

T.C.
DOKUZ EYLÜL ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANABİLİM DALI
MALİ HUKUK PROGRAMI
YÜKSEK LİSANS TEZİ

**ULUSLARARASI MUHASEBE STANDARTLARININ VERGİSEL
AÇIDAN İNCELENMESİ VE
ERTELENMİŞ VERGİ UYGULAMASI**

Güliz Fulya ŞEN

Danışman
Prof. Dr. Zeynep ARIKAN

2009

Yemin Metni

Yüksek Lisans Tezi olarak sunduğum “Uluslararası Muhasebe Standartlarının Vergisel Açıdan İncelenmesi ve Ertelemiş Vergi Uygulaması” adlı çalışmanın, tarafımdan, bilimsel ahlak ve geleneklere aykırı düşecek bir yardıma başvurmaksızın yazıldığını ve yararlandığım eserlerin kaynakçada gösterilenlerden oluştuğunu, bunlara atıf yapılarak yararlanılmış olduğunu belirtir ve bunu onurumla doğrularım.

24/12/2009
Güliz Fulya ŞEN
İmza

YÜKSEK LİSANS TEZ SINAV TUTANAĞI

Öğrencinin

Adı ve Soyadı : Güliz Fulya ŞEN
Anabilim Dalı : Maliye
Programı : Mali Hukuk
Tez Konusu : Uluslararası Muhasebe Standartlarının Vergisel Açıdan İncelenmesi ve Ertelenmiş Vergi Uygulaması
Sınav Tarihi ve Saati :

Yukarıda kimlik bilgileri belirtilen öğrenci Sosyal Bilimler Enstitüsü'nün tarih ve sayılı toplantısında oluşturulan jürimiz tarafından Lisansüstü Yönetmeliği'nin 18. maddesi gereğince yüksek lisans tez sınavına alınmıştır.

Adayın kişisel çalışmaya dayanan tezini dakikalık süre içinde savunmasından sonra jüri üyelerince gerek tez konusu gerekse tezin dayanağı olan Anabilim dallarından sorulan sorulara verdiği cevaplar değerlendirilerek tezin,

BAŞARILI OLDUĞUNA O OY BİRLİĞİ O
DÜZELTİLMESİNE O* OY ÇOKLUĞU O
REDDİNE O**
ile karar verilmiştir.

Jüri teşkil edilmediği için sınav yapılamamıştır. O***
Öğrenci sınava gelmemiştir. O**

* Bu halde adaya 3 ay süre verilir.
** Bu halde adayın kaydı silinir.
*** Bu halde sınav için yeni bir tarih belirlenir.

Tez burs, ödül veya teşvik programlarına (Tüba, Fulbright vb.) aday olabilir. Evet
Tez mevcut hali ile basılabilir. O
Tez gözden geçirildikten sonra basılabilir. O
Tezin basımı gerekliliği yoktur. O

JÜRİ ÜYELERİ

İMZA

..... Başarılı Düzeltme Red

..... Başarılı Düzeltme Red

..... Başarılı Düzeltme Red

ÖZET

Yüksek Lisans Tezi

Uluslararası Muhasebe Standartlarının Vergisel Açıdan İncelenmesi ve
Ertelenmiş Vergi Uygulaması

Güliz Fulya ŞEN

Dokuz Eylül Üniversitesi

Sosyal Bilimler Enstitüsü

Maliye Anabilim Dalı

Mali Hukuk Programı

Muhasebe ile vergi kuralları arasında tartışmalı bir ilişki mevcuttur. Uluslararası muhasebe standartları, vergi kuralları ne olursa olsun, mali tabloların muhasebe kurallarına göre düzenlenmesi gerektiğini kabul etmektedir. Bu yüzden, muhasebe kuralları ile vergi kuralları arasındaki farklılıklar, geçici ve sürekli farkların ortaya çıkmasına neden olmaktadır. Sürekli Farklar, mali kar ile ticari kar arasında, yürürlükte bulunan vergi mevzuatının etkisiyle ortaya çıkan ve diğer dönemlerde ortadan kalkmayan farklardır. 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. Ülkemizdeki muhasebe uygulamalarında, ticari ve mali karın hesabında, vergiden istisna edilmiş gelirler ve kanunen kabul edilmeyen giderlerin neden olduğu sürekli farklar dikkate alınmakta ancak dönemsellik ilkesi gereğince ortaya çıkan geçici farkların vergi etkisi dikkate alınmamaktadır. Uluslararası muhasebe standartlarından 12 no' lu muhasebe 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 kar tespit edilirken matrahtan indirilebilecek farktır. Örneğin; kıdem tazminatı karşılığı, taşınan mali zarar, kullanılmamış yatırım indirimi,

şüpheli alacaklar karşılığı gibi. Bu çalışmanın amacı, Türkiye’de muhasebe kuralları ile vergi kuralları arasındaki ilişkiyi incelemek, UMS-TMS 12’nin getirdiği yenilikler ve bu standardın uygulanması sırasında ortaya çıkması beklenen sorunlar üzerinde durmaktır.

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

ABSTRACT

Master Thesis

**(Research of International Accounting Standards On Account of Tax Rules
and Application of Deferred Tax)**

(Güliz Fulya ŞEN)

Dokuz Eylül University

Institute of Social Sciences

Department Finance

Fiscal Law Program

There is a debatable relation between Accounting and Tax rules. International Accounting Standards require financial tables to be prepared according to the accounting rules no matter what the tax rule in use. Thus, the differences between Accounting and the tax rules cause both temporary and permanent differences. 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. Non-allowable charges or non-taxable incomes are examples of permanent differences. Temporary differences arise when there is differences between the occur time of incomes and expenses and their recognition time as per the tax legislation. Evaluating operational and financial profits in accounting applications in Turkey, permanent differences which are caused by tax exempted revenues and expenses are taken into consideration while the tax effects of temporary differences are ignored as a result of seasonality. International accounting standards (IAS) No.12 titled Standard 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 liability that results in taxable amounts. Accruals of interest income from securities, and financial funds are examples of taxable temporary differences. Deductible temporary differences is the difference between the carrying amount and tax base of an asset or a liability that is deductible from tax assetment when determining the taxable profit of future periods. Provisions for severance indemnity, and unused tax

losses, unused investment allowances, and funds for doubtful receivable are examples of temporary deductible differences. The aim of this paper is to analyse the relations between accounting rules and tax rules in Turkey and also to discuss the innovative features of IAS 12 and potential problems of the use of those innovative standards.

Key Words: International Accounting Standards, IAS 12, Deferred Tax Assets and Liabilities, Permanent Difference, Temporary Difference.

**ULUSLARARASI MUHASEBE STANDARTLARININ VERGİSEL AÇIDAN
İNCELENMESİ VE
ERTELENMİŞ VERGİ UYGULAMASI**

İÇİNDEKİLER

YEMİN METNİ	ii
TUTANAK	iii
ÖZET	iv
ABSTRACT	vi
İÇİNDEKİLER	viii
KISALTMALAR	xi
TABLO LİSTESİ	xii
GİRİŞ	1

BİRİNCİ BÖLÜM

TİCARİ - MALİ KAR AYRIMINDA KAR KAVRAMININ BELİRLENMESİ

1.1. TİCARİ KARIN MUHASEBE KURAMINDA BELİRLENMESİ	3
1.2. MALİ KARIN TÜRK VERGİ SİSTEMİNDE BELİRLENMESİ	12
1.2.1. Gelir Vergisi Açısından Mali Karın Değerlendirilmesi	15
1.2.2. Kurumlar Vergisi Açısından Mali Karın Değerlendirilmesi	19
1.3. ULUSLARARASI MUHASEBE STANDARTLARINDA KAR KAVRAMI VE BELİRLENMESİ	23

İKİNCİ BÖLÜM

**ULUSLARARASI MUHASEBE STANDARTLARI VE VERGİ KANUNLARI' NDA
TİCARİ VE MALİ KARA ULAŞMADA FARKLILIKLAR**

2.1. ULUSLARARASI MUHASEBE STANDARTLARI VE VERGİ KANUNLARI' NDA TİCARİ KARA ULAŞMADA FARKLILIKLAR	28
2.1.1. Değerleme Uygulamasında Ticari Kara Ulaşmada Farklılıklar	29
2.1.1.1. Türk Ticaret Kanunu' nda Değerleme Uygulaması	29
2.1.1.2. Vergi Usul Kanunu' nda Değerleme Uygulaması	32

2.1.1.3. Uluslararası Muhasebe Standartları'nda Değerleme Uygulaması .36	
2.1.2. Reeskont Uygulamasında Ticari Kara Ulaşmada Farklılıklar42	
2.1.2.1. Vergi Usul Kanunu' nda Reeskont Uygulaması43	
2.1.2.2. Uluslararası Muhasebe Standartları' nda Reeskont Uygulaması ..43	
2.1.2.3. Uluslararası Muhasebe Standartları ve Vergi Kanunları' nda Reeskont Uygulama Farklılıkları.....44	
2.1.3. Karşılık Ayırma Uygulamasında Ticari Kara Ulaşmada Farklılıklar.....47	
2.1.3.1. Türk Ticaret Kanunu' nda Karşılık Uygulaması47	
2.1.3.2. Vergi Usul Kanunu' nda Karşılık Uygulaması48	
2.1.3.3. Uluslararası Muhasebe Standartları' nda Karşılık Uygulaması.....50	
2.1.4. Amortisman Uygulamasında Ticari Kara Ulaşmada Farklılıklar.....58	
2.1.4.1. Türk Ticaret Kanunu' nda Amortisman Uygulaması58	
2.1.4.2. Vergi Usul Kanunu' nda Amortisman Uygulaması59	
2.1.4.2.1. Amortisman Tabi Değerin Tespiti ve Sürenin Başlangıcı61	
2.1.4.2.2. Amortisman Hesaplama Yöntemleri64	
2.1.4.3. Uluslararası Muhasebe Standartları'nda Amortisman Uygulaması 66	
2.1.4.3.1. Maddi Duran Varlık Tanımı, Değer Tespiti67	
2.1.4.3.2. Amortisman Tabi Tutar Ve Amortisman Dönemi68	
2.1.4.3.3. Amortisman Yöntemi70	
2.1.4.3.4. Amortisman Ayırma Modelleri.....70	
2.1.4.4. Türk Ticaret Kanunu, Vergi Usul Kanunu ve Uluslararası Muhasebe Standartları' nda Amortisman Uygulamaları Karşılaştırılması.....73	
2.2. ULUSLARARASI MUHASEBE STANDARTLARI VE VERGİ KANUNLARINDA MALİ KARA ULAŞMADA FARKLILIKLAR74	
2.2.1.Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler Uygulamasında Mali Kara Ulaşmada Farklılıklar75	
2.2.2. Vergilendirilmeyecek Gelirler Uygulamasında Mali Kara Ulaşmada Farklılıklar78	

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM
ULUSLARARASI MUHASEBE STANDARTLARINDA ERTELENMİŞ VERGİ
MÜESSESESİ

3.1. ERTELENMİŞ VERGİ MÜESSESESİNİN TANIMI, AMACI VE GELİŞİMİ.....	83
3.2. SÜREKLİ FARKLAR, GEÇİCİ FARKLAR VE VERGİ DEĞERİ	88
3.2.1. Sürekli Farklar	88
3.2.2. Geçici Farklar	90
3.3. VERGİ ERTELEME YÖNTEMLERİ.....	92
3.3.1. Vergi Borçları Yöntemi.....	93
3.3.2. Vergi Etkili Muhasebe Yöntemleri	93
3.3.2.1. Erteleme Yöntemi	94
3.3.2.2. Yükümlülük Yöntemi	95
3.3.2.3. Net Vergi Borçları Yöntemi.....	96
3.4. ERTELENMİŞ VERGİ FARKLARI, HESAPLANMASI VE UYGULANMASI ...	97
3.4.1. Yenileme Fonu Ve Ertelenmiş Vergi.....	97
3.4.2. Kazanılmamış Finansman Geliri Ve Ertelenmiş Vergi.....	105
3.4.3. Şüpheli Alacak Giderleri Ve Ertelenmiş Vergi	105
3.4.4. Kıdem Tazminatı Karşılığı Ve Ertelenmiş Vergi.....	111
3.4.5. Ödenecek SSK Primleri Ve Ertelenmiş Vergi	113
3.4.6. Vergi Oranlarındaki Farklılıklar Ve Ertelenmiş Vergi	113
3.4.7. Stok Değer Düşüklüğü Gideri Ve Ertelenmiş Vergi.....	114
3.4.8. Amortisman Giderleri Ve Ertelenmiş Vergi.....	115
3.4.9. Devreden Mali Zarar Ve Ertelenmiş Vergi	122
3.5. ERTELENMİŞ VERGİ FARKLARININ MUHASEBELEŞTİRİLMESİ VE MALİ	
TABLOLARA YANSIMASI	123
SONUÇ	127
KAYNAKÇA.....	132

KISALTMALAR

BDDK	: Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu
GKGMİ	: Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri
GVK	: GVK
IAS	: International Accounting Standards (Uluslararası Muhasebe Standartları-UMS)
IASB	: International Accounting Standards Boards (Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi)
KVK	: KVK
MDV	: Maddi Duran Varlık
MSUGT	: Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği
RG	: Resmi Gazete
SPK	: Sermaye Piyasası Kurulu
TMS	: Türkiye Muhasebe Standardı
TMSK	: Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu
TTK	: Türk Ticaret Kanunu
UFRS	: Uluslararası Finansal Raporlama Standardı
UMS	: Uluslararası Muhasebe Standardı
VUK	: Vergi Usul Kanunu

TABLO LİSTESİ

Tablo 1: Ticari Karın Hesaplanması	11
Tablo 2: Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları'nda Yer Alan Değerleme Esasları ile Değerleme Ölçüleri	39
Tablo 3: Beysan Dayanıklı Tüketim Malları Üretim A.Ş. 01.01.2007 – 31.12.2007 Dönemine Ait Gelir Tablosu.....	99
Tablo 4: Beysan Dayanıklı Tüketim Malları Üretim A.Ş. 31.12.2007 Tarihli Karşılaştırmalı Bilançosu	101
Tablo 5: Beysan Dayanıklı Tüketim Malları Üretim A.Ş. 01.01.2008 – 31.12.2008 Dönemine Ait Gelir Tablosu.....	102
Tablo 6: Beysan Dayanıklı Tüketim Malları Üretim A.Ş. 01.01.2009 – 31.12.2009 Dönemine Ait Gelir Tablosu	102
Tablo 7: Beysan Dayanıklı Tüketim Malları Üretim A.Ş. Karşılaştırmalı Bilançoları	103
Tablo 8: 31.12.2008 Tarihi İtibariyle Mevcut Alacakların Detayı	106
Tablo 9: Aktif Tekstil Sanayi Ve Ticaret Limited Şirketi 01.01.2008 – 31.12.2008 Dönemine Ait Gelir Tablosu.....	107
Tablo 10: Aktif Tekstil Sanayi Ve Ticaret Limited Şirketi 31.12.2008 İtibariyle Hesaplanan Vergi.....	107
Tablo 11: Aktif Tekstil Sanayi Ve Ticaret Limited Şirketi 31.12.2008 Tarihli Bilançosu	108
Tablo 12: Aktif Tekstil Sanayi Ve Ticaret Limited Şirketi 01.01.2008 – 31.12.2008 Dönemine Ait Gelir Tablosu (UMS'ye Göre).....	108
Tablo 13: Aktif Tekstil Sanayi Ve Ticaret Limited Şirketi 31.12.2008 Tarihli Bilançosu (UMS' ye Göre).....	109
Tablo 14: Amortisman Uygulamalarında Ertelenmiş Vergi Farkları	116
Tablo 15: Amortisman Hesaplama (TL).....	117
Tablo 16: Beta Yazılım Ve Ticaret Limited Şirketi 01.01.2007 – 31.12.2007 Dönemine Ait Gelir Tablosu (VUK' a Göre).....	118
Tablo 17: Beta Yazılım Ve Ticaret Limited Şirketi 31.12.2007 Tarihli Bilançosu (VUK' a Göre).....	118
Tablo 18: Beta Yazılım Ve Ticaret Limited Şirketi 31.12.2007 İtibariyle Hesaplanan Vergi	119

Tablo 19: Beta Yazılım Ve Ticaret Limited Şirketi 01.01.2007 – 31.12.2007 Dönemine Ait Gelir Tablosu (UMS'ye Göre)	119
Tablo 20: Beta Yazılım Ve Ticaret Limited Şirketi 31.12.2007 Tarihli Bilançosu (UMS'ye Göre)	120
Tablo 21: Dönemler İtibariyle Hesaplanan Vergi	121
Tablo 22: Dönemler İtibariyle Hesaplanan Vergi Tablosu (Mali Zararın Bulunması Durumunda)	122
Tablo 23: Ertelenmiş Vergi Gelir Tablosu.....	125

GİRİŞ

Günümüzde işletmeler hızlı bir globalleşme süreci içerisine girmişlerdir. Globalleşmenin sonucu olarak çok uluslu şirketlerin sayısı da hızla artmaktadır. Uluslararasıdaki bu gelişmeler, potansiyel ve aktif girişimcilerin objektif ve tarafsız olarak düzenlenmiş ve uluslararası kabul görmüş raporlara olan ihtiyacını da hızla artırmıştır.

İşletmelerin istenilen nitelikte raporları elde edebilmeleri ve potansiyel yatırımcıların ve ilgili çıkar gruplarının haklarını dünya çapında koruyabilmeleri ve böylece bütün ülkelerin ekonomik yönden kalkınmalarına katkıda bulunabilmeleri için, Uluslararası Muhasebe Standartları'na olan ihtiyaç her geçen gün artmaktadır.

Mali tabloların düzenlenmesinde uluslararası farklılıklar vardır. Bu farklılıkların nedeni, ilgili ülkedeki muhasebe düzeni ve vergi kanunlarına dayanan o ülkenin sosyo-ekonomik koşullarıdır. Bu nedenle, uluslararası muhasebe bilgilerinin karşılaştırılması ve işletme dışı çıkar gruplarının bilgi sahibi olmaları zorlaşmaktadır.

Uluslararası alanda çıkar gruplarının haklarını koruyabilmek ve onlara objektif ve tarafsız bir biçimde rapor sunabilmek ve böylelikle mali tabloların dünya çapında kabul edilme ve gözlenme olanağını artırmak amacıyla Uluslararası Muhasebe Standartlarına ihtiyaç duyulmaktadır. Uluslararası tüm ülkelerin ekonomik faaliyet sonuçlarının doğru olarak ortaya konulması ve değerlendirilmesi Uluslararası Muhasebe Standartları'nın oluşumu ile mümkündür.

Uluslararası Muhasebe Standartları' nı incelerken; Ticari - Mali Kar ayırımına dayanarak, standartların Türk Vergi Kanunları ile ilişkisini ortaya koyabilmek için standartların tamamı yerine, kayıtları ve mali tabloları oluşturma sürecini en çok etkileyen standartlara ağırlık vererek inceleme yapılmıştır. Dolayısıyla belli başlı konulara ağırlık verilmiş; VUK' da yer alan Değerleme, Reeskont, Karşılıklar ve Amortisman uygulamaları esas alınarak konu işlenmiştir. Ticari kardan Mali kara geçişi en çok etkileyen standart 12 numaralı "Gelir Vergileri Standardı"dır. Bu yüzden; UMS 12' ye dayanarak Ertelenmiş Vergi müessesisinin işleyişi, muhasebeleştirilme uygulamaları ve mali tablolara yansıtılması işlenmiştir.

Birinci bölümde; kar kavramının belirlenmesi muhasebe kuramı, vergi sistemi ve UMS açısından incelenmiştir. Ticari karın hesaplanmasında muhasebe sistemi uygulama genel tebliğlerindeki kavramlar ve mali tablo ilkeleri esas alınmıştır. Mali karın belirlenmesinde Gelir Vergisi ve Kurumlar Vergisi çerçevesinde değerlendirme yapılmaktadır. UMS' de kar kavramının hangi standartlarda ve nasıl belirlendiği

diğer yandan da standartların getirdiği yeni kar kavramı olan Kapsamlı Kar kavramı açısından inceleme yapılmıştır.

İkinci bölümde; UMS ve vergi kanunlarının ticari ve mali kara ulaşmada farklılıklarına dayanan bu bölüm dört ana başlıkta incelenmiştir. Ticari kara ulaşırken değerleme, reeskont, karşılıklar ve amortisman konusunda ayrıntılı açıklamalarla konu incelenmiştir. Mali kara ulaşırken ise temelde kanunen kabul edilmeyen giderler ve istisnaya tabi gelirler açısından konu açıklanmiştır.

Son bölümde ise; vergi kanunları ve UMS farklılıklarından kaynaklanan Ertelenmiş Vergi Müessesesi incelenmiştir. Ertelenmiş Vergi tanımı, amacı ve gelişimi açıklandıktan sonra, standartta yer alan tanımlar incelenmiştir. Diğer yandan, Ertelenen Vergi Farklılıklarının uygulama örnekleriyle konu açıklanmaya çalışılacaktır. Son olarak da Ertelenmiş Vergi Farklarının muhasebeleştirilmesi ve mali tablolara yansıtılması incelenmiştir.

BİRİNCİ BÖLÜM

TİCARİ - MALİ KAR AYRIMINDA KAR KAVRAMININ BELİRLENMESİ

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

Kar aynı zamanda işletmenin en önemli başarı ölçütü olarak kabul edilmektedir. Bu yaklaşım esas itibarıyla iktisadilik prensibine de uygun düşmektedir¹. Bir nimet külfet ilişkisi olarak ortaya konulan iktisadilik prensibine egemen olan ölçüt, nimetin maksimizasyonu ve külfetin minimizasyonudur. Bu değerlendirmede nimet olarak satış geliri, külfet olarak da maliyet esas alındığında, bu iki büyüklüğün pozitif farkı olarak tanımlanan karın maksimizasyonu (veya negatif farkı olarak da tanımlanan zararın minimizasyonu) tamamen mantıklı bir sonuçtur.

Buna karşılık kar, işletmede yaratılan katma değer in işletme sahiplerine düşen payı olarak tanımlandığında yukarıdaki değerlendirmenin değiştirilmesi gerekmektedir. Kar 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 değer in sadece bir unsuru olan kar değil, tamamı dikkate alınmalıdır.

1.1. TİCARİ KARIN MUHASEBE KURAMINDA BELİRLENMESİ

Türkiye’de muhasebe uygulamaları daima vergi mevzuatının etkisinde oluşmuştur. Bunun doğal sonucu olarak, muhasebe sürecinin nihai ürünleri olan mali tabloların içeriği de vergi mevzuatının gereklerini yansıtmıştır. Vergi mevzuatı; devletin, başta gelir elde etmek üzere, çeşitli ekonomik ve sosyal politikalarının bir aracı olarak kullanılır. Bir işletme ile ilgili çıkar gruplarından birinin (devletin) amaçlarına uygun olarak hazırlanan mali tablolar, diğer bütün çıkar gruplarının (mevcut ve muhtemel ortaklar, alacaklılar v.s.) amaçlarına da hizmet edeceği varsayılmaz. Söz konusu tüm çıkar gruplarının bilgi ihtiyacını karşılayacak bir mali

¹ İrfan Sarıkaya, “Ticari Kar-Mali Kar Ayrımında Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği ve Ticari Kardan Mali Kara Geçiş”, **Vergi Dünvası Dergisi**, Sayı: 158, 1995, s.81.

tablolar seti hazırlanacaksa, bu tabloların mümkün olduğu kadar işletmenin gerçeklerini yansıtması gerekir². Bu nedenle vergi düzenlemelerinin amacı ile muhasebe ilkelerinin amacı aslında birbirinden farklıdır.

Maliye Bakanlığı 1994 tarihinden itibaren yürürlüğe koyduğu 1 ve 2 no' lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği (MSUGT) uyarınca tüm işletmeleri tekdüzen muhasebe sistemine uyma zorunluluğu getirmiştir. Bu tebliğin amacı muhasebe karının belirlenmesidir. Vergiye tabi kar ise, mükellef tarafından Vergi Usul Kanunu (VUK) dikkate alınarak beyan edilmektedir. Bu tarihten önceki uygulamada amaç, vergiye tabi karın saptanmasıydı. Tebliğ bu noktada temelde bir farklılık öngörmüştür. Bu farklılık bundan sonra kar tespitinde tüm dünya tarafından da benimsenmiş "Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri" (GKGMİ) doğrultusunda muhasebe karının tespit edilmesidir. Bu düzenleme kapsamında bulunan işletmeler, muhasebe sistemlerini bu Tebliğ ve Eki'nde öngörülen kurallara uygun olarak yürüteceklerdir. Ancak vergiye tabi karın tespiti aşamasında vergi kanunlarında yer alan özel hükümleri göz önünde bulundurmamak zorundadırlar. Diğer bir anlatımla, bu düzenlemede yer alan kavram ve ilkeler ile mali tabloların düzenlenmesi ve sunulmasına ilişkin esaslar çerçevesinde düzenlenecek mali tabloların tekliği değiştirilemez olup; işletmeler söz konusu mali tablolardan hareketle vergiye tabi safi kazancın tespitinde vergi mevzuatı uyarınca istenilen bilgileri sağlayacak şekilde gerekli düzenleme ve hesaplamaları yapacaklardır. GKGMİ' nin en önemli amaçlarından biri, mali tabloların işletmenin gerçeklerini yansıtmasını sağlamaktır. Böylece muhasebe açısından iki ayrı kural seti söz konusudur. Bunlardan biri vergi mevzuatı, diğeri ise GKGMİ' dir. İşletmenin devlete yapacağı finansal raporlamanın vergi mevzuatına dayandırılması doğaldır³. Bunun kadar doğal bir durum da, işletmenin devlet dışındaki diğer çıkar gruplarına yapacağı genel amaçlı finansal raporlamanın, GKGMİ' ne dayandırılmasıdır⁴. Daha önce belirttiğimiz ve Türk muhasebe uygulamasında bir devrim niteliğinde olan MSUGT' nin yürürlüğe konulması ile ülkemizdeki muhasebe uygulamaları da GKGMİ' ne göre şekillenmeye başlamıştır⁵.

² Nasuhi Bursalı ve Yücel Ercan, Maliyet Muhasebesi İlkeler ve Genel Uygulamalar, Der Yayınları, 9. baskı., İstanbul, 1999, s. 44.

³ Ümit Gökdeniz, Muhasebe Standartları, Alfa Basım Dağıtım, İstanbul, 1996.

⁴ Ankara Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası, Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına Uyumlu Sermaye Piyasasında Muhasebe Standartları, Ankara SMMM Odası Yayınları, No:31, Ankara, 2004.

⁵ Bursalı, s. 45.

