</b>
<b>D- Vergi Matrahına İlaveler</b>	25	30		55
a-Kıdem Tazminatı Karşılığı	25	25		50
b-Tahsil Edilecek Alacaklar		5		5
<b>E- Vergi Matrahından İndirimler</b>		10	45	55
a-Ödenen Kıdem Tazminatı		10	40	50
b-Tahsil Edilecek Alacaklar			5	5
<b>F- Mali Kâr (C+D-E)</b>	100	90	55	<b>245</b>
<b>G- Vergi Karşılıkları</b>	30	28	40	98
a-Ödenecek Vergiler	40	36	22	98
b-Ertelenmiş Vergiler	(10)	(8)	18	
<b>H- Bilanço Kârı (C-Ga)</b>	35	34	78	<b>147</b>
<b>I- Net Dönem Karı veya Zararı (C-G)</b>	45	42	60	<b>147</b>

Yukarıda görüldüğü gibi üç yıllık toplam kâr, hem mali hem ticari açıdan aynıdır. Ancak yıllara dağılımı farklıdır. Ayrıca vergi, ticari kârın bir oranı değil, mali kârın bir oranıdır. Oysa vergi kârdan ödeniyor ve dağıtılabılır



kârı azaltıyorsa bir giderdir. İlgili oldukları dönemde gider yazılmalıdırlar. Bilanço kârı da ticari kârdan aynı dönemde ödenen veya ödenecek olan değil, tahakkuk eden vergi (vergi gideri) düşüldükten sonra kalan kâr olmalıdır.

----- 1.yıl-----

GENEL YÖNETİM GİDERLERİ<sup>1</sup> 25

Kıdem Tazminatı Karşılığı

KIDEM TAZMİNATI KARŞILIĞI 25

Kıdem tazminatı karşılığının ayrılması

----- 1.yıl-----

PEŞİN ÖDENEN VERGİLER VE FONLAR 10

İndirilecek Vergi Alacağı

DÖNEM KÂRI VERGİ VE DİĞER

YASAL YÜKÜMLÜLÜK KARŞILIKLARI 10

% 40 etkin vergi oranı hesabıyla kıdem tazminatı için ayrılan karşılığın vergi etkisinin muhasebeleştirilmesi

----- 1.yıl-----

DÖNEM KÂRI VERGİ VE DİĞER

YASAL YÜKÜMLÜLÜK KARŞILIKLARI 40

DÖNEM KÂRI VERGİ VE DİĞER

YASAL YÜKÜMLÜLÜK KARŞILIKLARI 40

Mali kâra düşen verginin ilgili hesaba alınması

----- 1.yıl-----

DÖNEM KÂR ZARAR HESABI 75

DÖNEM KÂRI VERGİ VE DİĞER

YASAL YÜKÜMLÜLÜK KARŞILIKLARI 30

DÖNEM NET KÂRI VEYA ZARARI 45

Kalan kârın ilgili hesaba devri

----- 1.yıl-----

<sup>1</sup> Genel Yönetim Giderleri yerine personelin çalıştığı konum ve yere göre diğer fonksiyonel hesaplar da kullanılabilir. Örneğin; İşçi Ücret ve Giderleri, Memur Ücret ve Giderleri .

----- 2.yıl-----	
KIDEM TAZMİNATI KARŞILIĞI	10
KASA	9,952
ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR	0,048

Kıdem tazminatının ödenmesi

----- 2.yıl-----	
DÖNEM KÂRI VERGİ VE DİĞER	
YASAL YÜKÜMLÜLÜK KARŞILIKLARI	4
PEŞİN ÖDENEN VERGİLER VE FONLAR	
İndirilecek Vergi Alacağı	4

Ödenen kıdem tazminatının aktifleştirilmiş vergi alacağının iptali

----- 2.yıl-----	
KARŞILIK GİDERLERİ	5
İdari Takipteki Şüpheli	
Alacak Karşılık Giderleri	
ŞÜPHELİ TİCARİ ALACAKLAR	
KARŞILIĞI	5

Şüpheli hale gelen ve idari takibe alınan alacak için karşılık ayrılması

----- 2.yıl-----	
PEŞİN ÖDENEN VERGİLER VE FONLAR	2
İndirilecek Vergi Alacağı	
DÖNEM KÂRI VERGİ VE DİĞER	
YASAL YÜKÜMLÜLÜK KARŞILIKLARI	2

İdari takibe alınan alacağın vergi etkisi

----- 2.yıl-----	
GENEL YÖNETİM GİDERLERİ	25
Kıdem Tazminatı Karşılığı	
KIDEM TAZMİNATI KARŞILIĞI	25

Kıdem tazminatı karşılığının ayrılması

----- 2.yıl-----	
------------------	--

----- 2.yıl -----

PEŞİN ÖDENEN VERGİLER VE FONLAR 10

İndirilecek Vergi Alacağı

DÖNEM KÂRI VERGİ VE DİĞER

YASAL YÜKÜMLÜLÜK KARŞILIKLARI 10

Ayrılan kıdem tazminatı karşılığının vergi etkisinin muhasebeleştirilmesi

----- 2.yıl -----

DÖNEM KÂRI VERGİ VE DİĞER

YASAL YÜKÜMLÜLÜK KARŞILIKLARI 36

DÖNEM KÂRI VERGİ VE DİĞER

YASAL YÜKÜMLÜLÜK KARŞILIKLARI 36

Mali kara düşen verginin ilgili hesaba alınması

----- 2.yıl -----

DÖNEM KÂR ZARAR HESABI 70

DÖNEM KÂRI VERGİ VE DİĞER

YASAL YÜKÜMLÜLÜK KARŞILIKLARI 28

DÖNEM NET KÂRI VEYA ZARARI 42

Kalan kârın ilgili hesaba devri

----- 2.yıl -----

----- 3.yıl -----

KIDEM TAZMİNATI KARŞILIĞI 40

KASA 39,808

ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR 0,192

Kıdem tazminatının ödenmesi

----- 3.yıl -----

DÖNEM KARI VERGİ VE DİĞER

YASAL YÜKÜMLÜLÜK KARŞILIKLARI 16

PEŞİN ÖDENEN VERGİLER VE FONLAR

İndirilecek Vergi Alacağı 16

Ödenen kıdem tazminatının aktifleştirilmiş vergi alacağının iptali

----- 3.yıl -----

----- 3.yıl-----	
ŞÜPHELİ TİCARİ ALACAKLAR	
KARŞILIĞI	5
DÖNEM KÂRI VERGİ VE DİĞER	
YASAL YÜKÜMLÜLÜK KARŞILIKLARI	2
ŞÜPHELİ TİCARİ ALACAKLAR	5
PEŞİN ÖDENEN VERGİLER VE FONLAR	
İndirilecek Vergi Alacağı	2
Silinen alacağın ve vergi etkisinin hesaplardan çıkarılması	
----- 3.yıl-----	
DÖNEM KÂRI VERGİ VE DİĞER	
YASAL YÜKÜMLÜLÜK KARŞILIKLARI	22
DÖNEM KÂRI VERGİ VE DİĞER	
YASAL YÜKÜMLÜLÜK KARŞILIKLARI	22
Mali kara düşen verginin ilgili hesaba alınması	
----- 3.yıl-----	
DÖNEM KÂR ZARAR HESABI	100
DÖNEM KÂRI VERGİ VE DİĞER	
YASAL YÜKÜMLÜLÜK KARŞILIKLARI	40
DÖNEM NET KÂRI VEYA ZARARI	60
Kalan kârın ilgili hesaba devri	
----- 3.yıl-----	

Eğer bu şekilde bir kayıt yöntemi izlenirse, bilançoda yıllar itibarıyla yer alan rakamlar şu şekilde olacaktır;

	1. yıl	2. yıl	3. yıl
İndirilecek Vergi Alacağı	10	18	-
Kıdem Tazminatı Karşılığı	25	40	-
Ödenecek Vergi Karşılıkları	40	36	22
Net Dönem Kârı	45	42	60

Gelir tablosunun alt tarafı ise şu şekilde olacaktır;

	1. yıl	2. yıl	3. yıl
Dönem Kârı veya Zararı	75	70	100
Dönem Kârı Vergi ve Yasal			
Yükümlülük Karşılıkları	30	28	40
Net Dönem Kârı veya Zararı	45	42	60

Bu şekilde bir uygulamada gelir tablosunda yer alan dönem kârı (ticari kâr) muhasebenin genel kabul görmüş ilkelerine uygun olarak saptanmış kâr olmakta, bu kârdan düşülen vergi ve yasal yükümlülükler karşılığı o dönemin ödenmesi gereken vergisi değil, ticari kârın etkin vergi oranı ile çarpımında bulunan vergi yükü olmaktadır. Başka bir anlatımla, bir gider kabul edilmekte ve ticari kâra bağlanmış olmaktadır. Ama yine bilançoda gösterilen vergi borcu, ödenmesi gereken borca eşit olmaktadır. Gelir tablosu gerçek vergi giderini, bilanço cari borcu göstermektedir.

### 3.2.3. Vergi Değeri (Tax Base)

Bir varlık veya kaynak unsurunun vergiye esas değeri, söz konusu varlık veya kaynak kaleminin, vergi amaçlı olarak yasalara göre belirlenen değerdir. Örneğin, duran varlıkların yeniden değerlendirilmesi durumunda kullanılan değerlendirme oranı, ilan edilen orandan düşük veya yüksek olması halinde kayıtlı değerini etkilerken, vergi değeri ancak yasal olarak ilan edilen orana göre düzeltilen tutardır (Ayanoğlu, 2001, s.108).

Bir varlığın vergi değeri, söz konusu varlığın kayıtlı değerinin geri kazanıldığı (tahsil edildiği) dönemde, işletmenin elde edeceği vergiye tabi ekonomik faydadan, vergi amaçlı olarak indirilebilecek tutardır. Elde edilecek ekonomik faydanın vergiye tabi olmaması durumunda, ilgili varlığın kayıtlı değeri vergiye tabi değerine eşittir. Buna ilişkin olarak aşağıdaki örnekleri verebiliriz:

#### Örnekler;

- Bir makinanın maliyetinin 100 TL olduğunu varsayalım. 30 TL'lik amortisman tutarı bu dönem ve sonraki dönemler için maliyetten düşülmektedir. Bu bir vergi indirimidir. Kalan maliyet ileriki dönemlerde amortismanla azaltılabilir ya da elden çıkartma yoluyla yok edilebilir. Makinanın kullanımı sonucu elde edilen hasılat vergiye tabidir. Makinanın elden çıkartılması sonucu elde edilen kazanç da vergiye tabidir ya da elden çıkartılması sonucu oluşan zarar da vergiden indirilebilir. Dolayısıyla makinanın vergi matrahı 70 TL olmaktadır.
- Ticari alacakların değeri 100 TL ise bununla ilgili kazançlar zaten vergilendirilebilir kâra (vergi zararına) eklenmiştir. Ticari alacakların vergi değeri 100 TL'dir. Ancak bu alacakların 10 TL'lik kısmı şüpheli hale gelirse, ayrılan karşılığın vergi açısından kabul edilebilir gider olması durumunda alacakların vergi değeri 90 TL, söz konusu karşılığın vergi açısından kabul edilebilir gider olmaması durumunda alacakların vergi değeri 100 TL olacaktır.
- Kayıtlı değeri 100 TL olan tahakkuk eden faiz geliri nakit esasına göre vergilendiriliyorsa, faizin o dönemdeki vergi değeri sıfır olacaktır.

Bir yükümlülüğün vergi değeri ise, yükümlülüğün kayıtlı değerinden gelecek dönemlerde söz konusu yükümlülük kapsamında vergi amaçlı olarak indirilebilecek tutarın düşürülmesiyle elde edilen tutardır. Peşin tahsil edilen gelirler karşılığında oluşturulan yükümlülüğün vergi değeri, kayıtlı değerden bu gelirin gelecek dönemlerde vergiye tabi olmayacak gelirlerin indirilmesiyle elde edilen tutardır. Buna ilişkin olarak da aşağıdaki örnekleri verebiliriz:

#### Örnekler;

- Cari yükümlülüklerin kayıtlı değeri, tahakkuk eden faiz giderleriyle birlikte 100 TL olduğunu varsayarsak, ilgili giderlerin vergi amaçlı olarak düşülmesi, nakit esasına bağlı olmasından dolayı tahakkuk eden harcamaların vergi değeri sıfırdır.

- Cari yükümlülüklerin kayıtlı değeri, peşin olarak tahsil edilmiş olan faiz gelirleri dahil olmak üzere 100 TL olduğunu varsayalım. İlgili faiz geliri nakit esasına göre vergilendirildiğinden, peşin olarak alınan faizlerin vergi değeri sıfırdır.
- Cari yükümlülüklerin kayıtlı değeri, tahakkuk eden giderlerle birlikte 100 TL'dir. İlgili harcamalar vergi amaçlı olarak önceden düşürülmüş olsun. Diğer bir deyişle faiz giderleri vergiden indirilebilir nitelikte olmasın. Tahakkuk eden giderlerin vergi değeri 100 TL'dir.
- Cari yükümlülüklerin kayıtlı değeri, tahakkuk eden para ceza ve müeyyidelerle birlikte 100 TL'dir. Para ceza ve müeyyideler vergi amaçlı olarak gelirlerden indirilemez. Tahakkuk eden para ceza ve müeyyidelerin vergi değeri her zaman sıfırdır.
- Ödenecek olan kredinin kayıtlı değeri 100 TL'dir. Kredinin geri ödemesinde hiçbir vergi etkisi yoktur. Kredinin vergi değeri 100 TL'dir.

Bazı kalemlerin vergi değeri vardır, fakat bilançoda varlık ya da yükümlülük olarak görülmezler. Örneğin; araştırma maliyetleri hesap döneminde muhasebe kârının hesaplanmasında gider olarak ele alınır bir dahaki döneme kadar vergilendirilebilir kârın (vergi zararının) belirlenmesinde, indirilmesine izin verilmez. İleri dönemlerde, vergi otoriteleri araştırma maliyetlerinin indirilmesine izin vermektedir ve kayıtlı değerinin sıfır olması, indirilebilir geçici verginin ortaya çıkmasına neden olur ve bu da ertelenmiş vergi alacağını oluşturur. Vergi mevzuatının daha sonraki bir tarihte gider olarak kabul edeceği bazı tutarlar bu standartlar gereğince hazırlanmış mali tablolarda bir varlık veya yükümlülük olarak yer almayabilir. Bu gibi durumlarda, vergiden indirilecek tutar ile ilgili varlığın bilançodaki kayıtlı değeri (bu gibi durumlarda sıfır) arasındaki fark indirilebilir geçici farkları oluşturmakta ve bununla ilgili tutar ertelenmiş vergi alacağı olarak mali tablolara alınır. (UMS 12, 9. madde)

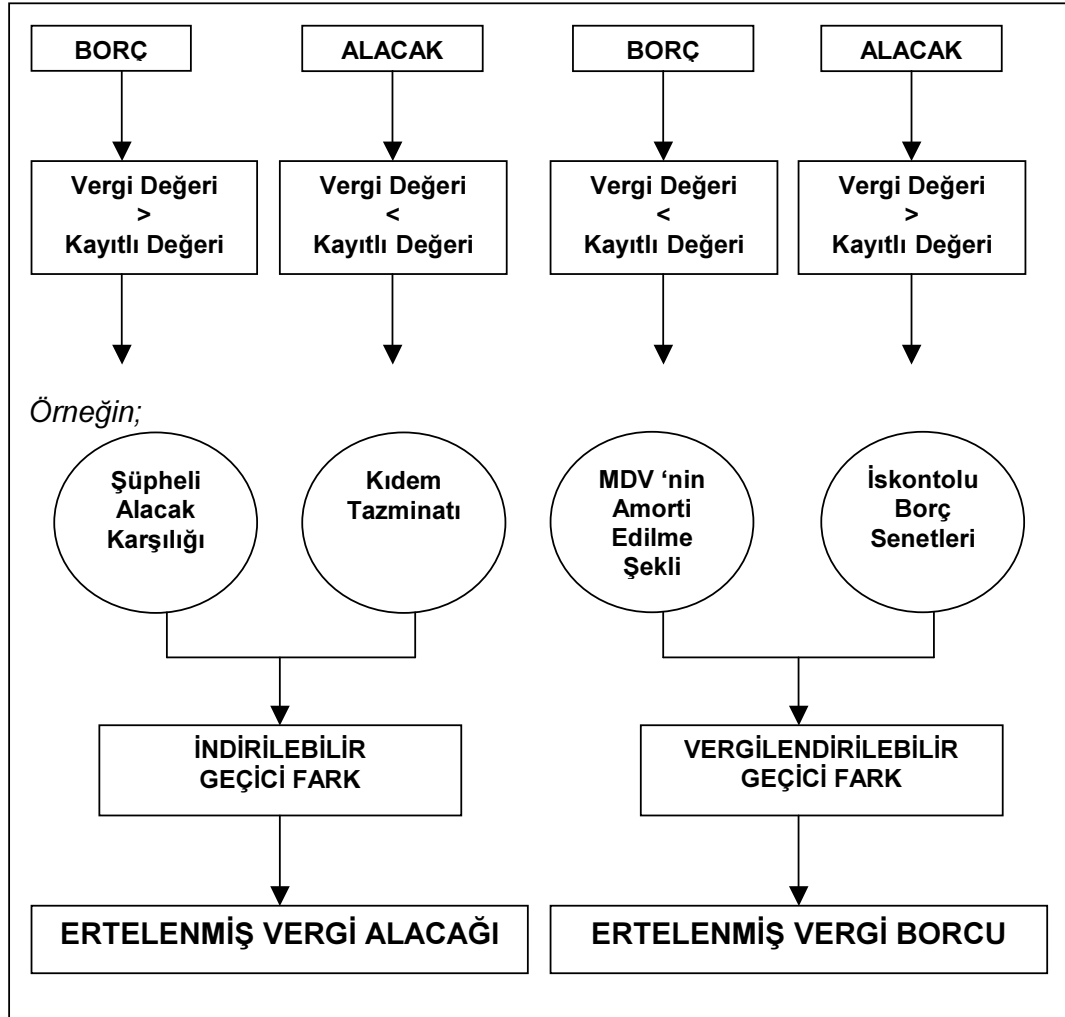
Varlık ya da yükümlülüğün vergi değeri belirgin değilse, tahsilat veya ödeme standardına bakılmalıdır. Yani işlemin gerçekleştiği dönem esas

alınacaktır. Bir varlığın veya yükümlülüğün vergi değerinin açık olmadığı hallerde aşağıdaki ilkeden hareketle ertelenmiş vergi borcu veya alacağı oluşturulur: söz konusu kalemlere ait vergi değeri, yenileme veya piyasa değerine eşit olduğu kabul edilir. Bu gibi kalemlerin kayıtlı değeri, yenileme veya piyasa değerinden farklı ise, olması gerekenden fazla veya az vergi ödememek için ertelenmiş vergi borcu (ertelenmiş vergi alacağı) kayıtlara alınması gerekmektedir (UMS 12, 10. madde).

Konsolide finansal tablolarda, geçici farklar uygun vergi değeri ile konsolide finansal tablolarda yer alan varlık ve yükümlülüklerin defter değerlerinin karşılaştırılması ile belirlenmektedir. Vergi değeri, önceden belirlenmiş konsolide edilmiş vergi gelirleri varsa, onun yardımıyla, aksi takdirde gruptaki her firmanın vergi gelirinin yardımıyla belirlenmektedir. İlgili vergi değerinin tespitinde, konsolidasyona dahil işletmelerin vergi beyannamelerini verdikleri ülkelerin mevzuatı dikkate alınmaktadır.



Bu bölümde ele alınan, indirilebilir ve vergilendirilebilir geçici farkların ortaya çıkış nedenleri aşağıda bir şema yardımıyla özetlenmektedir:



Şekil 3.2. Geçici farkların kaynağı

Kaynak: Sutton, 2000, s.541

## DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

### ERTELENMİŞ VERGİ BORÇ VE ALACAKLARI

#### 4.1. Net Gelirler Üzerinden Alınan Vergilerin Niteliği

12 numaralı uluslararası muhasebe standardı, teşebbüslerin net gelirleri üzerinden alınan vergilerin (gelir ve kurumlar vergisi) muhasebeleştirilmesini ve dolayısıyla bu vergilerin mali tablolarda gösterilmesini amaçlamaktadır. Amaç bilanço usulünde defter tutan gerçek ve tüzel kişilere ait teşebbüs ve işletmelerin faaliyet sonuçlarının sağlıklı ve güvenilir biçimde muhasebeleştirilmesinin, mali tablolar aracılığıyla ilgililere sunulan bilgilerin tutarlılık ve mukayese edilebilirlik niteliğini koruyarak gerçek durumu yansıtmalarının sağlanması ve işletmelerde denetimin kolaylaştırılmasıdır. Doğal olarak sağlanan net kazanç üzerinden ödenecek vergi de işletme açısından bir yükür.

Burada karşımıza kurumlar vergisinin bir gider mi, yoksa kârın bir unsuru mu olduğu sorusu çıkmaktadır. Vergi mevzuatı kurumlar vergisini kârın bir dağıtım unsuru olarak kabul etmektedir. Bu yaklaşımın ana nedeni kurumlar vergisinin, kurumlar vergisi matrahına ulaşma sırasında bir gider unsuru olarak kabul edilmemesinden kaynaklanmaktadır. Bu görüşe literatürde *vergi borçları yöntemi* (tax payable method) denilmektedir. Nitekim Türkiye’de halen bu görüş geçerliliğini korumaktadır.