GKGMİ' ye dayanan muhasebenin temel kavramları şunlardır;

i. Sosyal Sorumluluk Kavramı; muhasebenin işlevini yerine getirme hususundaki sorumluluğunu belirtmekte ve muhasebenin kapsamını, anlamını, yerini ve amacını göstermektedir. Sosyal sorumluluk kavramı; muhasebenin organizasyonunda, muhasebe uygulamalarının yürütülmesinde ve mali tabloların düzenlenmesi ve sunulmasında; belli kişi veya grupların değil, tüm toplumun çıkarlarının gözetilmesi ve dolayısıyla bilgi üretiminde gerçeğe uygun, tarafsız ve dürüst davranılması gereğini ifade eder.

ii. Kişilik Kavramı; işletmenin sahip veya sahiplerinden, yöneticilerinden, personelinden ve diğer ilgililerden ayrı bir kişiliğe sahip olduğunu ve o işletmenin muhasebe işlemlerinin sadece bu kişilik adına yürütülmesi gerektiğini öngörür.

iii. İşletmenin Sürekliliği Kavramı; işletmelerin faaliyetlerini bir süreye bağlı olmaksızın sürdüreceğini ifade eder. Bu nedenle işletme sahiplerinin ya da hissedarlarının yaşam süreleriyle bağlı değildir. İşletmenin sürekliliği kavramı maliyet esasının temelini oluşturur. Bu kavramın, işletmeler açısından geçerliliğinin bulunmadığı veya ortadan kalktığı durumlarda ise, bu husus mali tabloların dipnotlarında açıklanır.

iv. Dönemsellik Kavramı; işletmenin sürekliliği kavramı uyarınca sınırsız kabul edilen ömrünün, belli dönemlere bölünmesi ve her dönemin faaliyet sonuçlarının diğer dönemlerden bağımsız olarak saptanmasıdır. Gelir ve giderlerin tahakkuk esasına göre muhasebeleştirilmesi, hasılat, gelir ve karların aynı döneme ait maliyet, gider ve zararlarla karşılaştırılması bu kavramın gereğidir. Bu kavramın, işletmeler açısından geçerliliğinin bulunmadığı veya ortadan kalktığı durumlarda ise, bu husus mali tabloların dipnotlarında açıklanır.

v. Parayla Ölçülme Kavramı; parayla ölçülebilen iktisadi olay ve işlemlerin muhasebeye ortak bir ölçü olarak para birimiyle yansıtılmasını ifade eder. Muhasebe işlemleri ulusal para birimine göre yapılır.

vi. Maliyet Esası Kavramı; para mevcudu, alacaklar ve maliyetinin belirlenmesi mümkün veya uygun olmayan diğer kalemler hariç, işletme tarafından edinilen varlık ve hizmetlerin muhasebeleştirilmesinde, bunların elde edilme maliyetlerinin esas alınması gereğini ifade eder.

vii. Tarafsızlık ve Belgelendirme Kavramı; 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 eder.

viii. Tutarlılık Kavramı; muhasebe uygulamaları için seçilen muhasebe politikalarının, birbirini izleyen dönemlerde değiştirilmeden uygulanması gereğini ifade eder. İşletmelerin mali durumunun, faaliyet sonuçlarının ve bunlara ilişkin yorumların karşılaştırılabilir olması bu kavramın amacını oluşturur. Tutarlılık kavramı, benzer olay ve işlemlerde, kayıt düzenleri ile değerlendirme ölçülerinin değişmezliğini ve mali tablolarda biçim ve içerik yönünden tek düzeni öngörür. Geçerli nedenlerin bulunduğu durumlarda, işletmeler, uyguladıkları muhasebe politikalarını değiştirebilirler. Ancak bu değişikliklerin ve bunların parasal etkilerinin mali tabloların dipnotlarında açıklanması zorunludur.

ix. Tam Açıklama Kavramı; mali tabloların bu tablolardan yararlanacak kişi ve kuruluşların doğru karar vermelerine yardımcı olacak ölçüde yeterli, açık ve anlaşılır olmasını ifade eder. Mali tablolarda finansal bilgilerin tam olarak açıklanması yanında, mali tablo kalemleri kapsamında yer almayan ancak alınacak kararları etkileyebilecek, gerçekleşmesi muhtemel olaylara da yer verilmesi bu kavramın gereğidir.

x. İhtiyatlılık Kavramı; muhasebe olaylarında temkinli davranılması ve işletmenin karşılaşılabileceği risklerin göz önüne alınması gereğini ifade eder. Bu kavramın sonucu olarak, işletmeler, muhtemel giderleri ve zararları için karşılık ayırırlar, muhtemel gelir ve karlar için ise gerçekleşme dönemlerine kadar herhangi bir muhasebe işlemi yapmazlar. Ancak bu kavram gizli yedekler veya gereğinden fazla karşılıklar ayrılmasına gerekçe oluşturamaz.

xi. Önemlilik Kavramı; bir hesap kalemi veya mali bir olayın nispi ağırlık ve değerinin mali tablolara dayanılarak yapılacak değerlendirmeleri veya alınacak kararları etkileyebilecek düzeyde olmasını ifade eder. Önemli hesap kalemleri, finansal olaylar ve diğer hususların mali tablolarda yer alması zorunludur.

xii. Özün Önceliği Kavramı; işlemlerin muhasebeye yansıtılmasında ve onlara ilişkin değerlendirmelerin yapılmasında biçimlerinden çok özlerinin esas alınması gereğini ifade eder. Genel olarak işlemlerin biçimleri ile özleri paralel olmakla birlikte, bazı durumlarda farklılıklar ortaya çıkabilir. Bu takdirde, özün biçime önceliği esastır.

Temel Mali Tabloların Düzenlenme İlkelerine⁶ bakacak olursak; temel mali tabloların düzenlenme ilkeleri temel mali tablolara paralel olarak iki ana gruba ayrılır.

Bilanço İlkeleri: Bilanço ilkelerinin amacı; sermaye koyan veya sonradan kendilerine ait karı işletmede bırakan sahip ve hissedarlar ile alacaklıların işletmeye sağladıkları kaynaklar ve bunlarla elde edilen varlıkların muhasebe kayıt, hesap ve tablolarında anlamlı bir şekilde tespit edilmesi ve gösterilmesi yoluyla, belli bir tarihte işletmenin mali durumunun açıklıkla ve ilgililer için gerçeğe uygun olarak yansıtılmasıdır. Bilanço, varlıkların içinde bulunulan zamandaki değerini veya tasfiye durumunda bunların satışından elde edilecek para tutarlarını yansıtan bir tablo değildir. Bütün varlıklar, yabancı kaynaklar ve öz kaynaklar bilançoda gayrisafi değerleri ile gösterilirler. Bu ilke, bilançonun net değer esasına göre düzenlenmesine bir engel oluşturmaz. Bu doğrultuda net değer bilanço düzenlenmesinin gereği olarak indirim kalemlerinin ilgili hesapların altında açıkça gösterilmesi esastır. Bu amaç doğrultusunda benimsenen bilanço ilkeleri; varlıklar, yabancı kaynaklar ve öz kaynaklar itibarıyla aşağıda belirtilmiştir:

Varlıklara İlişkin İlkeler

- İşletmenin bir yıl veya normal faaliyet dönemi içinde paraya dönüşebilecek varlıkları, bilançoda dönen varlıklar grubu içinde gösterilir.
- İşletmenin bir yıl veya normal faaliyet dönemi içinde paraya dönüşemeyen, hizmetlerinden bir hesap döneminden daha uzun süre yararlanan uzun vadeli varlıkları, bilançoda duran varlıklar grubu içinde gösterilir. Dönem sonu bilanço gününde bu grupta yer alan hesaplardan vadeleri bir yılın altında kalanlar dönen varlıklar grubunda ilgili hesaplara aktarılırlar.
- Bilançoda varlıkları, bilanço tarihindeki gerçeğe uygun değerleriyle gösterebilmek için, varlıklardaki değer düşüklüklerini göstererek karşılıkların ayrılması zorunludur.
- Dönen varlıklar grubu içinde yer alan menkul kıymetler, alacaklar, stoklar ve diğer dönen varlıklar içindeki ilgili kalemler için yapılacak değerlendirme sonucu gerekli durumlarda uygun karşılıklar ayrılır.
- Bu ilke, duran varlıklar grubunda yer alan alacaklar, bağlı menkul kıymetler, iştirakler, bağlı ortaklıklar ve diğer duran varlıklardaki ilgili kalemler için de geçerlidir.

⁶ 1 Seri No' lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği, R.G. 21447 (M), Yayın Tarihi: 26.12.1992

- Gelecek dönemlere ait olarak önceden ödenen giderler ile cari dönemde tahakkuk eden ancak, gelecek dönemlerde tahsil edilecek olan gelirler kayıt ve tespit edilmeli ve bilançoda ayrıca gösterilmelidir.

- Dönen ve duran varlıklar grubunda yer alan alacak senetlerini, bilanço tarihinde gerçeğe uygun değerleri ile gösterebilmek için reeskont işlemleri yapılmalıdır.

- Bilançoda duran varlıklar grubunda yer alan maddi duran varlıklar ile maddi olmayan duran varlıkların maliyetini çeşitli dönem maliyetlerine yüklemek amacıyla, her dönem ayrılan amortismanların birikmiş tutarları ayrıca bilançoda gösterilmelidir.

- Duran varlıklar grubu içinde yer alan özel tükenmeye tabi varlıkların maliyetini çeşitli dönem maliyetlerine yüklemek amacıyla, her dönem ayrılan tükenme paylarının birikmiş tutarları ayrıca bilançoda gösterilmelidir.

- Bilançonun dönen ve duran varlıklar gruplarında yer alan alacaklar, menkul kıymetler, bağlı menkul kıymetler ve diğer ilgili hesaplardan ve yükümlülüklerden işletmenin sermaye ve yönetim bakımından ilişkili bulunduğu ortaklara, personele, iştiraklere ve bağlı ortaklıklara ait olan tutarlarının ayrı gösterilmesi temel ilkedir.

- Tutarları kesinlikle saptanamayan alacaklar için herhangi bir tahakkuk işlemi yapılmaz. Bu tür alacaklar bilanço dipnot veya eklerinde gösterilirler.

- Verilen rehin, ipotek ve bilanço kapsamında yer almayan diğer teminatların özellikleri ve kapsamı bilanço dipnot veya eklerinde açıkça belirtilmelidir. Bu ilke, alınan rehin, ipotek ve bilanço kapsamında yer almayan diğer teminatlar için de geçerlidir. Ayrıca, işletme varlıkları ile ilgili toplam sigorta tutarlarının da bilanço dipnot veya eklerinde açıkça gösterilmesi gerekmektedir.

Yabancı Kaynaklara İlişkin İlkeler

- İşletmenin bir yıl veya normal faaliyet dönemi içinde vadesi gelen borçları, bilançoda kısa vadeli yabancı kaynaklar grubu içinde gösterilir.

- İşletmenin bir yıl veya normal faaliyet dönemi içinde vadesi gelmemiş borçları, bilançoda uzun vadeli yabancı kaynaklar grubu içinde gösterilir. Dönem sonu bilanço gününde bu grupta yer alan hesaplardan vadeleri bir yılın altında kalanlar kısa vadeli yabancı kaynaklar grubundaki ilgili hesaplara aktarılırlar.

- Tutarları kesinlikle saptanamayanları veya durumları tartışmalı olanları da içermek üzere, işletmenin bilinen ve tutarları uygun olarak tahmin edilebilen bütün yabancı kaynakları kayıt ve tespit edilmeli ve bilançoda gösterilmelidir.

- İşletmenin bilinen ancak tutarları uygun olarak tahmin edilemeyen durumları da bilançonun dipnotlarında açık olarak belirtilmelidir.
- Gelecek dönemlere ait olarak önceden tahsil edilen hasılat (gelirler) ile cari dönemde tahakkuk eden ancak, gelecek dönemlerde ödenecek olan giderler kayıt ve tespit edilmeli ve bilançoda ayrıca gösterilmelidir.
- Kısa ve uzun vadeli yabancı kaynaklar grubunda yer alan borç senetlerini bilanço tarihindeki gerçeğe uygun değerleri ile gösterebilmek için reeskont işlemleri yapılmalıdır.
- Bilançonun kısa ve uzun vadeli yabancı kaynaklar gruplarında yer alan borçlar, alınan avanslar ve diğer ilgili hesaplardan işletmenin sermaye ve yönetim bakımından ilgili bulunduğu ortaklara, personele, iştiraklere ve bağlı ortaklara ait olan tutarlarının ayrı gösterilmesi temel ilkedir.

Öz Kaynaklara İlişkin İlkeler

- İşletme sahip ve ortaklarının sahip veya ortak sıfatıyla işletme varlıkları üzerindeki hakları öz kaynaklar grubunu oluşturur.
- İşletmenin bilanço tarihindeki ödenmiş sermayesi ile işletme faaliyetleri sonucu oluşup, çeşitli adlar altında işletmede bırakılan kârları ile dönem net karı (zararı) bilançoda öz kaynaklar grubu içinde gösterilir.
- İşletmenin ödenmiş sermayesi bilançonun kapsamı içinde tek bir kalem olarak gösterilir. Ancak, esas sermaye özellikleri farklı hisse gruplarına ayrılmış bulunuyorsa, esas sermaye hesapları her grubun haklarını, kar ve tasfiye paylarının dağıtımında sahip olabilecekleri özellikleri ve diğer önemli özellikleri yansıtmak biçiminde bilançonun dipnotlarında gösterilmelidir.
- İşletmenin hissedarları tarafından yatırılan sermayenin devam ettirilmesi gerekir. İşletmede herhangi bir zararın ortaya çıkması, herhangi bir nedenle öz kaynaklarda meydana gelen azalmalar, hem dönemsel hem de kümülatif olarak izlenmeli ve kaydedilmelidir.
- Öz kaynakların bilançoda net olarak gösterilmesi için geçmiş yıllar zararları ile dönem zararları, öz kaynaklar grubunda indirim kalemleri olarak yer alır.
- Öz kaynaklar, ödenmiş sermaye, sermaye yedekleri, kar yedekleri, geçmiş yıl karları (zararları) ve dönem net karı (zararı)ndan oluşur. Kar yedekleri yasal, statü ve olağanüstü yedekler ile yedek niteliğindeki karşılıklar, özel fonlar gibi işletme faaliyetleri sonucu elde edilen karların dağıtılmamış kısmını içerir. Sermaye yedekleri ise hisse senedi, ihraç primleri, iptal edilen ortaklık payları, yeniden

değerleme değer artışları gibi kalemlerden oluşur. Sermaye yedekleri, gelir unsuru olarak gelir tablosuna aktarılamaz.

Gelir Tablosu İlkeleri: Gelir tablosu ilkelerinin amacı; satışların, gelirlerin, satışların maliyetinin, giderlerin, kar ve zararlara ait hesapların ve belli dönemlere ait işletme faaliyeti sonuçlarının sınıflandırılmış ve gerçeğe uygun olarak gösterilmesini sağlamaktır. Bütün satışlar, gelir ve karlar ile maliyet, gider ve zararlar brüt tutarları üzerinden gösterilirler ve hiçbir satış, gelir ve kâr kalemi bir maliyet, gider ve zarar kalemi ile tamamen veya kısmen karşılaştırılmak suretiyle gelir tablosu kapsamından çıkarılamaz. Bu amaç doğrultusunda benimsenen gelir tablosu ilkeleri aşağıda belirtilmiştir:

- Gerçekleşmemiş satışlar, gelir ve karlar; gerçekleşmiş gibi veya gerçekleşenler gerçek tutarından fazla veya az gösterilmemelidir. Belli bir dönem veya dönemlerin, gerçeğe uygun faaliyet sonuçlarını göstermek için, dönem veya dönemlerin başında ve sonunda doğru hesap kesimi işlemleri yapılmalıdır.
- Belli bir dönemin satışları ve gelirleri, bunları elde etmek için yapılan satışların, maliyeti ve giderleri ile karşılaştırılmalıdır. Belli bir dönem veya dönemlerin başında ve sonunda maliyet ve giderleri gerçeğe uygun olarak gösterebilmek için stoklarda, alacak ve borçlarda doğru hesap kesimi işlemleri yapılmalıdır.
- Maddi ve maddi olmayan duran varlıklar ile özel tükenmeye tabi varlıklar için uygun amortisman ve tükenme payı ayrılmalıdır.
- Maliyetler; maddi duran varlıklar, stoklar, onarım ve bakım ve diğer gider grupları arasında uygun bir şekilde dağıtılmalıdır. Bunlardan direkt olanları doğrudan doğruya, birden fazla faaliyeti ilgilendirenleri zaman ve kullanma faktörü dikkate alınarak tahakkuk ettirilip dağıtılmalıdır.
- Arızı ve olağanüstü niteliğe sahip kar ve zararlar oluştukları dönemde tahakkuk ettirilmeli, ancak normal faaliyet sonuçlarından ayrı olarak gösterilmelidir.
- Bütün kar ve zararlardan, önceki dönemlerin mali tablolarında düzeltme yapılmasını gerektirecek büyüklük ve nitelikler dışında kalanlar, dönemin gelir tablosunda gösterilmelidir.
- Karşılıklar, işletmenin karını keyfi bir şekilde azaltmak veya bir döneme ait karı diğer döneme aktarmak amacıyla kullanılmamalıdır.

- Dönem sonuçlarının tespiti ile ilgili olarak uygulanmakta olan değerlendirme esasları ve maliyet yöntemlerinde bir değişiklik yapıldığı durumda bu değişikliğin etkileri açıkça belirtilmelidir.

- Bilanço tarihinde var olan ve sonucu belirsiz bir veya birkaç olayın gelecekte ortaya çıkıp çıkmamasına bağlı durumları ifade eden, şarta bağlı olaylardan kaynaklanan, makul bir şekilde gerçeğe yakın olarak tahmin edilebilen gider ve zararlar, tahakkuk ettirilerek gelir tablosuna yansıtılır. Şarta bağlı gelir ve kârlar için ise gerçekleşme olasılığı yüksek de olsa herhangi bir tahakkuk işlemi yapılmaz; dipnotlarda açıklama yapılır.

4 Seri No' lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğine⁷ göre; muhasebe usul ve esasları dikkate alınarak tanzim edilecek mali tablolarda yer alacak "Dönem Kar'ı (Ticari Kar) veya Zarar'ı ile vergiye matrah olacak Kar (Mali Kar) veya Zarar arasında meydana gelecek fark, bilanço ya da gelir tablosu üzerinde giderilmeyecek, vergiye tabi safi kazanç, mükellefler tarafından mali tablolar dışında hesaplanacaktır. Bu düzenleme ve hesaplama işleminde mükelleflere kolaylık sağlamak amacıyla, bilanço esasına göre defter tutan gelir vergisi mükellefleri için tebliğe ekli "Bilanço Esasına Göre Defter Tutan Mükelleflere Ait Ticari Kardan Mali Kara Ulaşmak İçin Yapılan Hesaplamayı Gösteren Bildirim" geliştirilmiştir. Gelir vergisi mükellefleri, mali tablolarda yer alan ve Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğine göre oluşacak Ticari Kar'dan Mali Kar'a ulaşmak için gerekli hesaplamaları bu bildirim üzerinde yapacaklar ve yıllık gelir vergisi beyannamelerine ekleyeceklerdir.

⁷ 4 Seri No' lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği, R.G. 22231, Yayımlı Tarihi: 18.03.1995.

Tablo1: Özet Gelir Tablosu ve Ticari Karın Hesaplanması

	Önceki Dönem		Cari Dönem	
A-BRÜT SATIŞLAR				
B-SATIŞ İNDİRİMLERİ (-)				
D-SATIŞLARIN MALİYETİ (-)				
BRÜT SATIŞ KARI VEYA ZARARI				
E-FAALİYET GİDERLERİ (-)				
FAALİYET KARI VEYA ZARARI				
F-DİĞER FAALİYETLERDEN OLAĞAN GELİR VE KARLAR				
G-DİĞER FAALİYETLERDEN OLAĞAN GİDER VE ZARARLAR				
H-FİNANSMAN GİDERLERİ (-)				
OLAĞAN KAR VEYA ZARAR				
I-OLAĞANDIŞI GELİR VE KÂRLAR				
J-OLAĞANDIŞI GİDER VE ZARARLARI (-)				
DÖNEM KARI VEYA ZARARI				
K-DÖNEM KARI VERGİ VE DİĞER YASAL YÜKÜMLÜLÜK KARŞILIKLARI (-)				
DÖNEM NET KARI VEYA ZARARI				

Kaynak: 1 Seri No' lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği

1 Seri No' lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğinde⁸ Mali Tabloların Düzenlenmesi ve Sunulması başlıklı 5. bölümünde “Gelir tablosu, işletmenin belli bir dönemde elde ettiği tüm gelirler ile aynı dönemde katlandığı bütün maliyet ve giderleri ve bunların sonucunda işletmenin elde ettiği dönem net karını veya dönem net zararını kapsar.” olarak ifade edilmektedir. Tablo 1’ deki Özet Gelir Tablosu ile ulaşılan kar rakamı ticari kar rakamıdır. Ticari kar rakamına ulaşıldıkta sonra Türk Vergi Sisteminde mali karın belirlenmesi aşamasına geçilmektedir.

1.2. MALİ KARIN TÜRK VERGİ SİSTEMİNDE BELİRLENMESİ

Vergi mevzuatı ve muhasebe sistemi amaç farklılığı dolayısıyla, bazı kavramları farklı şekilde tanımlayabilmektedir. Buna kar kavramı açısından baktığımızda, vergi mevzuatına uygun olarak tespit edilmiş olan tutar “vergiye tabi kar”; muhasebe sisteminin gereklerine uygun olarak tespit edilmiş olan kar ise, “muhasebe karı” olarak adlandırılmaktadır.

Vergi mevzuatının bakış açısına göre, vergi mükellefinin temel amacı vergiye tabi karı mümkün olduğu kadar düşük düzeyde tutmaktır. Bu sayede ödemek zorunda olacağı vergi tutarını azaltacaktır. Muhasebe sisteminin yapmaya çalıştığı ise, getirmiş olduğu kurallar sistemi ve bakış açıları ile kar rakamının mümkün

⁸ 1 Seri No' lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği, R.G. 21447 (M), Yayın Tarihi: 26.12.1992

olduğu kadar doğru tespit edilmesini sağlamaktır. Bunun dışında da, vergi mevzuatının kavramları içerisinde yer alan ve vergiye tabi karın belirlenmesinde dikkate alınmayan, “kanunen kabul edilmeyen giderler” ve “vergilendirilmeyen gelirler” gibi unsurlar muhasebe karının hesaplanmasında dikkate alınır. Halbuki muhasebe karında; faaliyetin devamının gerekliliği olan bir giderin ya da işletmenin elde ettiği bir kazancın, kar hesaplamasında dikkate alınmaması dıřunülemez⁹.

Vergi sistemi ile muhasebe sisteminin amaçları birbiri ile uyuşmamaktadır. Muhasebe sisteminin amacı çok daha geniştir. Vergi sistemi açısından muhasebenin amacı; defter tutmaktır. Bu amaç, VUK’ un 171. maddesinde 5 madde ile açıklanmıştır:

- Mükellefin vergi ile ilgili servet, sermaye ve hesap durumunu tespit etmek,
- Vergi ile ilgili faaliyet ve hesap neticelerini tespit etmek,
- Vergi ile ilgili muamelelerini belli etmek,
- Mükellefin vergi karşısındaki durumunu hesap üzerinden kontrol etmek ve incelemek,
- Mükellefin hesap ve kayıtlarıyla üçüncü şahısların vergi karşısındaki durumlarını kontrol etmek ve incelemektir.

Vergi kanunları, vergi matrahının tespitinin doğru olup olmadığının anlaşılmasını sağlamaya çalışır.

Vergi muhasebesinin en önde gelen amacı, vergiye tabi karın tespit edilmesini sağlamak olduğundan, vergi kanunlarının muhasebe sürecinden beklentisi, vergiye esas değerin doğru olarak belirlenmesidir. Muhasebe sisteminin ise, kendi ilkeleri ve kuralları vardır. Muhasebe sistemi, bu ilke ve kuralları kullanarak firmanın karını doğru tespit etmek amacındadır.

Amaçların değişik olmasından dolayı, hem kar kavramı konusunda farklılık, hem de birbirinden farklı hesaplama yöntemleri ve değerleme ölçütleri olmuştur. Muhasebe ve vergi uygulamalarının farklılık göstermesi, birbirinin tersi olduğu anlamına gelmez. Çünkü bu uygulamalar birbirlerini uzun süredir etkileyen faktörlerdir. Çoğu zaman vergi uygulamalarının muhasebeyi etkilediği görölse de; kimi zaman bunun tersi de olabilmekte, muhasebe biliminin geliştirdiği uygulamalar vergi kanunlarını da etkileyebilmektedir.

Bu etkinin zaman içindeki gelişimine baktığımızda, öncelikle vergi amacı ile muhasebe tutulmakta ve muhasebenin sadece bu amacın gerçekleştirilmesinde

⁹ Bülent Bedri, “Ertelenmiş Vergiler ve Ertelenmiş Vergilerin Mali tablolara Yansıtılması”, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, 2007,s.8.

önemli olduğu düşünölmekteydi. Günümüzde ise muhasebe basit bir vergi hesaplama aracı olmaktan çok bir yönetim aracı olma yolunda ilerlemektedir¹⁰. Yönetimin kullandığı etkinlik ölçümlerinin yapılmasının en uygun yolu olarak da muhasebe görölmektedir. Geline aşamada muhasebe biliminde yeni standartlar ve prensipler, değışen ihtiyaçlara cevap verecek şekilde güncellenmektedir.

Verginin muhasebe üzerindeki etkilerini iki grupta toplamak mümkündür:

- Doğrudan (direkt) etki,
- Dolaylı (endirekt) etki.

Doğrudan etkiler, vergi yasalarının vergilendirmeye ilişkin düzenlemelerinden (amortisman hesaplama yöntemleri, değerleme ölçüleri gibi) doğarken; dolaylı etkiler, işletmenin kararları ile (ihracat işletmelerinde bazı istisna uygulamaları gibi) ortaya çıkarlar. Dolaylı etkilerin bir kısmı vergi düzenleyicileri tarafından arzulanan etkilerdir. Bir kısım dolaylı etkiler ise, vergi düzenleyicilerinin arzuları dışında gelişir. Örneğin, yatırım indirimi uygulaması ile yatırım yapan firmaların sayısının artması arzulan bir etki iken, amortisman süresinin 5 yıl ile sınırlandırılması, belki de işletme sonuçlarının gerçeği yansıtmamasına neden olabileceğinden, arzulanmayan etkilere örnek verilebilir ¹¹.

Vergi uygulamalarının muhasebe sistemi üzerinde etkisi kapsamlıdır. Bu etki amortisman uygulamalarında ve değerleme esaslarının tespiti sırasında açıkça fark edilebilir. Muhasebenin vergi üzerindeki etkisi, aynı derecede büyük değildir.

Sonuç olarak, vergi kanunlarının ön gördükleri ile muhasebe sisteminin ön gördükleri arasındaki bu farklılıklar, bir sonraki bölümde açıklayacağımız “muhasebe karı” ve “vergiye tabi kar” kavramlarını oluşturmuştur. Vergiye tabi kar üzerine odaklanılıp oluşturulan tutarla, aslında karlı olan bir işletme sağlanan vergi avantajları ile beraber zararda görünebilmektedir. İşletme bunun sonucunda, vergi ödeme yükümlüğünden kurtulabilmektedir. Bununla da kalmamakta, “vergi muhasebesine” odaklanan işletmeler asıl muhasebe sistemine göre, takip etmesi gereken süreci önemsememekte, en nihayetinde bu durum mali tabloların en önde gelen amacı olan “şirketin durumunu doğru yansıtmaya” fonksiyonunu yerine

¹⁰Nadir Hikmet Güneş, Tek Düzen Hesap Planının Muhasebe Standartlarına Uygunluğu ve SPK-TFRS-UFRS' na Uygun Mali Tablo Düzenleme Uygulaması, İSMMM Yayınları, No:102, İstanbul, 2008, s.56.

¹¹ Yıldız Ayanoğlu, “Dönem Net Karının Belirlenmesi ve Ertelenen Vergi Etkilerinin Mali tablolara Yansıtılması”, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Ankara–2001, s. 68.

getirmemektedir¹². Bunun önüne geçmek için, MSUGT' de belirtildiği gibi amaç, muhasebe karının tespiti olması gerekir.

213 sayılı VUK' un 192'nci maddesine göre öz sermaye, bilançonun aktif toplamı ile borçlar arasındaki fark olup, bu fark müteşebbisin işletmeye koymuş olduğu varlığı ifade etmektedir. Öz sermaye kıyaslaması yoluyla kazanç tespiti sırasında öncelikle dönem başı ve dönem sonu öz sermayelerinin tespit edilmesi gerekmektedir. Daha sonra dönem sonu öz sermaye tutarı ile dönem başı öz sermaye tutarı birbiriyle karşılaştırılarak bulunan farka işletmeden çekilen değerler ilave edilecek, işletmeye ilave edilen değerler ise bu farktan tenzil edilecektir.¹³

Ticari kar, GKGMİ ve Tek Düzen Muhasebe Sistemi uygulamaları ile sermaye piyasası mevzuatına göre tutulan muhasebe kayıtlarından tespit edilen kardır. Mali kar ise, üzerinden gelir veya kurumlar vergisi hesaplanacak olan ticari bilanço karı, VUK' un değerlendirme hükümleri, kanunen indirimi kabul edilen ve/veya edilmeyen giderlerin, indirim ve istisnaların dikkate alınması suretiyle hesaplanan kardır.

1.2.1. Gelir Vergisi Açısından Mali Karın Değerlendirilmesi

Gelir vergisinin konusu gelirdir. Matrah ise gelirin safi tutarı, diğer bir deyişle, kazanç ve iratların safi tutarıdır. Kazanç ve iratların net tutarlarına ulaşabilmek amacıyla, bunların elde edilmesi için yapılan masrafların gayri safi hasıllardan indirilmesi gerekmektedir.

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 GVK hükümleri uyarınca, bu verginin yükümlüsü gerçek kişilerdir.

Gelir vergisinin diğer bir unsuru da, uygulanacak oranlardır. Ödeme gücüne göre, vergilendirme İlkesi esas tutularak, GVK' da artan oranlı bir tarife öngörülmektedir. Kural olarak artan oranlı vergilendirme esas geçerli olmakla birlikte, bundan uzaklaşıldığı durumlar da bulunmaktadır.

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

¹² Alper Şimşek ve Servet Özkök, Tablolar, Grafikler, Monografi ve Örneklerle Vergi Muhasebesi, 2. Baskı, Oluş Yayıncılık, Ankara, 2005,s.15.

¹³ A. Hayri Durmuş, "Uluslararası Muhasebe Standartları", Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği, Yayını No: 7, İstanbul,1992.

kazanmaktadır. 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 yanı sıra, kişinin alım gücü üretim faaliyetine katılmaksızın, karşılıksız transferlerle (örneğin; miras, piyango, kumar vs.) yükselebilmektedir. Söz konusu servet unsurları belli bir dönemde paraya çevrilebileceği gibi mal varlığında muhafaza edilmesine de devam edilebilir. Kaynak Kuramı, belirli bir üretim faaliyetine katılma sonucu elde edilen ekonomik değerleri gelir olarak kabul etmektedir. 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. Safi Artış Kuramı; satın alma gücünde belli bir dönemde ortaya çıkan artış, gelir kapsamında düşünülmektedir. 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 getirişi olmasının, belirli bir kaynağa bağlılığın ve sürekliliğin önemi bulunmamaktadır.

GVK' nın 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, GVK' nın 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 İratlar belirlenmiştir.

GVK' nın birinci maddesinde gelir kavramı tanımlanmış, bu tanıma göre vergiyi doğuran olay unsuru elde etme kavramı ile ilişkilendirilmektedir. GVK, vergiyi doğuran olayın saptanması açısından "elde etme" kavramı yerine kimi zaman "doğma, tahsil, alma, tahakkuk" gibi kavramları kullanmaktadır. Gelirin elde edilmesinde iki ilke söz konusudur; Tahakkuk ve tahsil ilkesi. Bu iki ilke

çerçevesinde, GVK hükümleri irdelendiğinde, elde etme konusunda ilke olarak tahsil esasının kabul edildiği, ancak ticari ve zirai kazançlarda tahakkuk ilkesinin getirin elde edilmesi için yeterli sayıldığı belirtilmektedir. 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, gerçekleştikten dönemler dikkate alınmaksızın o dönemin giden kabul edilir ve aynı dönemin faaliyet sonuçlarında gösterilir.

Gelirin elde edilmesi, tahakkuk esasına bağlandığı takdirde, gelirin alacak hakkının doğması ile malvarlığında bir artış meydana gelmektedir. Buna karşılık, bazı gelir türleri için, tahsil esasını 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, bir artma meydana gelmektedir. Dolayısıyla bilanço toplamında bir değişiklik olmamakla birlikte, sadece bilanço kalemlerinin içinde bir değişiklik ortaya çıkmaktadır.

GVK 40. maddesinde, safi kazancın tespit edilmesi için, aşağıdaki giderlerin indirilmesi kabul edilir;

- Ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılan genel giderler,
- Hizmetli ve işçilerin iş yerinde veya iş yerinin müstemilatında iâşe ve ibate giderleri, tedavi ve ilaç giderleri, sigorta primleri ve emekli aidatı, 27'nci maddede yazılı giyim giderleri,
- İşle ilgili olmak şartıyla, mukavelenameye veya ilama veya kanun emrine istinaden ödenen zarar, ziyan ve tazminatlar,
- İşle ilgili ve yapılan işin ehemmiyeti ve genişliği ile mütenasip seyahat ve ikamet giderleri,
- Kiralama yoluyla edinilen veya işletmeye dahil olan ve işte kullanılan taşıtların giderleri,
- İşletme ile ilgili olmak şartıyla; bina, arazi, gider, istihlak, damga, belediye vergileri, harçlar ve kaydiyeler gibi aynı vergi, resim ve harçlar,
- VUK hükümlerine göre ayrılan amortismanlar,

- İşverenlerce, Sendikalar Kanunu hükümlerine göre sendikalara ödenen aidatlar,
- İşverenler tarafından ücretliler adına bireysel emeklilik sistemine ödenen katkı payları,
- Fakirlere yardım amacıyla gıda bankacılığı faaliyetinde bulunan dernek ve vakıflara Maliye Bakanlığı' nca belirlenen usul ve esaslar çerçevesinde bağışlanan gıda, temizlik, giyecek ve yakacak maddelerinin maliyet bedeli.

Gelir Vergisi 41. maddesinde aşağıda yazılı ödemelerin gider olarak indirilmesi kabul olunmaz;

- Teşebbüs sahibi ile eşinin ve çocuklarının işletmeden çektikleri paralar veya aynen aldıkları sair değerler,
- Teşebbüs sahibinin kendisine, eşine, küçük çocuklarına işletmeden ödenen aylıklar, ücretler, ikramiyeler, komisyonlar ve tazminatlar,
- Teşebbüs sahibinin işletmeye koyduğu sermaye için yürütülecek faizler,
- Teşebbüs sahibinin, eşinin ve küçük çocuklarının işletmede cari hesap veya diğer şekillerdeki alacakları üzerinden yürütülecek faizler,
- Bu fıkranın 1 ilâ 4 numaralı bentlerinde yazılı olan işlemler hariç olmak üzere, teşebbüs sahibinin, ilişkili kişilerle emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit edilen bedel veya fiyatlar üzerinden mal veya hizmet alım ya da satımında bulunması halinde, emsallere uygun bedel veya fiyatlar ile teşebbüs sahibince uygulanmış bedel veya fiyat arasındaki işletme aleyhine oluşan farklar işletmeden çekilmiş sayılır.

Teşebbüs sahibinin eşi, üstsoy ve altsoyu, üçüncü derece dahil yansoy ve kayın hısımları ile doğrudan veya dolaylı ortağı bulunduğu şirketler, bu şirketlerin ortakları, bu şirketlerin idaresi, denetimi veya sermayesi bakımından kontrolü altında bulunan diğer şirketler ilişkili kişi sayılır.

Bu bent uygulamasında, imalat ve inşaat, kiralama ve kiraya verme, ödünç para alınması veya verilmesi, ücret, ikramiye ve benzeri ödemeleri gerektiren işlemler, her hâl ve şartta mal veya hizmet alım ya da satımı olarak değerlendirilir.

İşletmeden çekilmiş sayılan farklar, ilişkili kişi tarafından beyan edilmiş gelir veya kurumlar vergisi matrahının hesabında dikkate alınmış ise ilişkili kişinin vergilendirme işlemleri buna göre düzeltilir. İlişkili kişiler ve bu kişilerle yapılan işlemler hakkında bu maddede yer almayan hususlar bakımından, 5520 sayılı KVK' nın 13 üncü maddesi hükmü uygulanır.

- Her türlü para cezaları ve vergi cezaları ile teşebbüs sahibinin suçlarından doğan tazminatlar,
- Her türlü alkol ve alkollü içkiler ile tütün ve tütün mamullerine ait ilan ve reklâm giderlerinin % 50'si (Bakanlar Kurulu, bu oranı % 100'e kadar artırmaya, sifıra kadar indirmeye yetkilidir),
- Kiralama yoluyla edinilen veya işletmede kayıtlı olan yat, kotra, tekne, sürat teknesi gibi motorlu deniz, uçak ve helikopter gibi hava taşıtlarından işletmenin esas faaliyet konusu ile ilgili olmayanların giderleri ile amortismanları,
- Basın yoluyla işlenen fiillerden veya radyo ve televizyon yayınlarından doğacak maddî ve manevî zararlardan dolayı ödenen tazminat giderleri.

1.2.2. Kurumlar Vergisi Açısından Mali Karın Değerlendirilmesi

Kurumlar vergisi, Türk Vergi Sisteminde geliri vergilendiren ikinci vergi türüdür. Gelir Vergisinden ayrı bir yasa ile düzenlenmiştir. GVK' nın 'gerçek kişilerin' gelirlerini vergilendirmesine karşılık, KVK '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 sorumluluktan 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 yanı sıra, bu kurumlarda hakim olan unsur sermaye olduğu için, vergiye tabi tutulmalarında şahsi sebeplerin değil, sermayeye ait özelliklerin, diğer bir deyişle sermayenin oluşum tarzının, iştirak ve tasfiye hallerinin, ihtiyatların düzenlenmesi gibi özelliklerin dikkate alınması da gerekmektedir.

Kurumlar Vergisinin konusu kurum kazançlarıdır. KVK' nın 1. maddesine göre sermaye şirketleri, kooperatifler, iktisadi kamu müesseseleri, dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler ve İş 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.

KVK' nın 13. maddesine baktığımızda; 'Safi kurum kazancının tespitinde GVK' nın ticari kazanç hakkındaki hükümleri uygulanır' denilerek, vergi matrahının saptanması yönünden GVK' nın ticari kazanç ile ilgili hükümlerine gönderme yapıldığı görülmektedir. Dolayısıyla zirai kazanç, ücret, serbest meslek kazancı, menkul sermaye İradı, gayrimenkul sermaye iradı ve sair kazanç ve irat niteliği taşıyan kurum kazançlarına da GVK' nın 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.

Kurumlar vergisini doğuran olay, gelir vergisinde olduğu gibi gelirin, diğer bir deyişle kurum kazancının elde edilmesidir. Kurum kazancının saptanmasında GVK' nın 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.

Kurumlar Vergisi 8. maddede yer alan indirilebilecek giderler şöyledir; Ticari kazanç gibi hesaplanan kurum kazancının tespitinde, mükellefler aşağıdaki giderleri de ayrıca hasıllattan indirebilirler;

- a) Menkul kıymet ihraç giderleri,
- b) Kuruluş ve örgütlenme giderleri,
- c) Genel kurul toplantıları için yapılan giderler ile birleşme, devir, bölünme, fesih ve tasfiye giderleri,
- ç) Sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlerde komandite ortağın kar payı,
- d) Katılım bankalarının katılma hesabı karşılığında ödenen kar payları,
- e) Sigorta ve reasürans şirketlerinde bilanço gününde hükmü devam eden sigorta sözleşmelerine ait olup, aşağıda belirtilen teknik karşılıklardır.

i) Muallak hasar ve tazminat karşılıkları; tahakkuk etmiş ve hesaben tespit edilmiş hasar ve tazminat bedelleri veya bu hesap yapılmamışsa hasar ve tazminatın ve bunlarla ilgili tüm masrafların tahmini değerleri ile gerçekleşmiş, ancak rapor edilmemiş hasar ve tazminat bedelleri ve bunlara ilişkin masraflardan,

reasürör payı düşüldükten sonra kalan tutar ile saklama payına isabet eden muallak hasar karşılığı yeterlilik farklarından oluşur.

ii) Kazanılmamış prim karşılıkları; yürürlükte bulunan sigorta sözleşmeleri için tahakkuk etmiş primlerden, komisyonlar düşüldükten sonra kalan tutarın gün esasına göre bilanço gününden sonraya sarkan kısmından, aynı esasa göre hesaplanan reasürör payının düşülmesinden sonra kalan tutardır.

iii) Hayat sigortalarında matematik karşılıklar, her sözleşme üzerinden ayrı ayrı hesaplanır. Karşılıkların, gelirleri vergiden istisna edilmiş olan menkul kıymetlere yatırılan kısmına ait faiz ve kar payları, giderler arasında gösterilemez.

iv) Dengeleme karşılığı; takip eden hesap dönemlerinde meydana gelebilecek tazminat oranlarındaki dalgalanmaları dengelemek ve katastrofik riskleri karşılamak üzere sadece deprem ve mühendislik sigorta branşlarında verilen deprem teminatı için hesaplanan dengeleme karşılıklarından oluşur.

v) Bir bilanço döneminde ayrılan sigorta teknik karşılıkları, ertesi bilanço döneminde aynen kara eklenir.

KVK' da 11. maddeye göre indirilmesi kabul edilmeyen giderler şöyledir; Kurum kazancının tespitinde aşağıdaki indirimlerin yapılması kabul edilmez:

a) Öz sermaye üzerinden ödenen veya hesaplanan faizler.

b) Örtülü sermaye üzerinden ödenen veya hesaplanan faiz, kur farkları ve benzeri giderler.

c) Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazançlar.

ç) Her ne şekilde ve ne isimle olursa olsun ayrılan yedek akçeler (TTKna, kurumların kuruluş kanunlarına, tüzüklerine, ana statülerine veya sözleşmelerine göre safî kazançlardan ayırdıkları tüm yedek akçeler ile Bankacılık Kanununa göre bankaların ayırdıkları genel karşılıklar dahil).

d) Bu Kanuna göre hesaplanan kurumlar vergisi ile her türlü para cezaları, vergi cezaları, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun hükümlerine göre ödenen cezalar, gecikme zamları ve faizler ile VUK hükümlerine göre ödenen gecikme faizleri.

e) Kanunlarla veya kanunların verdiği yetkiye dayanılarak tespit edilen hadler saklı kalmak kaydıyla, menkul kıymetlerin itibarî değerlerinin altında ihracından doğan zararlar ile bu menkul kıymetlere ilişkin olarak ödenen komisyonlar ve benzeri her türlü giderler.

f) Kiralama yoluyla edinilen veya işletmede kayıtlı olan; yat, kotra, tekne, sürat teknesi gibi motorlu deniz taşıtları ile uçak, helikopter gibi hava taşıtlarından işletmenin esas faaliyet konusu ile ilgili olmayanların giderleri ve amortismanları.

g) Sözleşmelerde ceza şartı olarak konulan tazminatlar hariç olmak üzere kurumun kendisinin, ortaklarının, yöneticilerinin ve çalışanlarının suçlarından doğan maddî ve manevî zarar tazminat giderleri.

h) Basın yoluyla işlenen fiillerden veya radyo ve televizyon yayınlarından doğacak maddî ve manevî zararlardan dolayı ödenen tazminat giderleri.

ı) Her türlü alkol ve alkollü içkiler ile tütün ve tütün mamullerine ait ilan ve reklam giderlerinin % 50'si. Bakanlar Kurulu bu oranı % 100'e kadar artırmaya veya sifıra kadar indirmeye yetkilidir.

Son yıllarda Uluslararası Muhasebe Standartlarının (UMS) ve Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının (UFRS) oluşturulması, vergi ile muhasebenin birbirinden ayrılmasına yardımcı olmuştur. Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK) tarafından geliştirilen, Türkiye Muhasebe Standartlarının (UMS-TMS) bunlara uyum göstermesi ile ülkemizde bu ayrımın daha sağlıklı yapılması sağlanmaktadır.

Muhasebe karı ya da ülkemizde sıkça kullanılan adıyla (özellikle MSUGT uygulanmaya başlamadan önce) ticari kar, ticari faaliyetler ile elde edilen gelirlerden, bu faaliyetlerin elde edilmesi sırasında oluşan giderlerin düşülmesi ile meydana gelen ve muhasebe ilkeleri doğrultusunda ifade edilen kardır.

Resmi Gazetede 28.03.2006 tarihinde yayınlanan Gelir Vergisine İlişkin Türkiye Muhasebe Standardında (UMS-TMS 12), "Muhasebe Karı" şöyle tanımlanmıştır; vergi gideri öncesi dönem karıdır (zararıdır)¹⁴.

UMS-TMS 12'de; Vergiye Tabi Kar / Zarar, "vergi otoriteleri tarafından konulan kurallara göre bir hesap dönemi için tespit edilen ve üzerinden vergi ödenen (vergi geri kazanımı sağlayan) kar / zarar" olarak tanımlanmıştır.

Başka bir açıdan baktığımızda ise; muhasebe karı (zararı), ticari faaliyetlerin neticesinde oluşan bir rakamı ifade ederken; muhasebe karını (zararını) temel alıp üzerine vergi kanunlarının gereklerinin uygulanması ile elde edilen tutar vergiye tabi karı oluşturur¹⁵.

İşletme sahipleri, ortakları aralarında ticari, finansal ve ekonomik ilişki bulunan diğer kişi ve kuruluşlar, muhasebe karını dikkate alırlar. Bu ilgililerden

¹⁴ Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu, Gelir Vergilerine İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 12) Hakkında Tebliğ, 28.03.2006 tarihli 26122 sayılı Resmi Gazete.

¹⁵ Deloitte, "Uluslararası Finansal Raporlama Standartları", UFRS Cep Kitapçığı, İstanbul, 2007,s.9.

sadece biri olan devlet ise, vergi yükümlülüğü ifade eden vergiye tabi karın bulunması ile ilgilenir. Vergi ve muhasebe sistemi arasındaki ilişki kendi kavramlarını oluşturmuştur. Muhasebe karı (zararı), ticari faaliyetlerin yapılması sırasında katlanılan tüm gider ve zararları, faaliyetler sonucu elde edilen tüm gelir ve karları, kar kavramı içine alır. Oysa vergiye tabi kar içinde, “kanunen kabul edilmeyen gider” veya “vergiden muaf gelir” gibi kavramlar bulunmaktadır. Bu kavramların muhasebe sistemi içinde herhangi bir anlamı yoktur. Bu ve buna benzer kavramlar muhasebe-vergi ilişkisi sonucunda ortaya çıkmıştır.

1.3. ULUSLARARASI MUHASEBE STANDARTLARINDA KAR KAVRAMI VE BELİRLENMESİ

İşletme karı genelde belirli bir takvim zamanı esas alınarak hesaplanmaktadır. Bu şekilde hesaplanan kar dönem karıdır. Dönem karı, bir dönem içinde yapılan işlemler, diğer olaylar ve koşullardan işletme sahipleriyle ilgili olmayan kaynaklardan dolayı bir işletmenin öz sermayesinde meydana gelen artışlardır. Bu tanımda iki unsur dikkat çekmektedir. Birincisi, kar kavramının belli bir dönemde işletme sahipleri tarafından işletmeye konulan veya işletmeden çekilen değerler dışındaki değerleri kapsadığıdır. Kar hangi dönem esas alınarak ölçülmek isteniyorsa, karı belirleyen satış geliri ve maliyet unsurları da aynı dönem esas alınarak saptanmalıdır. İkinci olarak ise, karın işletmeden çekilen veya konulan değerler haricinde, belli bir dönemde işletmenin dönem sonu öz sermayesi ile dönem başı öz sermayesi arasındaki pozitif fark olmasıdır. Buna göre, öz sermaye rakamındaki artışın bir kısmı dönem içinde işletme sahipleri tarafından işletmeye konan değerlerden kaynaklanıyorsa, kar rakamına ulaşmak için bu tutarın öz sermaye farkından düşülmesi gerekmektedir. Tersî söz konusu olduğunda, diğer bir deyişle öz sermaye tutarındaki azalışın bir kısmı dönem içinde işletme sahipleri tarafından çekilen değerlerden kaynaklanıyorsa, kar tutarına ulaşmak için öz sermaye farkına bu tutarın ilave edilmesi gerekmektedir¹⁶.

Diğer bir yaklaşıma göre ise, dönem başı ve dönem sonu öz sermayelerinin karşılaştırılmasının yanı sıra, karın 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 kar kavramına götürmektedir. Burada hasılat ve giderler arasında bir eşleştirme söz konusudur. Eşleştirme ilkesi,

¹⁶ Ümit Gücenme Gençoğlu, “Türkiye Muhasebe Standartlarında Kapsamlı Karın Raporlanması”,28.06.2009, <http://www.muhasebetr.com/yazarlarimiz/umitgucenme/001/> (01.11.2009).

hasılat elde etmek için katlanılan tüm giderlerin hasılatın kayda alındığı dönemde kayıtlara geçilmesi anlamına gelmektedir¹⁷. UMS' nin 4 No' lu standardının 12. maddesinde, "Belli bir dönemin satışları, gelirleri ve karları, bunları elde etmek için yapılan maliyetler, gider ve zararlar ile karşılaştırılmalıdır" denilerek eşleştirme ilkesini tanımlanmaktadır.

18 No'lu Uluslararası Muhasebe Standardında, gelir işletmenin dönem içindeki olağan faaliyetleri sonucunda elde edilen ekonomik yararların brüt tutarı olarak tanımlanmaktadır. Ayrıca, öz kaynaklarda artışlara neden olan bu yararların gelir olarak nitelendirilebilmesi için, hisse senedi ihracı veya sermaye artışlarına ilişkin olmaması gerektiğine de değinmektedir. Bu standartlara bakıldığında, gelirin iki unsuru olduğunu görmekteyiz. Birincisi mal ve hizmet satışları diğer bir deyişle brüt satışlar ve ikincisi ise, diğer olağan gelir ve karlardır¹⁸.

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 yanı sıra, gelir olarak tanımlanan diğer kar ve gelir unsurları, işletmenin esas faaliyeti dışında, iştiraklerden, bağlı ortaklıklardan ve diğer sermaye yatırımlarından elde edilen temettü gelirleri, faiz gelirleri, kira gelirleri, kambiyo karları, menkul kıymet satış karları gibi unsurlardır.

Her iki standartta da konu edilen gelirin kaynağı işletmenin olağan faaliyetleridir. Olağan faaliyetler, 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.

Mali tabloların Sunuluşuna İlişkin Uluslararası Muhasebe Standardı, işletmenin genel amaçlı mali tablolarının önceki dönemin mali tablolarıyla ve diğer işletmelerin mali tablolarıyla karşılaştırılmasına olanak verecek biçimde sunulması için gerekli olan temel unsurları kapsamaktadır. Genel amaçlı mali tablolar seti şunlardır;

- a) Dönem sonu finansal durum tablosu (bilanço),
- b) Döneme ait kapsamlı gelir tablosu,

¹⁷ Cemal İbiş ve Diğerleri, Seçilmiş Türkiye Finansal Raporlama Standartları Açıklamalar ve Uygulamalar, İSMMMO Yayınları, No:99, 2.Baskı, İstanbul, 2009, s.25.

¹⁸ Ercan Bayazıtlı, Orhan Çelik ve Saim Üstündağ, Meslek Mensupları İçin Türkiye Muhasebe Standartlarına Genel Bakış, Tesmer Yayınları, No:67, Ankara, 2006.

- c) Döneme ait öz kaynak değişim tablosu,
- d) Döneme ait nakit akış tablosu,
- e) Önemli muhasebe politikalarını özetleyen dipnotlar ve diğer açıklayıcı notlar.

UMS 1 kapsamındaki genel hususlar, büyük ölçüde 1994 yılından bu yana uygulanan Tekdüzen Muhasebe Sistemi' ndeki ilke ve esaslarla örtüşmekle birlikte mali tablolarda yer alması gereken bilgiler, bu bilgilerin sınıflandırılması ve tabloların formatı konusunda çeşitli farklılıklar bulunmaktadır. Tekdüzen Muhasebe Sistemi' nde mevcut bulunan fon akım tablosu, satışların maliyeti tablosu ve kar dağıtım tablosu standartlarda yer almamakta, sadece özel amaçlı mali tabloların da hazırlanabileceği ve bu tabloların standart kapsamı dışında tutulduğu belirtilmektedir.

Gelir tablosunda karın belirlenmesi ile doğrudan ilgili olan gelirler ve giderler gibi unsurlar yer alır. Gelir; varlıklardaki artış, borçlardaki azalış nedeniyle, öz kaynaklarda hissedarların yatırdıkları fonlar dışındaki artışları ifade eder. Gelirin tanımı hasılatın ve kazancın ikisini birden içerir. Hasılat; işletmenin olağan faaliyetleri neticesinde ortaya çıkan satış, faiz, temettü, kira gelirleri gibi akımlardır. Kazançlar ise, gelir tanımına giren duran varlık ve menkul kıymet satış karları ya da değer artışları kazancı gibi diğer kalemleri belirtmektedir. Buna göre gelir tanımı değer artışlarındaki gibi gerçekleşmemiş kazançları da içermektedir. Kazançlar genellikle ilgili giderler düşüldükten sonra kalan net tutarı ile raporlanır ve bunlar gelir tablosunda genellikle ayrı bir şekilde gösterilirler.

Gider, varlıklardaki azalış, borçlardaki artış nedeniyle, öz kaynaklarda hissedarlara yapılan ödemelerin dışındaki azalmaları ifade eder. Giderler; zararları ve işletmenin olağan faaliyetleri sırasında doğan giderleri içerir. İşletmenin olağan faaliyetleri ile ilgili giderler, satışların maliyeti, ücretler ve amortismanlar gibi giderlerdir.

Zararlar; yangın, sel gibi felaketlerden oluşan zararlar ile uzun vadeli varlıkların elden çıkarılması sonucunda oluşan zararları da kapsar. Giderlerin tanımı, örneğin yabancı paranın kurundaki artıştan dolayı o para cinsinden olan borçlardaki artıştan kaynaklanan gerçekleşmemiş zararları da içerir. Zararlara ilişkin bilgiler ekonomik karar vermede faydalı olduğu için bunlar gelir tablosunda genellikle ayrı bir şekilde gösterilirler. Zararlar genellikle ilgili gelirler düşüldükten sonra kalan net tutarı ile raporlanırlar. Aynı işlemde kaynaklanan gelir ve giderler eşzamanlı olarak (aynı dönem içinde) tahakkuk ettirilir.

Varlıkların ve borçların gerçeğe uygun değerleri ile yeniden değerlemesi gelir ve gider tanımlarına girmekle birlikte sermayenin korunması kavramı uyarınca her zaman gelir tablosuna dahil edilmezler. Bunun yerine bazı durumlarda değerlendirme farkları, öz kaynaklarda sermaye koruma düzeltmesi (sermaye düzeltmesi olumlu/olumsuz farkları) veya yeniden değerlendirme yedeği olarak gösterilirler.