*Vergi etkili muhasebe yöntemi* (tax effect accounting method) savunanlar ise vergiyi kârın bir dağıtım unsuru olarak değil, yapılan işin maliyeti olduğu düşüncesini kabul etmektedirler. Kurumlar vergisinin kâr elde edilmesi nedeni ile işletmenin katlandığı giderlerden sayılması, bunların ilişkin oldukları gelir ve giderler ile aynı dönemde tahakkuk ettirilerek muhasebeleştirilmesi sonucunu doğurur. Bu yaklaşıma göre kurumlar vergisi

bir giderdir ve uygulanabilir olduğu sürece diğer giderlerde olduğu gibi ait oldukları hasılat ve gelir kalemleri ile eşleştirilerek bunlarla aynı döneme yansıtılmalıdır. Diğer bir deyişle, kurumlar vergisi eğer yapılan işin maliyeti ise genel kabul görmüş muhasebe ilkelerinden dönemsellik ilkesinin (Bu ilke belirli bir dönemde satılan malın maliyeti ve giderlerinin, ancak o dönemin satışları ve hasılatı ile karşılaştırılmasını öngörmektedir) kurumlar vergisi gideri için de uygulanması gerekmektedir. Gelir tablosunun bu başlık altında yansıtacağı da dönemin gelir tablosundaki vergi öncesi gelirine karşılık gelen bir gider olacaktır. Bu uygulama kurumlar vergisinin ilgili olduğu gelir ve gider kalemlerinin muhasebeye yansıdığı dönemlerde vergi karşılığı gideri olarak bu gelir ve gider kalemlerinin altında yer almasıdır. Şayet bu gelir ve gider kalemlerinin bir kısmı muhasebe dışında vergilendirilebilir kâra ulaşırken erteleniyor ve bu şekilde ödenecek kurumlar vergisine ulaşılıyorsa, dönemin kurumlar vergisi karşılığı giderinin ertelenen kalemlere isabet eden kurumlar vergisi yükümlülüğü dahil olarak finansal tablolara yansıtılması gerekmektedir.

Muhasebecilerin üzerinde durdukları husus dönemlerarası vergi dağıtımının dönemin gerçek net kârına ulaşmak için gerekli olduğudur. Çünkü bu yolla dönemin vergi beyannamesinde raporlanan tutarlarına eşit bir kurumlar vergisi gideri ile elde edilenden çok daha sıhhatli bir şekilde dönemin gelir ve giderlerinin karşılaştırılması mümkün olacaktır.

#### **4.1.1. Vergi Borçları Yöntemi (Tax Payable Method)**

Bu yöntemi savunanlara göre, teşebbüslerin safi gelirleri üzerinden alınacak gelir veya kurumlar vergisi, aslında teşebbüs kârının devletle paylaşılmasından başka bir şey değildir. Dolayısıyla bir dönemin faaliyet sonucuna tekabül eden gelir veya kurumlar vergisi ile ilgili olarak herhangi bir muhasebe kaydına ve bilanço ve kâr zarar tablosunda ayrı bir hesapta göstermeye gerek yoktur (Hacıosmanoğlu,1995).

Bu yöntemde cari yılın vergi gideri normal olarak dönemin ödenecek kurumlar vergisi borcuna eşittir. Zamanlama farklarının boyutu ve vergi etkileri finansal tablolara konulan açıklayıcı notlarda belirtilir. Fakat böyle bir açıklama, bilanço ve kâr zarar tablosunda yer alan dönem net sonucunun bir

bileşik unsur olma niteliğini ortadan kaldırmamaktadır. Bu sakıncaları aşmak amacıyla vergi etkili muhasebe yöntemi geliştirilmiştir.

Vergi borçları yöntemini savunanlar, zamanlama farklarının vergi üzerindeki etkilerinin, bunların vergilendirilebilir kârın bir bölümünü oluşturdukları dönemin vergi giderlerine dahil oldukları görüşünde birleşmektedirler. Ancak, bu yöntem gelir ve giderlerin elde edildikleri ya da tahakkuk ettikleri zaman (paranın tahsil edildiği ya da ödendiği zaman değil) dikkate alınmalarını ve ilişkin oldukları dönemin finansal tablolarına geçirilmelerini öneren “gerçekleşme ilkesi” ile uyum içinde değildir (Günel, 1994, s.27).

#### **4.1.2. Vergi Etkili Muhasebe Yöntemi (Tax Effect Method)**

Vergi muhasebesinin temel mantığı, bir döneme ilişkin gelir veya kurumlar vergisi, o dönemin net kârının (vergi sonrası kâr) elde edilmesi için yapılması zorunlu giderler mahiyetindedir ve ilişkin oldukları gelir ve giderlerle aynı dönemlerde tahakkuk ettirilerek muhasebeleştirilmektedir. Dolayısıyla vergi öncesi kârdan (ticari kâr, muhasebe kârı) o kâra cari vergi tarifesine göre tekabül eden gelir/kurumlar vergisi için bir karşılık ayrılması gereklidir. Zamanlama farklarından ortaya çıkan vergi etkileri “vergi giderini” etkileyerek gelir tablosunda gösterilen bu tutar içinde ve bilançodaki “Peşin Ödenmiş Vergi Gideri” veya “Ertelenmiş Vergi Borcu” bakiyelerinde belirtilmektedir (Özbirecikli, 1999). Vergi etkili muhasebe yöntemleri kullanılarak dönemlerarası vergi dağıtımı yapılmadığı sürece, adil bir kâr dağıtımından söz etmek mümkün değildir.

Vergi etkili muhasebe yöntemleri sırasıyla aşağıdaki gibidir;

- Erteleme Yöntemi (Deferral Method)
- Yükümlülük Yöntemi (Liabilities Method)
- Net Vergi Borçları Yöntemi (Net of Tax Payable Method)

#### 4.1.2.1. Erteleme Yöntemi (Deferral Method)

Bu yöntemde her vergilendirilebilir hasılat veya kazanç ile her indirilebilir zarar ve giderin kurumlar vergisi gideri üzerinde teşhis edilebilir bir etkisi olduğu varsayılmaktadır. Cari zamanlama farkları vergi etkilerinin ortadan kalkacakları gelecek dönemlere ertelenmekte ve bu dönemlerde dikkate alınmaktadırlar.

Bu yöntemde dönemin vergi gideri;

- Vergi borcu karşılığını,
- Diğer dönemlere devredilen veya diğer dönemlerden devir alınan zamanlama farklarının vergi etkilerini kapsamaktadır.

Erteleme yöntemi, zamanlama farklarının ortaya çıktıkları dönemin kârına etkisi üzerinde durmaktadır. Kurumlar vergisi gideri, bu tutarı etkileyecek önceki dönemlerde farklı vergi oranları ile ertelenmiş tutarların ve sürekli farkların mevcudiyeti dışında vergi öncesi kârın bir fonksiyonudur. Esas amacı da vergi giderinin vergi etkisine sahip kalemler ile eşleşmesidir.

Uluslararası muhasebe standartlarından 12. standarda göre, cari dönemde ortaya çıkan zamanlama farklarının vergi etkilerinin cari vergi oranlarının kullanılması sonucu belirlenmesini öngörmektedir. Standartta, bu yöntemin kullanılmasının kolaylaştırılması için benzer zamanlama farklarının gruplandırılabilmesi belirtilmiştir.

Erteleme yöntemi, vergi oranlarında ortaya çıkan değişimleri yansıtmamaktadır. Vergi oranlarındaki değişimlerin neden olduğu vergi kazanç veya kayıpları zamanlama farklarının ortadan kalktıkları dönemlere yayılmaktadır. Bu durum muhasebenin tahakkuk ilkesi ile çelişkilidir.

Bu yöntemde vergi ertelenmesi nedeniyle gelecekte ödenecek vergiler “ertelenmiş vergi borçları hesabı” adlı pasif bir hesapta, buna karşılık cari dönemde fazla ödenen, dolayısıyla mahsup edilecek vergiler de “ertelenmiş vergi alacakları hesabı” adlı aktif bir hesapta gösterilir. Burada şu iki hususa dikkat edilmelidir. Birinci husus, ertelenmiş vergi borcu veya alacağının en çok üç-dört yıl içinde kapatılması olup, ikinci husus ise gelecekte vergi oranlarında meydana gelecek değişikliklerin herhangi bir surette dikkate

alınmamasıdır. Diğer bir deyişle, bu yöntemde cari zamanlama farklarının vergi etkileri, ortadan kalkacakları gelecek dönemlere ertelenmekte ve bu dönemlerde dikkate alınmaktadır. Bilançoda gösterilen “Peşin Ödenmiş Vergi Gideri” veya “Ertelenmiş Vergi Borcu” bakiyelerinin ileride elde edilecek para tahsiline ilişkin hakları veya para ödemesine ilişkin borçları (beklenen fiili ödeme veya tahsilat tutarları) belirttikleri kabul edilmediğinden, bunlar yeni konulan vergileri ya da vergi oranlarındaki değişimleri yansıtmak üzere ayarlamalara tabi tutulmazlar. Bu yönteme örnek 3’te yer verilmektedir.

**Örnek 3:** Bir ticari işletme 1. yılında 200 liralık bir sabit kıymet satın almaktadır. Bu sabit kıymetin ticari kazancın tespitinde dikkate alınan amortisman oranı % 25, vergi matrahının tespitinde kullanılan amortisman oranı ise % 50’dir. 1. ve 2. yılları için vergi oranı % 50, 3. ve 4. yılları için ise % 60’tır. İşletmenin amortisman öncesi safi kazancı tüm yıllar için 100 lira olarak gerçekleşmiştir.

1.yıl:

Dönem ticari kârı  $[100 - (200 * \% 25)]$  50 lira ve bunun vergisi de  $(50 * \% 50)$  25 lira olarak gerçekleşmektedir. Bunun yanısıra vergi matrahı  $[100 - (200 * \% 50)]$  sıfır lira olduğundan, bu işletme için birinci yılda ödenecek bir vergi doğmamaktadır. Buna ilişkin yevmiye kaydı ise aşağıdaki gibi yapılacaktır.

----- 1.yıl-----	
VERGİ GİDERLERİ	25
ÖDENECEK VERGİLER	0
ERTELENMİŞ VERGİ BORCU	25

Vergi etkisinin muhasebeleştirilmesi

----- 1.yıl-----	
DÖNEM KÂR ZARARI	50
VERGİ GİDERLERİ	25
DÖNEM NET KÂR VEYA ZARARI	25

Dönem kârının ilgili hesaba devri

----- 1.yıl-----	
------------------	--

Teşebbüsün 50 liralık vergi öncesi dönem kâr/zararından, gelecek dönemlerde ortadan kalkacak olan 25 liralık karşılık (Ertelenmiş Vergi Borcu hesabı) ayrıldıktan sonra kalan 25 lira teşebbüsün vergi sonrası net kârı olarak bilançoda gösterilmektedir.

Burada dikkatimizi çeken bir kavram da *vergi gideridir*. UMS 12'ye göre, vergi gideri, cari ve ertelenmiş vergiye ilişkin olarak, dönem net kârı veya zararının belirlenmesinde dikkate alınan toplam tutardır. Diğer bir deyişle, cari vergi gideri (geliri) ve ertelenmiş vergi gideri (geliri) toplamından oluşmaktadır. Örneğimizde, vergi gideri, ödenecek vergiler ile ertelenmiş vergi borcunun toplam tutarı olan 25 liradır.

2.yıl:

Birinci yıldaki şartların bu yılda da geçerli olmasından dolayı, birinci yıldaki kayıtların aynısı yapılmakta ve bunun sonucunda "Ertelenmiş Vergi Borcu" ve "Dönem Net Kâr veya Zararı" hesaplarının bakiyeleri 50 lira olmaktadır.

3.yıl:

İşletme, vergi matrahını belirleme açısından aldığı sabit kıymetleri amorti etmiştir. Vergi matrahının hesaplanmasında amortisman tutarı artık dikkate alınmadığından, bu yılki vergi matrahı 100 lira olmaktadır. Buna bağlı olarak hesaplanan ödenecek vergi tutarı ise  $(100 * \% 60)$  60 lira olmaktadır. Diğer taraftan, işletmenin ticari kârın tespitinde yine % 25 amortisman ayırmaya devam etmesi nedeniyle, ticari kârı 50 lira ve bu kâra tekabül eden vergi, eski nisbetten  $(50 * \% 50)$  25 lira olmaktadır ve buna ilişkin tahsis öncelikle ertelenmiş vergi hesabından yapılmaktadır. Bu durumda gerekli yevmiye kayıtları aşağıdaki gibi yapılacaktır.

----- 3.yıl-----	
VERGİ GİDERLERİ	35
ERTELENMİŞ VERGİ BORCU	25
ÖDENECEK VERGİLER	60

Vergi etkisinin muhasebeleştirilmesi

----- 3.yıl-----	
DÖNEM KÂR ZARARI	50
VERGİ GİDERLERİ	35
DÖNEM NET KÂR VEYA ZARARI	15

Dönem kârının ilgili hesaba devri

----- 3.yıl-----	
------------------	--

Böylece teşebbüsün dönem sonrası kârı, ertelenmiş vergi borcunun da dikkate alınmasıyla  $(50-60)$  –10 lira zarar değil,  $(50-35)$  15 lira kâr olmaktadır.

4.yıl:

Dördüncü yıldaki kayıtlar ise şöyle olacaktır:

----- 4.yıl-----		
VERGİ GİDERLERİ	35	
ERTELENMİŞ VERGİ BORCU	25	
	ÖDENECEK VERGİLER	60

Vergi etkisinin muhasebeleştirilmesi

----- 4.yıl-----		
DÖNEM KÂR ZARARI	50	
	VERGİ GİDERLERİ	35
	DÖNEM NET KÂR VEYA ZARARI	15

Dönem kârının ilgili hesaba devri

----- 4.yıl-----		
------------------	--	--

Dört yılın vergi muhasebesi kayıtları sonucunda defterikebir hesapları aşağıdaki gibi olacaktır:

1.yıl:

Vergi Giderleri		Ödenecek Vergiler	Ertelenmiş Vergi Borcu
25	25	-	25

Dönem Kâr Zararı	Dönem Net Kârı veya Zararı
50	25

2.yıl:

Vergi Giderleri		Ödenecek Vergiler	Ertelenmiş Vergi Borcu
25	25	-	25
		-	25



Dönem Kâr Zararı		Dönem Net Kârı veya Zararı	
50			25
50			25

3.yıl:

Vergi Giderleri		Ödenecek Vergiler	Ertelenmiş Vergi Borcu	
35	35	60	25	25
				25

Dönem Kâr Zararı		Dönem Net Kârı veya Zararı	
50			25
50			25
50			15

4.yıl:

Vergi Giderleri		Ödenecek Vergiler	Ertelenmiş Vergi Borcu	
35	35	60	25	25
		60	25	25

Dönem Kâr Zararı		Dönem Net Kârı veya Zararı	
50			25
50			25
50			15
50			15

İşletme bu dört yıl içerisinde 400 lira gelir elde etmiş ve bunun 200 lirasını amortismanlara ayırdıktan sonra kalan 200 liranın 120 lirasını vergi olarak ödemiş, bakiye olarak da 80 liralık vergi sonrası kâr kalmıştır. Burada özellikle dikkat edilmesi gereken husus; ödenecek verginin cari kârın vergisine karşılık gelen kısmının (eski orandan hesaplanan) öncelikle ertelenmiş vergi borcu hesabından karşılanmış olmasıdır.

Bunun yanısıra, 1. ve 2. yıllarda vergi oranı % 50 iken, 3. ve 4. yıllarda vergi oranı % 60'a yükselmiştir. Ancak, örnekte de görüldüğü üzere "Ertelenmiş Vergi Borcu" bakiyeleri vergi oranlarındaki değişimleri yansıtmak üzere ayarlamalara tabi tutulmamıştır.

#### **4.1.2.2. Yükümlülük Yöntemi (Liabilities Method)**

Yükümlülük yönteminde, cari zamanlama farklarının ileride gerçekleşeceği beklenen vergileri gelecekte fiilen ödenmesi gereken vergi borcuna ilişkin olarak "yükümlülük" olarak veya ileriki dönemlerde ilgili vergilerin peşin ödenmiş olmalarını içeren avans niteliğindeki ödemeleri temsil etmek üzere "varlık" olarak belirlenir ve gösterilir. Bu nedenle peşin ödenmiş vergi gideri ve ertelenmiş vergi borcu bakiyeleri ileride fiilen söz konusu olacak tutarları temsil edebilmeleri için vergi oranlarındaki değişikliği içerecek (veya yeni konulan vergileri kapsayacak) şekilde ayarlamalara tabi tutulurlar. Doğal olarak bu ayarlama, dönem vergi öncesi kâr veya zararından tahsis suretiyle yapılacaktır. Gelecekte oluşabileceği beklenen vergi oranlarındaki değişiklikler dikkate alınarak zamanlama farklarının vergi etkilerini ayarlamaya tabi tutmak mümkündür. Yükümlülük yöntemi büyük ölçüde erteleme yöntemine benzemesine rağmen, bu özelliği ile erteleme yönteminden ayrılır.

Yükümlülük yöntemi vergi dağıtımına (vergilendirilebilir kâr ile muhasebe kârı arasındaki sürekli farklardan arınmış) vergi öncesi muhasebe kârının bir fonksiyonu olan vergi giderinin tahakkuku gözüyle bakar. Ancak, vergi öncesi muhasebe amaçlı kârı oluşturan kalemler farklı vergi oranları ile vergilendirilebilirler. Dönemin vergi gideri ile ödenecek vergi tutarı arasındaki fark ya gelecek dönemlerde ödenecek bir borç ya da peşin ödenmiş vergilerden doğan bir varlıktır. Gelecek dönemler ile ilgili vergi yükümlülüğünün tahmini tutarı ile peşin ödenmiş vergiler zamanlama farklarının ortadan kalkacağı dönemlerde geçerli olması beklenen vergi oranları ile hesaplanır.

Yükümlülük yönteminde bir dönemin vergi gideri;

- Vergi borçları karşılığını,
- Cari dönemde oluşan ya da ortadan kalkan zamanlama farklarına ilişkin olarak ileriki dönemlerde ödeneceği beklenen ya da önceden ödeneceği kabul edilen vergi tutarlarını ,
- Bilançoda gösterilen peşin ödenmiş vergi gideri ve ertelenmiş vergi borcu bakiyelerinin vergi oranlarındaki değişimleri ya da yeni vergilerin oranlarını yansıtabilmeleri için tabi tutuldukları ayarlamaları kapsamaktadır.

Yükümlülük yönteminde, cari dönemde ortaya çıkan ve ortadan kalkan zamanlama farklarının vergi etkileri ve peşin ödenmiş vergi gideri ile ertelenmiş vergi borçları bakiyelerinin tabi tutuldukları ayarlamalar başka bir oranın uygulanmasının daha yerinde olacağı düşünülmemesi halinde, diğer bir deyişle vergi oranlarında gelecek dönemlerde uygulanabileceği belirtilen bir değişikliğin açıklanmaması durumunda, cari vergi oranına göre saptanır.

Yükümlülük yöntemi ile erteleme yönteminin eksikliği telafi edilmekte ve vergi oranlarındaki değişiklikler muhasebeye yansıtılmaktadır. Bu şekilde vergi istifade ve kayıpları ortaya çıktığı dönemlerde muhasebeye intikal ettirilerek muhasebenin dönemsellik (tahakkuk) ilkesine uygun olarak hareket edilmektedir. Bu yöneme, örnek 4'te yer verilmektedir.

**Örnek 4:** Bu örnekte, örnek 3'teki tüm şartların aynı olduğu kabul edilmektedir. Birinci ve ikinci yıllardaki kayıtların erteleme yöntemiyle aynı olması nedeniyle vergi sorumluluğu yönteminde sadece üçüncü ve dördüncü yıllardaki kayıtlar dikkate alınmıştır.

3.yıl:

Eski vergi oranına göre,  $(100 * \% 50)$  50 lira olan vergi, vergi oranının  $\% 60$ 'a çıkması nedeniyle  $(100 * \% 60)$  60 lira olmaktadır. Dolayısıyla 10 liralık bir ertelenmiş vergi borcu ortaya çıkmaktadır.

----- 3.yıl-----	
DÖNEM KÂR ZARARI	10
ERTELENMİŞ VERGİ BORCU	10

Ertelenmiş vergilerin yeni vergi oranına göre uyarlanması

----- 3.yıl-----	
------------------	--

Böylece ertelenmiş vergi borcu hesabının alacak kalanı (50 + 10) 60 lira olmaktadır.

Bundan sonraki aşamada ise, vergi kanunlarına göre hesaplanan toplam ödenecek verginin önce cari dönem ticari kârına karşılık gelen kısmının ertelenmiş vergi borcundan, kalanının ise dönem kârından karşılanması söz konusu olmaktadır.

----- 3.yıl-----	
VERGİ GİDERLERİ	30
ERTELENMİŞ VERGİ BORCU	30
ÖDENECEK VERGİLER	60

Vergi etkisinin muhasebeleştirilmesi

----- 3.yıl-----	
------------------	--

DÖNEM KÂR ZARARI	40
(50-10)	
VERGİ GİDERLERİ	30
DÖNEM NET KÂR VEYA ZARARI	10

Dönem kârının ilgili hesaba devri

----- 3.yıl-----	
------------------	--

Yukarıda görüldüğü üzere, 50 lira olan vergi öncesi dönem kârının 10 lirası ertelenmiş vergi borcu hesabının yeni vergi oranına uyarlanmasına, 30 lirası vergi giderlerine ve kalan 10 lirası vergi sonrası dönem kârına tahsis olmaktadır.