Normal olarak, dönemde tahakkuk eden tüm gelir ve giderler kar veya zarara dahil edilir ve gelir tablosunda yer alırlar. Ancak, standartlar gereğince, dönemin kar veya zararına aşağıdaki gibi bazı gerçekleşmemiş (realize olmamış) gelir-gider kalemler dahil edilmemektedir. Bunlar; yeniden değerlendirme artışları, yabancı paralı mali tabloların çeviri farkı, satışa hazır finansal varlıkların yeniden değerlendirme farklarıdır.

Kavramsal Çerçeve' ye göre, bir işletme bir dönemde muhasebeleştirilen tüm gelir ve gider kalemlerini, tek bir kapsamlı gelir tablosunda veya klasik kar veya zarar bileşenlerini gösteren bir tabloya ilaveten dönem net karı ile başlayan ve diğer kapsamlı gelir bileşenlerini gösteren ikinci bir tablo (kapsamlı gelir tablosu) olmak üzere iki tabloda sunar. Buna göre Standartta kar-zarar için de iki tanım verilmiştir; kapsamlı kar unsurları dışındaki gelir ve giderlerin farkından bulunan klasik kar-zarar ve kapsamlı kar kalemlerinden dolayı ortaya çıkan öz kaynaklardaki değişimi de içine alan kapsamlı kardır.

Kapsamlı kar = Klasik kar + Öz sermayedeki gerçekleşmemiş değerlendirme farkları

Kapsamlı kar, sermaye artışı ve kar payı dağıtımını dışında, öz sermayede ortaya çıkan tüm değişimlerini kapsamaktadır. Bu şekilde kapsamlı karın raporlanması, işletmenin gelecekteki kar tahminlerini kolaylaştırır. Gerçekleşmemiş kazanç ve kayıpların kapsamlı kar bileşeni olarak dönem net karına eklenebilmesi için öz kaynak hesaplarına kayıtlanmış olması gerekir. Örneğin kur farkları da gerçekleşmemiş gelir-giderdir, ancak gelir tablosu hesaplarında kayıtlanır ve bu nedenle kapsamlı kar bileşeni değildir.

Uluslararası Muhasebe Standartları, Tekdüzen Muhasebe Sistemi' ndeki gelir tablosu formatına aşağıdaki değişiklikleri getirmektedir.

- Gelir tablosunun biçimsel yapısında ve kapsamında değişiklikler olmaktadır.
- Gelir tablosunun adı, kapsamlı gelir tablosu olarak değiştirilmiştir.

- Gelir tablosunda, cari döneme ait gelir giderler raporlandıktan sonra (Dönem net kar –zararı bulunduktan sonra), ayrıca öz kaynaklara kaydedilen gelir ve giderlerin, değer artış ve azalışlarının da gösterildiği kapsamlı gelir tablosunun düzenlenmesi gerekmektedir.

- Olağandışı gelir ve karlar ve olağandışı gider ve zararlar ayırımı ortadan kalkmıştır.

- Sürdürülen faaliyetler kar veya zararı ile durdurulan faaliyetler kar veya zararı ayrı görülecek şekilde raporlanmaktadır.

- Satışların maliyeti tutarının kapsamı değişmiştir.

- Dönem karından indirilen vergi gideri; yasal vergi karşılıkları yanında indirilebilir veya vergilendirilebilir geçici farkların vergi gider etkisi veya gelir etkisini de kapsamaktadır. Standartlar, gelir tablosunda raporlanan vergi giderinin, ticari kar üzerinden hesaplanan vergi tutarını ifade etmesini gerektirmektedir.

- Konsolide gelir tablolarında, öz kaynak yöntemine göre değerlendirilen iştiraklerde ve iş ortaklıklarında cari dönem öz kaynak kalemlerindeki karlardan meydana gelen artışlardan grubun payına düşen tutar, ayrı kalem olarak açıkça görülecek biçimde raporlanmaktadır.

- Konsolide gelir tablolarında, dönem net karı azınlık payını içerecek şekilde raporlanır.

- Gelir tablosu formatında, giderler fonksiyonlarına veya çeşitlerine göre sınıflandırılabilir. Ancak TMSK' na göre, uygulama birliğinin sağlanması bakımından, Tekdüzen Muhasebe Sisteminde olduğu gibi, Türkiye içi raporlamada giderlerin fonksiyona göre sınıflandırılması yöntemi tercih edilmiştir.

Sonuç olarak; kapsamlı karın raporlanması, işletmenin dönem içinde tahakkuk eden gerçekleşmemiş kazanç ve kayıpların öz kaynaklarda raporlanan kısmının cari faaliyet performansına eklenmesidir. Geleneksel muhasebede gerçekleşmemiş kayıplar ihtiyatlılık kavramı gereği dönemin gelir tablosunda raporlanmak üzere tahakkuk ettirilirken, gerçekleşmemiş gelirler tahakkuk ettirilmez. Ancak Standartlar gereği, gerçeğe uygun değer esasına geçilmesi sonucunda ihtiyatlılık kavramının sınırı genişlemiştir, gerçekleşmemiş kayıplar ile birlikte gerçekleşmemiş kazançlar da gelir tablosunda raporlanarak kapsamlı kar hesaplanmaktadır. Karın belirlenmesi aşamasını izleyen aşamada ticari ve mali kar ayırımına dayanarak VUK ve UMS bağlamında farklılıklara değinilecektir. Ticari ve mali kara ulaşırken aynı konulara vergi kanunlarının ve standartların farklı bakış açıları incelenecektir.

İKİNCİ BÖLÜM

ULUSLARARASI MUHASEBE STANDARTLARI VE VERGİ KANUNLARI' NDA TİCARİ VE MALİ KARA ULAŞMADA FARKLILIKLAR

Mali tablolarda raporlanan ve genel kabul görmüş muhasebe prensipleri doğrultusunda hazırlanmış vergi öncesi kar ile kurumlar vergisi beyannamesinde yer alan vergilendirilebilir kar rakamı arasında özellikle vergilendirme amaçlı ekonomik ve sosyal hedefler nedeniyle önemli farklılıklar oluşmaktadır. Ticari ve mali kar farkına dayandırılan vergisel açıdan inceleme Uluslararası Muhasebe Standartları ve Vergi Kanunları yanında TTK hükümlerine göre de değerlendirilmek zorundadır.

2.1. ULUSLARARASI MUHASEBE STANDARTLARI VE VERGİ KANUNLARI' NDA TİCARİ KARA ULAŞMADA FARKLILIKLAR

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

Şayet vergilendirilebilir kar ile genel kabul görmüş muhasebe standartları paralelinde hesap edilen kar 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 olurdu¹⁹.

Muhasebenin temel kavramları başlığı altında özetlenen 12 kavram UMS' ye genel hatlarıyla uygunken, düzenlenen mali tablolar ve hesap planı bu 12 kavramı uygulamaya geçirmeye yeterli olamamaktadır. Bu durum özellikle mali karla, ticari karın farklılaşmasına neden olan ve genellikle kanunen kabul edilmeyen giderler şeklinde ifade edilen giderler ile vergilendirilmeyen kazançların muhasebeleştirilmesi ve bunların raporlanmasının nasıl olacağına açıklanmamış olmasından ve Tekdüzen Hesap Planında da bunlarla ilgili hesapların açılmamış olmasından kaynaklanmaktadır.

¹⁹ Özgür Günel, Kurumlar Vergisinin Muhasebeleştirilmesi (UMS-12) ve Bu Standardın Uygulanabilirliğinin Türkiye Açısından Değerlendirilmesi, Doktora Tezi, Marmara Üniversitesi, İstanbul, 1994,s.8.

GVK' nın 38. maddesinde de ticari kazancın, dönem başı ve dönem sonu öz sermayeler arasındaki olumlu fark olduğu, ancak vergiye tabi ticari kazancın saptanması sırasında VUK' un değerlemeye ait hükümleri ile GVK' nın 40. ve 41. maddelerinin de esas alınacağı belirtilmek suretiyle oluşan bilanço - mali bilanço ayrımı açık bir şekilde ortaya konulmuştur²⁰.

Ticari bilanço, mali bilanço ve bu bilançolara göre oluşan ticari kar, mali kar ayrımının kaynağı ticaret hukuku ve vergi kanunlarının bazı konulara farklı yaklaşımlarından kaynaklanmaktadır²¹. TTK' nın ve VUK' un farklı değerlendirme ölçülerini esas kabul etmeleri Ticari ve Mali Bilanço kavramlarını doğurmuştur.

2.1.1. Değerleme Uygulamasında Ticari Kara Ulaşmada Farklılıklar

İşletmelerin bilançoları, envanterde gösterilen kıymetlerin tasnifli ve karşılıklı olarak değerleri itibariyle tertiplenmiş bir özeti olduğundan ve değerlendirme vergi matrahının tespitinde önemli rol oynadığından, işletme ile menfaat ilişkisi bulunan çeşitli kişi ve grupları değerlendirme işlemi yakından ilgilendirir. Bu sebeple değerlemeyi mümkün olduğu kadar objektif esaslara bağlama gereği ortaya çıkmıştır. TTK, VUK, Borçlar Kanunu ve İcra İflas Kanunu gibi kanunlar bu amaca uygun olarak değerlendirme ile ilgili düzenleyici ve sınırlayıcı hükümler getirmiştir. TTK, işletme ile ilişkisi bulunan üçüncü şahısların hak ve menfaatlerinin korunması ve kamuya doğru bilgi aktarılmasının sağlanması için değerlendirme ölçülerinin tavanını belirlemiştir. Buna karşılık, VUK ise vergilemede eşitlik ve adalet ilkelerini ve vergi alacağının güven altına alınmasını sağlamak için değerlendirme ölçülerinin tabanını belirlemiştir²². Bu yüzden değerlendirme konusunda; Ticaret Kanunu'nu, Vergi Kanunlarını ve Uluslararası Muhasebe Standartlarını ayrı ayrı inceleyeceğiz.

2.1.1.1. Türk Ticaret Kanunu' nda Değerleme Uygulaması

Halen yürürlükte olan TTK' nın 75. maddesinde ilgililerin, işletmenin iktisadi ve mali durumu hakkında mümkün olduğu kadar doğru fikir edinebilmeleri için

²⁰ Fulya Sevinç, 12 Numaralı Uluslararası Muhasebe Standardı Ve Diğer Ülkelerdeki Uygulamaları Çerçevesinde Ertelenmiş Vergi Ve Mali tablolara Yansımaları, Uzmanlık Yeterlilik Tezi, Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası Muhasebe Genel Müdürlüğü, Ankara, 2003,s.47.

²¹ Sarıkaya, s.85.

²² Yıldız Özerhan Akbulut, "Vergi Usul Yasasındaki Değerleme Hükümlerinin TMS Kapsamında İncelenmesi", ASMMMO VI. Muahsebe Uygulamaları ve Vergi Mevzuatı Sempozyumu, Antalya, 02-06.03.2008,s.19.

envanter ve bilançoların ticari esaslar gereğince eksiksiz, açık ve kolay anlaşılır bir şekilde memleket parasına göre tanzim edilmesi gerektiği belirtilmiştir.

TTK' nın 75. maddesi, bütün aktiflerinin en çok bilanço gününde işletme için haiz oldukları değer üzerinden kaydolacaklarını; borsada kote edilen mal ve kıymetlerin o günün borsa rayicine göre ve tahsil edilemeyen ve ihtilâflı bulunanlar müstesna olmak üzere bütün alacakların da itibari değerlerine göre hesap edileceğini; pasiflerin, bütün borçların şarta bağlı veya vadeli olsa bile itibari değerler üzerinden hesaba geçirileceğini açıklamıştır.

TTK' nın bu maddesi ticari işletmeler için değerlendirme ölçü ve ilkelerini genel olarak ele almıştır. Aynı kanunun 458. – 464. maddeleri sermaye şirketleri için özel bazı değerlendirme ilke ve ölçüleri getirmiştir.

TTK' nın 458. maddesi ile Anonim Şirketlerin gizli yedek akçe ayırmaları durumunda aktiflerin bilanço günündeki kıymetlerden daha aşağı bir kıymetle bilançoya konması suretiyle veya başka suretle bu imkanı sağlayabilmelerine izin verilmiştir. İşletmede devamlı olarak kullanılan sabit aktifler, hammaddeler, işlenmiş ve yarı işlenmiş eşya, mal ve satılık diğer mallar en fazla maliyet değerleri üzerinden bilançoya geçirilebilirler: Eğer bu malların maliyet değeri bilançonun tanzimi tarihinde cari fiyattan fazla ise bunlar bilançoya en fazla cari değer üzerinden kaydedilir.

TTK' nın 462. maddesine göre, borsa rayici bulunan kıymetli evrak en çok bilanço gününden bir ay öncesine ait müddet içindeki ortalama rayiçle, borsada rayici olmayan kıymetli evrak, faiz, temettü gibi gelirler ve kıymetlerindeki herhangi bir azalma nazara alınmak suretiyle ve maliyet kıymetlerini geçmemek üzere bilançoya kaydolunurlar.

Aynı Kanunun, 463. maddesi, öz sermaye hesaplarının defter değerleri üzerinden bilançoya geçirileceğini, 464. maddesi ise, şirket tarafından çıkarılan tahvillerin itfa değerleri üzerinden tek kalem olarak pasif tablosunda yer alacağını belirtir.

Görüldüğü gibi, TTK şahıs işletmeleri için daha esnek davranmış aktiflerin değerlendirilmesinde işletme için haiz oldukları değeri esas kabul etmiştir. Alacak ve borçlarla ilgili olarak da itibari değeri getirmiştir. Bununla beraber, sermaye şirketlerinin değerlendirme uygulamaları için sınırlayıcı ve emredici hükümler ortaya koymuştur.

TTK hükümlerine göre kullanılabilir olan değerlendirme ölçülerinin tanımları aşağıda verilmiştir;

a. İkame Değeri; bir iktisadi kıymetin değerlendirme gününde yeniden tedarik edilmesi durumunda mal olacağı değerdir. Diğer bir ifade ile ikame değeri yerine koyma maliyetidir. Modern değerlendirme sistemlerinden biri olan yerine koyma maliyeti sistemi işletme değerlerini gerçeğe en yakın bir şekilde ifade eden sistemlerden biridir. Yerine koyma maliyet sistemi işletme değerlerinin yerine koyma maliyetlerini hesaplar.

Vergi kanunlarımızda bu değeri kullanma imkanı son derece sınırlıdır. VUK'un geçici 4. maddesi, bilanço esasına göre Gelir ve Kurumlar Vergisi mükellefiyetine girecek olanların açılış bilanço ve envanterlerini tanzim ederlerken VUK' daki hükümlere göre iktisadi kıymetlerini değerleyeceklerini, maliyet bedeli bilinmiyorsa bu bedel yerine alış emsal bedeli ile değerleyebileceklerini belirtmiştir. İkame değeri, VUK' da alış emsal bedeli olarak ifade edilmiştir.

b. Alış Bedeli; bir iktisadi kıymetin satın alınması karşılığında ödenen veya borçlanılan bedeldir. Alış bedeli sadece iktisadi kıymetin alış değerini kapsar, alışla ilgili diğer masrafları kapsamaz. Bu sebeple alış bedeli maliyet bedelinden farklıdır. Maliyet bedeli alış bedelini de içeren bir kavramdır. Alış bedeli işletmeye dahil hisse senetleri ve tahviller gibi menkul değerlerin değerlendirilmesinde kullanılır.

c. Verim Değeri; iktisadi kıymetin verimi veya gelirinin kapitalize edilmesiyle bulunan değeridir. Kapitalizasyon Değeri olarak da tanımlanan verim değeri değerlemeye konu iktisadi kıymetin veriminin veya yıllık gelirinin bir kapitalizasyon oranı ile kapitalize edilmesi şeklinde hesaplanır.

$$\text{Verim Değeri} = \frac{\text{Elde edilen veya Beklenen Yıllık Gelir}}{\text{Kapitalizasyon Oranı}}$$

Görüldüğü gibi bu değer, verim veya gelirlerin bazı durumlarda tahminine ve kapitalizasyon oranının tesbitine bağlıdır. Verimin, gelirinin ve kapitalizasyon oranının çok çeşitli faktörlere dayanması, verim değerini bir tahminden öteye götürmemektedir.

Verim değeri daha çok bir yatırımın, bir iştirakin değerlendirilmesinde kullanılır.

ç. Satış Değeri; bir iktisadi kıymetin satılması halinde alınacak olan bedeldir. Bu değerlendirme ölçüsü vergi hukukumuzca nadiren kullanılmaktadır. Büyük mağaza

ve eczaneler stoklarını değerlerken maliyet bedelinin bulunmasında bu ölçüden yararlanırlar.

d. Satış Bedeli; satılan bir mal karşılığında müşteriden alınan veya müşterinin, borçlandığı para veya diğer değerlerin toplamıdır. Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 20/2 maddesi vergi matrahı olarak mal ve hizmet teslimlerinin bedellerini (satış bedellerini) esas almıştır.

e. Şimdiki Değer; bir iktisadi kıymetin faydalı ömrü boyunca yıllar itibariyle sağlayacağı nakit girişlerinin iskontolu değerleri toplamıdır. Peşin değer olarak da bilinen şimdiki değer işletme kıymetlerini gerçeğe yakın olarak ifade eder.

TTK hükümlerine göre, iktisadi kıymetlerin işletme için haiz oldukları değerlerini hesaplarken şimdiki değer ölçüsünden faydalanılır²³. Verim değerinde olduğu gibi bu değer bulunmasında da nakit girişlerinin, iskonto oranının veya faydalı ömrün tespiti veya tahmini gerekmektedir. Bulunan şimdiki değer bir tahmini değer olmaktadır. Vergi kanunlarımız açısından şimdiki değer uygulama imkanı yoktur.

TTK hükümlerine göre, bu kanunun belirttiği tavan sınırlarını aşmamak üzere yukarıda belirttiğimiz değerlendirme ölçülerinin hepsinin kullanılması mümkündür. VUK ise değerlemenin ölçü ve şartlarını belirttiğinden mali bilanço açısından değerlendirme yapılırken sadece VUK' un belirttiği ölçüler kullanılır.

2.1.1.2. Vergi Usul Kanunu' nda Değerleme Uygulaması

Bir işletmenin iktisadi kıymetlerinin belli bir tarihteki değerlerinin para ile ifadesine değerlendirme olarak ifade edilmektedir.

VUK' un 258. maddesi değerlemeyi, vergi matrahının hesaplanmasıyla ilgili iktisadi kıymetlerin takdir ve tespiti olarak tanımlamıştır. Bu durumda, değerlendirme bir takdir ve tespit işlemi olmaktadır. Değerlemede, iktisadi kıymetlerin vergi kanunlarında gösterilen gün ve zamanlarda sahip oldukları kıymetler esas tutulur ve iktisadi kıymetler değerlendirirken her biri tek başına hesaplanır.

VUK değerlendirme uygulamasında TTK kadar esnek davranmamıştır. İktisadi kıymetlerin hangi şartlar altında hangi değerlendirme ölçüleri ile değerlendirileceğini açıklamıştır. Değerleme ölçüsü bu kanunda yazılı olmayan veyahut yazılı olup kendi ölçüleriyle değerlendirilmesine imkan bulunmayan iktisadi kıymetlerden bina ve arazi

²³ Sami Çınar, "Değerleme ilkeleri ve Türkiye Uygulaması", Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Ankara, 2007.

vergi değeri ile diğerleri varsa borsa rayici, yoksa mukayyet değerleri, o da yoksa emsal bedelleriyle değerlendirilir.

VUK' un iktisadi kıymetlerin değerlendirilmesinde kullanılan başlıca değerlendirme ölçüleri şunlardır;

a. Maliyet Bedeli; bir iktisadi kıymetin elde edilmesi için yapılmış olan satın alma veya imal etme harcamalarının tümünü kapsar. VUK' un 262. maddesi maliyet bedelini, bir iktisadi kıymetin edinilmesi veyahut değerinin artırılması sebebiyle yapılan ödemelerle bunlarla ilgili bütün giderlerin toplamı olarak tanımlamıştır.

Satın alınan veya imal edilen bir iktisadi kıymetin maliyet bedeli değerlendirilmesi yapılan iktisadi kıymetin özelliğine göre değişmektedir. VUK' a göre satın alınan veya imal edilen bir iktisadi kıymetin işletmenin mağaza veya deposuna girinceye kadar veya kullanılabilir hale gelinceye kadar yapılan bütün harcamalar²⁴;

(i) satın alma veya imal bedeli, gümrük vergileri, nakliye, sigorta ve montaj giderleri

(ii) noter, mahkeme, kıymet takdiri, komisyon, emlak alım ve taşıma alım vergileri, yıktırma, hafriyat ve tasfiye giderleri, gibi harcamalardır. (i) grubu harcamaların maliyet bedeline ilavesi zorunlu, (ii) grubu harcamaların ilavesi ise ihtiyaridir.

Bir iktisadi kıymetin değerini devamlı olarak arttıran, kapasitesini genişleten veya hizmet ömrünü arttıran harcamalar da maliyet bedeline dahil edilir.

b. Borsa Rayici; bir iktisadi kıymetin değerlendirilme günündeki resmi borsa fiyatıdır. VUK' un 263. maddesi borsa rayicini, gerek menkul kıymetler ve kambiyo borsasına, gerekse ticaret borsalarına kayıtlı olan iktisadi kıymetlerin değerlendirilmeden evvelki son muamele gününde borsadaki muamelelerinin ortalama değeri olarak açıklamıştır. Borsa fiyatında normal dalgalanmalar dışında açık kararsızlık görüldüğü durumda Maliye Bakanlığı son muamele günü yerine değerlendirilmeden önceki 30 günün ortalama rayicini esas alabilir.

c. Tasarruf Değeri; Bir iktisadi kıymetin değerlendirilme gününde sahibi için arz ettiği gerçek değer tasarruf değeridir. Net gerçekleşebilir değer, iskontolu değer olarak da adlandırılan tasarruf değeri, iktisadi kıymetin değerlendirilme günündeki kullanım değeri olmaktadır.

Tasarruf değeri, ticari bilançoların tanziminde TTK' nın 75. maddesine göre daha geniş uygulama alanına sahiptir. VUK' da ise bu değer kullanılmaya çok sınırlı tutulmuştur.

²⁴ Mehmet Tosuner ve Zeynep Arıkan, Vergi Usul Hukuku, İlkem Ofset, İzmir, 2006.

ç. Mukayyet Değer; bir iktisadi kıymetin muhasebe kayıtlarında gösterilen hesap değeridir. Mukayyet değer, değerleri defter ve hesaplarda oluşan ve envanterleri bunlardan bulunabilecek olan iktisadi kıymetlere uygulanmaktadır.

d. İtibari Değer; her nevi senetlerle, hisse senedi ve tahvillerin üzerinde yazılı olan değerdir. Nominal değer olarak da tanımlanan itibari değer, üzerinde yazılı olan değerlerle muhasebe kayıtlarına geçen paralar ve senetler gibi bazı iktisadi kıymetler için mukayyet değerde aynı olmaktadır. VUK' un 284. maddesine göre paralar ve pulların üzerinde yazılı olan değer de itibarî değerdir. İtibari değer ifadesi genellikle kıymetli evraklar üzerinde yazılı değerler için kullanılmaktadır.

e. Vergi Değeri; VUK' un 268. maddesine göre bina ve arazinin rayiç bedelidir. Maliyet bedeli bilinmeyen bina ve arazi vergi değeri ile maliyeti bilinmeyen amortismanına tabi iktisadi kıymetler alış tarihindeki rayice göre değerlendirir.

f. Rayiç Bedel; Bir iktisadi kıymetin değerlendirme günündeki normal alım-satım değeri rayiç bedelidir. Modern değerlendirme sisteminde cari değer adı altında yaygın olarak kullanılan rayiç bedel iktisadi kıymetlerin gerçek değerini ortaya koyan bir ölçüdür.

g. Emsal Bedeli ve Ücreti; bir iktisadi kıymetin benzerlerine göre piyasada sahip olduğu satış bedelidir. VUK' un 267. maddesine göre emsal bedeli, gerçek bedeli olmayan veya bilinmeyen veyahut doğru olarak tespit edilemeyen bir malın değerlendirme gününde satılması halinde emsaline nazaran haiz olacağı değerdir. Bu tanımdan da anlaşıldığı gibi, emsal bedeli, değerlemesi yapılacak iktisadi kıymetin aynı cins ve neviden malların piyasa fiyatına göre hesaben bulunan değeridir.

Emsal bedel ölçüsünün uygulanabilmesi için değerlendirme konusu iktisadi kıymetin gerçek değerinin belli olmaması veya bilinmemesi veyahut gerçek değerinin doğru olarak tespit edilememesi gerekir²⁵. Bir iktisadi kıymetin gerçek değerinin bilinmesi veya gerçek değerinin doğru olarak hesaplanabilmesi durumunda emsal bedeli uygulanamaz. İşletmelerde imalat sırasında veya süreci sonunda ortaya çıkan hurda, döküntü, deşe ve ıskartaların maliyet bedellerinin tam doğru olarak hesaplanamayacağı veya maliyet bedeli ile değerlemenin bu gibi kıymetlerin gerçek değerini yansıtmayacağı açıktır. Bu sebeple, iktisadi kıymetin değerinin tayin ve doğru olarak tespitine imkân olmayan bu gibi hallerde emsal bedeli kullanılır.

²⁵ Şeref Demir, "UFRS(TMS) Değerleme Hükümleri", TÜRMOB Yayınları Sirküler Rapor, Sayı: 2007-1, 2007, s.62.

VUK' un 289. maddesi, bu kanununun değerleme bölümünde yazılı olmayan veya yazılı olup da VUK ölçülerine göre değerlemesine imkan bulunmayan iktisadi kıymetlerden bina ve arazinin vergi değeriyle, diğerlerinin, varsa borsa rayici, yoksa mukayyet değerleri, o da yoksa emsal bedelleriyle değerleneceğini belirtmiştir.

Bu durumda, gerçek değeri bilinmeyen veya doğru olarak hesaplanamayan bir iktisadi kıymetin mutlaka emsal bedeliyle değerlenmesi söz konusu değildir. İktisadi kıymetlerin emsal bedeli ile değerlenebilmesi için öncelikle borsa rayiçlerinin ve mukayyet değerlerinin olmaması gerekmektedir.

Emsal bedelinin tespitini de kanun bazı şekil ve şartlara baęlamıřtır²⁶. VUK' un 267. maddesine göre emsal bedeli sıra ile aşağıdaki esaslar çerçevesinde tayin olunur.

Birinci sıra ortalama fiyat esasıdır. Aynı cins ve nevideki mallardan sıra ile değerlemenin yapılacağı ayda veya bir evvelki ayda veya bir daha evvelki aylarda satış yapılmışsa, emsal bedeli bu satışların miktar ve tutarına göre mükellef tarafından çıkarılacak olan "Ortalama Satış Fiyatı" ile hesaplanır. Bu esasın uygulanması için aylık satış miktarının emsal bedeli tayin olunacak her bir malın miktarına nazaran % 25'ten az olmaması şarttır.