#### 4.yıl:

Bu yılda ertelenmiş vergi borcu hesabı kapanacağından, dönem kârından herhangi bir uyarlama amacıyla tahsis yapmaya gerek kalmamaktadır. Dolayısıyla 4. yılda kayıtlar aşağıdaki gibi olacaktır:

----- 3.yıl -----		
VERGİ GİDERLERİ	30	
ERTELENMİŞ VERGİ BORCU	30	
ÖDENECEK VERGİLER		60

Vergi etkisinin muhasebeleştirilmesi

----- 3.yıl -----		
DÖNEM KÂR ZARARI	50	
VERGİ GİDERLERİ		30
DÖNEM NET KÂR VEYA ZARARI		20

Dönem kârının ilgili hesaba devri

----- 3.yıl -----		
-------------------	--	--

Dört yılın vergi muhasebesi kayıtları sonucunda defterikebir hesapları aşağıdaki gibi olacaktır:

1.yıl:

Vergi Giderleri		Ödenecek Vergiler	Ertelenmiş Vergi Borcu
25	25	-	25

Dönem Kâr Zararı	Dönem Net Kârı veya Zararı
50	25

2.yıl:

Vergi Giderleri		Ödenecek Vergiler	Ertelenmiş Vergi Borcu
25	25	-	25
		-	25

Dönem Kâr Zararı	Dönem Net Kârı veya Zararı
50	25
50	25

3.yıl:

Vergi Giderleri		Ödenecek Vergiler	Ertelenmiş Vergi Borcu	
30	30	60	30	25 25 10

Dönem Kâr Zararı	Dönem Net Kârı veya Zararı
50 50 10 40	25 25 10

4.yıl:

Vergi Giderleri		Ödenecek Vergiler	Ertelenmiş Vergi Borcu	
30	30	60 60	30 30	25 25 10

Dönem Kâr Zararı	Dönem Net Kârı veya Zararı
50 50 10 40 50	25 25 10 20

Bu yöntemde de erteleme yönteminde olduğu gibi dört yılın toplam geliri 400 lira olup, 200 lira amortisman ayrıldıktan sonra kalan 200 liralık kârın 120 lirası ödenecek vergilere, 80 lirası da vergi sonrası kâra tahsis olmaktadır. Ancak buradaki önemli husus, ödenecek vergilerin ticari kâra karşılık gelen kısmının öncelikle yeni orana uyarlanmış ertelenmiş vergi borcundan karşılanmasıdır.

#### 4.1.2.3. Net Vergi Borçları Yöntemi (Net of Tax Payable Method)

Net vergi borçları yöntemi, diğer yöntemler içinde ilk geliştirilen yöntem olmasına rağmen diğer iki yöntemin geliştirilmesi ile uygulanabilirliğini yitirmiştir. Fakat kaynaklarda yer alması nedeniyle, çok kısa da olsa, bu yöntemin açıklanması yararlı görülmüştür.

Bu yöntem, bilanço aktif ve pasif kalemlerinin değerlemesinde vergilendirilebilme ve vergiden düşülebilirlik nispetlerinin de rol oynadığı fikrine dayanmaktadır. Örneğin; amortisman tabi bir varlığı ele aldığımızda vergi amaçlı olarak düşülen amortisman tutarının vergi etkisinin ilgili varlığın değerini azalttığı ileri sürülebilir.

Bu düşünce varlığın ileriki dönemlerde vergiden indirilebilecek amortisman tutarının şimdiden tüketilmesi anlamına gelmektedir. Özellikle vergi amaçlı olarak hızlandırılmış amortisman yöntemlerinin uygulanmasında konu daha da önem kazanmaktadır. Bu durumda muhasebe amaçlı amortisman yöntemi ile vergi amaçlı amortisman yöntemine göre hesaplanan dönemin amortisman tutarları arasındaki farkın vergi etkisi (zamanlama farkının vergi etkisi) diğer yöntemlerdeki gibi ertelenmiş veya peşin ödenmiş vergi hesabında izlenmek yerine, direkt olarak ilgili kalemin kayıtlı değerinden düşülerek ilave bir amortisman tutarı olarak finansal amaçlı tablolara geçirilmektedir. Gelir tablosunda ise söz konusu zamanlama farkının vergi etkisi diğer yöntemlerdeki gibi vergi giderinin bir parçasını oluşturmak yerine bu defa dönemin amortisman giderlerine eklenen bir tutar olarak gösterilmektedir.

Vergi dışı net değerlendirme yönteminde bir gelir veya gider kaleminin tahakkuk dönemleri vergi ve muhasebe amaçlı olarak farklılaşıyorsa ortaya çıkan vergi etkisi ilgili gelir ve gider kalemine ilgili varlık veya borç kalemi için muhakkak bir ayarlama yapmayı gerektirmektedir. Bu ayarlamaların direkt olarak uygulanması bunların vergi dışı net değerleri üzerinden yansıtılmasıdır. Bazı durumlarda bu ayarlamalar yansıtma hesaplar kullanılarak yapılmaktadır.

## 4.2. Geçici Farklara İlişkin Vergi Dağıtımının Uygulanması

Genel olarak vergi etkili muhasebe yöntemleri tüm zamanlama farklarına uygulanabilmektedir. Ancak, bazı özel durumlarda kısmi dağıtım yapma veya hiç dağıtım yapmama yöntemlerine başvurulmaktadır. 12 no'lu Uluslararası Muhasebe Standardında da dönemlerarası vergi dağıtımının tüm zamanlama farklarına uygulanabileceği, yalnız bazı özel durumlarda kısmi uygulamaya başvurulacağı belirtilmektedir.

Hiç dağıtım yapmama yöntemi, vergi borçları yöntemi olarak da bilinmektedir. Daha önce de belirtildiği üzere, vergi borçları yöntemini gelir ve kurumlar vergisini devletin işletme kârından aldığı pay olarak görenler savunmaktadır. Bu yöntemde göre, hiç bir geçici farkın vergi etkisi tanınmamakta ve dönemin vergi giderleri, o dönemin vergiye tabi kârına dayandırılarak belirlenmektedir. Diğer bir deyişle, bir dönemin vergi tutarı, vergi yasaları çerçevesinde belirlenen ilgili dönemin vergi matrahı üzerinden hesaplanan tutardır.

Diğer bir yöntem de kısmi dağıtımdır. Kısmi dağıtım (partial allocation), bir dönemin vergi giderine ilişkin zamanlama farklarından, gelecekte uzun bir süre içinde (en az 3 yıl) ortadan kalkacaklarına ilişkin makul bir belirti bulunmayanları kapsamamakta ve vergi dağıtımını gerektiren durumları oldukça sınırlı tutmaktadır.

Burada temel varsayım, muhasebe amaçlı kurumlar vergisi giderinin aynı dönemin ödenecek kurumlar vergisi borcunu oluşturmasıdır. Vergilendirilebilir kâr ile vergi öncesi muhasebe kârı arasında ortaya çıkan ve vergi ödemelerinde bazı tutarların belirsiz bir süre için ertelenmesine veya vergi tutarlarının sürekli şekilde azalmasına neden olan zamanlama farklarının dağıtımını uygun görmezler. Kısmi dağıtım tekrarlanan zamanlama farklarına, vergi yükümlülüğünün belirsiz bir süre için ertelenmesine neden olacak farklara, uzak belirsizlikleri yansıtan farklara ve gerçek vergi borcunu veya alacağını yansıtmayan tahakkuklara uygulanmamaktadır.



Kapsamlı dağıtım (full/comprehensive allocation) ise, tüm zamanlama farklarının etkilerinin hesaplarda ve finansal tablolarda gösterilmesini gerektirmektedir.

Kapsamlı dağıtımda, kurumlar vergisi giderinin belirlenmesinde önemli büyüklükteki vergi etkileri dikkate alınmaktadır. Bu vergi etkileri vergi öncesi muhasebe kârına dahil oldukları dönemde tanınmakta ve vergilendirilebilir kâr ile vergi öncesi muhasebe kârı arasındaki farkların ortadan kalktıkları dönemlere dağıtılmaktadır.

Kapsamlı vergi dağıtımının kurumlar vergisi giderinin belirlenmesinin ayrılmaz bir parçası olduğu konusunda görüş birliğine varılmıştır. Bu nedenle, kurumlar vergisi gideri, vergi öncesi muhasebe kârının hesaplanmasına dahil edilen hasılat ve giderlerin vergi etkilerini içermelidir. Kısmi dağıtımı savunanlar ise, ertelenmiş vergi borçlarının birikmiş tutarlarının devamlı olarak işletme için faizsiz bir kredi oluşturduğunu ve ancak sabit varlık yatırımları azalan bir firmada ertelenmiş vergilerin bir yükümlülük ifade edeceğini ve bunun konusu olduğu dönemlerin de zaten muhtemelen zarar edilen dönemler olacağını ileri sürmektedirler. Ancak bu görüş geçerliliğini yitirmiştir. Bu açıdan dönemlerarası vergi dağıtımının geniş ve kapsamlı olarak önemli tüm zamanlama farklarına uygulanması gerekmektedir. Bu uygulamada düzenli tekrarlanan ve uzun bir zamana yayılmış zamanlama farkları istisna edilmemelidir.

#### **4.3. UMS 12'ye Göre Geçici Farklardan Ertelenmiş Vergi Borcu ve Alacağının Hesaplanması ve Muhasebeleştirilmesi**

12 No'lu Uluslararası Muhasebe Standardı, ilk olarak 1979 yılında "Gelir Üzerinden Alınan Vergilerin Muhasebeleştirilmesi" adı altında yürürlüğe girmiştir. 1996'da "Gelir Vergisi" adı altında revize edilmiş ve bu revizyonla birlikte enflasyon düzeltme farkları üzerinden ertelenmiş vergi ayrılması öngörülmüştür (IAS Plus, 2003). Söz konusu değişiklik, 1 Ocak 1998 tarihinde ve bu tarihten sonra başlayan mali yıllar için hazırlanan mali tablolar için geçerli sayılmıştır. 2000 yılında ise UMS 12'de sınırlı bir revizyon yapılmış ve bu değişikliklerin 1 Ocak 2001 tarihi sonrasında hazırlanan mali tablolar için geçerli olduğu kabul edilmiştir

(Deloitte Touche Tohmatsu, 2002a). Yıllar itibarıyla yapılan bu değişiklikler sonucunda UMS 12 orjinal haline göre oldukça değişmiştir. Orjinal UMS 12 ile UMS 12 (revize) arasındaki önemli farklılıklara aşıağıda yer verilmektedir (International Accounting Standards Committee , 2002, s.232-236):

- Orjinal UMS 12 bir firmanın ertelenmiş vergisini, gelir tablosu yükümlülüğü olarak da bilinen erteleme yöntemi ile muhasebeleştirmeyi uygun görmektedir. UMS 12 (revize) ise, erteleme yöntemini rededip, bilanço yükümlülüğü olarak da bilinen yükümlülük yöntemini öngörmektedir. Gelir tablosu yükümlülük yöntemi, zamanlama farklarını, bilanço yükümlülük yöntemi ise geçici farkları esas almaktadır.
- Orjinal UMS 12, firmaların gelecek dönemler için zamanlama farklarının kapanmayacağına dair doğru kanıtların olması halinde ertelenmiş vergi borç ve alacağıının belirlenmemesini uygun görmektedir. UMS 12 (revize) ise, firmaların belirli istisnalar dışında tüm geçici farklar için ertelenmiş vergi borç ve alacağını belirlemesine izin vermektedir.
- Orjinal UMS 12'ye göre, zamanlama farklarından doğan ertelenmiş vergi alacağı gerçekçi bir realizasyon beklentisi olduğu zaman tanımlanmalıdır. Vergi zararlarından dolayı ortaya çıkan ertelenmiş vergi alacakları, gelecekte oluşacak olan vergilendirilebilir gelirlerin zararı realize etmeye yeterli olacağına dair bir kuşkunun olmaması halinde alacak olarak kabul edilebilirler. Orjinal UMS 12, firmanın realizasyonun gerçekleştiği döneme kadar vergi zararını erteleme imkanı vermiştir. UMS 12 (revize)'ye göre ise, firmanın geçmişten gelen vergi zararını sadece vergilendirilebilir geçici farkları veya vergilendirilebilir kârı yeterli olduğunda ertelenmiş vergi alacağı ayırmasına imkan tanımaktadır.
- Orjinal UMS 12'ye göre, iştiraklerin ve bağlı ortaklıkların dağıtılmayan kârları üzerinden ödenecek vergiler, bu kârların dağıtılmaması veya kâr dağıtımının olup da vergi borcunda bir artışın olmaması halinde muhasebeleştirilir. Bunun yanısıra, UMS 12

(revize) bu tarz bir ertelenmiş vergi borcunun belirlenmesine izin vermemektedir. Bu durum ana şirketin yavru şirket üzerinde önemli etkinliği ve kontrol gücünün olması ve yakın zamanda, geçici farkların kapanmasının mümkün olmaması halinde söz konusudur. Eğer yakın zamanda geçici farkların kapanma ihtimali yoksa, bu sürekli farka girmektedir. Bu sınırlamaların olduğu durumlarda, ertelenmiş vergi borcu tanımlanamamaktadır.

- Orjinal UMS 12, işletme birleşmelerinde, rayiç bedel uygulaması konusunda bir açıklık getirmemiştir. Bu tür uygulamalar geçici farkları arttırmakta ve UMS 12 (revize), şerefiye veya negatif şerefiyeye dayanılarak ertelenmiş vergi borç ve alacağının belirlenmesini öngörmektedir. Bununla birlikte, UMS 12 (revize), şerefiyenin amortismanının vergiden düşülememesi halinde, şerefiyeden kaynaklanan ertelenmiş vergi borcunun belirlenmesine izin vermemektedir. Ayrıca, ertelenmiş gelir gibi kabul edilen negatif şerefiyeden kaynaklanan ertelenmiş vergi alacağının belirlenmesine de izin vermemektedir.
- Orjinal UMS 12, ertelenmiş vergi borç ve alacaklarının reeskontu konusunda bir açıklama getirmemiştir. UMS 12 (revize) ise, ertelenmiş vergi borç ve alacaklarının reeskontuna izin vermemektedir. Aynı şekilde UMS 22'de yer alan uygulamaya<sup>2</sup> göre, işletme birleşmelerinde, birleşme ile elde edilen ertelenmiş vergi borç ve alacaklarının reeskontuna izin verilmemektedir.
- Orjinal UMS 12, ertelenmiş vergiye ilişkin borç ve alacak bakiyelerinin netleştirilebileceğini belirtmektedir. UMS 12 (revize) ise, netleştirme konusunda daha sınırlayıcı şartları öne sürmektedir.
- Orjinal UMS 12, ertelenmiş vergi bakiyelerini cari veya cari olmayan varlık ve yükümlülük olarak sınıflandırıp sınıflandırılmayacağını açıklığa kavuşturmamıştır. UMS 12 (revize) ise, cari ya da cari olmayan ayrımı yapan firmanın ertelenmiş vergi borç ve alacağını

---

<sup>2</sup> Bkz. UMS 22, 39(i). madde

cari varlık ve yükümlülük olarak sınıflandıramayacağı konusunda bir açıklık getirmiştir.

- Orjinal UMS 12'de, değişen vergi yasa ve oranlara göre geriye dönük bir düzeltme yapılmaz. Ancak UMS 12 (revize)'ye göre, ertelenmiş vergi borç ve alacakları değişen yeni vergi oranları ve yasalarına göre düzeltilir.
- Orjinal UMS 12'de dönemde oluşan ve ortadan kalkan zamanlama farklarının birbirinden mahsup edilmiş tutarı, yürürlükteki yasal vergi oranı ile çarpılarak ertelenmiş vergi borç ve alacağı hesaplanmaktadır. Ancak UMS 12 (revize)'ye göre ise, dönemde oluşan ve ortadan kalkan zamanlama farklarının birbirinden mahsup edilmiş tutarı, ya yürürlükteki yasal vergi oranı ile ya da farkların ortadan kalkma dönemindeki vergi oranı tahmin edilebiliyorsa, bu oran ile çarpılarak ertelenmiş vergi borç ve alacağı hesaplanmaktadır.
- Orjinal UMS 12'de vergi planlama olanakları dikkate alınmamaktadır. Ancak UMS 12 (revize)'de vergi planlama olanakları ertelenmiş vergi alacağının kabul edilmesi için gerekli ise, dikkate alınmaktadır.

UMS 12<sup>3</sup>'nin en temel amacı işletmelerin gelirleri üzerinden tahakkuk eden vergilerin muhasebeleştirilme ilkelerini belirlemektir. Diğer bir deyişle, UMS'ye göre belirlenen muhasebe (ticari) kârı ile vergi kanunları çerçevesinde belirlenen vergilendirilebilir (mali) kârın arasında ortaya çıkan farklılığın vergilendirilmesidir. Buna göre, varlık ve yükümlülüklerin bilanço değeri ile uluslararası muhasebe standartlarına göre düzeltilmiş değeri arasındaki fark ertelenmiş vergidir. UMS 12, gelir tablosunda, dönem kârı üzerinden hesaplanan veya ileride oluşacak tüm vergiler için bir karşılık ayrılmasını öngörmektedir.

---

<sup>3</sup> UMS 12'den kastedilen, UMS 12 (revize)'dir

UMS 12'ye göre vergiler ikiye ayrılmaktadır:

- Cari vergiler
- Ertelenmiş vergiler

Cari vergiler, cari yıl kârı üzerinden ilgili ülkenin vergi mevzuatına göre tahakkuk eden vergilerdir. UMS 12'ye göre cari dönem ile önceki dönemlere ilişkin vergiler ödenmediği sürece “borç” olarak kaydedilmekte, cari ve önceki dönem vergi borçlarına mahsuben yapılan ödemelerin söz konusu dönemlere ilişkin vergi borcu tutarını aşması durumunda, aşan kısım “varlık” olarak kaydedilmektedir. Ayrıca, vergi zararı, önceki dönemin cari vergi tutarını telafi etmek amacıyla kullanıldığında; işletme, vergi zararının olduğu dönemde bu kazancı varlık olarak kayıtlara yansıtmaktadır. Ortada bir zarar varsa, zarar tutarı kadar ertelenmiş vergi alacağı ayrılmalıdır. Bugün itibarıyla vergi zararı olarak yazılan bir kalem gider kalemidir ve vergi indirimi sağlamaktadır.

Ertelenmiş vergiler bu standarda göre ertelenmiş vergi borcu ve alacağı olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. Ertelenmiş vergi borcu, vergilendirilebilir geçici farklar doğrultusunda gelecek dönemlerde ödenecek kurumlar vergisi tutarıdır. Ertelenmiş vergi alacağı ise, indirilebilir geçici farklar, indirilememiş geçmiş yılların mali zararı ve kullanılmamış yatırım indirimi doğrultusunda gelecek dönemlerde vergi matrahından indirilecek tutarlardır.

Ülkemizde, SPK'nın tasarı halindeki Muhasebe Standartları Hakkındaki Tebliğ'inin “Kurum Kazancı Üzerinden Hesaplanan Vergiler” başlığı altında 28. maddesinde “Ertelenmiş Vergiler”e ilişkin usul ve esaslar belirlenmiştir (Başkent Üniversitesi, 2003). Buradaki usul ve esaslar UMS 12'yle aynı olup, aşağıda üzerinde durulan konular hem SPK'nın henüz tasarı halinde olan Muhasebe Standartları Hakkındaki Tebliği<sup>4</sup>, hem de UMS 12 açısından ele alınmaktadır.

---

<sup>4</sup> Bkz. Sermaye Piyasası Kurulu Muhasebe Standartları Tebliğ Taslağı

#### 4.3.1. Vergilendirilebilir Geçici Farklar ve Ertelenmiş Vergi Borcu

Bir varlığın bilançoda izlenen kayıtlı değerinin gelecekte ekonomik fayda şeklinde işletme tarafından geri kazanılacağı varsayıldığından, bu varlığın kayıtlı değerinin vergi değerini aşması durumunda, vergilendirilebilir ekonomik faydanın miktarı, vergiden indirilebilecek tutarı aşacaktır. Bu fark, vergilendirilebilir geçici bir fark olup, gelecek dönemde bu şekilde ödenmesi gerekli vergilerin tutarı, aşağıda istisna edilmiş hususlar hariç kalmak üzere, ertelenmiş vergi borcu olarak mali tablolara yansıtılmaktadır. İşletme, varlığın kayıtlı değerini geri kazandığında, vergilendirilebilir geçici fark kapanmakta ve işletmenin vergilendirilebilir kârı ortaya çıkmaktadır. Bu da ekonomik kazancın, vergi ödemesi şeklinde işletmenin elinden çıkmasına neden olmaktadır.

**Örnek 5:** Varlığın maliyeti 150 lira, kayıtlı değeri ise 100 liradır. Vergiden indirilecek amortisman tutarı 90 lira, vergi oranı ise % 25'dir. Varlığın vergi değeri (150 – 90) 60 lira olmaktadır. İşletmenin kayıtlı değerini tahsil edebilmesi için 100 liralık vergilendirilebilir gelir elde etmesi gerekmektedir. 100 liralık kayıtlı değeri ile 60 liralık vergi değeri arasında ortaya çıkan 40 liralık fark, vergilendirilebilir geçici farktır. Bununla birlikte, işletme (40 \* % 25) 10 liralık ertelenmiş vergi borcu hesaplamaktadır. Bu gelir vergisi, varlığın kayıtlı değeri tahsil edildiğinde ödenecektir.

Bu standart, vergilendirilebilir geçici farkların ortaya çıktığı tüm durumlarda ertelenmiş vergi borcunu tanımlamaktadır. Ancak aşağıda belirtilen iki istisnai durumun varlığı halinde vergilendirilebilir geçici fark ortaya çıkmış olsa dahi, ertelenmiş vergi borcu mali tablolara yansıtılmamaktadır:

- İtfasına vergi mevzuatının müsaade etmediği şerefiyenin varlığı. Diğer bir deyişle, şirket birleşmelerinde, şirketin maliyeti ile bilanço değeri arasındaki fark olan şerefiyenin amortismanının vergiden indirilmemesi.
- İşletme birleşmeleri dışında, hem ticari hem de mali kâr veya zararı etkilemeyen varlık veya yükümlülüklerin ilk defa mali tablolara alınması.

Şerefiye, bir işletmenin satın alınması halinde satın alan firmanın, satın aldığı firmadaki tüm mal varlıklarının toplam piyasa değerlerinin (rayiç bedellerinin) üzerinden bir ödemede bulunması halinde ortaya çıkan fazlalıktır. Bu fazladan ödenen tutar satın alınan firmanın normalin üzerinde getiri sağlayan bir yapısı olduğu düşüncesinden kaynaklanmaktadır (Durlanık, 2000). Vergi Usul Kanunu'nun 282. maddesinde şerefiyenin (peştemallıklar) mukayyet değerle değerlendirilip aktifleştirileceği belirtilmektedir. VUK'nun 313. maddesinde belli bir tutarı aşmayan peştemallıkların bir defada gider yazılabileceği de belirtilmiştir. Ayrıca MSUGT'de şerefiye "Bir işletmenin devir alınması sırasında katlanılan maliyet ile söz konusu işletmenin rayiç bedelle hesaplanan öz varlığı arasındaki olumlu fark" olarak tanımlanmıştır. Bu anlamda şerefiye işletmelerin finansal tablolarında yer alan "Maddi Olmayan Duran Varlıkların" en önemli ve en ilginç kalemlerinden birini oluşturmaktadır. Şerefiye, kendine özgü bir bilanço kalemi olarak ne alacaklar, ne stoklar ne de patent ve benzeri gayrimaddi haklar gibi tek başına pazarlanabilecek ya da satılabilecek bir varlık değildir. Şerefiyenin varlığı ancak işletmenin tamamının varlığıyla bir anlam ifade etmektedir.

Çoğu ülkedeki vergi yasaları, şerefiyenin amortismanının vergilendirilebilir bir gider olarak indirilmesini uygun görmemektedir. Bunun yanısıra, bağlı ortaklığın elden çıkarılması halinde de şerefiye, indirilebilir nitelikte görülemez. Çünkü, şerefiyenin vergi değeri sıfırdır. Şerefiyenin kayıtlı değeri ile onun sıfır olan vergi değeri arasındaki herhangi bir fark vergilendirilebilir geçici farktır ve ertelenmiş vergi borcu ortaya çıkmaktadır. Ancak, bu standart ortaya çıkan ertelenmiş vergi borcunun muhasebeleştirilmesine izin vermemektedir. Çünkü şerefiye bir fazlalıktır ve ertelenmiş vergi borcunun belirlenmesi de şerefiyenin kayıtlı değerini daha da arttırmaktadır.

Geçici fark, varlık ya da yükümlülüğün ilk kayıtlara alınmasında da ortaya çıkabilir. Bu tip geçici farklara ilişkin muhasebeleştirme metodu, varlığın ilk kayıtlara alınmasına dayanan işlemlerin yapısına bağlıdır. Örneğin; işletme birleşmelerinde, işletme, ertelenmiş vergi borç veya alacağı ile karşı karşıya kalabilir ve bu da şerefiye ya da negatif şerefiyeyi etkileyebilir. Eğer yapılan işlem, muhasebe kârını ya da vergilendirilebilir kârı

(mali kârı) etkiliyorsa, işletme ertelenmiş vergi borç veya alacağını tanımlar ve bunun sonucunda da ertelenmiş gelir ve giderlerini gelir tablosuna yansıtır.

Bunun yanısıra, geçici farklar bir dönemin ticari kârına dahil edilen gelir veya giderin farklı bir dönemde mali kâra dahil edilmesinden kaynaklanabilmektedir. Zamanlama farklılığından kaynaklanan bu tür geçici farklar vergilendirilebilir geçici farkları teşkil etmekte olup, bundan kaynaklanan tutarlar ertelenmiş vergi borcu olarak mali tablolara yansıtılmaktadır. Bu tür geçici farklara ilişkin örneklere aşağıda yer verilmektedir;

- Tahakkuk esasına göre ticari kâra dahil edilen, ancak nakit olarak tahsil edildiği dönemde mali kâra dahil edilecek olan faiz geliri. Herhangi bir alacağın vergi değeri, bilançoda sıfır olarak görülür. Bunun nedeni, bu alacaklar nakit olarak tahsil edilene kadar vergilendirilebilir kârı etkilemezler.
- Mali kârın tespitinde kullanılan amortisman oranının, ticari kârın tespitinde kullanılan farklı olması. Geçici fark daha önce de belirtildiği üzere, varlığın kayıtlı değeri ile vergi değeri arasındaki farktır. Vergi değeri, varlığın asıl maliyetinden, vergi otoriteleri tarafından belirlenen cari ve sonraki dönemlerde ortaya çıkmış ya da çıkacak olan vergilendirilebilir kârın belirlenmesinde kullanılmak üzere, varlıklarla ilişkili olan tüm indirimlerin yapılmasından sonra elde edilen tutardır. Vergilendirilebilir geçici farklar, vergi amortismanı yüksek olduğunda ertelenmiş vergi borcunu ortaya çıkartmaktadırlar. Eğer vergi amortismanı, muhasebe amortismanından daha düşük ise, indirilebilir geçici fark ortaya çıkmaktadır ve bunun sonucunda da ertelenmiş vergi alacağı doğmaktadır.
- Aktifleştirilen ve gelecek dönemlerin ticari kârının tespitinde amortisman yoluyla itfa edilmekte olan, ancak ortaya çıktıkları dönemde mali kârın tespitinde indirim konusu yapılan araştırma ve geliştirme giderleri. Araştırma ve geliştirme giderlerinin vergi değeri,



daha önce vergilendirilebilir kârdan indirildiği için sıfır olmaktadır. Dolayısıyla kayıtlı değeri ile sıfır vergi değeri arasındaki fark geçici farkı oluşturmaktadır.

Geçici farklar aşağıdaki durumlarda da ortaya çıkmaktadır:

- İktisap etme yoluyla birleşmede, iktisap edilen varlık ve yükümlülükler rayiç değerleri<sup>5</sup> üzerinden muhasebeleştirildiği, ancak vergi amacına yönelik olarak herhangi bir düzenlemenin yapılmadığı durum. İktisap etme yoluyla birleşmede, iktisap edilen varlık ya da yükümlülükler rayiç değerleri üzerinden muhasebeleştirilmektedir. Geçici farklar, iktisap edilen varlık ya da yükümlülüğün vergi değerinin bu birleşmeden etkilenmemesi veya farklı bir şekilde etkilenmesi sonucunda ortaya çıkmaktadır. Örneğin; Bir varlığın kayıtlı değeri onun rayiç değerine ulaştığında, bu varlığın vergi değeri önceki sahibinin elde etme maliyetinde kalmaktadır. Dolayısıyla, vergilendirilebilir geçici fark ortaya çıkmakta ve bunun sonucunda da ertelenmiş vergi yükümlülüğü doğmaktadır. Ancak, bu farka ait ertelenmiş vergi borcu kabul edilmemekte, çünkü bu borcun vergi etkisi şerefiyenin hesaplanmasında dikkate alınmaktadır.
- Bir varlığın kayıtlı değeri rayiç değerine yükseltildiği yani yeniden değerlemeye tabi tutulduğu, ancak benzer bir düzeltmenin vergilendirme bakımından yapılmadığı durum. UMS bazı varlıkların rayiç değerleri ile izlenmesine ya da yeniden değerlemeye tabi tutulmasına izin vermektedir (UMS 16, Maddi Duran Varlıklar ve UMS 25 Yatırımların Muhasebeleştirilmesi). Yeniden değerlendirme yoluyla varlığın vergiye esas değeri yeniden ayarlandığı için geçici fark ortaya çıkmamaktadır. Ancak, UMS'nin izin verdiği durumlarda, varlıklar rayiç değerleri üzerinden değerlendirildiği ve bu değerlendirme işleminin vergi mevzuatı bakımından kabul edilmediği durumlarda vergilendirilebilir geçici farklar ortaya çıkmaktadır. Bu farklar nedeniyle hesaplanacak olan ertelenmiş vergi varlık ya da

<sup>5</sup> BDDK tarafından yayınlanan Muhasebe Uygulama Yönetmeliği ve İlgili Tebliğlerde rayiç değer; sözleşmeye konu varlığın bilgili ve istekli taraflar arasında muvazzadan ari olarak el değiştirmesine veya yükümlülüğünün yerine getirilmesine esas olmak üzere, öncelikle varlığın borsa değerini, borsa değeri oluşmaması durumunda ise değerlendirme gününde bu tanıma uygun alım satım değeri olarak tanımlanmıştır.

yükümlülüğü mali tablolara yansıtılmaktadır. Başka bir deyişle, varlığın rayiç değeri üzerinden amortisman ayırma yoluyla gelecekte sağlanacak ekonomik menfaatler, vergi amaçlı amortisman ayırma yoluyla sağlanacak menfaatlerden daha yüksek olduğundan ertelenmiş vergi borcu ortaya çıkmaktadır.

#### **4.3.2. İndirilebilir Geçici Farklar ve Ertelenmiş Vergi Alacağı**

Bir yükümlülüğün bilançoda izlenen kayıtlı değerinin gelecekte ekonomik fayda sağlayacak şekilde işletmeden çıkması ile itfa edilmesi mümkündür. İşletmeden bu şekilde çıkan kaynakların tamamının veya bir bölümünün yükümlülüğünün kayıtlara alındığı dönemden sonraki dönemlerde, mali kârının tespitinde indirim konusu yapılabildiği durumlarda, yükümlülüğün kayıtlı değeri ile vergi değeri arasında geçici bir fark ortaya çıkmaktadır. Bu fark, indirilebilir geçici farktır. İndirilebilir geçici farklar, gelecek dönemlerde vergi matrahından indirilecek olan tutarlardır. Örneğin; kıdem tazminatı karşılığı, gelecekte indirilecek mali zararlar, kullanılmamış yatırım indirimi.

Bu farkların sonucunda, yükümlülüğün gelecek dönemlerin mali kârından indirilebileceğinden cari dönemde bir ertelenmiş vergi alacağı oluşmaktadır. Benzer şekilde, bir varlığın kayıtlı değeri, vergi değerinden daha düşükse, bu fark nedeniyle gelecek dönemlerde bir ertelenmiş vergi alacağı mali tablolara yansıtılmaktadır.

Genellikle, indirilebilir geçici farkların oluştuğu her durumda, gelecekte vergiye tabi kâr elde etmek suretiyle, ertelenmiş vergi alacağı hesaplanmakta ve mali tablolara yansıtılmaktadır. Ancak bu durumun iki istisnası bulunmaktadır:

- UMS 22, İşletme Birleşmeleri, standardına göre ertelenmiş gelir olarak işleme tabi tutulan negatif şerefiye,
- İşletme birleşmesi ile ilgili olmaması şartıyla, işlem tarihi itibarıyla ticari veya mali kâr veya zararı etkilemeyen işlemler sonucunda oluşan varlık ve yükümlülüklerin ilk defa kayıtlara alınması.

Negatif şerefiye, kelepir satın alma olarak ifade edilen ve satın alınan işletmenin tüm varlıklarının toplam piyasa değerinden daha düşük bir bedelle satın alınması halinde ortaya çıkan eksi bir farktır. Bu durum tamamen piyasanın tam rekabet piyasası olmasından kaynaklanmaktadır. Bu durumda satın alma bedeli toplam mal varlıklarının piyasa değerinden düşüktür ve satın alma ile işletme için bir kredi imkanı yaratılmış gibi düşünülmelidir (Durlanık, 2000).

Şerefiyenin amortismanı elde edilen geliri arttıracaktır. Bu konuya ilişkin olarak ABD'de yer alan uygulama (Accounting Principles Board Opinion 16) şöyle özetlenebilir;

Satın alınan varlıkların piyasa değerinin satın alma bedelinin üzerinde kalan kısmı satın alınan firmanın uzun vadeli (duran) varlıklarını azaltacak şekilde tahsil edilmelidir. Yapılan bu tahsisat duran varlıkları sıfıra indirmiyorsa ve hala negatif şerefiye tutarı kalmış ise, kalan bu miktar ertelenmiş bir gelir olarak kayıtlara alınmalı ve yok edilmelidir. Bu süre 40 yılı aşmamalıdır. Ancak negatif şerefiyeye ilişkin olarak tespit edilen amortisman süresi ve kullanılan yöntem dipnotlarda belirtilmelidir.

UMS 12, UMS 22, İşletme Birleşmeleri, standardı doğrultusunda ertelenmiş gelir olarak kabul edilen negatif şerefiyeye bağlı olarak ortaya çıkan indirilebilir geçici farklardan doğan ertelenmiş vergi alacağının kayıt altına alınmasını kabul etmemektedir. Çünkü negatif şerefiye bir artık değerdir ve ertelenmiş vergi alacağının ayrılması negatif şerefiyenin kayıtlı değerini arttıracaktır.

Ertelenmiş vergi alacağını doğuran indirilebilir geçici farklara ilişkin örneklere aşağıda yer verilmektedir;

- Kıdem tazminatı karşılıkları, ticari kârın (ticari zararın) tespitinde gider olarak dikkate alınırken, mali kârın tespitinde ancak işletme tarafından ödendiğinde indirim konusu yapılabilmektedir. Söz konusu karşılıkların kayıtlı değeri ile vergi değeri (bu tutar sıfır olmaktadır) arasındaki fark indirilebilir geçici fark olup, kıdem tazminatları ödendiğinde mali kârdan bir indirim şeklinde işletmeye ekonomik fayda sağlayacağından, bu tür bir indirilebilir geçici fark

nedeniyle oluşan ertelenmiş vergi alacağı mali tablolara yansıtılmaktadır.

- Araştırma giderleri veya faiz giderleri gibi bazı giderler gerçekleştikleri dönemde ticari kârın tespitinde indirim konusu yapılırken, vergi mevzuatı çerçevesinde daha sonraki bir döneme kadar mali kârın tespitinde indirim konusu yapılamazlar. Bu giderler, ticari kârdan tahakkuk esasına, mali kârdan ise nakit esasına göre indirilirler. Gelecek dönemlerde indirim konusu yapılabilecek bu giderlerin vergi değeri ile kayıtlı değeri arasındaki fark, ertelenmiş vergi alacağını oluşturacak olan indirilebilir geçici bir farktır.
- İktisap yoluyla işletme birleşmesinde, iktisap etmenin maliyeti, iktisap tarihindeki varlık ve yükümlülüklerin rayiç değeridir. İktisap tarihinde, mali tablolarda bir yükümlülük tanımlanıyorsa, ancak buna ilişkin giderler gelecek dönemlere kadar mali kârın belirlenmesinde indirim kalemi olarak dikkate alınmıyorsa, indirilebilir geçici fark ve dolayısıyla ertelenmiş vergi alacağı ortaya çıkmaktadır. Elde edilen bir varlığın rayiç değerinin vergi değerinden daha düşük olduğu durumlarda da ertelenmiş vergi alacağı doğmaktadır. Ancak bu gibi durumlarda da, bu alacaklar şerefiye tutarını etkilediği için kabul edilmezler.
- Rayiç değeri üzerinden kayıt altına alınan veya yeniden değerlemeye tabi tutulan varlıkların, vergi mevzuatı açısından benzer bir düzeltme işlemine tabi tutulmadığı durumlarda da, varlığın vergi değeri, kayıtlı değerini aşıyorsa, indirilebilir geçici fark ortaya çıkmaktadır.
- Vergiye tabi olmayan devlet yardımları veya ödenekler ile edinilen duran varlıkların amortismanı kayıtlı değerinden indirilmektedir. Ancak, vergi amacına yönelik olarak varlığın değerlendirilmiş tutarından, diğer bir deyişle vergi değerinden indirilmez. Dolayısıyla varlığın kayıtlı değeri, onun vergi değerinden daha düşük olur. Bu da indirilebilir geçici farkın doğmasına neden olmaktadır. Devlet yardımları ayrıca ertelenmiş gelir olarak kabul edilmekte ve bu

varlığın sıfır olan vergi değeri ile arasındaki fark da indirilebilir geçici fark olmaktadır. Ancak, bu farkın neden olduğu ertelenmiş vergi alacağı finansal tabloların tam açıklama ilkesini zedelediği gerekçesiyle bu standart tarafından kabul edilmemektedir (Ayanoğlu, 2001, s.98).

İndirilebilir geçici farklar, gelecek dönemlerin mali kârının tespitinde bu tutarların indirilmesi suretiyle kapatılmaktadır. Ancak, burada önemli olan, indirimlerden yararlanılabilecek düzeyde mali kârın oluşması olasılığının yüksek ve güvenilir biçimde ölçülebilir olmasıdır. Bu çerçevede, sadece indirilebilir geçici farklardan yararlanılabilecek düzeyde mali kârın elde edilebileceğinin muhtemel olduğu durumlarda ertelenmiş vergi bir alacak olarak mali tablolara yansıtılmaktadır.

Hem indirilebilir geçici farkları, hem de vergilendirilebilir geçici farkları olan işletmelerde, eğer yeterli vergilendirilebilir bir geçici fark varsa ve bu farkların;

- a- İndirilebilir geçici farkların kapanması beklenen dönemle aynı dönemde,
- b- Mali zararlardan kaynaklanan ertelenmiş vergi alacaklarının olması halinde, bu zararların ileriye veya geriye taşınabileceği dönemlerde,

kapanması bekleniyorsa, indirilebilir geçici farklardan faydalanmaya yetecek kadar mali kârın oluşacağı muhtemel kabul edilmekte ve bununla ilgili ertelenmiş vergi alacağı, indirilebilir geçici farkın ortaya çıktığı dönemde mali tablolara yansıtılmaktadır. Standardın bu maddesi uyarınca işlem yapılabilmesi için, indirilebilir geçici farklar ile vergilendirilebilir geçici farkların aynı işletmenin aynı ülkedeki işlemleri ile ilgili olması gerekmektedir.

Yeterli vergilendirilebilir geçici farkların olmadığı durumda ise, ertelenmiş vergi alacağı aşağıdaki koşulların varlığı halinde kayıtlara yansıtılmaktadır;

- a- İndirilebilir geçici farklılığın kapanmasının beklendiği dönemde (veya ertelenmiş vergi alacağının kaynaklandığı mali zararın geriye

veya ileriye doğru taşınabildiği dönemlerde) yeterli mâli kâra sahip olunması,

b- İşletmenin, uygun dönemlerde mali kâr yaratmayı sağlayacak vergi planlama olanaklarına sahip olması.

Bu maddeler uyarınca işlem yapılabilmesi için de, indirilebilir geçici farklar ile vergilendirilebilir geçici farkların aynı işletmenin aynı ülkedeki işlemleri ile ilgili olması gerekmektedir.

#### **4.3.3. Vergi Planlama Olanakları**

UMS 12'nin 30. maddesine göre vergi planlama olanakları, bir işletmenin bir vergi zararını veya vergi alacağını kapatabilmesi ya da alacak olarak kaydedebilmesi için belirli dönemlerde vergilendirilebilir gelir yaratmak veya vergilendirilebilir geliri arttırmak için yapacağı faaliyetlerdir. Örneğin;

- Faiz gelirlerinin tahsil ya da tahakkuk esaslarından hangisiyle vergilendirileceğine karar verilerek,
- Mali kârdan indirilebilecek belirli indirimlere ilişkin haklar ertelenerek,
- Değeri artan (yeniden değerlemeye tabi tutulan) ancak vergi değeri bu tür değer artışlarını yansıtacak şekilde düzeltilmeyen varlıklar satılarak ve geri kiralanarak,
- Vergilendirilebilir gelir yaratmayan bir varlık satılarak ve vergilendirilebilir gelir yaratan diğer bir varlık satın alınarak, (örneğin, bazı durumlarda devlet bonusu)

mali kâr yaratılabilir veya arttırılabilir.

Vergi planlama olanakları ile mali kâr ileri bir dönemden daha önceki bir döneme alınması veya mali zararın veya bir vergi indirim ve istisnasının ileriye doğru taşınabilmesi, gelecekte mali kâr elde edilip edilmeyeceğine bağlıdır. Bununla birlikte, son dönemlerini zararlarla sonuçlandıran işletmeler, "Kullanılmayan mali zararlar ile kullanılmayan vergi indirim ve istisnaları" maddesinde yer verilen esaslar çerçevesinde işlem yaparak, mali kârlarını o dönemin vergi zararını kapatmada kullanacaktır. Dolayısıyla, diğer ertelenmiş vergi alacaklarının kabul edilmesi zorlaşacaktır. Bunun nedeni, mali zararın

kârdan mahsup edilmesi yoluyla ortadan kalkmasının bir kaç yılı bulabilmesidir.

#### **4.3.4. Kullanılmayan Mali Zararlar ile Kullanılmayan Vergi İndirim ve İstisnaları**

Kullanılmayan vergi zararları ile ilgili uygulamalar ülkelerin mevzuat hükümleri doğrultusunda farklılıklar göstermektedir. Kimi zaman cari yılda oluşmuş zararların geçmiş yıllarda oluşmuş dönem kârları üzerinden ödenen vergilerden iade hakkı şirkete tanınabilmektedir. Şayet geçmiş yıl kârları yeterli olmadığı takdirde bakiye kısmın ileriki dönemlere taşınması sağlanmaktadır. ABD'de uygulama bu yöndedir. Kimi zamanda zararların geçmiş yıllara taşınmasına izin verilmemektedir. Bunun yerine belirli bir süre için zararların gelecek dönemlere taşınmasına müsaade edilir. Ülkemizde de uygulama bu yöndedir.

Bu bölümde şirketlerin faaliyet zararlarını geçmiş ve/veya gelecek dönemlere devretme imkanları neticesinde zarar dönemine ait işlemlerin vergi etkilerinin, birden fazla dönemin net kâr ve vergi rakamlarını ne şekilde etkileyeceği hususu üzerinde durulmaktadır.

Zararların gerçekleştiği dönemlerde (geçmiş yıllarda ödenmiş bulunan vergi tutarlarının geri alınmasını sağlayan bir mevzuatın varlığı durumunda) vergi indrimi sağladığı veya gelecek dönemlerde elde edilecek kârlardan düşülmek yoluyla belirli bir süre için potansiyel vergi indrimi avantajı sağladığı uygulamalarda karşımıza çıkmaktadır.

Zararın geçmiş yıllara devrine müsaade tanıyan ülkelerde (loss carryback) (mevzuatın zararın vergi etkisinin geçmiş yıllarda ödenmiş vergilerden mahsup edilerek geri ödenmesini mümkün kıldığı ülkelerde) zararın doğduğu dönemde fiili olarak gerçekleşen bir vergi alacağı ortaya çıktığından dolayı, söz konusu dönemde net kâr/zararın belirlenmesinde dikkate alınmaktadır. Bu işlem neticesinde ertelenmiş vergi borcu ve peşin ödenmiş vergi alacaklarının yeniden ayarlamaya tabi tutulması gerekmektedir.