İkinci sıra maliyet bedeli esasıdır. Emsal bedeli belli edilecek malın maliyet bedeli bilinir veya çıkarılması mümkün olursa mükellef bu maliyet bedeline toptan satışlar için % 5, perakende satışlar için % 10 ilave etmek suretiyle emsal bedelini bizzat hesaplar.

nc sıra takdir esasıdır. Yukarıda belirtilen esaslara göre belli edilemeyen emsal bedelleri mükellefin müracaatı üzerine takdir komisyonunca maliyet bedeli ve piyasa kıymetleri araştırılarak ve ayrıca yıpranma dereceleri dikkate alınarak takdir yolu ile belli edilir. Takdir edilen emsal bedeline mükellefin itiraz hakkı saklı olmakla beraber, bu itiraz verginin tahakkukunu ve tahsilini durdurmaz.

Görüldüğü gibi emsal bedelinin tayininde önce ortalama fiyat esası uygulanır²⁷. Bu esasın uygulanamaması durumunda ikinci sırada olan maliyet bedeli esası uygulanır. Bu esasın da uygulanamaması durumunda üçüncü sıra olan takdir esası uygulanır.

²⁶ şükrü Kızılot ve Diğerleri, Vergi Hukuku, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2006, s.220.

²⁷ Mualla ncel, Ahmet Kumrulu ve Nami ağan, Vergi Hukuku, 11. Bası, Turhan Kitabevi, Ankara, 2003, s.270.

Ortalama fiyat esaslı ile maliyet bedeli esasına göre tayin edilen emsal bedeli mükellefler tarafından hesaplanır, Bu durumda, bu hesaplara ait kayıt ve cetveller ispat edici kayıtlar olarak saklanır.

2.1.1.3. Uluslararası Muhasebe Standartları' nda Değerleme Uygulaması

VUK ve TTK' dan farklı olarak UMS ile değerlendirilecek iktisadi değerler kendi standartları içinde ayrı ayrı açıklanmış ve örneklendirilmiştir.

UMS' ye göre değerlendirme ölçülerinden önce değerlendirilecek olan varlık ve borçların kısaca neler olduğuna bakacak olursak²⁸;

i.Varlık; (a) geçmişteki işlemlerin sonucu kurum tarafından kontrol edilen
(b) kendisinden kurumun gelecekte ekonomik fayda elde etmesi beklenen imkanlardır.

ii.Maddi Olmayan Varlık; Fiziki varlığı bulunmayan, tanımlanabilir parasal olmayan varlıklardır.

iii.Emlak, Tesis, Makine ve Teçhizat;

(a) üretimde, mal ve hizmet sunumunda veya yönetim amacıyla kullanılmak üzere veya başkalarına kiraya verilmek üzere elde bulundurulmuş ve
(b) bir dönemden daha uzun bir sürede kullanılması beklenen maddi varlıklardır.

iv.Stoklar;

(a) işletmenin olağan iş akışı içinde satılmak üzere elde bulundurulmuş
(b) böyle bir satış amacıyla üretim aşamasında bulunan veya
(c) üretim işlemleri veya hizmet sunumunda tüketilmek üzere ham madde veya malzeme olarak bulunan varlıklardır.

v.Finansal Varlıklar; Aşağıdaki özellikleri taşıyan varlıklar finansal varlıklardır:

(a) nakit

(b) başka bir kurumun öz kaynağını temsil eden finansal araçlar

(c) sözleşmeden doğan haklar:

(i) başka bir kurumdan nakit veya başka bir finansal varlık alma hakkı

(ii) lehte olma potansiyeli bulunan durumlarda başka bir kurumla

finansal varlık değişimi yapma hakkı

²⁸ Necdet Şensoy, "Değerleme Esaslarında Eğilim ve Etkileşimler", Türkiye XXII. Muhasebe Eğitimi Sempozyumu, Ankara, 2001, s 36.

(d) kurumun kendi öz kaynak araçları ile hesaplanılacak veya hesaplanılabilecek bir sözleşme ve aşağıdakiler:

(i) kurumun kendi öz kaynak araçlarını değişken miktarlarda almaya mecbur kılan veya kılabilen bir türev-dışı araç veya

(ii) sabit tutarda nakit bir varlıktan başka bir varlıkla veya sabit sayıda kurumun kendi öz kaynak araçları için yapılmış bir başka finansal varlıkla hesaplanılacak veya hesaplanılabilecek bir türev. Bu amaçla kurumun kendi öz kaynak araçları, kendileri kurumun öz kaynak araçlarının gelecekte alınmasını veya verilmesini içeren sözleşmeler olan araçları içermez.

vi.Kar-Zarar Yoluyla Makul Değerine Getirilen Finansal Varlıklar Veya Finansal Yükümlülükler; Aşağıdaki koşulları bulunduran finansal varlık veya finansal yükümlülük bu tanıma girmektedir:

(a) Alım satım amaçlı finansal varlık veya yükümlülük olarak sınıflandırılmışlardır:

(i) esas olarak yakın sürede satılma amacıyla edinilmiş veya geri-satın alma nedeniyle katlanılmıştır;

(ii) birlikte yönetilen belirli finansal araçlardan oluşan portföyünün bir bölümüdür ve bunların son zamanda gerçekten kısa süreli kar yapma kalıbına uyduğuna deliller vardır veya

(iii) bir türev (etkin bir riskten korunma aracı olan ve bu şekilde belirlenenler hariç)

(b) İlk tanınması sırasında kurum tarafından kar-zarar yoluyla makul değerine getirilen varlık veya yükümlülük olarak belirlenmiştir. Bu standardın kapsamı içindeki herhangi bir finansal varlık veya finansal yükümlülük "faal bir pazarda açıklanan piyasa fiyatı bulunmayan ve makul değeri güvenilir bir şekilde ölçülemeyen öz kaynak araçlarına yapılan yatırımlar" hariç bu şekilde belirlenebilir.

vii.Vadesine Kadar Tutulacak Yatırımlar; Aşağıda sayılanlar dışında kalan, kurumun vadeye kadar elinde tutmaya olumlu niyeti ve iktidarı bulunan; sabit vadeli, sabit veya belirlenebilir ödemeleri olan türev dışı finansal varlıklardır:

(a) İlk tanınması sırasında kurum tarafından kar-zarar yoluyla makul değerine getirilen varlık veya yükümlülük olarak belirlenmiş bulunanlar;

(b) kurum tarafından satışa hazır olarak belirlenmiş bulunanlar;

(c) borçlar ve alacaklar tanımına uyanlar.

viii.Borçlar ve Alacaklar; aşağıda sayılanlar dışında kalan, faal bir piyasada kayıtlı bulunmayan, sabit veya belirlenebilir ödemeleri olan türev dışı finansal varlıklardır:

(a) alım-satım amaçlı olarak sınıflandırılması gereken, kurumun hemen veya yakın gelecekte satmaya niyetlendiği unsurlar ve kurumun ilk tanıma sırasında kar-zarar yoluyla makul değerine getirilenler olarak belirlediği unsurlar;

(b) kurumun ilk tanıma sırasında satışa hazır olarak belirlediği veya

(c) elinde bulunduranın kredi değerindeki bozulmalar hariç, ilk yatırımını büyük ölçüde geri kazanamayabileceği ve satışa hazır olarak sınıflandırılması gerekenler.

ix.Satışa Hazır Finansal Varlıklar; satışa hazır finansal varlıklar olarak belirlenmiş türev dışı finansal varlıklardır. Aşağıdaki şekillerde sınıflandırılmamışlardır:

(a) borçlar ve alacaklar

(b) vadesine kadar tutulacak yatırımlar

(c) kar-zarar yoluyla makul değere getirilecek finansal varlıklar.

x.Yatırım Amaçlı Emlak; sahibi tarafından veya finansal kiralama kapsamında kiracı tarafından kira elde etmek veya varlığın değerindeki artıştan kazanmak amacıyla elde tutulan. Üretimde, mal ve hizmet sunumunda veya yönetim amacıyla kullanılmak veya İşletmenin olağan iş akışı içinde satılmak üzere elde bulundurulmuş varlıklar bu kapsamda değildir.

xi.Biyolojik Varlıklar; Canlı hayvan veya bitki. Örnek: Koyun, fidanlıktaki yetiştirilmiş ağaçlar, süt inekleri

xii.Tarımsal Ürün; İktisadi kurumun biyolojik varlıklarından hasıl ettiği ürünlerdir. Örnek: Yün,pamuk,şeker kamışı,süt,et.

xiii.Ertelenmiş Vergi Varlıkları; aşağıdaki nedenlerle gelecek dönemlerde geri kazanılacak olan gelir vergisi tutarlarıdır:

(a) Gelecekte indirilebilecek geçici farklar;

(i) Hâsılâtın vergiye tabi olması finansal raporlama amacıyla tanınmasından önce olmuştur.

(ii) Giderlerin finansal raporlama amacıyla tanınmasından sonraki dönemlerde vergi amacıyla indirilebilmesi.

(b) Devrolunan zararlar,

(c) Devrolunan vergi alacakları.

xiv.Ertelenmiş Vergi Borçları; aşağıdaki nedenlerle gelecek dönemlerde ödenecek olan gelir vergisi tutarındır. Gelecekte vergiye tabi olacak geçici farklar;

(a) Hasılat vergiye tabi olmadan önce finansal raporlama amacıyla tanınmıştır.

(b) Giderler finansal raporlama amacıyla tanınmadan önce vergi amacıyla indirilmişlerdir.

Kavramsal Çerçeve' de mali tabloların unsurlarının ölçüm esaslarına göre değerlendirilmesi; mali tablolarda yer alan unsurların bilançoda ve gelir tablosunda tahakkuk ettirilecekleri ve gösterilecekleri parasal tutarların belirlenmesi işlemi olarak ifade edilir. Bu işlem uygulanacak ölçüm esasının da seçilmesini içerir. Mali tablolarda uygulanacak temel değerlendirme esasları Kavramsal Çerçevede sayılmış olmakla birlikte standartların her birinde ayrı değerlendirme ölçümleri kullanılmaktadır²⁹.

Mali tablolarda değişik derecelerde ve değişik bileşimlerde kullanılan birkaç farklı ölçüm esasları vardır. Bu ölçüm esasları aşağıda belirtilenleri içerir:

• **Tarihi Maliyet:** Varlıklar elde edildikleri tarihte alımları için ödenen nakit veya nakit benzerlerinin tutarları ile veya onlara karşılık verilen varlıkların piyasa değerleri ile ölçümlenir. Borçlar borç karşılığında elde edilenin tutarı ile veya işletmenin normal faaliyetlerinden kaynaklanan borçlarda, örneğin, kurumlar vergisinde olduğu gibi, borcun kapatılması için gereken nakit veya nakit benzerlerinin tutarı ile gösterilir.

• **Cari Maliyet:** Varlıklar aynı varlığın veya bu varlıkla eşdeğer olan bir varlığın alınması için halihazırda gereken nakit veya nakit benzerlerinin tutarı ile gösterilirler. Borçlar, yükümlülüğün kapatılması için gereken nakit ve nakit benzerlerinin iskonto edilmemiş tutarları ile gösterilir.

• **Gerçekleşebilir Değer (Ödeme Değeri):** Varlıklar, işletmenin normal faaliyet koşullarında, bir varlığın elden çıkarılması halinde ele geçecek olan nakit ve nakit benzerlerinin tutarındır. Borçlar, işletmenin normal faaliyet koşullarında, kapatılmaları için ödenmesi gereken nakit ve nakit benzeri değerlerin iskonto edilmemiş tutarları ile gösterilir.

• **Bugünkü Değer:** Varlıklar, işletmenin normal faaliyet koşullarında, ileride yaratacakları net nakit girişlerinin bugünkü iskonto edilmiş değerleri ile gösterilirler.

²⁹ TMS ve TFRS' ye göre hazırlanan mali tablolarda, mali tablo unsurları değişik derecelerde ve değişik bileşimlerde kullanılan, birkaç farklı ölçüm (değerleme) esasları ile değerlendirmeye tabi tutulur. Bu ölçüm (değerleme) esasları kavramsal çerçevede dört başlık altında açıklanmıştır.

Borçlar, işletmenin normal faaliyet koşullarında, kapatılmaları için ileride ödenmesi gereken net nakit çıkışlarının bugünkü iskonto edilmiş değerleri ile gösterilir.

Mali tabloların hazırlanmasında işletmelerce en çok kullanılan ölçüm esasları tarihi maliyet esasıdır. Bu esas diğer ölçüm esasları ile birlikte kullanılır. Örneğin, stoklar genellikle maliyet veya net gerçekleştirilebilir değerden küçük olanı ile ölçümlenir, menkul kıymetler piyasa değeri ile ölçümlenebilir, emeklilik borcu bugünkü değeri ile ölçümlenir. Bunlara ilave olarak, bazı işletmeler tarihi maliyet esasının fiyat değişikliklerinin parasal olmayan kalemler üzerindeki etkisini göstermekte yetersiz kalması nedeniyle cari maliyet esasını kullanırlar.

Uluslararası Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları'nda yer alan değerlendirme ölçülerini kavramsal çerçevede belirtilen dört temel değerlendirme esasına göre toplu olarak Tablo 2'deki gibi göstermek mümkündür.

Tablo 2: Uluslararası Muhasebe Standartları'nda Yer Alan Değerleme Esasları ile Değerleme Ölçüleri

Tarihi Maliyet	Cari Maliyet	Gerçekleşebilir Değer	Bugünkü Değer
Amortisman Tabi Tutar	Amortisman Tabi Tutar	Amortisman Tabi Tutar	Amortisman Tabi Tutar
Stokların Maliyeti Satın Alma Maliyeti	Satış Maliyetleri Düşülmüş Gerçeğe Uygun Değer	Satış Maliyetleri Düşülmüş Gerçeğe Uygun Değer	Satış Maliyetleri Düşülmüş Gerçeğe Uygun Değer
Dönüştürme Maliyeti	Gerçeğe Uygun Değer	Gerçeğe Uygun Değer	Gerçeğe Uygun Değer
Tahmini Maliyet Maliyeti		Geri Kazanılabilir Tutar	Geri Kazanılabilir Tutar
Defter Değeri		Net Gerçekleşebilir Değer	Kullanım Değeri
			Finansal Varlık Veya Finansal Borcun Etkin Faiz Yöntemiyle Hesaplanan itfa Edilmiş Maliyeti İşletmeye Özgü Değer

Kaynak: Semih Tokay ve Ali Deran, "Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartlarında Değerleme Ölçüleri", İSMMMO Mali Çözüm, Sayı: 90, 2008, s.32.

Uluslararası Muhasebe Standartları' nda belli kritere dayanan değerleme ölçüleri yerine standartların içinde değerleme ölçülerine ayrı ayrı yer verilmiştir. Bu değerleme ölçülerinden önemli bazılarının tanımı aşağıda verilmiştir ³⁰;

a. Finansal Varlıkların veya Finansal Yükümlülüklerin Amorti Edilmiş Maliyet Değeri ³¹ ;

Bir finansal varlık veya yükümlülüğün kayıtlarda ilk tanındığı zaman ölçülen değeri;

- Eksi anapara geri ödemeleri; artı veya eksi
- İlk değerle vadedeki değer arasındaki farkın “etkin faiz metodu” ile birikimli itfası;
- Eksi değer kaybı veya tahsil edilememeden ötürü yapılan değer azaltılmaları

b. Borçlanma Maliyetleri³²; Bir işletme tarafından ödünç alınan fonlar nedeniyle katlanılan faiz ve diğer maliyetlere denilir.

c. Devrolunan Değer ³³; Bir Varlığın tanınmış olduğu değerden birikmiş amortisman veya itfa payları düşüldükten sonra kalan tutardır.

ç. Maliyet Yöntemi³⁴ ; Yatırımların muhasebeleştirilmesinde kullanılan bu metoda göre yatırımlar maliyet değeri ile tanınırlar. Yatırımcı yatırımdan elde edeceği geliri sadece yatırım yapılan şirketin birikmiş karlarından alacağı kar payları kadar tanıyabilir. Yatırımdan gelir olarak tanınabilecek tutar yatırım tarihinden sonra doğmuş olmalıdır. Söz konusu kârlardan daha fazla tutarda alınan dağıtımlar yatırımın geri kazanılması olarak düşünülür ve yatırımın maliyetini azaltıcı tutarlar olarak tanınırlar.

d. Dönüşüm Maliyeti³⁵; Dolaysız emek maliyeti ile birlikte hammaddenin mamul mal haline dönüşmesi için katlanılan sabit ve değişken üretim ortak

30 Necdet Şensoy, “UFRS’ deki Değerleme Ölçüleri”, Muhasebe Uygulamaları Ve Vergi Mevzuatı Sempozyumu V, Antalya, 2006, s 8.

31 “TMS 39 Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçme” Standardında yer almaktadır. Bu standart 31.12.2005 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için uygulanmak üzere ilk olarak 03.11.2006 tarih ve 26335 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

32 “TMS 23 Borçlanma Maliyetleri” Standardında yer almaktadır. Bu standart 31.12.2005 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için uygulanmak üzere ilk olarak 09.11.2005 tarih ve 25988 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

33 “TMS 36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü” , “TMS 16 Maddi Duran Varlıklar” ve “TMS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar” Standardında yer almaktadır.

34 “TMS 27 Konsolide ve Bireysel Mali tablolar” Standardında yer almaktadır. Bu standart 31.12.2005 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için uygulanmak üzere ilk olarak 17.12.2005 tarih ve 26026 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

35 “TMS 2 Stoklar” Standardı 31.12.2005 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için uygulanmak üzere ilk olarak 15.01.2005 tarih ve 25701 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

maliyetinin sistematik bir biçimde ürünlere dağıtılmış payını da içeren birim mamulle doğrudan ilişkili maliyetlerdir.

e. Elden Çıkarma Maliyeti³⁶; Finansman maliyeti ve gelir vergileri dışında bir varlığın elden çıkarılması ile doğrudan ilişkilendirilebilecek olan elden çıkarma nedeniyle ilave katlanılan maliyetlerdir.

f. Makul Değer³⁷; Yansız, danışıklı olmayan, ilgili taraflar arasında olmayan ve objektif bir işlemde bilgili ve istekli taraflar arasında bir varlığın değişimi veya bir borcun kapatılması için kabul edilen tutarlardır.

g. Gerçeğe Uygun Değer³⁸; Bir varlığın yansız, danışıklı olmayan, ilgili taraflar arasında olmayan ve objektif bir işlemde bilgili ve istekli taraflar arasında satılmasından elde edilebilecek tutar eksi elden çıkarma maliyetleridir.

h. Net Gerçekleşebilir Değer³⁹; İşin olağan seyrinde oluşması tahmin edilen satış fiyatı, eksi (henüz tamam olmayan yarı mamuller gibi stoklar için) işi tamamlamanın maliyeti, eksi satışın yapılması için gerekli olan tahmini maliyetlerdir.

Net gerçekleşebilir değer, işin olağan seyri içinde işletmenin stoklarını satışından elde etmeyi beklediği net tutara işaret eder. Makul Değer ise aynı stoklar için pazaryerinde bulunan bilgili ve istekli alıcıların ve satıcıların aralarında değişim yapmayı kabul ettikleri tutarı yansıtır. Bunlardan birincisi "işletmeye özgü değer" iken ikincisi ise işletmeye özgü bir değer değildir⁴⁰. Stoklar için Net Gerçekleşebilir Değer, Makul Değer eksi satış maliyetlerine eşit olmayabilir.

2.1.2. Reeskont Uygulamasında Ticari Kara Ulaşmada Farklılıklar

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

MSUGT, tebliğ kapsamına giren bütün işletmeleri alacak ve borç senetlerini reeskonta tabi tutma konusunda zorunlu kılarken, VUK prensip olarak işletmelere seçim hakkı tanımaktadır. Dolayısıyla işletmeler, mali karlarını saptarken, bu vergi erteleme

³⁶ "TMS 36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü" Standardı 31.12.2005 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için uygulanmak üzere ilk olarak 18.03.2006 tarih ve 26112 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

³⁷ "TMS 2 Stoklar", "TMS 16 Maddi Duran Varlıklar", "TMS 17 Kiralama İşlemleri", "TMS 18 Hasılat", "TMS 20 Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması", "TMS 21 Kur Değişiminin Etkileri", "TMS 32 Finansal Araçlar: Sunum", "TMS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar" ve "TMS 39 Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçme" Standardında yer almaktadır.

³⁸ "TMS 36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü" Standardı 31.12.2005 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için uygulanmak üzere ilk olarak 18.03.2006 tarih ve 26112 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

³⁹ "TMS 2 Stoklar" Standardı 31.12.2005 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için uygulanmak üzere ilk olarak 15.01.2005 tarih ve 25701 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

⁴⁰ Semih Hüseyin Tokay ve diğerleri, s.17.

veya vergilendirmeyi öne alma müessesesi olan reeskont işlemlerini kullanmamayı tercih etmeleri durumunda ticari kardan, mali kara geçerken gerekli düzeltmeleri yapmak zorundadır.

2.1.2.1. Vergi Usul Kanunu' nda Reeskont Uygulaması

Reeskont, işletmenin tahakkuk eden gelir veya gider unsurlarının bu dönemlerle ilgili olmayan kısımlarının dönemsellik kavramı gereği ayrıştırılmasıdır. VUK, 281. ve 285. maddeleri de bu konuya açıklık getirmektedir. VUK' un 281. maddesinde; "Alacaklar mukayyet değerleriyle değerlendirilir. Vadesi gelmemiş senede bağlı alacaklar değerlendirme gününün kıymetine irca olunabilir, senette faiz nispeti açıklanmış ise bu nispet, açıklanmamışsa Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankasının iskonto haddi ve muamelelerinde uyguladıkları faiz haddi ile değerlendirme gününün kıymetine irca ederler." hükmü bulunmaktadır. Aynı Kanunun 285. maddesinde ise, "Borçlar mukayyet değerleriyle değerlendirilir. Vadesi gelmemiş olan senede bağlı borçlar değerlendirme gününün kıymetine irca olunabilir. Bu takdirde, senette faiz nispeti açıklanmış ise bu nispet, açıklanmamışsa TCMB' nin resmi iskonto haddinde bir faiz uygulanır. Banka ve bankerler ile sigorta şirketleri borçlarını TCMB' nin resmi iskonto haddi ve muamelelerinde uyguladıkları faiz haddiyle değerlendirme gününün kıymetine irca ederler. Alacak senetlerini değerlendirme gününün kıymetine irca eden mükellefler, borç senetlerini de aynı şekilde işleme tabi tutmak zorundadırlar." hükmü yer almaktadır. Senede bağlı alacakların ve borçların değerlendirme günündeki kıymetlerine irca edilmesi sırasında senet üzerinde faiz nispetinin belli edilmediği hallerde TCMB' nin resmi iskonto hadlerinin uygulanması yasal bir zorunluluk olup, alacak senetleri ile borç senetlerinin reeskont işlemlerinde uygulanacak iskonto yönteminin de TCMB uygulamasıyla paralellik gerekmektedir. Diğer bir deyişle bu maddeye göre, içinde vade farkı bulunduran senetli alacaklar ve borçlar, bilanço gününde tasarruf değeri ile değerlendirilmemektedir. VUK, bu uygulamayı isteğe bağlı bırakmıştır ancak senetli alacaklarını reeskonta tabi tutan işletmelerin senetli borçlarını da reeskonta tabi tutmaları zorunlu tutulmuştur.

2.1.2.2. Uluslararası Muhasebe Standartları' nda Reeskont Uygulaması

Uluslararası Muhasebe Standartlarında reeskont uygulaması, VUK' dan daha geniş bir şekilde ele alınmıştır. Örneğin UMS 39 Finansal Araçlar Standardı,

finansal varlık ve finansal borçların, mali tablolarda itfa edilmiş maliyetleri üzerinden gösterilmelerini belirtmekte ve tüm alacak ve borçların, vade farkı içersin ya da içermesin reeskonta tabi tutulmaları gerektiğini ifade etmektedir. Ayrıca, reeskont uygulamasında UMS, iç iskonto yöntemi yerine etkin faiz yönteminin uygulanmasını zorunlu tutmaktadır. Mal ve hizmet alımlarındaki bu düzenlemelere karşılık, mal ve hizmet satışları ile ilgili kanunlarımızda herhangi bir düzenleme yer almamaktadır. Maliye Bakanlığı'nın; 1992 yılında yayınlayıp 1994 yılında zorunlu olarak uygulama alanına koyduğu Tekdüzen Muhasebe Uygulama Genel Tebliği'nde vade farklarının satış hasılatından ayrı olarak 602 Diğer Gelirler Hesabı'nda izlenmesi gerektiği belirtilmektedir. Ancak uygulamada faturaların ayrıntılı düzenlenmemesi sebebiyle vade farkları satış hasılatı olarak kaydedilmektedir. Bu uygulama, satış hasılatı olarak kaydedilen vade farklarının hemen o yıl vergilendirilmesine, alımlarda ise maliyete dahil edilen vade farklarının stokların maliyete dönüştüğü yılda vergilendirilmesine sebep olmaktadır. Oysa vade farkı bir faizdir ve ait olduğu döneme kaydedilmek zorundadır. Uluslararası Muhasebe Standartları, mevcut uygulamadan kaynaklanan bu sorunu ortadan kaldırmaktadır. UMS' ye göre hem alımlarda hem de satışlarda vade farkı ayrı bir şekilde muhasebeleştirilmekte ve böylece dönemsellik kavramının uygulanması mümkün olabilmektedir⁴¹.

2.1.2.3. Uluslararası Muhasebe Standartları ve Vergi Kanunları' nda Reeskont Uygulama Farklılıkları

Vergi kanunlarına göre; ticari alacak ve ticari borçlar içinde vade farkı bulunuyorsa, envanter gününde, ticari alacak ve ticari borçların tasarruf değerleriyle bilançolarda gösterilmesi mümkündür. Bunun nedeni, vade farkının, muhasebenin dönemsellik kavramı gereği ait olduğu dönemlere yayılmak istenmesidir. Ancak, bu uygulama yalnızca senetli alacak ve senetli borçlar için yapılabilmektedir. Oysa, Türkiye Muhasebe Standartlarına göre tüm alacak ve borçlar için reeskont uygulaması yapabilmek mümkündür. Bu durum, muhasebe standartları ile vergi kanunlarının farklı kuralları benimsemiş olmalarından kaynaklanmaktadır⁴².

VUK' a göre senetsiz alacakların kayıtlı değeri üzerinden değerlendirilmesi gerekmektedir. Buna göre, senetsiz vadeli alacaklara reeskont uygulanması

⁴¹ Engin Dinç, "Muhasebe ve Vergi Kuralları Arasındaki İlişki ve Gelir Vergileri Standardının Muhasebe Uygulamalarına Etkisi", **Erciyes Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi**, Sayı: 28, 2007, s.75.

⁴² Engin Dinç, "Türkiye Muhasebe Standartları ve Vergi Kuralları Açısından Ticari Borç ve Ticari Alacakların Muhasebeleştirilmesi ve Değerlemesi", **İSMMMO Mali Çözüm Dergisi**, Sayı: 90, 2008, s.74.

kanunen kabul edilmeyen gider yaratır. Tekdüzen Muhasebe Sistemi' nde de VUK' un yaklaşımına uyulduğu sadece Alacak Senetleri için reeskont hesabı açılmasından anlaşılmaktadır⁴³. Buna karşılık, vadesi belirli olan senetsiz alacakların da reeskonta tabi tutulması "Özün Önceliği Kavramı" gereğidir. Muhasebe standartlarına göre, bu tür alacak ve borçların reeskonta tabi tutulmaları ve gerçeğe uygun değerleri ile raporlanmaları zorunludur.