Zararın gelecek dönemlere devri (loss carryforward) ülkemizde vergi kanunlarının müsaade ettiği bir durumdur. Ancak vergi kanunlarımız zararın 5 yıl devredilmesine müsaade etmektedir. 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 14. maddesinin 7. bendinde "Beş yıldan fazla nakledilmemek şartıyla geçmiş yılların mali bilançolarına göre meydana gelen zararların (Bilançolarda her yılın zararının ayrı ayrı gösterilmesi şarttır) kurum kazancının tespitinde hasıllardan indirilebileceği" hükmüne bağlanmıştır (Sertbudak, 2002). Şayet vergi mevzuatı zararın devredilebileceği süreyi sınırlandırmışsa sadece sınırlandırılmış süre boyunca ortadan kalkacak veya kaldırılabilir zamanlama farklarının vergi indirimi tutarının belirlenmesinde dikkate alınması gerekmektedir. Zira zararın devredileceği azami süre sonunda halen kullanılmamış zarar mevcutsa bu tutar kanunen kabul edilmeyen gider niteliğinde olacaktır. Burada belirtmek istenen konuya bir örnek vermek gerekirse; vergi amaçlı olarak hızlandırılmış amortisman yöntemi kullanılarak 5 yılın üzerinde bir dönemde amorti edilmesi düşünülen maddi duran varlığın, muhasebe amaçlı olarak doğrusal amortisman yöntemine oranla fazla amortisman ayrılması, zararlı bir firmada bu giderin 5 yılın sonunda gider yazılabilme imkanını kaldıracağından ilk yıllarda fazla amortisman ayırmanın şirkete kazanç değil, kayıp yaratacağı şüphesizdir. Dolayısıyla, bu işleme ilişkin azami süreyi aşan zamanlama farklarının vergi etkilerinin, zararlı olan bir firmada potansiyel indirim tutarını belirlerken dikkate alınmaması gerekmektedir.

Zararın gelecek dönemlere devrinde bu zararın potansiyel vergi indirimi etkisinin, zararın doğduğu dönemlerde ne şekilde işleme tabi tutulacağı bu bölümün konusunu oluşturmaktadır. Bu aşamada iki durum söz konusudur; dönemin zararı ile ilgili vergi indiriminin zararın doğduğu dönem net kârının hesaplanmasında mı, yoksa indirimin gerçekleşeceği dönemlerde mi dikkate alınacağıdır.

Ancak bazı durumlarda zararın gerçekleşmiş olduğu dönemin net kârının hesaplanmasında dikkate alınması için; ileriki dönemlerde sağlanacak kârların zarardan doğacak vergi indirimini karşılayacak düzeyde olacağını kesinleştirecek koşulların varlığı bulunmalıdır. Bu koşullar;



- Zararın belirlenebilir ve tekrarlanamayacak bir nedenden dolayı meydana gelmiş bulunması,
- İşletmenin uzunca bir süreden beri kârlı olması ve belirli bir seviyedeki kârlılığın gelecekte aynı şekilde devam edeceğinin beklenmesi.

Eğer zararın doğduğu dönemde potansiyel vergi indiriminin dönem zararından indirilmesine ilişkin koşulların varlığı mevcutsa, bu işlemin muhasebeye yansıtılmasına ilişkin kayıt; dönem zararına alacak, ertelenmiş vergi borcunun alacak bakiyesine bir indirim olarak borç verilmek suretiyle yapılır. Böyle bir işlemin mutlaka açıklayıcı notlarla belirtilmesi istenmektedir.

Eğer zararın ileriye devir edilebilmesinden doğan istifade, takip eden dönemlerde kısmen veya tamamen gerçekleşmeden zararın ortaya çıktığı dönemde tanımlanıyorsa, potansiyel vergi indiriminin gerçekleştiği dönemlerde dönemin net kârına dahil edilir ve açıklayıcı notlarda belirtilir. Dönemin net kârına dahil edilme işlemi, dönemin vergi gideri içinde indirim olarak gösterilmek yoluyla yapılabileceği gibi, olağanüstü gelir ve giderler içinde gösterilme yoluyla da yapılabilir.

UMS 12 bu konuya 34, 35, 36 ve 37. maddelerinde yer vermektedir. Bu standarda göre, kullanılmayan vergi zararları ve kullanılmayan vergi indirim ve istisnalarından yararlanılabilecek düzeyde mali kârın oluşmasının muhtemel olduğu ölçüde, kullanılmayan mâli zararlar ile kullanılmayan vergi indirim ve istisnalarının ileriye doğru taşınması ile ilgili olarak bir ertelenmiş vergi alacağı kayıtlara yansıtılmaktadır. Bu ertelenmiş vergi alacağının kayıtlara yansıtılma kriteri, indirilebilir geçici farklardan kaynaklanan ertelenmiş vergi alacağının kayıtlara yansıtılmasına ilişkin kriter ile aynıdır. Son dönemlerini zararlarla sonuçlandırmış olan işletmeler, kullanılmayan mali zarardan veya kullanılmayan vergi indirim ve istisnalarından faydalanmaya yetecek kadar yeterli mâli kârın oluşacağı konusunda ikna edici bir kanıt sunabilmeleri veya yeterli vergilendirilebilir geçici farkların bulunması halinde, ertelenmiş bir vergi alacağını mali tablolarına yansıtabilir. Bu tür durumlarda, ertelenmiş vergi varlığının tutarı ve söz konusu varlığın kayıtlara

yansıtılmasını destekleyen kanıtın niteliği hakkında mali tablo dipnotlarında açıklama yapılır.

Kullanılmayan mali zararlar veya kullanılmayan vergi indirim ve istisnalarından yararlanılabilecek düzeyde bir mali kârın oluşma olasılığının değerlendirilmesinde, aşağıdaki kriterler dikkate alınmaktadır:<sup>6</sup>

- a- İşletmenin, aynı ülke ile ilgili kullanılmayan mali zararları ve kullanılmayan vergi indirim ve istisnalarından yararlanılabilecek mali kâr yaratacak düzeyde vergilendirilebilir geçici farklara sahip olup olmadığı,
- b- İşletmenin, kullanılmayan mali zararlar veya kullanılmayan vergi indirim ve istisnalarının kullanım süreleri dolmadan önce, mali kâra sahip olmasının muhtemel olup olmadığı,
- c- Kullanılmayan mali zararların nedenlerinin belirlenebilir olması ve bunun tekrarlanmasının beklenip beklenmediği,
- d- Kullanılmayan mali zararlar veya kullanılmayan vergi indirim ve istisnalarının kullanılabileceği dönemde mali kâr yaratacak vergi planlama olanaklarının işletme açısından mümkün olup olmadığı.

Kullanılmayan mali zararlar veya kullanılmayan vergi indirim ve istisnalarından yararlanılabilecek düzeyde mali kârın oluşması muhtemel değilse, ertelenmiş vergi alacağı mali tablolara yansıtılmaz.

İşletme, her bilanço tarihi itibarıyla, kayıtlara yansıtılmayan ertelenmiş vergi alacağını yeniden gözden geçirmekte, gelecekte elde edilecek mali kârın ertelenmiş vergi alacağının olanak sağlayacak miktarda olması halinde, önceki dönemlerde kayıtlara yansıtılmamış olan ertelenmiş vergi alacağı kayıtlara yansıtılmaktadır. Ayrıca, ertelenmiş vergi alacağı, birleşme tarihinde ve devamında yeniden gözden geçirilmektedir.

---

<sup>6</sup> Bkz. SPK Muhasebe Standartları Tebliğ Taslağı ve International Accounting Standards 2000

#### **4.3.5. Bağlı Ortaklıklar ve İştiraklerdeki Yatırımlar ile Müşterek Yönetime Tabi Ortaklıklardaki Haklar Nedeniyle Ortaya Çıkabilecek Ertelenmiş Vergi Varlık ve Yükümlölüklerin Muhasebeleştirilmesi**

Ana ortaklığın veya iştirakte bulunan ortaklığın mali tablolarında bu ortaklıkların veya işletmelerin kayıtlı değerinin (şerefiyenin kayıtlı değeri dahil) vergi değerinden (genellikle yatırımların maliyeti) farklı olduğu durumlarda geçici farklar ortaya çıkmaktadır. Bu tür farkları yaratan bazı koşullara aşağıda yer verilmektedir:

- a- Bağlı ortaklıklar, iştirakler ve müşterek yönetime tabi ortaklıkların dağıtılmamış kârlarının bulunması,
- b- Bir ana ortaklık ile bağlı ortaklığın farklı ölkelerde bulunması durumunda, döviz kurlarındaki değişikliklerin etkisi,
- c- Bir iştirakteki yatırımın kayıtlı değerinin geri kazanılabilir (tahsil edilebilir) tutarına göre düzeltilmesi.

Bu koşulların varlığı halinde geçici farklar ortaya çıkmakta ve dolayısıyla bu farkların niteliğine göre ertelenmiş vergi etkisi doğmaktadır. Bununla birlikte, ana ortaklığın ayrı bir mali tablo düzenlemesi ve bu mali tablolarda iştirak, bağlı ortaklık veya müşterek yönetime tabi ortaklığın maliyet veya başka bir değer üzerinden gösterilmesi durumunda, konsolide mali tablolardaki geçici farklar ile konsolide olmayan mali tablolardaki geçici farklar ayrı olarak gerçekteşmektedir.

Bir işletme, bağlı ortaklıkları ve iştiraklerindeki yatırımlar ve müşterek yönetime tabi ortaklıklardaki hakları ile ilgili tüm vergilendirilebilir geçici farklar için ertelenmiş vergi borcunu hesaplamakta ve kayıtlarına yansıtılmaktadır. Ancak aşağıda sayılan koşulların varlığı halinde işletme ertelenmiş vergi borcunu mali tablolarına yansıtamaz:

- a- Ana ortaklık, iştirak eden veya risk sermayedarı, geçici farkların kapatılmasına ilişkin zamanlamayı kontrol edebiliyorsa;
- b- Geçici farkların, yakın bir gelecekte ortadan kalkması muhtemel değilse.

Bir ana ortaklığın, bağı ortaklığının temettü politikasını kontrol ettiği durumda, ana ortaklığın söz konusu bağı ortaklıktaki yatırımla ilgili geçici farkların ortadan kalkma zamanını da kontrol edebildiği kabul edilmektedir. Ana ortaklık, bu kârların yakın bir gelecekte dağıtılmamasına karar vermesi halinde, ertelenmiş vergi borcunu kayıtlarına yansıtamamaktadır. Ancak işletme kârını dağıtma kararı almışsa, ertelenmiş vergi borcunu ayrı bir hesapta izlemektedir.

İştiraki olan bir işletme, iştirakini kontrol etme ve temettü politikasını belirleme gücüne sahip değilse ve ortada iştirak kârının yakın bir gelecekte dağıtılmayacağına ilişkin bir anlaşma yoksa, iştirakteki yatırımı ile ilgili vergilendirilebilir geçici fark ve dolayısıyla ertelenmiş vergi borcu ortaya çıkmaktadır. Ancak böyle bir anlaşmanın varlığı halinde, hiç bir şartta ertelenmiş vergi borcunu mali tablolara yansıtamaz.

Bir işletme, kendi faaliyetleriyle ilgili olarak, başka bir ülkede gerçekleştirdiği yabancı faaliyetlerine ilişkin olarak ortaya çıkan parasal olmayan varlık ve yükümlülüklerini kendi para birimi ile muhasebeleştirir ve mali tablolarına yansıtır. İşletmenin vergilendirilebilir kâr veya zararı ve parasal olmayan varlık ve yükümlülüklerinin vergi değeri farklı para birimi cinsinden ifade edildiğinden, döviz kurundaki değişiklikler geçici farklılıklara neden olmaktadır. Kurlardaki düşme nedeniyle bir zarar doğmakta ve dolayısıyla indirilebilir geçici fark ortaya çıkmaktadır. Aksi halde ise, bir kâr doğmakta, bu da vergilendirilebilir geçici farka neden olmaktadır. Bu tür geçici farklılıkların işletmenin kendi faaliyetleri ve dolayısıyla kendi varlık ve yükümlülükleri ile ilgili olması nedeniyle, mali tablolara ertelenmiş vergi borç ve alacağının kaydedilmesini gerektirmektedir. Sonuçta ortaya çıkan ertelenmiş vergi gelir tablosu ile ilişkilendirilmektedir.

Bağı ortaklıklar ve iştiraklerdeki yatırımlar ile müşterek yönetime tabi ortaklıklardaki haklardan doğan tüm indirilebilir geçici farklar için ertelenmiş vergi alacağı doğmaktadır. Ancak, bu durumun ortaya çıkabilmesi için aşağıdaki koşulların mutlak surette sağlanmış olması gerekmektedir:

- a- Geçici farkların, yakın bir gelecekte ortadan kalkacak olması
- b- Geçici farkların mahsup edilebileceği düzeyde mali kârın elde edilecek olması.

#### **4.3.6. Ertelenmiş Vergi Borç ve Alacaklarının Ölçülmesi**

UMS 12'nin 46.-56. maddelerinde ertelenmiş vergi borç ve alacaklarının ölçülmesi açıklanmaktadır. Bu maddelerdeki açıklamalarla yükümlülük yönteminin uygulanması desteklenmektedir.

Cari dönem ve önceki dönemlere ait cari vergi borç veya alacakları, uygulanan vergi mevzuatı uyarınca, yürürlükte olan veya bilanço tarihi itibarıyla geçerli bulunan vergi oranları üzerinden hesaplanmaktadır. Ertelenmiş vergi borç veya alacakları da, geçici farkların ortaya çıktığı dönemde yürürlükte olan veya bilanço tarihi itibarıyla geçerli olan vergi oranları kullanılarak hesaplanmaktadır. Ancak, ertelenmiş vergi alacağının mahsup edileceği ya da ertelenmiş vergi borcunun ödeneceği dönemde vergi oranında veya vergi mevzuatında bir değişiklik olmuşsa, bu değişiklik ertelenmiş vergi borç ve alacaklarına yansıtılmaktadır.

Mali kârın artan veya azalan oranlı vergilendirildiği durumlarda, ertelenmiş vergi borç ve alacakları, geçici farkların ortadan kalkmasının beklendiği dönemlerde mali kâra (mali zarara) uygulanması beklenen ortalama vergi oranı kullanılarak hesaplanmaktadır. Bu ortalama vergi oranı, geçici farkların ortadan kalkmasının beklendiği dönemdeki tahmini mali kâra ait vergi dilimlerindeki vergi oranlarının ortalaması alınarak hesaplanmaktadır.

**Örnek 6:** X ülkesinde kurumlar vergisinin hesaplanmasında dilimli tarife uygulandığını varsayalım. Vergi dilimleri ve oranları aşağıdaki tabloda gösterilmektedir (Ayanoğlu, 2001, s.161).

Vergiye Tabi Kâr (Vergi Matrahı)	Kurumlar Vergisi Oranı
1\$ - 50.000\$	% 28
50.001\$ - 200.000\$	% 30
200.001\$ - 500.000\$	% 33
500.001\$ ve üzeri için	% 35

Bu ülkedeki bir işletme, gelecek dönemde 150.000\$ civarında mali kâr elde etmeyi bekliorsa, geçici farklara ait ertelenmiş vergi etkisinin hesaplanmasında  $((28+30)/2)$  % 29 vergi oranını kullanacaktır. Ancak, mali kârın 400.000\$ olarak tahmin edilmesi halinde ise, ertelenmiş vergi etkisinin hesaplanmasında  $((28+30+33)/3)$  % 30,33 vergi oranı kullanacaktır.

Ertelenmiş vergi borç ve alacakları tespit edilirken, işletmenin bilanço tarihi itibarıyla geçici fark yaratan varlık ve yükümlülüklerinin kayıtlı değerinin tahsil edilme veya ödeme şeklinin yaratacağı vergi etkisi de dikkate alınmaktadır. Bir varlığın veya yükümlülüğün kayıtlı değerinin ödeme veya tahsil edilme şekli, varlığın veya yükümlülüğün kayıtlı değerinin tahsil edildiği veya ödendiği dönemdeki uygulanabilir olan vergi oranını ve/veya varlığın veya yükümlülüğün vergiye esas değerini etkilemektedir. Bu tür durumlarda, beklenen tahsil veya ödeme şekli ile uyumlu vergi değeri ve vergi oranı uygulanarak ertelenmiş vergi borç ve alacağı hesaplanmaktadır. Örneğin; net kârın veya olağanüstü yedeklerin kısmen veya tamamen işletmenin ortaklarına temettü olarak dağıtılması halinde, daha yüksek veya daha düşük bir oran üzerinden vergi ödenmesi söz konusu olabilir. Bu durumda, cari ve ertelenmiş vergi borç veya alacakları, temettü ödeme yükümlülüğü kayıtlara alınıncaya kadar, dağıtılmamış kâra uygulanan vergi oranı üzerinden hesaplanmaktadır. Temettü ödeme yükümlülüğü kayıtlara alındığında, temettünün vergisel sonuçları da kayıtlara yansıtılmaktadır.

**Örnek 7:** Varlığın kayıtlı değeri 100 lira, vergi değeri de 60 liradır. Eğer varlık satılırsa vergi oranı % 20 olacaktır. Diğer gelirlere uygulanan

vergi oranı ise % 30'dur. Eğer malın daha fazla kullanılmadan satılması düşünülüyorsa,  $(40 \times \% 20)$  8 liralık ertelenmiş vergi borcu doğacaktır. Ancak, varlığın satılmayıp, kullanılarak kayıtlı değeri tahsil edilecekse yani varlık amorti edilecekse, ertelenmiş vergi borcu  $(40 \times \% 30)$  12 lira olacaktır.

Ertelenmiş vergi borç ve alacakları reeskonta tabi tutulmaz. Çünkü, her yıl için ertelenmiş vergi borç ve alacakları ayrı ayrı hesaplanmaktadır. Ancak, ertelenmiş vergi borç ve alacaklarının güvenilir bir şekilde reeskonta tabi tutulabilmesi için, her bir geçici farkın kapanma zamanına ilişkin detaylı bir planlamaya ihtiyaç duyulmaktadır. Çoğu durumda bu tür bir planlama pratik değildir ve oldukça karışık olacaktır. Dolayısıyla ertelenmiş vergi borç ve alacaklarının reeskontunu belirlemek de uygun olmamaktadır. İşletmelerin ertelenmiş vergi borç ve alacaklarını reeskonta tabi tutması, işletmelerarası karşılaştırılabilirliği ortadan kaldırmaktadır.

Ertelenmiş bir vergi alacağının kayıtlı değeri, her bir bilanço tarihi itibarıyla gözden geçirilmelidir. Çünkü, ertelenmiş vergi alacağının ayrılabilmesinin en önemli koşulu, ertelenmiş vergi alacağının mahsup edilebileceği düzeyde mali kârın olmasıdır. Ertelenmiş vergi alacağının bir kısmının veya tamamının indirilmesine imkan verecek düzeyde mali kâr elde etmenin muhtemel olmadığı durumda, ertelenmiş vergi alacağının kayıtlı değeri azaltılır. İleri bir tarihte, yeterli mali kârın elde edileceğinin muhtemel olması halinde, ertelenmiş vergi alacağı yeniden ayrılmaktadır.

#### **4.3.7. Ertelenmiş Vergi Borç ve Alacaklarının Finansal Tablolara Yansıtılması**

İşletmenin olağan faaliyetlerinden elde edilen muhasebe kârına ilişkin vergi gideri genellikle gelir tablosunda ayrı olarak gösterilmektedir. Olağanüstü bir kalemle ilgili olarak ortaya çıkan vergi ise, doğrudan ilgili olduğu kalemlerle birlikte gösterilmektedir. Söz konusu vergi tutarı için dipnotlarda açıklayıcı bilgiler verilmektedir.

UMS 12'nin 57-65. maddelerinde, ertelenmiş vergilerin iki temel finansal tablo olan bilanço ve gelir tablosuna yansıtılmasına ilişkin düzenlemelere yer verilmektedir.

Ertelenmiş vergi borç ve alacakları genellikle, gelir ve giderin mali kârın belirlendiği dönemden farklı bir dönemde mali tablolara alınmasından kaynaklanmaktadır. Bu şekilde ortaya çıkan geçici farklar gelir ve gider kalemleri yarattığı için, bunların neden olduğu ertelenmiş vergiler dönem kâr veya zararına, dolayısıyla da, gelir tablosuna yansıtılmaktadır. Örneğin, faiz gelirlerinin tahsil edilmeden ticari kârla ilişkilendirildiği, ancak mali kârın tespitinde nakit olarak tahsil edildiği dönemde dikkate alındığı durumlarda olduğu gibi. Ancak verginin, aynı veya farklı dönemde doğrudan özsermaye ile ilişkilendirilen bir işlem veya olaydan veya iktisap şeklinde bir birleşmeden kaynaklanması halinde, ertelenmiş vergi gelir ve gider olarak dönemin kâr veya zararıyla ilişkilendirilemez.

Ertelenmiş vergi borç ve alacağının değeri, ilgili geçici farklılığın tutarında değişiklik olmasa da değişebilir. Vergi oranlarında, vergi kanunlarında veya bir varlığın beklenen tahsil etme şeklinde bir değişiklik olması halinde, ortaya çıkan ertelenmiş vergi, daha önce doğrudan özsermaye ile ilişkilendirilen bir kalemlerle ilgili olmadığı sürece, gelir tablosuyla ilişkilendirilmektedir.

Ertelenmiş vergi, aynı veya farklı bir dönemde doğrudan özsermaye ile ilişkilendirilen varlıklarla ilgili ise, doğrudan özsermaye hesap grubuyla ilişkilendirilmektedir. Doğrudan özsermaye hesap grubuyla ilişkilendirilebilecek durumlara ilişkin örneklere aşağıda yer verilmektedir;

- Yeniden değerlendirme sonucunda maddi duran varlıkların ve uzun vadeli yatırımların kayıtlı değerinde ortaya çıkan değişiklik. (Ancak, vergi kanunlarının yeniden değerlemeye izin vermemesi halinde, ertelenmiş vergi gelir tablosu ile ilişkilendirilecektir)
- Geçmiş dönemlere de uygulanacak şekilde muhasebe politikasındaki bir değişiklik veya bir hatanın düzeltilmesi nedeniyle dağıtılmayan kârların bakiyesindeki bir düzeltme,
- Yabancı bir işletmenin mali tablolarının raporlama yapan işletmenin para birimine dönüştürülmesinden kaynaklanan kur farkları,

Vergi oranındaki değişiklik nedeniyle, vergilendirilebilir kâr (zarar) bileşenlerinin hangi oranda vergilendirileceğinin belirlemesinin imkansız hale



gelmesi, vergi kanunlarındaki değişiklikten özsermaye unsurlarının ne ölçüde etkilendiğinin tespit edilememesi ve işletmenin, daha önceden özsermaye ile ilişkilendirilmiş olan kalemlere ilişkin ertelenmiş vergi alacağıının tamamıyla veya kısmi olarak özsermaye içinde gösterip göstermeyeceği, ertelenmiş vergi alacağını muhasebeleştirip muhasebeleştirmeyeceği veya tamamen kayıtlardan çıkarıp çıkarmayacağı konusunda kararsız kalması gibi durumların varlığı halinde ertelenmiş vergi tutarını belirlemek kolay olmamaktadır. UMS 12, bu gibi durumlarda, özsermaye ile ilişkilendirilen kalemlere ilişkin ertelenmiş vergilerin, vergi mevzuatında önerilen dağıtım oranı veya işletmenin kendisinin tercih ettiği günün koşullarına uygun olan dağıtım şeklini kullanarak belirlenmesini uygun görmektedir.

#### **4.3.8. Ertelenmiş Vergi Borç ve Alacaklarının Finansal Tablolarda Sunumu**

Ertelenmiş vergi borç ve alacakları, cari dönem vergi varlık ve yükümlülüklerinden ayrı olarak gösterilmektedir. İşletme, finansal tablolarda cari ve cari olmayan varlık ve yükümlülükler ayrımı yaptığıında ertelenmiş vergi borcu veya alacağı, cari varlık veya yükümlülüğü olarak sınıflandırılmaz. Burada cari olmayan varlıklar duran varlıkları, cari olmayan yükümlülükler ise, uzun vadeli yabancı kaynakları ifade etmektedir. Dolayısıyla, ertelenmiş vergi alacağıının duran varlıkların içinde, ertelenmiş vergi borcunun ise uzun vadeli yabancı kaynakların içinde yer alması gerekmektedir. Çünkü, cari dönemde ortadan kalkan ertelenmiş vergiler, dönemin vergi giderinin bir unsurudur, ancak diğer tüm ertelenmiş vergiler, daha sonraki dönemlerde ortadan kalktıkları için cari olmayan varlık ve yükümlülüklerin bir unsuru olmaktadır. Diğer bir deyişle, ertelenmiş vergi borç ve alacak bakiyeleri, vergi etkilerinin ortadan kalkacakları dönemler göz önünde bulundurularak dönen varlık / duran varlık veya kısa vadeli yabancı kaynak/uzun vadeli yabancı kaynak arasında ayrı ayrı gösterilmelidir.

Zararların geçmiş yıllara taşınmasına olanak tanıyan ülkelerde daha önce ödenmiş kurumlar vergisi gideri, geri alınacak kurumlar vergisi olarak bilançoda peşin ödenmiş vergi gideri bakiyesinden ayrı olarak gösterilmektedir. Yine zararların gelecek dönemlere taşınması sonucunda

sağlanacak potansiyel vergi indirimi, peşin ödenmiş vergi gideri bakiyesinden farklı niteliktedir. İleriye taşınan bu gibi zararlar bilançoda ayrı olarak açıklanmalıdır.

UMS 12'nin 71-76. maddelerinde, finansal tablolarda mevcut vergi borç ve alacaklarının birbirinden mahsup edilerek mi yoksa ayrı ayrı mı gösterileceği konusuna açıklık getirmektedir.

Cari vergi varlık ve yükümlülükleri sadece aşağıdaki durumların varlığı halinde mahsup edilmektedir;

- a- İşletmenin, finansal tablolara yansıtılan tutarları mahsup ederek ödeme yapmaya olanak tanıyan yasal bir hakkın bulunması,
- b- İşletme tarafından, ödemenin net bazda yapılmasının veya cari vergi varlıklarının realize edildiği dönemde yükümlülüklerinin ifa edilmesinin amaçlanıyor olması.

Diğer bir deyişle, işletme, vergi otoritesinin işletmeye tek bir ödeme yapma izni verdiği durumda, vergi borç ve alacaklarını mahsup etmek için yasal bir hakka sahip olduğu kabul edilmektedir. Vergi otoritelerinin izin vermediği durumlarda ise, vergi borç ve alacakları ayrı ayrı gösterilmek zorundadır. Ertelenmiş vergilerde de aynı durum söz konusudur. Buna göre belirli koşullar olmadığı takdirde ertelenmiş borç ve alacaklar netleştirilmezler. Ertelenmiş vergi borç ve alacakları sadece aşağıdaki koşulların varlığı halinde netleştirilebilirler:

- a- Netleştirme yapılabilmesi konusunda yasal bir hakkın olması,
- b- Ertelenmiş vergi borç ve alacağının aynı işletmeye ve vergilendirilebilir varlıkla ilgili olması ve vergi otoritesinin buna izin vermesi,
- c- Ertelenmiş vergi borç ve alacaklarının farklı işletmeye ait olması halinde, gelecek dönemlerde yüklü miktarda ertelenmiş vergi borç ve alacağının ödeme veya tahsiline ilişkin güvenilir tahminlerin olması ve cari vergi borç ve alacaklarının net bazda ifa edilmesinin veya cari vergi borç ve alacakların realize ve ifa edilmesinin eş anlı olarak yapılması niyetinin olması.

Her bir zamanlama farkının kapanma dönemiyle ilgili detaylı planlama yapılma ihtiyacını önlemek için, tek bir işletmenin ertelenmiş vergi borç ve alacaklarını birbirleriyle mahsup etmesi sadece aynı ülkenin vergi mevzuatına tabi olmak ve cari vergi borç ve alacaklarının netleştirilmesi konusunda yasal bir hakkın bulunması şartına bağlanmıştır.

#### **4.3.9. Ertelenmiş Vergi Borç ve Alacaklarına İlişkin Olarak Finansal Tablolarda Yapılacak Açıklamalar**

Vergi gelir ve giderine ilişkin önemli bilgiler finansal tablolarda ayrı olarak açıklanmalıdır. Bu bilgiler şunlardır:

- a- Cari dönem vergi gelir veya gideri,
- b- Önceki dönemlere ilişkin cari dönem vergisi için dönem içinde kayıtlara yansıtılan düzeltmeler,
- c- Geçici farkların oluşması ve ortadan kalkmasından doğan ertelenmiş vergi gelir veya giderlerinin tutarı,
- d- Vergi oranlarındaki değişiklikler veya yeni vergi kanunlarının uygulanmasıyla ortaya çıkan ertelenmiş vergi gelir veya giderlerinin tutarı,
- e- Kullanılmayan mali zarar, vergi indirim ve istisnası veya bir önceki dönemin geçici farklarının indirilmesinden kaynaklanan cari dönem vergi giderindeki azalış tutarı,
- f- Kullanılmayan mali zarar, vergi indirim ve istisnası veya bir önceki dönemin geçici farklarının indirilmesinden kaynaklanan ertelenmiş vergi giderindeki azalış tutarı,
- g- Yeterli miktarda vergilendirilebilir kârın olmamasından dolayı kayıtlardan çıkarılan veya önceden yapılan bu türden bir çıkarma işleminin tersine dönmesinden kaynaklanan ertelenmiş vergi alacaklarından kaynaklanan ertelenmiş vergi giderlerinin tutarı,
- h- UMS 8, Döneme İlişkin Net Kâr veya Zarar, Temel Hatalar ve Muhasebe Politikalarındaki Değişiklikler, standardına ilişkin olarak, döneme ilişkin net kâr veya zararın belirlenmesinde dikkate alınan

muhasabe politikaları ve temel hatalardaki değişikliklerle ilgili olarak ortaya çıkan vergi gelir veya gider tutarı.

Aşağıda belirtilen hususlar ise finansal tabloların dipnotlarında açıklanmalıdır:

- a- Özsermaye hesap grubu ile ilişkilendirilen cari ve ertelenmiş vergi toplamı,
- b- Dönem boyunca ortaya çıkan olağandışı kalemlere ilişkin vergi gelir ve giderleri,
- c- Önceki hesap dönemine göre, vergi oranında meydana gelen değişikliğe ilişkin olarak ortaya çıkan değişim farkı,
- d- Ertelenmiş vergi alacağı hesaplanamamış olan indirilebilir geçici farklar, kullanılmayan mali zararlar ve kullanılmayan vergi indirim ve istisnaların tutarı ve varsa son indirilebilme tarihi,
- e- Ertelenmiş vergi borcu ve alacağı hesaplanamamış olan bağlı ortaklıklar ve iştiraklerdeki yatırımlar ile müşterek yönetime tabi ortaklıklardaki haklar ile ilgili geçici farkların toplam tutarı,
- f- Geçici farklar, kullanılmayan mali zararlar ve kullanılmayan vergi indirim ve istisnalarının her bir türüne ilişkin bilançoya yansıtılan ertelenmiş vergi borç ve alacağı tutarı ile gelir tablosuna yansıtılan ertelenmiş vergi geliri veya giderinin tutarı,
- g- Devam etmeyen faaliyetlere ilişkin olarak, faaliyetin devam etmemesinden kaynaklanan kâr veya zararlar ve ilgili vergi gelir ve giderleri ile bir önceki dönemdeki ilgili tutarlar,
- h- Finansal tabloların yayınlanmasından önce önerilen veya açıklanan fakat finansal tablolarda yükümlülük olarak yansıtılmayan temettünün gelir vergisi sonuçlarına ilişkin açıklama ve tutar,
- i- İşletme ertelenmiş vergi alacağının tutarını ve onun muhasebeleştirilmesindeki haklı sebeplerin neler olduğunu aşağıdaki durumlarda açıklamalıdır;

- İşletme, ertelenmiş vergi ile ilgili olarak vergi uygulamalarında şimdi veya önceki dönemlerde meydana gelen değişiklikler nedeniyle zarara uğramışsa,
- Ertelenmiş vergi alacağının kullanılması, varolan vergilendirilebilir geçici farkların terse dönmesinden kaynaklanan fazla kazanç oranında gelecekteki mali kâra bağlı olduğunda.

İşletme finansal tabloların dipnotlarında her bir olağandışı kalemin tutarını ve yapısını açıklamalıdır. Bu açıklamalar finansal tabloların dipnotlarında yapıldığında, tüm olağandışı kalemlerin toplam miktarı ile ilgili vergi giderleri toplamı net olarak gelir tablosunda gösterilmektedir. Finansal tablo kullanıcıları, her bir olağandışı kalemin vergi giderine (gelirine) ilişkin açıklamalarını faydalı bulsa da, bazen bu tür kalemlerden vergi giderlerini (gelirlerini) ayırtırmak zor olmaktadır. Bu gibi durumlarda, olağandışı kalemlere ilişkin vergi giderleri (gelirleri) toplam olarak açıklanmalıdır.

Bağlı ortaklık, iştiraklerdeki yatırımlar ve müşterek yönetime tabi ortaklıklardaki haklarla ilgili olarak kayıt altına alınmamış ertelenmiş vergi borcunu hesaplamak çok anlamlı olmamaktadır. Ancak, bu standartta, işletmenin belirtilen geçici farkların toplam tutarını açıklaması uygun görülmektedir.

#### **4.3.10. Avrupa Birliği Ülkelerinde UMS 12'nin Uygulanması**

Avrupa'da faaliyet gösteren işletmelerin benzer ilke ve kuralları uygulayarak oluşturdukları finansal tablolar arasında tutarlılığın ve karşılaştırılabilirliğin sağlanabilmesi amacıyla Avrupa Muhasebe Yönergeleri yayınlanmıştır. Bu yönergeler arasında en çok 4. ve 7. Yönergeler önem kazanmaktadır. 4. Yönerge, 1978 yılında kabul edilmiş ve bu yönerge ile birlikte, bilgilerin açıklanması, sınıflandırılması, sunulması ve değerlendirme yöntemlerine ilişkin düzenlemeler getirilmiştir. 4. Yönergedeki bu düzenlemeler genel olarak çalışan sayısı 50 kişinin altında olan küçük özel işletmelere yöneliktir. Bunun yanısıra, konsolide hesaplarla ilgili olan 7. Yönerge 8 yıl süren öneri, düzenleme ve bir çok tartışma döneminden sonra 1983 yılında kabul edilmiştir. Bu yönerge, 4. Yönergeden farklı olarak holdingleşmiş işletmelere yönelik olarak düzenlemeler getirmiştir (The

European Union-Online, 2003). Muhasebe Yönergeleri, asıl olarak vergilerin muhasebeleştirilmesiyle ilgili olmamakla beraber, hem 4. Yönerge hem de 7. Yönerge vergiye ilişkin maddeler içermektedir. Örneğin, 4. Yönerge'nin 9B(2) ve 10J(2). maddelerinde vergi karşılıklarının bilançoda gösterilmesi zorunlu kılınmıştır. Bunun yanısıra, kâr veya zarardan kaynaklanan vergiler, olağan ya da olağanüstü faaliyetlerden ayrı olarak kâr ve zarar hesaplarında gösterilmelidir. Ancak, 4. Yönerge'nin 30. maddesine göre, olağan kâr veya zarar ve olağanüstü kâr veya zarardan kaynaklanan vergiler, toplam olarak finansal tablolara yansıtılmalıdır. Ancak dipnotlarda ayrı ayrı açıklanmalıdır.

Avrupa Birliği'nde vergi borçları yönteminin uygulanması yasaklanmıştır. Uluslararası ve Avrupa Birliği'nde uygulanan kurallara göre, firmaların döneme ilişkin kâr veya zararlarının gelecekteki vergi etkisini gözardı etmemesi gerekmektedir. Ancak Avrupa ülkelerinden bazıları halen tekli raporlama sistemini uygulamaktadır ve dolayısıyla ertelenmiş vergileri hesaplarına yansıtılmamaktadırlar. Bu raporlama sisteminde, vergi ve muhasebe kayıtlarını aynı muhasebe prensiplerine göre hazırlamakta, dolayısıyla mali kârla ticari kâr eşit çıkmakta ve bunun sonucunda da geçici farklar ortaya çıkmamaktadır. Tekli raporlama sistemini uygulayan ülkelerde, ülkelerin vergi kanunlarının ticari kârın hesaplanmasında yoğun etkisi olmaktadır. Sadece belirli muhasebe veya vergi uygulamaları olmadığı zaman konsolide hesaplarda ertelenmiş vergi kuralları uygulanmaktadır. 4. Yönergenin uygulamaya geçmesinden sonra, Avrupa Birliği'ne dahil olan ülkelerdeki işletmeler, ticari kârını mali kârından ayrı olarak hesaplamaya başlamışlardır. Buna "ayrı raporlama" denilmektedir. Bu yönerge, işletme hesaplarının, performanslarını ve pozisyonlarını doğru, güvenilir ve tarafsız bir şekilde yansıtmasını öngörmektedir. Dolayısıyla işletmenin ticari kârını, ulusal ve uluslararası muhasebe standartlarına uygun olarak, tarafsızlık ve belgelendirme ilkesine<sup>7</sup> göre belirlemesi gerekmektedir. Daha sonra da vergi uygulamalarının amacına uygun olarak ticari kârından mali kârını hesaplamalıdır.

---

<sup>7</sup> Bu kavram, muhasebe kayıtlarının gerçek durumu yansıtan ve usulüne uygun olarak düzenlenmiş objektif belgelere dayandırılması ve muhasebe kayıtlarına esas alınacak yöntemlerin seçilmesinde tarafsız ve ön yargısız davranılması gereğini ifade etmektedir (Akdoğan ve Tenker, 2001, s.40).

Avrupa'da ertelenmiş vergi ilk kayıtlara yansıtılmaya başladığında, kâr ve zarar hesabında görülen kalemlerin arasındaki zamanlama farkları dikkate alınmaktaydı ve "gelir tablosu" yaklaşımına göre vergilendirilmekteydi. Ancak Ekim 1996'da revize edilen ve ertelenmiş verginin "bilanço" yaklaşımı ile hesaplanmasını öngören UMS 12 (revize)'yle birlikte Avrupa'daki ertelenmiş vergi uygulamasında değişiklik yapılma ihtiyacı duyulmuştur. Bu yaklaşım, varlık veya yükümlülüklerin vergi değeri ile taşıdıkları değer arasındaki farklar olan tüm geçici farklar üzerinde odaklanmaktadır. Ancak, İrtibat Komitesi, UMS 12'de öngörülen "bilanço" yaklaşımı ile Avrupa'da genel olarak uygulanan "gelir tablosu" yaklaşımı arasında teoride varmış gibi gözükten farklılıkların uygulamada belirgin olmadığını belirtmiştir.

Çoğu Avrupa Birliği ülkesinde tüm zamanlama farklarını hesaba katan tam dağıtım yaklaşımı uygulanmaktadır. Ancak bazı ülkelerde kısmi dağıtım da kullanılmaktadır. Bu ülkeler, belirgin olmayan uzun dönemli zamanlama farklarının etkilerini dikkate almamaktadırlar. Bunun sonucunda tahmin edilebilir bir geleceği tercih ettiklerinden, daha yüksek vergi ödemelerine katlanmak durumunda kalmışlardır.

Avrupa Birliği ülkelerinde, zararın ileriye ya da geriye doğru nakledilmesine izin verilmektedir. Ancak bu tarz bir vergi indiriminin ölçüsü ülkelere göre değişiklik göstermektedir. Çoğu Avrupa Birliği ülkesinde zarar, gelecek dönemlerin kârından indirilebilecek şekilde ileriye devredilebilmektedir. Ancak bazı ülkeler bunun süresinde sınırlamalar getirmiştir. Örneğin; Fransa ve İtalya zararın sadece 5 yıl, İspanya ise 7 yıl devredilmesine izin vermektedir. Almanya, İsviçre ve İngiltere gibi ülkeler de bir zaman sınırlaması koymamışlardır. Bunun yanısıra çok az sayıda ülke zararın geriye nakledilmesine izin vermektedir. Buna ilişkin zamanda da sınırlama getirilmiştir. Örneğin, Fransa ve Hollanda zararın en fazla 3 yıl süreyle geriye nakledilmesine izin vermektedir (Sutton, 2000, s.531).

Çoğu Avrupa ülkesinde, varlıkların tarihi maliyetlerinden başka bir değerle muhasebeleştirilmesine izin verilmektedir. Örneğin; Hollanda'da bulunan çoğu işletme maddi duran varlıklarını yerine koyma maliyeti ile değerlemektedir. Bazı ülkeler de, finansal yatırımlarını rayiç bedelleri ile kayıtlara yansıtmaktadır.

UMS'de olduğu gibi Avrupa Birliği normlarında, bir işletme başka bir işletmeyi kontrol ediyorsa, konsolide mali tablolar hazırlamak zorundadır. Konsolide mali tablolar, ana ortaklığın hesaplarını, bağlı ortaklığın hesapları ile birlikte göstermektedir. Ancak vergi otoriteleri, yayınlanan konsolide mali tabloları grup içinde yer alan işletmelerin vergilendirilmesinde dikkate almamaktadır. Bunun nedeni, vergi mevzuatı ve muhasebe standartlarının, grubu ve grubun varlık, yükümlölük ve vergilendirilebilir kârını farklı olarak tanımlamasıdır. Diğer bir neden de, vergi mevzuatı uyarınca, sadece yasal kişiliklerin vergiye tabi olması, grubun da yasal bir kişilik olmamasından dolayı vergi uygulamalarında dikkate alınmamasıdır. Sonuç olarak, grup içindeki her bir işletme ayrı olarak vergilendirilirler (Sutton, 2000, s.549).

4. Yönergeyle İrtibat Komitesi (Contact Committee)<sup>8</sup> kurulmuştur. Bu Komite UMS 12'de yer alan koşulları incelemiş ve UMS 12 ile Avrupa Muhasebe Yönergeleri arasındaki benzerlikleri ortaya koymaya çalışmıştır.

UMS 12'nin 15. maddesinde *“Aşağıdaki durumlardan kaynaklananlar hariç olmak üzere, tüm vergilendirilebilir geçici farkların ortaya çıktığı durumlarda ertelenmiş vergi yükümlölüğü mali tablolara yansıtılır...”* denilmektedir. İrtibat Komitesi, öncelikle, Avrupa Muhasebe Yönergelerine göre, bu maddede geçen “ertelenmiş vergi borcu” kavramının hem “borç” hem de “vergi karşılığı” kavramlarını kapsadığını belirlemiştir. İkinci olarak ise, Avrupa'daki işletmelerin ertelenmiş vergi borcu ve vergi karşılıklarını kayıt altına alabilmesi için, gelecekte vergi yükümlölüğünün doğma olasılığının mevcut olması gerektiğini işaret etmektedir. Bu koşulların varlığı halinde, vergi karşılıklarının ayrılabilmesi için, herhangi bir karşılığın ayrılmasından önce, belirlenmiş vergilendirilebilir farkların gelecekteki vergi borçlarında artışa neden olup olmayacağının kesinlik derecesinin belirlenmesi gerekmektedir. İrtibat Komitesi, raporlamayı yapan işletmenin sadece UMS 12'deki “tüm vergilendirilebilir farklar” ifadesine bakarak, kesinlik derecesini belirlemeden ertelenmiş vergi borç veya vergi karşılığının kayda alınmamasına karar vermiştir. Çünkü, 4. yönergenin 2(3). maddesine göre,

<sup>8</sup> İrtibat Komitesi(Contact Committee), Komisyonun ve üye ölkelerin temsilcileri tarafından kurulmuş olan bir danışma organıdır. Bu komite, 78/660/EEC no'lu yönerge (4.yönerge) uyarınca kurulmuştur. Bu komitenin görevi; Komisyona Muhasebe Yönergesinde yapılması gereken değişiklikleri veya eklemeleri önermek ve özellikle, uygulamaya ilişkin sorunların ele alınacağı toplantıları düzenleyerek, muhasebe yönergelerinin uyumlu bir şekilde uygulanmasını sağlamaktır (Ministry for Enterprise, Trade and Employment , 2003).



vergi yükümlülüğünün gelecekte doğma olasılığı yoksa, işletmelerin ertelenmiş vergi borcu veya vergi karşılığı ayırmasına izin verilmemiştir.