Uluslararası Muhasebe Standartları' na göre yapılacak nakit harici alım ve satımlarda, vade farkının zorunlu olarak hesaplanması ve kaydedilmesi gerekmektedir. UMS' nin bu uygulaması, işletmelerin gerçek durumunun bilançolar da yansıtılması içindir. Ancak Standartlarda, veresiye, senetli, çekli, tüm alım ve satımlar için aynı uygulamanın yapılması öngörülmektedir. Bu durum, VUK' un 281. ve 285. maddelerine aykırılık teşkil etmektedir. Çünkü VUK sadece senetli borç ve alacaklar için itibari değerinde vade farkı olması halinde reeskont uygulamasına müsaade etmektedir. Oysa Standartlar, veresiye, senetli ve senetsiz, vade farkı içerip içermediğine bakılmaksızın tüm alacak ve borçlar için reeskont hesabı yapılmasını istemektedir⁴⁴.

Buna göre, içinde vade farkı bulunan senetli alacak ve borçlarda vergi kanunları ile Muhasebe Standartlarının paralel olduğu görülmektedir. Uygulamada tek fark, vergi yasalarına göre reeskont uygulamasının yıl sonunda, muhasebe standartlarına göre yıl içinde yapılmasından kaynaklanmaktadır.

Vadeli çeklerle doğmuş alacak ve borçlar, VUK' a göre reeskonta tabii tutulması mümkün değildir. TTK' nın 707.maddesinde tanımlanmış olan "çek", görüldüğünde ödenmesi gereken bir kıymetli kağıttır. TTK' ya göre çekte vade bulunmamaktadır. Bu durumda görüldüğünde ödenmesi gereken çekler için reeskont uygulamasına gidilmesi VUK' un özüne aykırıdır. Ancak, muhasebe standartlarına göre, vadeli çeklere reeskont uygulanması yapmak mümkündür. Çünkü standartların özünde bilanço gününde işletmenin gerçek durumunun tespit edilmesi yatmaktadır. Bu durumda, vadeli çeklerin muhasebe standartlarına göre hesaplanmış reeskontlarının, VUK hükümlerine göre gider ya da gelir kabul edilmeleri mümkün değildir.

Bir diğer sorunlu durum Kredili Satışlarda ortaya çıkmaktadır. Vergi Usul hükümlerine göre kredili satışların muhasebeleştirilmesinde, vade farkının ayrıca

⁴³ Nalan Akdoğan ve Orhan Sevilengül, "Türkiye Muhasebe Standartları ile Uyumlu Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulaması, Gazi Kitabevi, Ankara, 2007, 12. Baskı, s.103.

⁴⁴ Nalan Akdoğan, "Türkiye Muhasebe Standartlarına Uyum İçin Tekdüzen Hesap Planında Yapılması Gereken Değişiklikler", **İSMMMO Mali Çözüm Dergisi**, Sayı:84, 2007, s.66.

gösterilmesi gerekmemektedir. Faizi dahil edilerek düzenlenen satış faturaları, toplam bedel üzerinden satış hasılatı olarak değerlendirilmektedir. Dönem sonlarında işletme tahakkuk etmemiş olan faiz tutarı kadar bir gider raporlayarak karı azaltmaktadır⁴⁵. Dolayısıyla net karın hatalı hesaplanmasına ve raporlanmasına neden olmaktadır.

238 sayılı VUK Genel Tebliği' ne göre iç iskonto formülü kullanılacaktır.

$$\text{Reeskont Tutarı} = \frac{(\text{Senet Tutarı} * \text{Reeskont Oranı} * \text{Vadeye Kadar Gün Sayısı})}{[360 + (\text{Reeskont Oranı} * \text{Vadeye Kalan Gün Sayısı})]}$$

UMS – 18 ve UMS – 39 Standartlarına göre iskonto formülü ise şöyledir:

$$\text{Etkin Faiz Oranı} = \left[\frac{\text{Alacağın Vadedeki Değeri}}{\text{Alacağın Peşin Değeri}} \right]^{1/\text{vade}} - 1$$

$$\text{İskonto Edilmiş değer} = \frac{\text{Alacağın Vadedeki Değeri}}{\left[1 + \text{Etkin Faiz Oranı} \right]^{1/\text{vade}}}$$

VUK 238 sıra numaralı Genel Tebliğine göre yapılan reeskont hesaplamasında da satış hasılatı içinde hatalı sınıflandırılmış olan faiz gideri ayrıştırılmamakta, bu nedenle brüt karlılık oranı da hatalı olarak hesaplanmaktadır. UMS' nin efektif faiz hesaplama yöntemi ile VUK reeskont hesaplama yöntemi arasındaki farklılıktan dolayı, gerçekleşmemiş faiz tutarı da iki yöntemde birbirinden farklı büyüklüklerde hesaplanmaktadır. Bu farklılığın yanında VUK hükümlerine göre, reeskont uygulamasıyla "Reeskont Faiz Gideri" kalemi yaratılmaktadır. Yaratılan bu kalem, gerçek bir gideri temsil etmektedir. Aksine gelir tablosunda "Faiz Geliri" raporlaması gereken bir işletmenin faiz geliri yerine reeskont faiz gideri kalemi

⁴⁵ Yakup Selvi, Fatih Yılmaz ve Kerem Sarıoğlu, Kredili Satışların Muhasebeleştirilmesi ve Raporlanmasının UFRS ve VUK Açısından Karşılaştırılması, **İSMMMO Mali Çözüm Dergisi**, Sayı: 80, 2007, s.35.

yaratılarak gelirleri azaltıcı bir kalem olarak raporlamasına neden olmaktadır. Bu durum, finansal raporlarını anlaşılabilirliğini ve yorumlanmasını zorlaştırmaktadır⁴⁶.

2.1.3. Karşılık Ayırma Uygulamasında Ticari Kara Ulaşmada Farklılıklar

Muhasebe Teorisinde Karşılık kavramı, kaynağını, muhasebenin temel kavramlarından olan "ihtiyatlılık" kavramından alır. Ayrıca, muhasebenin diğer temel kavramlarından dönemsellik ve sosyal sorumluluk kavramlarının da bir gereği olarak karşılık ayrılmaktadır.

2.1.3.1. Türk Ticaret Kanunu' nda Karşılık Uygulaması

TTK' da karşılıkların tanımı yapılmamakla birlikte anılan kanunda karşılık ayrılmasına ilişkin hükümler yer almaktadır Nitekim, TTK' nın 75'inci maddesinde, "Bütün aktifler, en çok bilanço gününde işletme için haiz oldukları değer üzerinden kaydolunur. Borsada kote edilen emtia ve kıymetler o günün borsa rayicine göre hesap edilir."olarak ifade edilmektedir. TTK' nun 461' inci maddesinde ise, "Hammaddeler, işlenmiş ve yarı işlenmiş eşya, emtia ve satılık diğer mallar en fazla maliyet değerleri üzerinden bilançoya geçirilebilir." hükümleri ile stok mallarda meydana gelen değer azalışları için karşılık ayrılmasına izin verilmiştir.

TTK' nın 462'nci maddesinde de hisse senedi ve tahviller için değer azalış karşılığı ayrılması düzenlenmiş olup, şu hükümleri içermektedir. "Borsada rayici bulunan kıymetli evrak, en çok bilanço gününden bir ay evveline ait müddet içindeki ortalama rayiçlerle bilançoya geçirilebilir. Yabancı borsalarda muamele gören kıymetli evrakın rayici söz konusu olan hallerde, bunların bedellerinin transferindeki güçlükler dahi hesaba katılır. Borsada rayici olmayan kıymetli evrak, faiz, temettü gibi gelirler ve kıymetlerindeki herhangi bir azalma nazara alınmak suretiyle ve maliyet kıymetlerini geçmemek üzere bilançoya kaydolunur."

Yukarıda da açıklandığı gibi, şüpheli alacak karşılığı ayrılmasına ilişkin esaslar VUK' da ayrıntılı olarak düzenlenmiştir

TTK' da ise şüpheli alacakların nasıl değerlendirileceği ve bunlar için hangi oranda karşılık ayrılacağına ilişkin hükümler mevcut değildir. Ancak, TTK' nın 465' inci maddesinde bütün alacakların itibari değerle değerlendirileceği ve değerlendirme sırasında tahsil edilemeyen ve ihtilafli bulunan alacakların da bu değerlendirme

⁴⁶ Yakup Selvi ve diğerleri, s.39.

usulünün dışında olduğu belirtilerek ihtilaflı ve şüpheli alacaklar içinde karşılık ayrılması olanağı sağlanmıştır Anılan madde hükmü şöyledir; "Kefaletten ve garanti taahhütlerinden doğan mükellefiyetler ve üçüncü şahıs lehine tesis olunan rehinler, bilançoda veya ilavesinde birer kalem olarak ayrı ayrı gösterilir. Bunlardan veya ileride yerine getirilecek teslim veya tesellüm mükellefiyetlerinden veyahut bunlara benzer taahhütlerden doğması muhtemel zararlara karşılık olmak üzere bilançoaya yedek akçe konulur." olarak ifade edilir.

Bu hükümden TTK' ya göre şüpheli alacak karşılığı ayrılmasının mümkün olduğu ve bu karşılıklarında yedek akçe oldukları anlaşılmaktadır.

2.1.3.2. Vergi Usul Kanunu' nda Karşılık Uygulaması

VUK 288. maddede; "Hasıl olan veya husulü beklenen fakat miktarı katiyetle kestirilemeyen ve teşebbüs için bir borç mahiyetini arz eden belli bazı zararları karşılamak maksadıyla hesaben ayrılan meblağlara karşılık denir. " olarak ifade edilmektedir. Karşılıklar mukayyet değerleriyle pasifleştirilmek suretiyle değerlendirilir.

VUK ve KVK' ye göre Karşılıklar;

- 1.Şüpheli alacak karşılığı
- 2.Vazgeçilen alacaklar
- 3.Değersiz alacaklar
- 4.Stok değer düşüklüğü karşılığı
- 5.Menkul kıymetler değer düşüklüğü karşılığı
- 6.Kıdem tazminatı karşılığı
- 7.Alacak senetleri reeskontu

Ticaret hukuku işletmeleri, meydana gelen veya gelmesi beklenen fakat kesin miktarı tahmin edilemeyen belli değer azalışları veya zararları karşılamak için karşılık ayrılması konusunda zorunlu tutulmaktadır. Oysa vergi hukukunda bir yandan işletmeler karşılık ayırması konusunda zorunlu tutulmaz iken, bir yandan da ayrılacak karşılıklar sınırlandırılmıştır. Vergi kanunlarına göre ayrılabilen karşılıklar Şüpheli Alacaklar Karşılığı, Stok Değer Düşük Karşılığı 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 kılınmıştır⁴⁷.

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

MSUGT uyarınca, bilanço varlıklarındaki değer düşüklükleri ve muhtemel zararlar için karşılık ayrılması zorunludur. VUK' a 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 karın tespitinde 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 karşılıktan, mali karlarını tespit ederken VUK' un 274 ve 278. maddelerini göz önüne alarak revize etmeleri ve VUK' un kabul etmediği karşılıkları dönem kazançlarına eklemeleri gerekmektedir.

Diğer bir deyişle bu giderler vergi yasalarıyla 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 tanınmaları kesindir. Ancak muhasebeleştirme ve mali kar zarar hesabına alınma zamanları muhasebe anlayışına ve vergi anlayışına göre farklı muhasebe dönemlerine düşer.

⁴⁷ Sevinç, s. 25.

Bu tür karşılıkların ayrılması ticari gerekler ve tebliğle belirlenen ihtiyatlılık ve dönemsellik kavramlarının uygulamaya konması için gereklidir. Bu karşılıkların ayrılması veya aktiflerde değer düzeltmelerinin 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 doğduğu dönemde değil de, kesin olarak tutarları da saptandıktan sonra gider yazılmasına ve vergi matrahından indirilmesine izin vermektedir. Diğer bir deyişle 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.

2.1.3.3. Uluslararası Muhasebe Standartları' nda Karşılık Uygulaması

Muhasebe standartlarında yer alan karşılık kavramı 1 numaralı UMS' nin "muhasebe politikaları"nı açıklayan 15. ve 57.maddelerinde "yabancı kaynaklara ilişkin ilkeler" bölümünde açıklanmıştır. 15.madde hükmüne göre, "Yönetim mali tabloların aşağıdaki bilgileri sağlamasını güvence altına alacak biçimde muhasebe politikalarını belirler.

- a. Mali tablo kullanıcılarının karar verme ihtiyaçlarını karşılayacak bilgiler,
- b. İşletmenin güvenilirlik ilkesini sağlayacak bilgiler;
 - i. Finansal durumunu ve faaliyet sonuçlarını sunan,
 - ii. Olay ve işlemlerin sadece yasal yapısını değil ekonomik boyutlarını da yansıtan,
 - iii. Önyargıdan uzak ve tarafsız olan,
 - iv. İhtiyatlılık kavramına uygun,
 - v.Önemlilik kavramı göz önüne alınarak tam ve eksiksiz olarak ifade edilmektedir.

Yukarıdaki metinde (15.madde hükmünden) görüldüğü üzere, UMS-1'de mali tabloların düzenlenmesinde ve sunulmasında, uygun muhasebe politikalarının seçilmesi gerektiği ve bu politikalardan birinin de ihtiyatlılık kavramı olduğu

belirtilmiştir. 57.madde hükmüne göre ise, “Tutarları kesinlikle saptanamayanları veya durumları tartışmalı olanları da içermek üzere, işletmenin bilinen veya tutarları uygun olarak tahmin edilebilen bütün yabancı kaynakları kayıt ve tespit edilir ve bilançoda gösterilir. İşletmenin bilinen ancak tutarları uygun olarak tahmin edilemeyen borçları da bilançonun dipnotlarında açık olarak belirtilir.” olarak ifade edilmektedir.

UMS 37 karşılıkları ‘gerçekleşme zamanı ve tutarı belirli olmayan borçlar’ olarak tanımlamaktadır⁴⁸. Kavramsal çerçevede daha önce yapılmış olan borç tanımı da Standart’ta ‘geçmiş olaylardan kaynaklanan ve ifası halinde ekonomik fayda içeren kaynakların işletmeden çıkmasına neden olacak mevcut yükümlülükler’ şeklinde kısaca tekrarlanmaktadır. Dolayısıyla karşılıkları, ‘geçmiş olaylardan kaynaklanan ve işletmeden kaynak çıkmasına neden olması beklenen mevcut yükümlülükler’ olarak tanımlamak mümkündür⁴⁹. Netice itibariyle standartlardaki karşılıklar, borç kavramının kapsamındadır. Bu bilanço kalemini pasif dönem ayarlayıcı hesaplar ve satıcılara borçlar gibi diğer borçlardan ayıran ise sadece bunların gerçekleşme zamanı ve tutar açısından belirsizlik taşımaları olmaktadır⁵⁰.

Bu tanıma uygun olarak UMS 37.14 bir karşılığın mali tablolara alınabilmesi için geçmiş olaylardan kaynaklanan mevcut bir hukuki veya fiili yükümlülüğün bulunması, bu yükümlülük ile ilgili olarak ekonomik fayda içeren kaynakların işletmeden çıkmasının muhtemel olması ve yükümlülük tutarının güvenilir bir biçimde tahmin edilebiliyor olması kıstaslarını aramaktadır.

Değeri belirli bir tutarı aşmayan maddi duran varlık alımlarında UMS’ na göre karşılık ayrılabilmesi için bazı koşulların gerçekleşmesi gerekmektedir;

a. Üçüncü Kişilere Karşı Yükümlülük Olması; UMS 37 karşılıkların kapsamını yükümlülükler ile sınırlandırmaktadır. Yükümlülük kavramı her zaman kendisine borçlanılan bir karşı tarafı (üçüncü kişi veya kişileri) içermektedir. Buna göre, içinde bulunulan döneme veya daha önceki bir döneme ait olan, ancak gelecekte gerçekleşecek muhtemel giderler için karşılık ayrılabilmek, bu giderlerin üçüncü kişilere karşı borç teşkil etmesini gerektirmektedir. İşletmenin kendisine karşı yükümlülük teşkil eden bazı giderleri için (örneğin birkaç yılda bir yapılan tamir ve

⁴⁸ David Alexander ve Simon Archer, International Accounting Standartds Guide, Harcourt Professional Publishing, 2002, USA.

⁴⁹ Aydın Gerşil ve Feriştah Sönmez, “Karşılıklar, Şarta Bağlı Yükümlülükler ve Şarta Bağlı Varlıklar”, İSMMM MO Mali Çözüm, Sayı:79, 2007, s.130.

⁵⁰ Adem Kaya, “Alman Ve Türk Hukuku İle Mukayeseli Olarak Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına Göre Karşılıklar”, TÜRMOB Muhasebe Ve Denetime Bakış, Sayı:21, 2007, s.83.

bakım işleri veya dönem içinde yapılmış olması gereken ama gelecek yıla sarkmış tamir ve bakım işleri gibi) veya sadece dönemselleştirme amacıyla karşılık ayırmayı bu prensip önlemektedir. Bu bakımdan üçüncü şahıslara karşı borç prensibi ile UMS 37 Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar Standardı, beklenenin aksine dinamik değil statik bir teorik esas göstermektedir.

Ancak, Standart'ta ayrıca düzenlenmiş olan yeniden yapılandırma giderleri bu genel kuralın bir istisnasını teşkil etmektedir. Çünkü bu tür giderler için ayrılacak karşılıklar üçüncü şahıslara karşı borç teşkil edebilecekleri gibi, sadece dahili yükümlülük niteliği de taşıyabileceklerdir. Bazı iş kolu veya şubelerin kapatılması, bir ülke veya bölgedeki iş yerlerinin veya fabrikaların başka ülke veya bölgelere taşınması veya bunların faaliyetlerinin tamamen durdurulması, işletme yönetiminin yeniden organizasyonu ve işletme faaliyetlerinde köklü değişiklik yapılması, Standart'ta yeniden yapılandırma faaliyetlerine örnek olarak verilmektedir.

Üçüncü kişilere karşı borç prensibinin dışına çıkılmasından dolayı burada oluşan takdir ve istismar alanını göz önüne alan UMS 37, bazı ek kıstaslar getirerek gerekli nesnellığı sağlamak ihtiyacı duymuştur. Buna göre, bir yeniden yapılandırma karşılığı ayrılabilmesi için, formel ve detaylı bir yeniden yapılandırma planının hazırlanmış olması ve yeniden yapılandırmadan etkilenenlerin nezdinde, yeniden yapılandırmanın gerçekleştirileceği konusunda planın uygulanmasına başlanılmış olması veya planın içeriğinin önemli kısımlarının kendilerine iletilmiş olması suretiyle geçerli bir beklenti oluşması, diğer bir deyişle bu kişilerin planın uygulanacağından hareket ediyor olmaları gerekmektedir⁵¹. Gerçi oluşan bu beklenti ile birlikte yeniden yapılandırma kapsamında katlanılması gereken bütün maliyetlerin ve alınması gereken bütün tedbirlerin üçüncü kişilere karşı borçlanılmış olduğu düşünülebilir. Ancak yeniden yapılandırma, bir bütün olarak üçüncü şahıslara karşı dar anlamda bir borç oluşturmamakta ve bu prensibin bir istisnasını teşkil etmektedir.

Karşılık ayırmada 'üçüncü şahıslara karşı borç' prensibi Muhasebe Hukuku'nda da geçerlidir. Halen yürürlükte olan TTK bütün tacirler için geçerli olmak üzere, 'bilançonun... pasif tarafında; borçlar gösterilir' hükmüne yer vermektedir. Bu kanun, borçlar kanunu ile beraber medeni kanunun ayrılmaz bir parçasını oluşturduğundan buradaki borç ifadesi hukuksal anlamda borç kavramını kastetmekte ve üçüncü şahıslara karşı bir yükümlülük içermektedir. TTK aynı zamanda, 'bütün borçlar, şarta bağlı veya vadeli olsa bile' pasifleştirilir diyerek, karşılıkları da borçların altına koymaktadır. Ayrıca, TTK' nın borç ve karşılık

⁵¹ Gerşil, s.133.

kavramlarını somutlaştırıldığı 465. maddesinde verilen örnekler de üçüncü şahıslara karşı borçlardan oluşmaktadır. VUK' da getirdiği karşılık tanımında, karşılık ayrılacak giderlerin 'teşebbüs için bir borç mahiyetini' taşıması gerektiğini hüküm altına alarak, işletme açısından üçüncü şahıslara karşı yükümlülük teşkil etmeyen giderler için karşılık ayrılamayacağını öngörmüş olmaktadır.

Amortismanlar, şüpheli alacak karşılıkları gibi aktiflerin değerlerini düzeltici pasif kalemler ile sabit kıymetlerin yenilenmesi için ayrılan tutarlar bu tür gerçek olmayan karşılıklardır. Bunlar üçüncü şahıslara karşı borç teşkil etmezler ve mahiyet itibarıyla muhasebe hukuku anlamındaki ve UMS 37 anlamındaki karşılıklardan ayrı tutulmaları gerekir. Dahili sigorta riskleri ve birden fazla hesap dönemlerine dağıtılacak masraflar için ayrılan karşılıklar da gerçek olmayan karşılıklardır. Dinamik bilançonun bu tipik pasif kalemlerini kar dağıtımını esas alan bilanço kavramının ihtiyaçlarına yetecek ölçüde nesnel kriterlere bağlamak mümkün değildir; kaldı ki bunlar iktisadi anlamda bir yükümlülük dahi teşkil etmeyebilirler.

b. Yükümlülüğün Hukuki Ve Fiili Olması; Kavramsal çerçevede ve UMS 1.20'de yer alan özün önceliği kavramı UMS' nın temel kavramlarından bir tanesidir. Bu kavram, esasen bilançonun iktisadi amacından türemektedir: Eğer bilançonun amacı bir işletmenin iktisadi ve mali durumunu gerçeğe uygun olarak ortaya koymak ise, o zaman işletmenin mevcut iktisadi yükümlülüklerinin tamamının, eksiksiz olarak bilançoda yer alması gereklidir. Dolayısıyla, özün önceliği kavramının bir sonucu olarak, bir iktisadi yükümlülüğün mevcudiyeti, pasifleştirmenin temel kriterini teşkil etmektedir. Buna göre, eğer bir iktisadi yükümlülük geçmişte meydana gelmiş bir borçlandırıcı olayın sonucu olarak doğmuş ise ve yükümlülüğün yerine getirilmesi hususunda işletmenin başkaca gerçekçi bir alternatifi bulunmuyorsa, o zaman prensip olarak o yükümlülük için karşılık ayırmak gerekmektedir⁵². Diğer bir deyişle, bir iktisadi yükümlülüğün mevcudiyeti karşılık ayırmak için gereklidir ve aynı zamanda prensip olarak yeterlidir. Ancak diğer taraftan, raporlanan bilgilerin güvenilirliği ilkesi pasifleştirmeyi kontrol edilebilir kriterlere bağlayarak nesnelleştirmeyi gerektirmektedir. Muhasebe hukukunun özün önceliği kavramı ve nesnellik ilkeleri arasındaki bu soruna UMS 37 şöyle bir çözüm üretmektedir; eğer iktisadi yükümlülük aynı zamanda bir hukuki yükümlülük teşkil ediyor ise, o zaman gerekli nesnellik, pasifleştirmenin, işletmenin bu yükümlülüğü yerine getirmeye hukuki yollarla zorlanabiliyor olması şartına bağlanmasıyla sağlanmaktadır. Tabi ki özün önceliği

⁵² Kaya, s.89.

ilkesi, karşılık ayırabilmek için her zaman hukuki bir yükümlülüğün varlığını gerektirmemektedir; fiili bir yükümlülüğün bulunması da yeterli olabilmektedir. Fiili yükümlülükler için karşılık ayırabilmenin gerekli şartı ise, geçmişteki olayın (ki bu işletmenin bir tasarrufundan ibaret de olabilir) üçüncü kişiler nezdinde, işletmenin bu yükümlülüğü yerine getireceği hususunda geçerli bir beklenti yaratmış olmasıdır. Pasifleştirme için şart koşulan bu üçüncü kişiler nezdindeki beklenti iktisadi yükümlülüğü nesnelleştirmekte, diğer bir deyişle fiili yükümlülük adı altında mevcut olmayan birtakım meblağların pasifleştirilmesi istismarının önüne geçmektedir.

Bilançonun iktisadi amacının, dolayısıyla özün önceliği ilkesinin diğer bir sonucu da iktisadi yükümlülük teşkil etmeyen hukuki yükümlülüklerin pasifleştirilemeyeceğidir. Nitekim kavramsal çerçeveye göre, eğer ifası halinde ekonomik fayda içeren kaynakların işletmeden çıkması bekleniyorsa, bilançoya alınabilecek bir borç söz konusu olabilmektedir. Bu kural, karşılık ayırmanın yükümlülük ile ilgili olarak ekonomik fayda içeren kaynakların işletmeden çıkmasının muhtemel olması kıstasında daha da pekişmektedir.

İktisadi yaklaşım, yukarıda da ifade edildiği gibi muhasebe hukukunun tabiatında vardır. TTK' a göre bilanço, 'ilgililerin; işletmenin iktisadi ve mali durumu hakkında mümkün olduğu kadar doğru bir fikir edinebilmeleri için' düzenlenmektedir. Eğer amaç işletmenin iktisadi ve mali durumunu ifade etmek ve dağıtılabilecek bir kâr belirlemek ise, ekonomik yaklaşım bir zorunluluktur. Çünkü kar, iktisadi bir kavramdır ve yine iktisadi bir kavram olan malvarlığındaki artışı ifade etmektedir. Nitekim TTK' a ve VUK' a göre bilanço konusu mevcutlar, alacaklar ve borçlar işletmeye dahil iktisadi kıymetleri ifade ederler olarak ifade edilmektedir. Bilanço düzenlerken, dolayısıyla karşılık ayırırken hukuki şekillere bağlı kalmak bu büyüklükleri manipüle edeceğinden, bilanço kavramının iktisadi niteliğine aykırı olacaktır. VUK' da iktisadi yaklaşımı özün önceliği kavramını vergilendirmede... muamelelerin gerçek mahiyeti esastır diyerek açık bir madde ile hüküm altına almıştır.

c. Ekonomik Fayda İçeren Kaynakların İşletmeden Çıkacak Olması; Bir iktisadi yükümlülüğün UMS 37'ye göre karşılık olarak bilançoya alınabilmesi için, diğer şartların yanında, tacirin yükümlülüğü gerçekten yerine getirmek zorunda kalması olasılığının bir minimum seviyeyi aşmış olması da gerekmektedir. İki aşamalı olan bu minimum olasılık kıstasının ilk aşaması gereği, yükümlülüğün bilanço tarihi

itibarıyla mevcut olması gerekmektedir⁵³. Standart, eğer yükümlülüğün bilanço tarihi itibarıyla mevcut olup olmadığı belli değilse, eldeki bütün kanıtların dikkate alınarak bir olasılık hesabı yapılmasını öngörmektedir. Buna göre, eğer eldeki kanıtlar bir yükümlülüğün varlığı ihtimalinin böyle bir yükümlülüğün yokluğu ihtimalinden daha yüksek, diğer bir deyişle %50'nin üzerinde (\approx %51) olduğu sonucuna götürüyorlarsa, bilanço günü itibarıyla bir yükümlülük mevcuttur. Bu ihtimal hesabında, bilanço tarihinden sonra ortaya çıkan kanıtların da dikkate alınması ve uzman görüşlerine de başvurulması gerekmektedir.

Minimum olasılık kıstasının ikinci aşamasında, iktisadi yükümlülüğün bilanço günü itibarıyla %51'lik mevcut olma olasılığına ek olarak, bu yükümlülüğün gelecekte ifası için gereken ekonomik fayda içeren kaynakların işletme dışına çıkma ihtimalinin, böyle bir çıkışın gerçekleşmeme ihtimalinden daha yüksek olması, diğer bir deyişle bu kaynak çıkışının muhtemel olması da gerekmektedir. Bu da aynı şekilde, yaklaşık %51'lik bir olasılık anlamına gelmektedir. Eğer aksine, mevcut yükümlülüğün olmama ihtimali olma ihtimalini aşıyorsa, diğer bir deyişle yükümlülüğün varlığı muhtemel değil ise, ekonomik fayda içeren kaynak çıkışı ihtimalinin uzak bir ihtimal olmaması şartıyla, ilgili hususun şarta bağlı yükümlülük olarak mali tablo dipnotlarında açıklanması gereği vardır.

Gelecekte ortaya çıkması beklenen bir iktisadi yükümlülüğün karşılık olarak bilançoya alınabilmesi için bu yükümlülüğün mevcut olması ve mevcut bu yükümlülüğün ifasının talep edilmesi olasılıklarının her birinin %50'nin üzerinde olması şartları eleştirilmektedir. Eleştiriler öncelikle UMS 37'nin birincil amacı olan 'bilgilendirme' ile çeliştiği noktasında odaklanmaktadır: Eğer bilançonun birincil amacı bilgilendirme, diğer bir deyişle bilanço aracılığı ile işletmenin efektif değerini mümkün mertebe yakalamak ise, o zaman ideal olan, gelecekte işletmeden çıkması beklenen kaynak çıkışlarının tamamının (beklenen değerleri ile) bilançoya alınmasıdır. Ancak bu açıdan %51'lik bir minimum olasılık şartı aşırı yüksek bir sınırdır. Örneğin, işletmeden kaynak çıkışı olasılığı %50'nin üzerinde değil de altında, mesela %40 ise, o zaman da kaynak çıkışının beklenen değeri mali tablo okuyucuları açısından önemli düzeydedir. Hatta %3'lük bir ihtimal dahi, eğer beklenen kaynak çıkışı yüklü bir tutar ise bu kaynak çıkışının beklenen değeri de yüksek olacağından, karar verme açısından önemli olabilecektir.

⁵³ Şerafettin Sevim, "Bilanço Esasına Göre Defter Tutan Gelir Vergisi Mükelleflerinin Yıl Sonu İşlemlerinden Ticari Kârdan Mali Kâra Geçiş", **Vergi Dünvası Dergisi**, Sayı:175, 1996, s.1.

Bu bakımdan, gelecekte işletmeden çıkması beklenen ekonomik kaynakların mümkün olduğunca tamamının bilanço kapsamına alınması gerekmektedir. Bunlar bilanço dışında kaldığı ölçüde bilançonun bilgi değeri azalmakta, hatta eksik bilgi nedeniyle bu değer negatif dahi olabilmektedir. Bilanço dışında kalan bu tutarları şarta bağlı bir borç olarak açıklamak da bunları bilançoya almamaktan kaynaklanan bilgilendirme eksikliğini gidermeyecektir. Çünkü dipnotlarda veya eklerde verilen bilgilerin faydası, bilançoda verilen bilgilerin faydasından daha azdır. Bu nedenlerle, karşılık ayırma şartı olarak getirilen bu %50'lik minimum olasılık tamamen keyfice çizilmiş bir sınırdır. Ayrıca, bir işletmenin karşı karşıya kalabileceği risklerin genelde birbirlerine hiç benzememeleri ve çok çeşitlilik arz etmeleri sebebiyle, ekonomik fayda içeren kaynakların işletmeden çıkma olasılığının yeterli ölçüde keskin çizgiler ile belirlenmesi sadece çok ender durumlarda mümkün olabilecektir. Bu bakımdan %50'lik minimum olasılık sınırı bilanço politikası yapmaya ve istismara açıkça davetiye çıkarmaktadır.

Belirtildiği üzere, gelecekteki kaynak çıkışlarının tamamının beklenen değerleri ile bilançoda yer almaları, bilançonun bilgilendirme fonksiyonu açısından gereklidir⁵⁴. Ancak diğer taraftan da, sadece nesnel, diğer bir deyişle doğruluğu sınanabilir bilgilerin bir bilgi değeri vardır. Bu nedenle, karşılıkların mali tablolara alınmasında bir minimum nesnellik düzeyinin sağlanması gerekmektedir. Bu bakımdan mali tablolara alınmada bir en az olasılık sınırının çizilmesini yerindedir. Ancak bu minimum olasılık sınırı %50 veya %20'lerde değil daha düşük olmalı, kaynak çıkışı olasılığının artık 'uzak bir ihtimal' veya 'ihtimal dışı' olarak nitelenebileceği olasılık seviyesine yakın bir yerden geçmelidir⁵⁵. Tabi gelecekteki kaynak çıkışı ihtimal dışı da olmamalıdır. Çünkü ihtimal dışı, diğer bir deyişle bir ihtimal hesabına konu dahi olamayacak kaynak çıkışlarının pasifleştirilmesinin yeterli ölçüde nesnelleştirilmesi imkanı yoktur. Diğer taraftan, burada kastedilen nesnellik düzeyi 'yükümlülük tutarının güvenilir bir biçimde tahmini' kıstası ile halihazırda yeterli ölçüde sağlanmaktadır. Çünkü olası olmayan yükümlülüklerin tutar itibarıyla güvenilir bir biçimde tahmin edilebilmeleri normalde mümkün değildir. Bu nedenle, ek olarak bir minimum olasılık kriterine ihtiyaç yoktur. Sonuç itibarıyla, finansal raporlamanın bilgilendirme amacı açısından her türlü kaynak çıkışı, eğer bu kaynak çıkışı olasılığı 'ihtimal dışı' değil ise, beklenen değer ile bilançoya yansıtılmalıdır.

⁵⁴ Mehmet Tahir Ufuk, "Vergi Hukuk, Ticaret Hukuku, SPK Mevzuatı ve Tek Düzen Hesap Planına Göre Karşılıklar", TÜRMOB Yayınları Sirküler Rapor, No:149, Ankara, 2001, s.22.

⁵⁵ Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu, Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (IFRS/IAS) ile Uyumlu Türkiye Muhasebe Standartları, TMSK Yayınları, No:3, Ankara, 2009, s.368.

ç. Yükümlülüğün Güvenilir Bir Biçimde Tahmin Edilebilir Olması;

Karşılıkların mali tablolara alınabilmesi için yerine getirilmesi gereken diğer bir kriter de 'yükümlülük tutarının güvenilir bir biçimde tahmin edilebilir' olmasıdır. Değişiklik taslağında da bu kıstas esas itibariyle korunmaktadır. Ancak, 'yükümlülük tutarı güvenilir bir biçimde tahmin edilebilir' ifadesi ile değil 'finansal olmayan yükümlülük güvenilir bir biçimde ölçülebilir' ifadesi ile dile getirilmektedir. Cümledeki bu değişiklik, UMSK' nun, olasılık hesaplarına daha temkinli yaklaştığının bir göstergesi olarak yorumlanabilir. Nitekim değişiklik taslağı, halen geçerli olan UMS 37.25'teki 'tahminlerden yararlanmanın mali tablo düzenlemenin başlıca bir unsuru olduğunu ve tahminlerin kullanılmasının mali tabloların güvenilirliğini zayıflatmadığı' ifadesini korurken, karşılık ayırmada minimum olasılık kıstasının kaldırılması ile uyumlu olarak, 'işletmenin çok istisnai durumlar dışında, gelecekte ortaya çıkabilecek mümkün sonuçların bakışını belirleyebileceği ve bu şekilde bir karşılığın mali tablolara alınabilmesi için yeterli ölçüde güvenilir bir tahmin yapabileceği' ifadesine yer vermeyerek, 'bir işletmenin çok istisnai durumlar dışında bir finansal olmayan borç için güvenilir bir değer belirleyebileceğini' ifade etmekle yetinmektedir.

d. Geçmişteki Bir Olaydan Kaynaklanan Kaçınılmaz Bir Yükümlülük Olması; UMS 37'ye göre karşılık ayırmanın diğer bir kıstası da, karşılık ayrılacak mevcut hukuki veya fiili yükümlülüğün geçmiş olaylardan kaynaklanmasıdır. Karşılık ayırma anını, diğer bir deyişle bir karşılığın düzenlenen bilançoda mı pasifleştirileceğini, yoksa ancak müteakip bir dönemin bilançosunda mı yer alabileceğini tayin eden bu kriter, tek başına çok belirsizdir⁵⁶. Çünkü mevcut yükümlülükler, pek çok şekillerde hem geçmişteki, hem de gelecekteki olaylar ile nedensellik ilişkisi içine sokulabilmektedir.

TMSK, 'yükümlülüğün geçmişteki bir olayın sonucu olması' kriterinin içerdiği sorunları görmüş olsa gerektir ki, UMS-TMS 37'nin 18. ve 19. maddelerinde söz konusu kıstası bir taraftan sınırlayan, diğer taraftan da somutlaştıran ek bir koşul getirmiştir. UMS-TMS 37 burada, mali tabloların görevinin işletmenin finansal durumunu bilanço günü itibariyle resmetmek olduğunu ve bu nedenle gelecekte yapılacak işler için karşılık ayırlamayacağını belirtilerek, geçmişteki olaylar neticesinde ortaya çıkan yükümlülüklerden, sadece işletmenin gelecekteki faaliyetlerinden bağımsız olarak ortaya çıkanlar için karşılık ayrılabilmesini öngörmektedir. Standart bu tür yükümlülüklerle cezaları, çevresel tahribatlara ilişkin

⁵⁶ Ufuk, s.22.

ilk duruma getirme maliyetlerini, petrol tesisleri veya nükleer enerji istasyonlarının durdurulma maliyetlerini örnek olarak göstermektedir. Bu tür yükümlülükler, gelecekte ne yaparsa yapsın bir işletmenin yerine getirmekten kaçınamayacağı, yerine getirilmesi hususunda başkaca gerçekçi bir alternatifinin bulunmadığı yükümlülüklerdir.

Mevcut bir hukuki veya fiili yükümlülük için karşılık ayırmayı bu yükümlülüğün geçmiş olaylardan kaynaklanması şartına, diğer bir deyişle bir nedensellik ilişkisine bağlamanın Bilanço Hukuku'nda da var olan bir yöntem olduğunu tespit etmek mümkündür. Nitekim SPK, 'Sermaye Piyasasında Mali Tablo ve Raporlara İlişkin İlke ve Kurallar Hakkında Tebliğ'inde, gelecekteki zararlar için karşılık ayırmayı bu zararların bilanço tarihinde mevcut olan bir olayın sonucu olarak ortaya çıkmaları şartına bağlayarak, karşılık ayırmak için benzer bir nedensellik kriteri öngörmektedir.

Netice itibarıyla, karşılıkların pasifleştirme anını belirlerken, dolayısıyla gelecekte ortaya çıkacak giderleri dönemselleştirirken, UMS 37 anlamında bir nedensellik kriterini ve bu kriteri tamamlayıcı olarak kaçınılmazlık prensibini kullanmanın pek isabetli olmadığını söylemek mümkündür. Çünkü karşılık ayırmada esas amaç dönemselleştirme ve muhasebenin dönemselleştirme kavramını karşılıklar açısından doğrudan somutlaştıran ve işlevselleştiren kıstaslar aramaktansa, böyle dolaylı ve kendi içinde belirsizlik taşıyan bir kriterle başvurmak yerinde değildir.

2.1.4. Amortisman Uygulamasında Ticari Kara Ulaşmada Farklılıklar

Amortisman konusunun Türk Vergi Mevzuatında önemli bir yeri bulunmaktadır. KVK, GVK ve TTK dahil bir çok Kanun'da amortisman işlemlerine ilişkin açıklamalara yer verilmiş olmakla birlikte, amortisman işlemlerine ilişkin temel konular VUK'un 313 – 321'inci maddeleri arasında ele alınmıştır.

2.1.4.1. Türk Ticaret Kanunu'nda Amortisman Uygulaması

TTK amortisman kavramını envanter bilanço bölümünde, münferit aktif ve pasifler başlığı altında 459 ve 460'inci maddelerde ele almıştır.

"Masraflar" başlıklı 459' uncu maddede; işletmelerin kuruluş, teşkilat ve idare giderlerinin kar ve zarar hesabında, gider olarak gösterileceği ifade edilerek, ilk tesis veya işletmenin sonradan genişletilmesi veya işletmenin değiştirilmesi için esas mukavele veya genel kurul kararlarında derpiş olunan teşkilat masrafları ile Damga Resmi tutarlarının en çok beş yıllık bir zamana bölünebileceği bir başka ifadeyle bu

tutarların en fazla beş yıl içinde amorti edilebileceği hüküm altına alınmıştır. Her yıla ait tutar da ilgili yılın kar ve zarar hesabına gider olarak yazılır.

“Devamlı Tesisat” başlıklı 460’ıncı madde ise devamlı olarak işletmede kullanılan gayrimenkuller ile menkullerin şartlara göre uygun indirimler yapıldıktan sonra bilançoya yansıtılacağı, bilançoya yansıtılacak üst sınırının maliyet değerleri olacağı hükmüne bağlanmıştır. Maddede ayrıca, maddi olmayan duran varlıkların da bu hükümlere tabi olduğu belirtilmektedir. Maddede belirtilen indirimler bilançonun pasifinde itfa ve yenileme akçeleri oluşturularak da gerçekleştirilebilir. Söz konusu varlıkların sigortalı olması halinde ise sigorta tutarlarının da bilançoda varlığın maliyet bedeline eklenir.

2.1.4.2. Vergi Usul Kanunu’ nda Amortisman Uygulaması

Amortisman kavramının tanımı VUK’ da yapılmamıştır. Ancak, Kanun’un 313’üncü maddesinde; işletmede bir yıldan fazla kullanılan ve yıpranması, aşınması veya değerinde düşmeye maruz kalması muhtemel bulunan,

i- Gayrimenkullerin,
ii- VUK’ un 269. maddesi gereğince gayrimenkul gibi değerlendirilen iktisadi kıymetlerin;

- Gayrimenkulleri tamamlayıcı unsurlar,
- Tesisat ve makineler
- Gemi ve diğer taşıtlar
- Gayri maddi haklar olarak sıralanmıştır.

iii- Alet, edevat, mefruşat, demirbaş ve sinema filmlerinin

Kanun’da yer alan değerlendirme usullerine göre tespit edilen değerlerinin yok edilmesinin amortismanın konusunu oluşturduğu belirlenmiştir. Bu açıklamalara göre, VUK’ un amortisman kavramını, kısaca vergi mevzuatına göre belirlenen varlık değerlerinin yine vergi mevzuatında belirlenen yöntemlere göre yok edilmesi işlemi şeklinde tanımladığını ifade edilebilir.

VUK’ a göre, amortisman uygulanacak varlığın duran varlık olması amortisman uygulaması açısından tek başına yeterli değildir. Kanun’a göre amortisman uygulanması için varlığın duran varlık olmasının yanında, duran varlığın belirli şartları da bir arada taşıması gerekmektedir. Bu şartları aşağıdaki gibi sıralamak mümkündür. Amortisman uygulamasında VUK hükümlerine göre amortisman ayrılabilir. Amortisman Ayırma Şartları; VUK’ muzda yer alan Amortisman ayırma şartlarına bakacak olursak;

a. Duran Varlığın İşletmenin Envanterine Kayıtlı Olması; VUK' un 320. maddesine göre amortisman uygulaması varlığın aktife girdiği yıl başlar. Ancak, VUK aktife giriş kavramının tanımını yapmamıştır. Bu nedenle aktife giriş kavramını herkes kendine göre algılamakta ve uygulamaktadır. Aktife giriş kavramını "iktisadi kıymetin iktisap edilerek, defter kayıtlarına geçirilmesi, değerlendirme günü envantere dahil olması ve kullanmaya hazır halde bulunmasıdır" şeklinde tanımlanabilmektedir. Bu tanımlamaya göre bir varlığın aktife girmiş sayılması ve amortisman tabi tutulabilmesi için söz konusu varlığın kullanıma hazır halde bulunması gerekmektedir. Bir başka ifadeyle, söz konusu duran varlığın işletmenin envanterine kaydedilmiş olması gerekir. Varlığın envantere dahil olması, bilanço esasına göre defter tutan mükellefler için aktifte kayıtlı olma, işletme hesabı esasına göre defter tutan mükellefler için demirbaş ve amortisman listesinde yer alması anlamına gelmektedir.

b. Duran Varlığın Yıpranmaya, Aşınmaya veya Kıymetten Düşmeye Maruz Bulunması; VUK 313. maddesine göre, amortisman uygulamasının bir diğer koşulu; amortisman uygulamasına dahil edilecek varlıkların yıpranma, aşınma ve değer düşüklüğüyle karşı karşıya bulunmaları gerekmektedir. Zira işletmelerin aktiflerinde yer alan amortisman tabi iktisadi varlıkları, işletmelerin sahip oldukları diğer varlıklardan ayıran en temel fark; söz konusu varlıkların yıpranma, aşınma veya kıymetten düşmeye maruz bulunmalarıdır.

Bir varlığın yıpranma ve aşınma nedeniyle değer kaybetmesi, varlığın işletme faaliyetlerinde fiilen kullanılıyor olması anlamına gelmekle beraber, yıpranma ve aşınma her zaman, işletmelerde fiilen kullanılan amortisman tabi varlıkların gözle görülebilir bir eskimeye uğraması anlamına gelmeyebilir. Hiçbir yıpranma ve aşınmaya maruz kalmadığı halde teknolojik gelişmeler nedeniyle demode olan varlıklarda değer kaybına uğrayabilir veya işletmede fiilen kullanılamaz hale gelebilir. Bu durumda söz konusu varlıklar için de amortisman ayrılması gerekmektedir.

Kıymetten düşmeye maruz bulunma, yıpranma ve aşınma kavramlarına göre çok daha geniş bir kavramdır. Zira Kanun'da, amortisman tabi varlıklara ilişkin değer kaybının fiilen gerçekleşmiş olması değil, varlıkların değer kaybına maruz bulunmaları yeterli görülmüştür. Bunun anlamı ise, varlıkta herhangi bir değer kaybı olmasa dahi kanuni oran üzerinden amortisman uygulamasını mümkün kılmaktadır. Boş arsa ve arazi gibi nitelikleri itibarıyla hiçbir şekilde yıpranma, aşınma veya değer

kaybına maruz kalmayan varlıklar için Kanun gereği amortisman hesaplanması mümkün değildir.

c. Duran Varlığın İşletmede Bir Yıldan Fazla Kullanılması; VUK' un 313. maddesine göre, işletmelerin amortisman uygulamalarındaki bir diğer koşul; amortisman tabi varlıkların işletmelerde bir yıldan uzun süre kullanılabilir nitelikte olmasıdır. Ancak, bu şart fiilen kullanma anlamına gelmez. Kanunda yer alan bir yıldan fazla kullanılma ifadesi, varlığın kullanım ömrünün bir yıldan fazla olması anlamına gelmektedir.

ç. Duran Varlık Değerinin Belli Bir Miktarın Üzerinde Olması; VUK un 313'üncü maddesine göre işletmelerin VUK Genel Tebliği ile belirlenen tutarın (Bu tutar 01.01.2009 tarihinden itibaren 670 TL olarak belirlenmiştir) altında kalan peştamallıklar ile işletmede kullanılan ve değeri belirlenen bu tutarın altında kalan alet, edevat, mefruşat ve demirbaşlar amortisman tabi tutulmayarak doğrudan gider yazılabilir. İktisadi ve teknik bakımdan bütünlük arz edenlerde bu oran topluca dikkate alınır. Kanun maddesinde yer alan iktisadi bütünlük kavramı, varlıkların beraber kullanılması halinde maliyetlerin düşürülerek varlıklardan sağlanan verimin ve faydanın artırılabilmesini, teknik bütünlük kavramı ise, işletme faaliyetinin yerine getirilebilmesi için varlıkların birlikte kullanılmasının zorunluluğunu ifade etmektedir.

2.1.4.2.1. Amortisman Tabi Değerin Tespiti ve Sürenin Başlangıcı

VUK' a göre; duran varlığın aktife giriş tarihi amortisman ayırımının başlangıç noktasını oluşturmaktadır. Bir başka ifadeyle, amortisman uygulama başlangıç tarihi duran varlığın aktife giriş tarihidir.

İşletmenin aktifine girmiş olarak kabul edilen ve amortisman uygulamasına dahil edilecek duran varlıklar için, genellikle duran varlığın edinilme tarihine bakılmaksızın, yıllık amortisman uygulama esası söz konusudur. Amortismanın herhangi bir yıl ayrılmaması veya ilk uygulanan orandan düşük bir oranla ayrılması nedeniyle amortisman süresi uzatılması mümkün değildir.

VUK' da genel ilke olarak amortisman tabi iktisadi kıymetlerin, söz konusu Kanun'un değerlendirme hükümlerine göre belirlenen değerleri olması gerekmektedir. VUK 269. maddesinde bu değerlerin maliyet bedeli olduğu açık bir şekilde belirtilmektedir.

VUK' un 262'nci maddesi maliyet bedelini; iktisadi bir kıymetin iktisap edilmesi veya değerinin artırılması için yapılan ödemelerle bunlara ait bilumum giderlerin toplamı olarak tanımlamaktadır. Kanun'un amortisman tabi tuttuğu,

gayrimenkuller ile gayrimenkuller gibi değerlenen sabit kıymetler, esas itibariyle ya satın alınarak ya da imal veya inşa edilerek iktisap edildiklerinden, maliyet bedelinin temel unsuru ya satın alma bedeli ya da imal veya inşa bedelidir.

Kanun'un 270'inci maddesine göre, satın alınan bir duran varlığın maliyet bedeline, satın alma bedelinin yanında; makine ve tesisatta gümrük vergileri, nakliye ve montaj giderleri ile mevcut bir binanın satın alınarak yıkılmasından ve arsa tesviyesinden doğan giderlerin de dahil edilebileceği belirtilmiştir. Aynı madde hükmü uyarınca noter, tapu, mahkeme, kıymet takdiri komisyon ve tellaliye giderleri ile emlak alım ve taşıt alım giderlerinin maliyet bedeline dahil edilmesinin işletmelerin kararlarına bırakıldığı görülmektedir. İşletmeler söz konusu giderleri, maliyet bedeline dahil edebilecekleri gibi, doğrudan gider olarak da kaydedilebileceklerdir.

Kanun'un 271'inci maddesinde ise bir diğer iktisap şekli olan imal ve inşa konusu ele alınarak, inşa edilen binalarla, gemilerde inşa giderlerinin, imal edilen makine ve tesisatta ise, imal giderlerinin satın alma bedeli yerine geçeceği belirtilmektedir. Kanun'a göre, inşa ettirilen binalarda bina inşaat vergileri, emlak alım vergileri gibi harcamalar işletmelerce inşa ettirilen binanın maliyet bedeline dahil edilebilir veya gider olarak kaydedilebilir.

VUK' un 272'nci maddesinde ise gayrimenkullerin maliyet bedelini artıran giderler düzenlenmiştir. Maddeye göre, gayrimenkullerin iktisabından sonra gayrimenkullerle ilgili olarak yapılan giderlerden; normal bakım, tamir ve temizleme giderleri dışında, gayrimenkulü genişletmek veya iktisadi kıymetini devamlı olarak artırmak maksadıyla yapılan giderler, gayrimenkulün maliyet bedeline eklenir.

İktisadi kıymetlerin ömrünü uzatan giderler, aktifleştirildikleri yıldan başlayarak asıl iktisadi kıymetin uzayan ömrünün bitimine kadar olan sürede amorti edilirler. Yapılan gider, iktisadi kıymetin ömrünü artırmayıp, fonksiyonunu artırıyor ise, iktisadi kıymetin kalan süresi içerisinde, eşit tutarlarda amorti edilir.

Duran varlık alımında veya imalatında kredi kullanılması halinde kredi ve diğer finansman giderlerinin maliyetle ilişkisi 163 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği'nde açıklanmıştır. Tebliğ hükümlerine göre; Yatırımların finansmanında kullanılan kredi faizleri veya varlıkların yabancı para ile kredili olarak satın alınması durumunda ortaya çıkan kur farklarının yatırımın aktifleştirildiği dönem sonuna kadar maliyete aktararak, amortismanına tabi tutulması gerekir. Daha sonraki yıllara ait faiz ve kur farkları ise doğrudan sonuç hesaplarına aktarılabilir.

Diğer taraftan, iktisadi kıymetlerin maliyet bedelleri bilinmiyorsa ya da maliyet bedelleri ile değerlendirilmeleri mümkün değilse, VUK' un 280'inci maddesine göre; iktisadi kıymetlerden binalar ve araziler vergi değerleriyle, bunların dışındakiler ise varsa borsa rayiçleri, yoksa kayıtlı değerleri, o da yoksa emsal değerleri ile değerlendirilecek ve bu tutar üzerinden amortisman tabi tutulacaklardır⁵⁷.

V.U.K' un 314. maddesinde; göre boş arazi ve arsalar amortismanına tabi değildir hükmü yer almaktadır. Burada boş kelimesinin özellikle kullanılmasından şu sonuç çıkmaktadır; ileride bu arsa veya arazilerin üzerine bina veya tesis kurulduğunda arsaların maliyeti bu bina veya tesislere ilave edilerek toplam değer üzerinden amortisman uygulanabilir. Nitekim aynı madde de, tarım işletmelerinde oluşturulacak meyvelik, dutluk, fındıklık, zeytinlik ve güllüklerle, incir bahçeleri ve bağlar gibi tesislerin amortismanına tabi tutulabileceği açıkça ifade edilmektedir. Buradan çıkan sonuç; VUK' a göre, bina veya meyve bahçesi gibi tesislerin amortismanına tabi değerlerine arsa maliyeti de dahil edilebilmektedir.

Duran varlıklara bağlı olarak sağlanan ekonomik yararlar, ilke olarak işletme tarafından varlığın kullanılmasıyla tüketilir. Varlıklar, işletmede kullanıldıkları sürece varlıklardan yararlanıldığı kabul edilir ve bu süre; varlığın hizmet süresi olarak adlandırılır⁵⁸. Bazı durumlarda varlığın hizmet süresi ekonomik kullanım süresinden daha kısa olabilir. Bu nedenle, maddi duran varlıkların hizmet süreleri dönemsel olarak gözden geçirilmelidir. Muhasebe kuramından amortisman oranlarını belirleme ilkesi hizmet süresi ve yararlı ömür esas alınmak üzere işletmelere bırakılmışken, VUK' un 315'inci maddesinde işletmelerin amortismanına tabi kıymetlerini, Maliye Bakanlığı tarafından tespit ve ilan edilecek oranlar üzerinden amortismanına tabi tutacakları hüküm altına alınmıştır.

VUK' da 5024 sayılı Kanun'la yapılan değişiklikten sonra, önceki dönemlerde % 20 olarak belirlenen üst sınır kaldırılmıştır. İşletmelerin amortisman uygulamasında kullanacakları oranlar, 28.04.2004 tarih, 25446 Sayılı Resmi Gazete' de yayınlanan 333 Sıra Nolu V.U.K. Genel Tebliği ile 339 Sıra No'lu VUK Genel Tebliğlerinde ilan edilmiştir. Ayrıca 30.12.2006 tarih ve 26392 Sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan 365 Sıra Nolu V.U.K. Genel Tebliği ile de oranlar ilan edilmiştir. Bu oranlar belirlenirken varlıkların faydalı ömürleri esas alınmıştır.