UMS 12'nin 24. maddesinde *“Aşağıdaki hususlar nedeniyle ortaya çıkanlar hariç olmak üzere, indirilebilir geçici farkların olduğu durumlarda, gelecekte bu farklardan yararlanılabilecek kadar yeterli vergiye tabi kâr elde etmek suretiyle ertelenmiş vergi alacağı olarak mali tablolara yansıtılır....”* denilmektedir. İrtibat Komitesi, muhasebenin temel ilkelerinden olan süreklilik kavramı uyarınca, ertelenmiş vergi alacağının muhasebeleştirilmesini uygun görmüştür. Nitekim, işletme gelecekte, indirilebilir geçici farklarını mahsup edebileceği vergilendirilebilir kârı elde edemezse, işletme net varlıklarının hiç birini geri kazanamaz hale gelmekte ve böylelikle de sürekliliğini yitirmektedir. 4. Yönergedeki 31(1)(c) maddesi<sup>9</sup> ihtiyatlılık kavramına atıfta bulunarak, bu tür farkların kayıt altına alınmaması gerektiğini öngörmektedir. Diğer bir deyişle, bu yönergede yer alan ve ihtiyatlılık kavramına atıfta bulunan ifadelerden de anlaşılacağı üzere, gelecekte vergilendirilebilir kârın elde edileceğine dair herhangi bir kuşkunun olmaması durumunda ertelenmiş vergi alacağı kayıt altına alınmaktadır.

UMS 12'nin 70. maddesinde, *“İşletme, finansal tablolarda cari ve cari olmayan varlık ve yükümlülükler arasında ayırım yaptığında ertelenmiş vergi alacağı (borcu) cari varlıklar (yükümlülükler) olarak sınıflandıramaz.”* denilmektedir. İrtibat Komitesi'ne göre, 4. yönergenin 15(1). maddesine uygun olarak, işletmeler finansal tablolarında sabit kıymetlerini elde tutma amacına bağlı olarak sabit kıymet veya cari varlık olarak göstermelidir. 15(2). maddesine göre ise, sabit kıymetler, yüklenilen işin amacına uygun olarak, sürekli olarak kullanılacak olan varlıkları içermektedir. İrtibat Komitesi, UMS 1'in 53. maddesinde de ifade edildiği gibi, işletmelerin, cari veya cari olmayan ayırımını tercih etmemeleri halinde, varlık ve yükümlülüklerini, nakde çevrilebilme derecelerine bakılarak sınıflandırması gerektiğini belirtmektedir. Bu yaklaşıma göre, UMS 1, Mali Tabloların Sunumu, standardı işletmelerin Muhasebe Yönergeleri uyarınca, bilançolarını hazırlamasına ve ertelenmiş vergi alacağını açıklamasını izin vermektedir. Bu açıklama, UMS 12'nin 5. maddesinde yer alan ertelenmiş

<sup>9</sup> 4. Yönergenin 31. maddesinde, yıllık hesapların değerlemesi üzerinde durulmuştur. Ancak bu maddenin alt bentlerinde değerlemenin ihtiyatlılık kavramına uygun olarak yapılmasını zorunlu kılmıştır.

vergi alacağı tanımlarına uygun olan kalemlerin, 4. Yönergenin 15. maddesi gereğince sabit kıymet ya da cari varlık olarak sınıflandırılabilineceği anlamına gelmektedir. İrtibat Komitesi, ertelenmiş vergi alacağının cari varlık dışında başka bir sınıflandırmaya tabi tutulacağı durumlar hakkında bir karara varmamıştır (European Commission, 2001, s.16).

Sonuç olarak, İrtibat Komitesi, aşağıdaki şartlar yerine getirildiği ölçüde, Avrupa Muhasebe Mevzuatının ile UMS 12'ye uygun olduğu kararına varmıştır. Ancak bazı durumlarda aralarında uyumsuzluk çıkabilmektedir. Bu durumlar aşağıda özetlenmektedir (European Commission, 1997):

- Ertelenmiş vergi alacağının hesaplanması ihtiyatlılık ilkesine yönelik bir uygulamadır. Muhasebe Yönergeleri ile UMS 12 arasında, ertelenmiş vergi alacağının, indirilebilir geçici farkların kullanılabilmesi ölçüde yeterli mali kârın oluşması olasılığının yüksek olduğu durumlarda kayıt altına alınması gerektiği konusunda bir anlaşmazlık ortaya çıkabilir.
- Ertelenmiş vergi borcunun hesaplanmasına ilişkin olarak Muhasebe Yönergeleri ile UMS 12 arasında bir başka uyumsuzluk da, ertelenmiş vergi borcu veya vergi karşılıkları kayıt altına alınırken, vergilendirilebilir farkların gelecekteki vergi borçlarında artışa neden olup olmayacağına kesinlik derecesinin belirlenmesi konusunda ortaya çıkmaktadır.
- Ertelenmiş vergi borcu ve alacağının finansal tablolarındaki sunumu, Muhasebe Yönergelerinde yer alan uygulamalara göre yapılmaktadır. Ancak UMS 1 bilançoda yer alan varlık ve yükümlülüklerin, cari veya cari olmayan diye bir sınıflandırmaya tabi tutulmasını zorunlu kılmamaktadır. Sonuç olarak, Muhasebe Yönergelerini uygulayan işletmeler, UMS 12'nin 70. maddesini uygulamamakta, Yönergelerdeki kurallar uyarınca ertelenmiş vergi alacaklarını açıklamaktadırlar.

İşletmeler finansal tablolarını hazırlarken, Muhasebe Yönergelerinin temelini oluşturduğu ulusal mevzuatlarını dikkate almaktadırlar.

Ancak bu yönergelere ilişkin uygulamalar kimi zaman, uluslararası sermaye piyasasının amaçlarına uygun olmamaktadır. Dolayısıyla işletmeler, biri Muhasebe Yönergelerine, diğeri ise uluslararası sermaye piyasalarına uygun olmak üzere iki ayrı finansal tablo hazırlamak zorunda kalmaktadır. Bu da hem zaman alıcı hem de maliyetli bir iştir. Farklı ortamlarda farklı uygulamaların olması, hem yatırımcıları hem de kamuyu yanıltmaktadır. Bunun yanısıra, Yönergelerde yer alan bazı kuralların, farklı üye ülkelerde farklı şekillerde uygulanması, finansal tabloların karşılaştırılabilirliğini engellemektedir (European Commission, 2003).

Tüm bu sorunlar dikkate alınarak, Şubat 2001'de Avrupa Komisyonu tarafından uygulamaya konulması önerilen uluslararası muhasebe standartlarına ilişkin yönetmelik Eylül 2002 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Bu yönetmeliğe göre, 2005 yılından itibaren Avrupa Birliği'nde bulunan belirlenmiş işletmelerin yürürlükteki uluslararası muhasebe standartlarını uygulamaları gerektiği öngörülmektedir. Bu yönetmelikle belirlenmiş olan bankalar ve sigorta şirketleri gibi işletmeler 2005'ten itibaren uygulanan uluslararası muhasebe standartlarına göre konsolide mali tablolarını hazırlayacaklardır (European Commission, 2002). Uluslararası muhasebe standartlarının uygulanması ile Avrupa Birliği'nde faaliyet yapan işletmelerin finansal tabloları daha şeffaf, daha anlaşılır ve daha kolay karşılaştırılabilir hale gelecektir. Bu standartların yürürlüğe konulmasında, bir çok üye ülkedeki özel sektörde görev yapan muhasebe uzmanları tarafından oluşturulan EFRAG (European Financial Reporting Advisory Group) Avrupa Komisyonuna teknik destek sağlamıştır.

#### **4.4. Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası Açısından Ertelenmiş Vergilerin Hesaplanması**

Dönem kârından indirilen vergi ve yasal yükümlülük karşılıkları tutarı hesaplanırken, yasal vergi karşılıklarına ek olarak, geçici farkların vergi etkisinin hesaplanarak söz konusu tutara vergi gelir etkisi veya vergi gider etkisi olarak eklenip çıkartılması gerekmektedir (Akdoğan ve Sevilengül, 2001, s.115). Buna bağlı olarak, aşağıdaki tabloda T.C. Merkez Bankası'nın geçici farkları belirlenmiştir.

**TABLO 4.1. TCMB'NİN 2001 ve 2002 YILLARINA İLİŞKİN OLARAK HESAPLANAN  
GEÇİCİ FARKLAR**

<b>2001 (Milyar TL)</b>		Bilanço Değeri (A)	Endekslenmiş Değer (B)	Geçici Fark (A-B)	Niteliği
Sabit kıymetlerin endekslenmesi	(1)	99.792	99.161	-631	İndirilebilir Geçici Fark
Kıdem tazminatı karşılığı (*)	(2)	7.600	16.012	-16.012	İndirilebilir Geçici Fark
Döviz endeksli kredinin değerlemesi	(3)		682.618	682.618	Vergilendirilebilir Geçici Fark
Değerleme hesabının gelir tablosuna intikal ettirilmesi	(4)	7.110.726		7.110.726	Vergilendirilebilir Geçici Fark
IMF'e olan borçların değerlemesi	(5)		7.362.956	-7.362.956	İndirilebilir Geçici Fark
<b>2002 (Milyar TL)</b>					
Sabit kıymetlerin endekslenmesi	(1)	155.312	113.840	-41.472	İndirilebilir Geçici Fark
Kıdem tazminatı karşılığı (*)	(2)	31.944	23.698	-23.698	İndirilebilir Geçici Fark
Değerleme hesabının gelir tablosuna intikal ettirilmesi	(4)	1.146.601		1.146.601	Vergilendirilebilir Geçici Fark

(\*) Kıdem tazminatı karşılığının bilanço değeri kanunen kabul edilmeyen gider niteliğinde olduğundan, endekslenmiş değer tamamı geçici fark olarak kabul edilmiştir.

Tablo 4.1.'de 2001 ve 2002'ye yıllarına ilişkin olarak geçici farkların ortaya çıktığı kalemleri görmekteyiz. 2001 yılında geçici farkların beş ayrı kalemden, 2002 yılında ise sadece üç kalemden dolayı ortaya çıktığını görmekteyiz. IMF'ye olan borcun TL mevduat hesabında izlenmesi nedeniyle, TMSF'ye verilen kredinin ise TL olarak kullanılmış olması ve verilen kredi karşılığında teminat olarak alınan döviz endeksli DİBS'in bilanço dışında izlenmesi nedeniyle değerlemeye tabi tutulmaması sonucu 2001 yılında bu kalemlere ilişkin olarak geçici farklar doğarken, 2002 yılında UMS'ye uyum kapsamında, her iki kalemin değerlemesinin ay sonları itibarıyla yapılması sonucu, geçici fark ortaya çıkmamıştır.

**TABLO 4.2. TCMB'NİN GEÇİCİ FARKLARINDAN ERTELENMİŞ  
VERGİLERİN HESAPLANMASI**

<i>2001 (Milyar TL)</i>		Geçici Fark	Vergi Oranı	Ertelenmiş Vergi	Niteliği
Sabit kıymetlerin endekslenmesi	(1)	-631	0,33	-208	Ertelenmiş Vergi Alacağı
Kıdem tazminatı karşılığı	(2)	-16.012	0,33	-5.284	Ertelenmiş Vergi Alacağı
Döviz endeksli kredinin değerlendirilmesi	(3)	682.618	0,33	225.264	Ertelenmiş Vergi Borcu
Değerleme hesabının gelir tablosuna intikal ettirilmesi	(4)	7.110.726	0,33	2.346.540	Ertelenmiş Vergi Borcu
IMF'e olan borçların değerlendirilmesi	(5)	-7.362.956	0,33	-2.429.775	Ertelenmiş Vergi Alacağı
<b>TOPLAM</b>				<b>136.536</b>	<b>Ertelenmiş Vergi Borcu</b>
<i>2002 (Milyar TL)</i>					
Sabit kıymetlerin endekslenmesi	(1)	-41.472	0,33	-13.686	Ertelenmiş Vergi Alacağı
Kıdem tazminatı karşılığı	(2)	-23.698	0,33	-7.820	Ertelenmiş Vergi Alacağı
Değerleme hesabının gelir tablosuna intikal ettirilmesi	(4)	1.146.601	0,33	378.378	Ertelenmiş Vergi Borcu
<b>TOPLAM</b>				<b>356.872</b>	<b>Ertelenmiş Vergi Borcu</b>

UMS 29'a göre parasal olmayan (tarihi maliyet değeriyle duran) değerlerin değerlendirilmesi için bu varlıkların aktife giriş tarihleri ve tutarları belirlenmekte ve bu tarihten bilançonun düzenlendiği tarihe kadar geçen sürede genel fiyat endekslerinde meydana gelen değişimlere göre hesaplanan katsayılar uygulanarak dönem sonundaki paranın satın alma gücüne göre fiyatlar genel seviyesine getirilmektedir. Sabit kıymetlerin düzeltilmesi için satın alma tarihi (ay ve yıl olarak), satın alma maliyeti, sabit kıymetler ve birikmiş amortismanlar üzerindeki yeniden değerlendirme tutarları, sabit kıymetler üzerinde aktifleşen faiz ve kur farkları (yatırım dönemi de dahil olmak üzere), uygulanan amortisman yöntemi, sabit kıymetin gerçek ekonomik ömrü gibi bilgilere ihtiyaç duyulmaktadır.

T.C. Merkez Bankası'nın sabit kıymetlerinin endekslenmesi sonucu ortaya çıkan vergi etkisinin hesaplanması aşağıdaki tablo yardımıyla açıklanmıştır.

**TABLO 4.3. TCMB'YE AİT SABİT KIYMETLERE İLİŞKİN GEÇİCİ FARKLARIN HESAPLANMASI**

<b>2001 (Milyar TL)</b>	<b>Kayıtlı Değeri</b>	<b>Endekslenmiş Değer</b>	<b>Fark</b>	
Arsa	320	14.290	13.970	
Binalar	97.581	100.964	3.383	} <b>-631</b> (Arsa hariç geçici fark)
Menkuller	22.322	82.395	60.073	
Birikmiş Amortismanlar	-20.111	-84.198	-64.087	
<b>Net Kayıtlı Değeri</b>	<b>100.112</b>	<b>113.451</b>	<b>13.339</b>	
<b>2002 (Milyar TL)</b>				
Arsa	320	18.697	18.377	
Binalar	156.210	133.207	-23.003	} <b>-41.472</b> (Arsa hariç geçici fark)
Menkuller	28.787	317.919	289.132	
Birikmiş Amortismanlar	-29.685	-337.286	-307.601	
<b>Net Kayıtlı Değeri</b>	<b>155.632</b>	<b>132.537</b>	<b>-23.095</b>	

Sabit kıymetler, 2002 yılının Aralık ayı fiyat endeksinin sabit kıymetin işletmeye girdiği tarihteki ortalama fiyat endeksine bölünmesi ile hesaplanan düzeltme katsayısının, sabit kıymetin aktife giriş değeri ile çarpılarak düzeltmeye tabi tutulmaktadır. Düzeltilen sabit kıymet tutarı üzerine kullanılan amortisman oranı uygulanarak birikmiş amortisman tutarı ve cari dönem amortismanı bulunmaktadır. Cari yıldaki sabit kıymet çıkışları, sabit kıymetin giriş tarihine göre endekslenmektedir. Bu tarihe kadar hesaplanan birikmiş amortismanı ile endekslenen sabit kıymet tutarı üzerinden çıkış yapılmaktadır (Deloitte Touche Tohmatsu, 2002c).

2001 yılında, sabit kıymetler düzeltmeye tabi tutulduğunda 100.112 milyar lira olan değeri 113.451 milyar liraya ulaşmıştır. Ancak arsalar ertelenmiş vergi uygulamasına dahil değildir. Dolayısıyla indirilebilir nitelikte

ortaya çıkan geçici fark arsalar hariç tutulmak üzere 631 milyar lira olarak gerçekleşmektedir. Bu geçici farka % 33 olan kurumlar vergisi oranı uygulanarak 208 milyar liralık ertelenmiş vergi alacağı hesaplanmıştır. Aynı şekilde 2002 yılında da, sabit kıymetlerin kayıtlı değeri endekslenmiş ve 155.632 milyar liradan, 132.537 milyar liraya düşmüştür. Dolayısıyla arsalar hariç olmak üzere 41.472 milyar lira tutarında indirilebilir geçici fark ortaya çıkmakta ve bu geçici farka % 33 oranında kurumlar vergisi uygulanarak 13.686 milyar lira tutarında ertelenmiş vergi alacağı hesaplanmaktadır.

Kıdem tazminatı, kanunda belirtilen asgari bir çalışma süresini dolduran işçinin hizmet akdinin kanunda sayılan nedenlerden<sup>10</sup> biriyle son bulması halinde, işverence işçiye ya da mirasçılara ödenen para olarak tanımlanmaktadır (Çelik, 1994, s.202). İş Kanunu'nun 14. maddesinde (Süzek, 1994), İş Kanunu'na tabi işçilerin hizmet akitlerinin, bu kanunda sayılan nedenlerle feshedilmesi veya kadının evlendiği tarihten itibaren bir yıl içerisinde kendi arzusu ile sona erdirmesi veya işçinin ölümü sebebiyle son bulması hallerinde işçinin işe başladığı tarihten itibaren hizmet akdinin devamı süresince her geçen tam yıl için işverence işçiye 30 günlük ücreti tutarında kıdem tazminatı ödenir denilmektedir. İş Kanunu ve sendikalar ile işverenler arasında yapılan sözleşmeler uyarınca, kıdem tazminatı emeklilik veya işten çıkartma durumunda ödenmektedir. Ancak, UMS 19 şirket çalışanlarının, çalışmaları karşılığında şirketten almış oldukları her türlü faydanın muhasebeleştirilmesinin ve mali tablolarında bununla ilgili verilecek bilgilerin açıklandığı bir standarttır. Bu standartta temel olarak bu tür giderlerin ödendiği veya ödenecek duruma geldiği zaman değil, personelin çalıştığı süre içinde muhasebeleştirilmesi belirtilmektedir. Ayrıca bu standarda göre, kıdem tazminatı karşılıkları, gelecek dönemde hak edilecek olan kıdem tazminatı tutarının, tahmin edilen enflasyon oranı ile uygun olan bir iskonto oranının neti üzerinden bilanço tarihindeki değerine getirilmek suretiyle hesaplanmaktadır (Deloitte Touche Tohmatsu, 2002b). Bu uygulamada, tahmini bir enflasyon oranı ve yaklaşık olarak bir indirim oranı tahmin edilmekte ve bu oranların neti gerçek indirim faktörü olarak alınmaktadır. Hesaplanan bu indirim faktörü, gelecekteki kıdem tazminatı

---

<sup>10</sup> Burada adı geçen nedenler, İş Kanunu'nun 14. maddesinde 4 madde olarak sayılmaktadır.

karşılığının bilanço tarihi itibarıyla bugünkü değerinin hesaplanması için kullanılmaktadır. Kıdem tazminatı karşılığının bugünkü değeri hesaplanırken, gelecekte olacağı tahmin edilen kayıplar da dikkate alınmaktadır. Merkez Bankası, kıdem tazminatı yükümlülüğünün 1/5'ini ilk olarak 31.12.2001 tarihli mali tablolarına yansıtmış, 31.12.2002 tarihli mali tablolarında ise yükümlülüğünün 2/5'i ve 2002-2001 farkı için karşılık ayırmıştır. UMS 19'a göre, kıdem tazminatı karşılıklarına ilişkin geçici farklar, banka mensuplarının hak edecekleri toplam kıdem tazminatı tutarının emekliliğe kalan gün sayısı esas alınarak uygun bir iskonto oranı ile bugünkü değerine getirilmesi suretiyle hesaplanmaktadır. Dolayısıyla 2001 yılında 16.012 milyar lira olan geçici farka vergi oranı (% 33) uygulanarak 5.284 milyar lira tutarında ertelenmiş vergi alacağı hesaplanmaktadır. 2002 yılında ise, 23.698 milyar lira olan indirilebilir geçici farka vergi oranı uygulanarak, 7.820 milyar lira tutarındaki ertelenmiş vergi alacağı hesaplanmaktadır.

UMS 21'e göre, aktifte ve pasifte kendi para birimi cinsinden ifade edilmeyen her hesap bilanço tarihi itibarıyla ilgili döviz kurlarından Türk lirasına çevrilmelidir ve bu çevirimden doğan kur farkı gelir ve giderleri gelir tablosu ile ilişkilendirilmelidir (Beydüz, 2000). Yabancı paraya dayalı bir işlem, işletmenin muhasebe kayıtlarına işlemin gerçekleştiği tarihteki geçerli kur üzerinden kayıt edilir. Bu standart uyarınca, öncelikle Merkez Bankası Kanunu'nun 61. maddesine göre bilançonun pasifinde takip edilen gerçekleşmemiş kur farkı gelirleri, diğer bir deyişle değerlendirme farkı<sup>11</sup> gelir tablosuna yansıtılmış, bunun sonucunda 2001 yılında 7.111 trilyon liralık, 2002 yılında ise 1.146 trilyon liralık gelirin vergi yükümlülüğü olan sırasıyla (7.111\*% 33) 2.347 trilyon lira ile (1.146\*% 33) 378.378 milyar lira ertelenmiş vergi borcu olarak dönemsellik ilkesi gereği etkilemiş olduğu dönemin vergi giderlerine yansıtılmıştır. 31.12.2001 tarihi itibarıyla bilançonun aktifinde, "İç Krediler" kaleminde izlenen TMSF'ye kullanılan dövize endeksli 750 trilyon lira tutarındaki kredi<sup>12</sup>, kullanıldığı tarihteki kurların Türk lirası karşılığı ile kayıtlara yansıtılmış, 31.12.2001 tarihinde değerlemeye tabi tutularak ortaya

<sup>11</sup> Değerleme hesabı, T.C. Merkez Bankası Kanunu'nun 61. maddesinin 25.04.2001 tarih, 4651 sayılı Kanun ile değiştirilen şekli ile bilançonun aktif ve pasifindeki altın ve dövizlerin yeniden değerlendirilmesi sonucu oluşan gerçekleşmemiş gelir ve giderlerin takip edildiği hesaptır.

<sup>12</sup> TCMB tarafından Hazine Müsteşarlığı'nca döviz cinsinden ihraç edilen yılda bir faiz ödemeli özel tertip devlet tahvilinin teminata alınması karşılığında, Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonu'na kullanılan toplam 750 trilyon liralık avans kredisidir.



ıkan 682 trilyon lira tutarındaki lehte kur farkı gelir tablosuna intikal ettirilmiştir. Dolayısıyla, bu gelirin (682\*% 33) 225 trilyon liralık ertelenmiş vergi borcu 2001 yılının vergi giderlerine yansıtılmıştır. Ancak, TMSF'ye kullandırılan bu kredi, endekslenmiş olduğu dvız tutarı esas alınmak suretiyle ay sonlarında değerlemeye tabi tutulduğundan ve buna ilişkin kur farkı "Değerleme Hesabı"na yansıtıldığından bu krediye ilişkin ayrıca bir vergi etkisi ortaya çıkmamıştır (TCMB, 2002, s.148). Aynı şekilde IMF tarafından rezerv desteği amacıyla Merkez Bankası hesaplarına aktarılan kaynakların, TL/SDR kurundaki değişmeler nedeniyle oluşacak kur farkları, "Değerleme Hesabı"na aktarılmak veya aynı hesaptan karşılanmak suretiyle, pasifte "Uluslararası Kuruluşlar Mevduatı" kaleminde izlenen IMF'nin Türk lirası hesaplarına dönemsellik ilkesine uygun olarak ay sonları itibarıyla yansıtılmaktadır (TCMB, 2002, 148). Dolayısıyla bu kur farkına ilişkin vergi etkisi "Değerleme Hesabı"na yansıtıldığından ayrıca bir vergi etkisi doğmamaktadır. 2001 yıl sonunda oluşan 7.362 trilyon liralık aleyhte kur farkının (7.362\*% 33) 2.430 trilyon liralık vergi etkisi ertelenmiş vergi alacağı olarak finansal tablolara yansıtılmıştır.

## BEŞİNCİ BÖLÜM

### SONUÇ

İşletmelerin ortaklarına açıkladığı kâr ile vergi otoritelerine vergi yükümlülüğü olarak bildirilmek üzere belirlendiği kâr rakamı aynı değildir. Muhasebe ilkelerine göre hazırlanan finansal tablolarda yer alan vergi öncesi kâr ile kurumlar vergisi beyannamesinde yer alan vergilendirilebilir kâr rakamı arasında vergisel, sosyal ve ekonomik amaçlar nedeniyle farklılıklar meydana gelmektedir. Ayrı raporlama yapan ülkelerde işletmeler, muhasebe kârını ulusal ve uluslararası muhasebe standartlarına uygun olarak, vergi otoriteleri için ise vergilendirilebilir kârı ülkenin kendi vergi mevzuatına göre hesaplamaktadır. Bunun sonucunda, mali tablolarda muhasebe standartlarına göre saptanmış kâr rakamı ile söz konusu dönemin vergi yükümlülüğü arasındaki oransal ilişki cari vergi oranını temsil etmemektedir.

Vergilendirilebilir kâr ile muhasebe kârının hesaplanması aşağıda en basit şekliyle görülmektedir;

Vergilendirilebilir Gelirler	xx	Muhasebe Gelirleri	xx
Vergiye Tabi Olmayan Gelirler	(xx)		
Vergiden Düşülecek Olan Giderler	(xx)	Muhasebe Giderleri	(xx)
Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler	xx		
Vergilendirilebilir Kâr	xx	Vergi Öncesi Kâr (Muhasebe Kârı)	xx

Muhasebe kârı ve vergilendirilebilir kâr, bu kârların hesaplanmasında dikkate alınan gelir ve giderlerin farklı dönemleri yansıtması, vergi mevzuatının bir harcamayı veya muafiyeti vergiden

sağlanan olağandışı gelir kaynağı olarak kabul etmesi ve muhasebe kârının hesaplanmasında gelir veya gider kabul edilen kalemlerin, vergilendirilebilir kârın hesaplanmasında kabul edilmemesi halinde farklılık göstermektedir. Birinci tip fark, zamanlama (ya da geçici) farkını, diğer iki fark da sürekli farkı ifade etmektedir. Söz konusu geçici farkların; kıdem tazminatı, maddi duran varlık yenileme fonu gibi uygulamalardan, sürekli farkların ise, vergiye tabi olmayan gelirlerden veya kanunen kabul edilmeyen giderlerden kaynaklandığı bilinmektedir. Sürekli farklar belli bir dönemde ortaya çıkan ve sonraki dönemlerde ortadan kalkmayan farklardır. Bu farklar, Gelir Vergisi Kanunu, Kurumlar Vergisi Kanunu ve Vergi Usul Kanunu'nda ayrı ayrı sayılmaktadır. Geçici farklar ise, belli bir dönemde ortaya çıkan, ancak bir veya birkaç dönem sonra ortadan kalkan farklardır.

Bir varlık ya da yükümlülüğün vergi değeri ile kayıtlı değeri arasındaki fark olan geçici farklar indirilebilir geçici farklar ve vergilendirilebilir geçici farklar olarak iki gruba ayrılmaktadır. Vergilendirilebilir geçici fark, varlığın kayıtlı değeri ve vergi değeri arasında ortaya çıkan ve üzerinden kurumlar vergisi ödenecek olan farktır. Diğer bir deyişle, farkın ortadan kalktığı dönemde bu fark vergi matrahına ilave edilmektedir. Örneğin; menkul kıymet faiz gelir reeskontu. İndirilebilir geçici fark ise, varlığın kayıtlı değeri ile vergi değeri arasında ortaya çıkan ve gelecek dönemlerde vergilendirilebilir kâr tespit edilirken matrahtan indirilebilecek farktır. Örneğin; kıdem tazminatı karşılığı, taşınan mali zarar, kullanılmamış yatırım indirimi.

Geçici farkların vergi etkisi ertelenmiş vergi kavramını karşımıza çıkartmaktadır. Ertelenmiş vergi borcu, vergilendirilebilir geçici farklar doğrultusunda gelecek dönemlerde ödenecek kurumlar vergisi tutarıdır. Ertelenmiş vergi alacağı ise, indirilebilir geçici farklar doğrultusunda gelecek dönemlerde vergi matrahından indirilecek tutardır. Ertelenmiş vergi borç ve alacağının hesaplanmasında vergi etkili muhasebe yöntemlerinden olan erteleme yöntemi veya yükümlülük yöntemi uygulanmalıdır. İşletmelerin sermayelerine iştirak eden hissedarların haklarının korunması amacıyla dağıtım tabi kârın belirlenmesinde vergi mevzuatından bağımsız daha adil bir düzen oluşturmak gerekmektedir. Dolayısıyla, kurumlar vergisinin muhasebeleştirilmesi ve vergi etkili muhasebe yöntemlerine geçilmesi son

derece önem arz etmektedir. Bu amaçlara uygun olarak vergi etkili muhasebe yöntemlerinden birinin uygulanmasında işletmenin hangi metodu kullandığının açıklayıcı notlarla belirtilmesi, uyguladığı vergi etkili muhasebe yöntemini tüm zamanlama farklarına tatbik etmesi ve ortadan kalkacaklarına ilişkin makul bir beklenti olmayan zamanlama farklarını ileriye aktarmaması gerekmektedir. Yatırımcılar için, vergi etkili muhasebe yöntemlerinin kuşkusuz bir çok avantajı vardır. Bu yöntemler işletmenin gelecekteki vergi kazanç ve kayıplarını gösterdiğinden, işletmenin kârlılığı hakkında doğru ve açık bilgilerin verilmesine yardımcı olmaktadır.

Ülkemizde muhasebe standartlarının oluşturulması çalışmalarının sürdürülmesine rağmen, vergi kanunlarının etkisi yoğun bir şekilde devam etmektedir. Başka bir ifade ile, kurumlar vergisi matrahının belirlenmesine yönelik vergi mevzuatı finansal tabloları etkilemektedir. Vergi mevzuatımızdaki uygulamalarla, muhasebe standartlarındaki uygulamalar farklılık gösterdiğinden, dönemler arasında vergi kaymaları ortaya çıkmaktadır. Dolayısıyla uluslararası yaklaşımları uygulamak daha uygun olmaktadır. Ortaya çıkan bu farklılıklar, ertelenmiş verginin muhasebeleştirilmesini gerekli kılmaktadır. Örneğin, ülkemizdeki muhasebe uygulamalarının temelini oluşturan tekdüzen muhasebe sistemine göre ayrılan kıdem tazminatı karşılıkları, karşılığın ayrıldığı dönem için kanunen kabul edilmeyen yani vergi matrahından düşülemeyen bir giderdir. Ancak, tazminat ödenebilir hale geldiği dönemde gider kabul edileceği için ortaya çıkan vergi avantajı vergi alacağı olarak hesaplara yansıtılmalıdır.

Yatırımcıların ve işletme yöneticilerin işletmenin finansal tablolarını doğru ve güvenilir bir şekilde analiz edebilmesi ve geleceğe yönelik olarak doğru kararlar alabilmesinde büyük önem taşıyan bu uygulamanın ülkemizde halen uygulanmamasının temel nedeni, vergi mevzuatının kurumlar vergisini kârın bir dağıtım unsuru olarak kabul etmesidir. Oysa verginin diğer dönemlere ertelenmesi yöntemi, vergiyi kârın dağıtım unsuru değil, yapılan işin maliyeti olarak görmektedir. Dolayısıyla kurumlar vergisi kârın elde edilmesi nedeniyle işletmenin katlandığı gider olarak sayılmaktadır. Tüm diğer faaliyet gelir ve giderleri ait oldukları dönemlerle ilişkilendirildiği gibi, vergi giderleri de ait oldukları gelir ve giderlerle eşleştirilerek dönemsellik

ilkesi gereği ilgili döneme yansıtılmalıdır. Bu çalışmaların sadece teoride kalmaması için Türkiye Muhasebe Standartlarında uluslararası muhasebe standartlarına uyum sağlanması çalışmaları devam etmeli ve “Kurumlar Vergisinin Muhasebeleştirilmesi” standardı da düzenlenmeli ve yayınlanmalıdır. Böylelikle, vergi için değil, bilgi için muhasebe uygulamalarının yapılması yaygınlaştırılmalıdır.

Ülkemize genel kabul görmüş muhasebe standartlarının getirilmesinde öncülük yapmış olan SPK, BDDK ve TURMOB bu konu üzerinde gerekli çalışmaları yapmaktadır. Bu çalışmalar gerek Avrupa Birliği'ne üyelik açısından, gerekse uluslararası sermaye hareketlerindeki hızlı gelişim açısından büyük bir önem taşımaktadır. Nitekim bu konuda yapılan çalışmalar neticesinde ülkemizdeki muhasebe standartları Avrupa Birliği 4. Yönergesinde öngörülen standartlara yaklaşmış durumdadır. Ancak tüm bu çalışmalara rağmen halen uygulamada bir takım eksiklikler bulunmaktadır. ABD, Batı Avrupa ve Avrupa Birliği üyelerinde yaygın uygulama alanı bulan kurumlar vergisinin muhasebeleştirilmesi ile ilgili standartların, Türkiye’de de kabul edilerek bir an önce uygulamaya geçirilmesi gerekmektedir. SPK ilk olarak, UMS 12'nin özellikle üzerinde durduğu, gelir tablosunda dönem kârı üzerinden hesaplanan (ödenen vergiler) ve ileride oluşacak tüm vergiler (ertelenmiş vergiler) için karşılıklar ayrılmasının gerekliliği konusunda SPK'nın XI Tebliğ No.1 ve Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'nde vergi karşılığı ayrılması hükmüne bağlanmıştır. Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası'nda ertelenmiş vergi geliri veya gideri (UMS'ye göre hesaplanan varlık veya yükümlülükler ile yasal düzenlemeler çerçevesinde hesaplanan varlık ve yükümlülükler arasındaki farkın vergi etkisi) hesaplanmamaktadır. Ancak 2001 yılından itibaren gelir tablosunda ödenecek vergiler için karşılık ayrılmaya başlanmıştır. Burada önemli olanın sadece uluslararası muhasebe standartlarından bir tanesini oluşturan “Gelir Vergisi” ile uyumun sağlanması değil, tüm uluslararası muhasebe standartları ile Avrupa'daki finansal tabloların hazırlanmasına ilişkin uygulamaların değerlendirilerek, Türkiye'deki uygulamalarla uyumunun sağlanmasının olduğu unutulmamalıdır. Bu açıdan uluslararası muhasebe standartlarının ülkemizde uygulanması için yoğun çaba gösteren SPK'nın, BDDK'nın, TURMOB'un ve genel muhasebe

sisteminin esaslarını, bunlarla ilgili mali tabloları ve sistemin işleyiş kurallarını içeren ilkeleri belirleyen Maliye Bakanlığı'nın çalışmalarının devam ettirilmesi ve bu çalışmaların desteklenmesi gerekmektedir. Türkiye'nin uluslararası finans piyasalarında kalıcı bir yere sahip olmasında bu reformun gerçekleşmesi kaçınılmaz bir zorunluluk haline gelmiştir.

## KAYNAKÇA

- AKDOĞAN, Nalan ve Nejat Tenker. Finansal Tablolar ve Mali Analiz Teknikleri, Gazi Kitapevi, 2001
- AKDOĞAN, Nalan ve Orhan Sevilengül. TCMB'de Uygulanacak Muhasebe Standartları ve Politikaları, 2001
- AYANOĞLU, Yıldız. Dönem Net Kârının Belirlenmesi ve Ertelenen Vergi Etkilerinin Finansal Tablolara Yansıtılması, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Gazi Üniversitesi, Ankara, 2001
- Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu. Muhasebe Uygulama Yönetmeliği ve İlgili Tebliğler. <http://www.bddk.org.tr/turkce/mevzuat/mevzuat.htm#7>
- Başkent Üniversitesi. SPK ve BDDK Muhasebe Standartlarının Uygulamaya Getirdiği Yenilikler-Enflasyon Muhasebesi ve Konsolide Finansal Tabloların Düzenlenmesine İlişkin Uygulamalara İlişkin Seminer Notu. Kızılcihamam, 31 Ocak-02 Şubat 2003
- BEYDÜZ, Bülent. Uluslararası Muhasebe Standartları 21, Kur Değişim Etkilerinin Muhasebeleştirilmesine İlişkin Sunumu. Deloitte Touche Tohmatsu, 18 Mayıs 2000
- BIYIK, Recep ve Aydın Kıratlı. Gelir ve Kurumlar Vergisi Matrahlarının Tespitinde Giderler ve İndirimler, Yaklaşım Yayıncılık, 2001
- ÇELİK, Nuri. İş Hukuku Dersleri, İstanbul: Beta Basım, 1994
- Deloitte Touche Tohmatsu. Uluslararası Muhasebe Standartları Cep Kitapçığı, 2002a
- Deloitte Touche Tohmatsu. TCMB'ye İlişkin 31 Aralık 2002 ve 2001 Tarihli Mali Tablolar Raporu. Ankara, 2002b
- Deloitte Touche Tohmatsu. UMS 19 ve 29'a İlişkin Olarak Hazırladıkları Sunum. İstanbul, 2002c

DURLANIK, S.Sabit. "Şerefiyenin Muhasebeleştirilmesi Üzerine Görüşler" .  
Vergi Dünyası Dergisi, 231, (Kasım 2000), s.49-52

European Commission. Accounting Harmonisation: A New Strategy Vis-à-Vis  
International Harmonisation. 2003.  
[http://europa.eu.int/comm/internal\\_market/accounting/docs/com-95-508/\\_en.pdf](http://europa.eu.int/comm/internal_market/accounting/docs/com-95-508/_en.pdf)

European Commission. Examination of the Conformity Between IAS 12 and  
the European Accounting Directives. 1997.  
[http://europa.eu.int/comm/internal\\_market/accounting/ias/ias-comparison\\_en.htm](http://europa.eu.int/comm/internal_market/accounting/ias/ias-comparison_en.htm)

European Commission. Examination of the Conformity Between IAS 1 to IAS  
41 and the European Accounting Directives. 2001. s.14-17.  
[http://europa.eu.int/comm/internal\\_market/accounting/ias/ias-comparison\\_en.htm](http://europa.eu.int/comm/internal_market/accounting/ias/ias-comparison_en.htm)

European Commission. Fourth Council 78/660/EEC of 25 July 1978 based  
on Article 54(3)(g) of The Treaty on the Annual Accounts of Certain  
Types of Companies 78/660/EEC. 1978. [www.pca.uz/database/  
Companyleg/d78-660.htm](http://www.pca.uz/database/Companyleg/d78-660.htm)

European Commission. Press Releases. 2002.  
[http://europa.eu.int/rapid/start7cgi/guesten.ksh?p\\_action.gettxt=g&d  
oc=IP/02/1967|0|RAPID&lg=EN](http://europa.eu.int/rapid/start7cgi/guesten.ksh?p_action.gettxt=g&d oc=IP/02/1967|0|RAPID&lg=EN)

European Commission. Seventh Council Directive 83/349/EEC of 13 June  
1983 based on the Article 54 (3)(g) of the Treaty on Consolidated  
Accounts. 1983. [www.pca.uz/database/companyleg/d83-349.htm](http://www.pca.uz/database/companyleg/d83-349.htm)

GÜNEL, Özgür. Kurumlar Vergisinin Muhasebeleştirilmesi (UMS-12) ve Bu  
Standardın Uygulanabilirliğinin Türkiye Açısından Değerlendirilmesi,  
Doktora Tezi, Marmara Üniversitesi, İstanbul, 1994

HACIOSMANOĞLU, M.Çetin. "Tekdüzen Hesap Çerçevesi ve Hesap  
Planının 12 Numaralı Uluslararası Muhasebe Standardı Açısından  
Değerlemesi(I)". Vergi Dünyası Dergisi, 167, (Temmuz 1995),  
s.59-71

International Accounting Standards Committee, International Accounting  
Standards 2000, Londra, 2000

IAS Plus. Deloitte Touche Tohmatsu. Standards: IAS 12, Income Taxes.  
[www.iasplus.com/standard/ias12.htm](http://www.iasplus.com/standard/ias12.htm)



- KIRATLI, Aydın. “Gelir ve Kurumlar Vergisi Kapsamında Ar-Ge Vergi Ertelemesi”. Vergi Dünyası Dergisi, 236, (Nisan 2001), s.48-52
- Maliye Hesap Uzmanları Derneği. Beyanname Düzenleme Kılavuzu. Acar Matbaacılık. İstanbul, 1999
- Ministry for Enterprise, Trade and Employment. “Report of The Review Group of Auditing”. <http://www.entemp.ie/glossary.pdf>, 2003
- ÖNCEL, Mualla, Ahmet Kumrulu ve Nami Çağan. Vergi Hukuku, Ankara: Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları, 1997
- ÖZBİRECİKLİ, Mehmet. “Ertelenmiş Vergi Kavramı ve Bilanço Üzerindeki Etkileri”. Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, 1, 2 (Haziran 1999), s.111-119
- SARIKAYA, İrfan. “Ticari Kâr-Mali Kâr Ayrımında Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği ve Ticari Kârdan Mali Kâra Geçiş”. Vergi Dünyası Dergisi, 158, (Ekim 1995), s.80-91
- Sermaye Piyasası Kurulu. Muhasebe Standartları Tebliğ Taslağı. <http://www.spk.gov.tr/tebligtaslak/iastaslak.pdf>, 2002
- SERTBUDAK, Nazan. Bilanço Zararına İlişkin Rapor, T.C.M.B Muhasebe Genel Müdürlüğü, Bilanço ve Hesapları İzleme Müdürlüğü, 2002
- SEVİM, Şerafettin. “Bilanço Esasına Göre Defter Tutan Gelir Vergisi Mükelleflerinin Yıl Sonu İşlemlerinden Ticari Kârdan Mali Kâra Geçiş”. Vergi Dünyası Dergisi, 175, (Mart 1996), s.148-160
- SUTTON, Tim. Corporate Financial Accounting and Reporting, Pearson Education Limited, Great Britain, 2000
- SÜZEK, Sarper. Temel İş Yasaları, Savaş Yayınları, 1994
- The European Union-Online. “Accounting Legislation-Overview”. <http://forum.europa.eu.int/irc/dsis/accstat/info/data/en/legislation%20overview.doc>, 2003
- Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası. Yıllık Rapor 2002. Ankara, 2002
- Türkiye Bankalar Birliği. “Bankalarca Uygulanacak Muhasebe Standartları Tekdüzen Hesap Planı ve İzahnamesi”. <http://www.tbb.org.tr>

Türkiye Bankalar Birliği. "IMF'in Tavsiye Ettiği Uluslararası Standartlar (Muhasebe, Denetim, İflas, Kurumsal Yönetim, Veri Yayılımı, Maliye Politikalarında Şeffaflık, Sigorta Düzenlemeleri, Para Politikaları ve Mali Politikalarda Şeffaflık, Menkul Kıymet Piyasalarının Düzenlenmesi)",2003a  
[http://www.tbb.org.tr/turkce/arastirmalar/uluslararası\\_standartlar.doc](http://www.tbb.org.tr/turkce/arastirmalar/uluslararası_standartlar.doc)

Türkiye Büyük Millet Meclisi. "Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun Tasarısı ile Gerekçesi". <http://www.tbmm.gov.tr>

Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu. Türkiye Muhasebe Standartları 2000. Ankara, 2000

WILSON, Antony. Uluslararası Muhasebe Standardı 12 Gelir Vergisine İlişkin Sunumu. Deloitte Touche Tohmatsu, 29 Mayıs 2000

193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu

5422 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu

1211 Sayılı T.C.Merkez Bankası Kanunu

6762 Sayılı Türk Ticaret Kanunu

213 Sayılı Vergi Usul Kanunu