⁵⁷ Mehmet Emre Kırca, "Amortismanına Tabi İktisadi Kıymetlerde Değerleme Sorunu: Türk Vergi Sistemi, Sermaye Piyasası Kanunu ve Uluslararası Muhasebe Standartları Açısından Karşılaştırılması", Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, 2007, s.90.

⁵⁸ Hüseyin Fırat ve Veysel Karani Palak, "TMS ve VUK Açısından Maddi Duran Varlıklarda Değerleme", **İSMMMO Mali Çözüm Dergisi**, Sayı:87, 2008, s.87..

Amortisman oranı, 1 rakamının ilgili duran varlığın amortisman ayırma süresine (yararlı ömrüne) bölmek suretiyle bulunmaktadır

2.1.4.2.2. Amortisman Hesaplama Yöntemleri

Muhasebe kuramında çok sayıda amortisman hesaplama yöntemi bulunmaktadır ve işletmeler, bu amortisman hesaplama yöntemlerinden kendi şartlarına en uygun olanı seçmekte serbest bırakılmıştır. Ancak, Ülkemizdeki vergi yasaları açısından bu serbestlik sınırlandırılmıştır.

VUK' da amortisman uygulaması açısından esas itibariyle normal ve azalan bakiyeler olmak üzere iki usul kabul edilmiş olmakla beraber, madenler için özel bir amortisman şekli öngörülmekte, belli nedenlerle olağan dışı yıpranma, aşınma veya değer kaybına uğrayan kıymetlerde, fevkalade amortisman uygulaması esası benimsenmektedir⁵⁹. VUK her bir varlık için, farklı amortisman yöntemi uygulamakta işletmeleri serbest bırakmıştır. Örneğin, bir işletme makineleri için azalan bakiyeler yöntemi ile amortisman ayırmayı tercih etmişken, demirbaşlar için normal amortisman yöntemini kullanarak amortisman ayırabilir.

a. Normal Amortisman Yöntemi; VUK' un 315'inci maddesinde düzenlenmiştir. İlgili madde 5024 sayılı Kanun'un 3'üncü maddesi ile değiştirilmiş ve azami % 20 olan amortisman oranı kaldırılmıştır. 5024 sayılı Kanun'la mükelleflerin, amortisman tabi iktisadi kıymetlerini Maliye Bakanlığı tarafından tespit ve ilan edilecek oranlar ile amorti edecekleri belirtilerek, bu oranların tespitinde varlıkların faydalı ömürlerinin dikkate alınacağı hüküm altına alınmıştır. Söz konusu Tebliğ ile VUK' un 315'inci maddesinde Maliye Bakanlığı'na verilen yetkiye istinaden, varlıkların faydalı ömürleri dikkate alınarak amortisman oranları tespit ve ilan edilmiştir.

b. Azalan Bakiyeler Yöntemi; VUK' da yer alan diğer bir amortisman hesaplama yöntemi de azalan bakiyeler yöntemidir. Azalan bakiyeler yöntemi, VUK' un mükerrer 315'inci maddesinde düzenlenmiştir. Kanun bu maddede; bilanço esasına göre defter tutan mükelleflerden isteyenlerin, amortisman tabi iktisadi

⁵⁹ Halil Başağaç, Maddi Duran Varlıkların Değerlemesinde Türk Vergi Mevzuatı ve TMS 16 Maddi Duran Varlıklar Standardı Hükümlerinin Karşılaştırılması", Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Ankara, 2006,s.48.

varlıklarını azalan bakiyeler yöntemini kullanarak amorti edebileceklerini hüküm altına almıştır.

Azalan bakiyeler yöntemine ilk yıllarda vergi avantajı sağlayarak yeni yatırımların yapılmasını ve mevcut yatırımların yenilenmesini teşvik ederek işletmenin verimliliğini ve likiditesini artırmak amacıyla VUK' da yer verildiği yönünde görüşler bulunmaktadır. Zira yöntem, duran varlıklar için faydalı ömürlerinin ilk yıllarında, sonraki yıllara göre daha yüksek tutarlarda amortisman ayrılabilmesini mümkün kılmaktadır. Ayrıca son yıllarda yöntem değiştirmek suretiyle, son yıl amorti edilmesi gereken tutarların bir kısmını bir önceki yıl amorti edebilme imkanı tanımaktadır.

c. Madenlerde Amortisman; VUK madde 316'ya göre; işlemleri nedeniyle içindeki cevherin azalmasından dolayı maddi değerini kaybeden madenlerin ve taş ocaklarının imtiyaz hakları bedeli veya maliyet bedelleri, ilgililerin, müracaatları üzerine bunların büyüklük ve kapsamı göz önünde tutulmak ve her maden veya taş ocağı için ayrı ayrı olmak üzere Maliye ve Sanayi Bakanlıkları'nca belli edilecek oranlar üzerinden yok edilir.

ç. Fevkalade Amortisman; VUK madde 317'ye göre; amortisman tabi olup yangın, deprem, su basması gibi afetler sonucunda değerini tamamen veya kısmen kaybeden; yeni buluşlar dolayısıyla teknik verim ve değerleri düşerek tamamen veya kısmen kullanılamaz bir duruma gelen; zorunlu ve çok fazla çalışmaya tabi tutuldukları için normalden fazla aşınma ve yıpranmaya maruz kalan menkul ve gayrimenkullerde haklara, mükelleflerin müracaatları üzerine ve ilgili bakanlıkların görüşleri alınmak koşuluyla Maliye Bakanlığı'nca her işletme için işin kapsamına göre ayrı ayrı belli edilen Fevkalade Ekonomik ve Teknik Amortisman Oranları" uygulanır.

Doğal afetler ve savaş vb durumlarda fevkalade amortisman ayırma yönteminden işletmelerce yaygın olarak yararlanılabilir. Ayrıca teknolojinin hızla değişmesi durumunda ise ciddi ölçüde zarara uğrayan işletmeler bu yöntemden yararlanabilir. Böylece yeni teknolojiye uygun makine teçhizat almaları kolaylaşabilir.

Kanun'a göre; her yıl üzerinden amortisman hesaplanacak değer, evvelce ayrılmış olan amortismanlar toplamının indirilmesi suretiyle tespit olunur. Ayrıca, maddeye 5024 sayılı Kanun'la, enflasyon düzeltilmesi yapılan dönemlerde, üzerinden amortisman ayrılacak değer iktisadi kıymetin düzeltilmiş değerinden daha önce ayrılmış olan amortismanların toplamının taşınmış değerleri indirilmek suretiyle tespit edileceği hükmü eklenmiştir.

Bu usulde uygulanacak amortisman oranı % 50'yi geçmemek üzere normal amortisman oranının iki katıdır. 5228 Sayılı Kanun'la daha önceden % 40 olan oran, % 50 ye çıkarılmıştır.

5228 Sayılı Kanun ile birlikte en yüksek amortisman ayrıma oranının % 40' tan % 50'ye çekilmesi yerinde bir karar olmuştur. Eski uygulamada yöntem değişikliği durumunda hesaplanan amortisman oranının % 40'ı geçmesi gibi durumlarla sık karşılaşılmaktaydı. Yapılan bu değişiklik sonucunda, uygulamada karşılaşılan ve kanuni düzenlemeyle çelişen uygulamalara çözüm getirilmiştir.

Amortisman süresi, normal amortisman oranlarına göre hesaplanır. Bu sürenin son yılına devreden bakiye değer o yıl tamamen yok edilir.

Kanun azalan bakiyeler yönteminin, sadece bilanço esasına göre defter tutan mükelleflerce uygulanmasına izin vermekle amortisman hesaplama yöntemlerine getirdiği sınırlamayı bir adım daha ileri götürdüğü ifade edilebilir.

VUK' un mükerrer 320'nci maddesine göre, iktisadi ve teknik bakımdan bir bütün teşkil eden değerler için amortisman ayrılırken normal veya azalan bakiyeler yöntemlerinden yalnız birisi uygulanabilir. Maddede, bir iktisadi değer üzerinden normal amortisman yöntemine göre amortisman ayrılmasına başlandıktan sonra, bu yöntemden dönülemeyeceği hüküm altına alınmıştır. Diğer taraftan, maddede bir iktisadi değer için azalan bakiyeler yöntemine göre amortisman ayrılmaya başlandıktan sonra, normal amortisman yöntemine geçilmesi için herhangi bir engel söz konusu değildir. Kanun, sadece işletmelerce yapılan bu yöntem değişikliğinin ilgili yılın beyannamesinde veya beyannameye ekli bilançoda belirtilmesini mecbur tutmuştur. Kabul edilen yeni amortisman hesaplama yöntemi, beyannamenin verildiği dönemden itibaren geçerli olacaktır. İktisadi varlığın amorti edilmeden kalan kısmı, kalan amortisman süresine eşit miktarlarda dağıtılarak amorti edilir.

İşletmelerin gelir tablolarına ilişkin dipnotlarda amortisman hesaplama yöntemleri ile bu yöntemlerde yapılan değişikliklerin dönemin amortisman giderlerinde neden olduğu artış veya azalışlar belirtilmek zorundadır.

2.1.4.3. Uluslararası Muhasebe Standartları'nda Amortisman Uygulaması

Bir yıldan daha uzun süre kullanılmak üzere alınmış olan maddi duran varlıkların, muhasebe kayıtlarına alınması, kullanıldığı sürece izlenilmesi, kullanım süresi sonunda aktiften çıkartılması uzun yıllardan beri vergi kanunları hükümlerine göre yürütülmüştür. Güncel hale gelen UMS ve bunların yerelleştirilmesi biçimi olan TMS

bu konulara ilişkin çeşitli yeni düzenlemeler getirmektedir. Bu yeni düzenlemeler vergi kanunlarında da değişiklik yapılmasını gerekli kılmış, bu konularda da vergi kanunlarında da değişikliğe gidilme ihtiyacı ortaya çıkmış ve gerekli bazı değişiklikler de yapılmıştır⁶⁰.

2.1.4.3.1. Maddi Duran Varlık Tanımı, Değer Tespiti

Uluslararası Muhasebe Standartlarından UMS-TMS 16' ya göre maddi duran varlık tanımına giren unsurlar şunlardır;

(a) Mal veya hizmet üretimi veya arzında kullanılmak, başkalarına kiraya verilmek veya idari amaçlar çerçevesinde kullanılmak üzere elde tutulan; ve

(b) Bir dönemden daha fazla kullanımı öngörülen, fiziki kalemlerdir.

Bir maddi duran varlık kaleminin, toplam maliyetine göre önemli bir maliyeti olan herbir parçası ayrı ayrı amortismanına tabi tutulur.

Bir İşletme, maddi duran varlık kaleminin başlangıçta muhasebeleştirilmiş olan tutarını önemli parçalara ayırır ve her bir parçayı ayrı olarak amortismanına tabi tutar. Örneğin, bir uçağın gövdesi ve motoru ister mülkiyete, ister finansal kiralamaya konu olsun, her ikisine de ayrı ayrı amortisman ayırmak uygun olmaktadır⁶¹.

Bir maddi duran varlık kaleminin önemli bir parçasının sahip olduğu yararlı ömür ve amortisman yöntemi ile aynı kalemin bir başka önemli parçasının sahip olduğu yararlı ömür ve amortisman yöntemi aynı olabilir. Böyle parçalar amortisman giderinin belirlenmesinde gruplandırılabilir.

İşletme maddi duran varlık kaleminin bazı parçalarını ayrı olarak amortismanına tabi tuttuğu kapsamda, kalemin kalan kısmını da amortismanına tabi tutar. Kalan kısım, kalemin tek başına önemli olmayan parçalarından oluşur. İşletmenin bu parçalar için değişen beklentileri olması durumunda, kalan kısma ilişkin amortismanın ilgili tüketim alışkanlıkları ve yararlı ömrü doğru olarak yansıtacak şekilde gerçekleştirilmesi için tahmin teknikleri kullanılabilir.

Bir İşletme, bir kalemin, maliyeti ilgili kalemin toplam maliyetine göre önemli olmayan parçalarını ayrı olarak amortismanına tabi tutabilir.

⁶⁰ Süleyman Yükçü, "TMS 16 Maddi Duran Varlıklar Standardına İlişkin Uygulama Önerileri", **İSMMMO Mali Çözüm Dergisi**, Sayı:82, 2007, s.17.

⁶¹ Ayça Zeynep Süer, "Amortisman Uygulamasının Ertelenmiş Vergiler Üzerindeki Etkisi ve Mali tablolarda Raporlanması", **İSMMMO Mali Çözüm Dergisi**, Sayı:74, 2006, s.200.

Her bir döneme ilişkin amortisman gideri, başka bir varlığın defter değerine dahil edilmediği sürece, gelir tablosu ile ilişkilendirilir⁶².

Dönemin amortisman gideri, genel olarak gelir tablosunda muhasebeleştirilir. Ancak, bazı durumlarda varlığa ilişkin gelecekteki ekonomik faydalar diğer varlıkların üretiminde kullanılır. Bu durumda, amortisman gideri diğer varlığın maliyetinin bir parçasını oluşturur ve defter değerine dahil edilir. Örneğin, üretim tesisi ve ekipmanlarının amortismanı stokların dönüştürme maliyetine dahil edilir. Benzer şekilde, geliştirme faaliyetleri için kullanılan maddi duran varlıkların amortismanı “UMS-TMS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar” Standardı uyarınca muhasebeleştirilerek bir maddi olmayan duran varlığın maliyetine eklenebilmektedir.

2.1.4.3.2. Amortismana Tabi Tutar Ve Amortisman Dönemi

Bir varlığın amortismanına tabi tutarı yararlı ömrü boyunca sistematik olarak dağıtılır. Bir varlığın kalıntı değeri ve yararlı ömrü en azından her hesap dönemi sonunda gözden geçirilerek, beklentilerin önceki tahminlerden farklı olması durumunda, değişiklik “UMS 8 Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerindeki Değişiklikler ve Hatalar” Standardı uyarınca muhasebe tahmininde değişiklik olarak muhasebeleştirilir⁶³.

Amortisman, varlığın kalıntı değeri defter değerini aşmadığı sürece, gerçeğe uygun değerinin defter değerini aştığı durumlarda dahi mali tablolara yansıtılır. Bir varlığın bakım ve onarımı, amortisman ayırma ihtiyacını ortadan kaldırmaz.

Bir varlığın amortismanına tabi tutarı, kalıntı değeri düşülerek belirlenir. Uygulamada, bir varlığın kalıntı değeri genellikle değersiz ve dolayısıyla amortismanına tabi tutarın hesaplanmasında önemsizdir.

Bir varlığın kalıntı değeri varlığın defter değerine eşit ya da daha fazla bir tutara yükselebilir. Bu durumda, varlığın amortisman gideri, kalıntı değeri sonradan varlığın defter değerinin altında bir değere düşene kadar sifıra eşit olur.

Bir varlığın amortismanına tabi tutulması, varlık kullanılabilir olduğunda, örneğin, yönetim tarafından istenilen yer ve duruma getirildiği zaman başlar. Bir varlığın amortismanı, ilgili varlığın UMS 5 uyarınca satış amaçlı elde tutulan varlık olarak sınıflandırılma (veya satış amaçlı elde tutulan varlık olarak sınıflandırılan bir

⁶² Volkan Demir ve Oğuzhan Bahadır, “UFRS (TFRS)’ deki Değerleme Ölçüleri Kapsamında Şirket Değerlemesinde Defter Değeri Yaklaşımı”, **TÜRMOB Muhasebe Ve Denetime Bakış Dergisi**, Sayı:23, 2007, s.68.

⁶³ Uğur Kaya, “Maddi Duran Varlıkların Elde Edilmesinde TMS 16 ve Vergi Kanunlarındaki Düzenlemelerin Karşılaştırılması”, **İSMMMO Mali Çözüm Dergisi**, Sayı:83, 2007, s.68.

gruba dahil edilme) tarihi veya varlığın bilanço dışı bırakıldığı tarihin erken olanında durdurulur. Bu yüzden amortisman ayırma işlemi, varlık tamamen itfa olmadıkça, atıl kaldığında ya da kullanımdan kaldırıldığında durmaz. Ancak, kullanıma göre amortisman metodu uygulanırken, amortisman gideri üretim olmadığı zamanlarda sıfır olabilir.

Bir varlığa ilişkin gelecekteki ekonomik yararlar, işletme tarafından esas olarak kullanım süresince tüketilir. Ancak, teknik ya da ticari değer yitirme ve bir varlığın boş kaldığı durumlardaki aşınma ve yıpranma çoğunlukla varlıktan elde edilecek ekonomik yararların düşmesine yol açar. Sonuç olarak, bir varlığın yararlı ömrünün belirlenmesinde aşağıdaki tüm faktörler dikkate alınır:

(a) Varlığın beklenen kullanımı; Kullanım varlığın beklenen kapasitesine ya da fiziksel üretimine bağlı olarak değerlendirilir.

(b) Beklenen fiziksel aşınma ve yıpranma; Beklenen fiziksel aşınma ve yıpranma, varlığın kullanıldığı vardiya sayısı, bakım onarım programı ve varlığın atıl kaldığı zamanlardaki tamirat ve bakım gibi operasyonel faktörlere bağlıdır.

(c) Üretimdeki değişiklikler veya gelişmeler veya varlığın ürettiği ürün veya hizmetin pazar talebindeki değişiklikler nedeniyle teknik ya da ticari değer yitirmesidir.

(d) İlgili kiralama işlemlerinin geçersiz olacağı tarihler gibi, varlığın kullanımındaki yasal ya da benzeri kısıtlamalardır.

Varlığın yararlı ömrü işletmenin varlıktan beklediği faydaya göre belirlenir. İşletmenin varlık yönetimi politikası, varlıkların belirli bir süre ya da gelecekteki ekonomik yararlarının belirli oranda tüketilmesinden sonra elden çıkarılmasını gerektirebilir. Bu nedenle, bir varlığın yararlı ömrü ekonomik hizmet süresinden kısa olabilir. Bir varlığın yararlı ömrünün tahmini, işletmenin benzer varlıklara ilişkin tecrübelerine dayanan bir durum olmaktadır.

Arsa ve binalar birlikte alındıklarında dahi ayrılabilir maddi duran varlıklar olarak ve ayrı olarak muhasebeleştirilirler. Taş ocakları ve toprak doldurmak için kullanılan alanlar gibi bazı istisnalar hariç olmak üzere, arsaların sınırsız yararlı ömrü vardır ve bu nedenle amortisman tabi tutulmazlar. Binaların sınırlı yararlı ömrü vardır ve bu nedenle amortisman tabi varlıktırlar. Bir binanın üzerinde bulunduğu arsanın değerindeki artış binanın amortisman tabi tutarını etkilemez.

Arsanın maliyetinin, alanın sökülme, kaldırma ve restorasyon maliyetini içermesi durumunda, arsanın sözkonusu maliyetlere ilişkin bölümü, bu maliyetlere katlanılmasından elde edilen faydalardan yararlanma süresi boyunca amortisman

tabi tutulur. Bazı durumlarda, arsanın kendisinin kısıtlı bir yararlı ömrü olabilir, bu durumda, arsanın kullanımından sağlanacak faydaları yansıtacak şekilde amortisman ayrılır.

2.1.4.3.3. Amortisman Yöntemi

Kullanılan amortisman yöntemi, varlığın gelecekteki ekonomik yararlarına ilişkin olarak işletme tarafından uygulanması beklenen tüketim modelini yansıtır.

Bir varlığa uygulanan amortisman yöntemi en azından, her hesap döneminin sonunda gözden geçirilir. Varlığın gelecekteki ekonomik yararlarının beklenen tüketim modelinde önemli bir değişiklik olması durumunda yöntem, değişmiş olan modeli yansıtacak şekilde değiştirilir⁶⁴. Böyle bir değişiklik, UMS 8 uyarınca muhasebe tahminindeki bir değişiklik olarak muhasebeleştirilir.

Bir varlığın amortismanına tabi tutarının yararlı ömrü boyunca sistematik olarak dağıtmak için çeşitli amortisman yöntemleri kullanılabilir. Bu yöntemler doğrusal amortisman yöntemi, azalan bakiyeler yöntemi, ve üretim miktarı yöntemlerini içerir. Doğrusal amortisman yönteminde, varlığın kalıntı değeri değişmediği sürece, amortisman gideri yararlı ömrü boyunca sabittir. Azalan bakiyeler yönteminde, amortisman gideri yararlı ömür boyunca azalır. Üretim miktarı yönteminde beklenen kullanım ya da üretim miktarı üzerinden amortisman ayrılır. İşletme, varlığın gelecekteki ekonomik yararlarının beklenen tüketim biçimini en çok yansıtan yöntemi seçer. Seçilen yöntem gelecekteki ekonomik yararların beklenen tüketim biçiminde bir değişiklik olmadıkça dönemden döneme tutarlı olarak uygulanır.

2.1.4.3.4. Amortisman Ayırma Modelleri

Uluslararası Muhasebe Standartlarında bir işletme muhasebe politikası olarak maliyet modelini ya da yeniden değerlendirme modelini seçer ve bu politikayı ilgili maddi duran varlık sınıfının tamamına uygular.

a.Maliyet Modeli; bir maddi duran varlık kalemi varlık olarak muhasebeleştirildikten sonra, mali tablolarda maliyetinden birikmiş amortisman ve varsa birikmiş değer düşüklüğü zararları indirildikten sonraki değeri ile gösterilir.

b.Yeniden Değerleme Modeli; gerçeğe uygun değeri güvenilir olarak ölçülebilen bir maddi duran varlık kalemi, varlık olarak muhasebeleştirildikten sonra,

⁶⁴ Price Water Coopers, Uluslararası Finansal Raporlama Standartları, UFRS Cep Kılavuzu, İstanbul, 2009.

yeniden değerlenmiş tutarı üzerinden gösterilir. Yeniden değerlenmiş tutar, yeniden değerleme tarihindeki gerçeğe uygun değerinden, müteakip birikmiş amortisman ve müteakip birikmiş değer düşüklüğü zararlarının indirilmesi suretiyle bulunan deęerdir⁶⁵.

Yeniden değerleme modeli şirket değerlemelerinde de önem arz etmektedir. şirketlerin defter değerlerinin sağlıklı bir şekilde saptanması açısından, yeniden değerleme yöntemi seçildiğinde maddi duran varlıklar gerçeğe uygun değerleriyle bilançoya yansıtılacaklarından herhangi bir düzeltme yapmaya gerek yoktur⁶⁶. Ancak, maliyet yöntemi kullanıldığında varlığın kayıtlı değeri geri kazanılabilir değerden düşükse bu varlıklar gerçeğe uygun değerlerine getirilmelidir.

Yeniden değerlemeler, bilanço tarihi itibariyle gerçeğe uygun değer kullanılarak bulunacak tutarın defter değerinden önemli ölçüde farklı olmasına neden olmayacak şekilde düzenli olarak yapılmalıdır.

Arazi ve binaların gerçeğe uygun değeri genellikle, piyasa koşullarındaki kanıtların mesleki yeterliliğe sahip değerleme uzmanları tarafından değerlendirilmesi sonucu saptanır.

Maddi duran varlık kalemlerinin gerçeğe uygun değeri genellikle değerleme yoluyla belirlenmiş piyasa değerleridir.

Maddi duran varlık kaleminin özellikli niteliğinden kaynaklanan nedenlerle gerçeğe uygun değerine ilişkin yeterli bilgi mevcut değil ise, işletmenin bir gelir veya itfa edilen yenileme maliyeti yaklaşımı kullanarak gerçeğe uygun değeri tahmin etmesi gerekebilmektedir.

Gerçeğe uygun değerin tespiti için yapılacak yeniden değerlemenin sıklığı, maddi duran varlığın gerçeğe uygun değerinde meydana gelen değişimlere bağlıdır. Bazı durumlarda yeniden değerleme yıllık olarak da yapılabilir. Ancak gerçeğe uygun değerinde önemli değişiklikler olmayan maddi duran varlıklara üç veya beş yılda bir yeniden değerleme yapılması yeterli grlmektedir⁶⁷.

Bir maddi duran varlık kalemi yeniden değerlendiğinde, yeniden değerleme tarihindeki birikmiş amortisman aşağıdaki yöntemlerden birine göre işleme tabi tutulur;

i. Varlığın brüt defter değerindeki değişiklikle orantılı olarak düzeltilir ve böylece yeniden değerleme sonrasındaki varlığın defter değeri yeniden değerlenmiş tutarına

⁶⁵ "TMS 16 Maddi Duran Varlıklar" Standardı 31/12/2005 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için uygulanmak üzere ilk olarak 31/12/2005 tarih ve 26040 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

⁶⁶ Kırca, s.92.

⁶⁷ "TMS 16 Maddi Duran Varlıklar" Standardı 31/12/2005 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için uygulanmak üzere ilk olarak 31/12/2005 tarih ve 26040 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

eşit olur. Bu yöntem genellikle bir varlığın, itfa edilen yenileme maliyetinin bir endeks uygulanarak yeniden değerlendirildiği durumlarda kullanılır.

ii. Varlığın brüt defter değeri ile netleştirilir ve net tutar yeniden değerlendirme sonrasındaki değere getirilir. Bu yöntem genellikle binalar için kullanılır.

Bir maddi duran varlık kalemi yeniden değerlendirme modeline göre değerlendirildiğinde, o varlık sınıfında bulunan bütün maddi duran varlık kalemleri yeniden değerlendirilir. Örneğin bir makine yeniden değerlendirme işlemine tabi tutulmuş ise bütün makine, tesis ve cihazlar yeniden değerlendirme işlemine tabi tutulur.

Yeniden değerlendirme işlemi sonucunda varlığın defter değeri artmışsa, bu artış öz kaynak grubunda maddi duran varlık yeniden değerlendirme artışı (maddi duran varlığın brüt değerindeki artışla, birikmiş amortismanların değerinde meydana gelen artışın farkı) olarak kaydedilir.

Maddi duran varlıkların değeri yeniden değerlendirme işlemi sonucunda azalmış ise, bu azalma gider olarak muhasebeleştirilir. Ancak söz konusu varlıkla ilgili olarak daha önce yeniden değerlendirme artışı olmuş ve öz kaynak grubunda değer artışları hesabında biriktirilmiş ise; değer azalışları önce yeniden değerlendirme artışlarından düşülür. Azalış tutarı, öz kaynaklardaki yeniden değerlendirme artışlarından fazla olması durumunda aradaki fark zarar yazılır⁶⁸.

Maddi duran varlık kalemi elden veya kullanımdan çıkarıldığında veya başka nedenlerle bilanço dışı bırakıldığında, öz kaynaklardaki yeniden değerlendirme artışları, geçmiş yıl kârlarına aktarılabilir. Aynı şekilde maddi duran varlıklar işletme tarafından kullanıldıkça, değer artışları geçmiş yıl karlarına aktarılabilir⁶⁹. Geçmiş yıl karlarına aktarılacak değer artışları tutarı, varlığın yeniden değerlendirilmiş defter değeri üzerinden hesaplanan amortisman ile orijinal maliyeti üzerinden hesaplanan amortisman arasındaki fark kadar olur. Standart, değer artış farklarının önce kar-zarar hesabına sonra geçmiş yıl karlarına aktarımına izin vermemektedir.

Değer artış farkları doğrudan geçmiş yıl karlarına aktarılır. Maddi duran varlıkların muhasebe standartlarına göre yeniden değerlendirilmesinden kaynaklanan değer artışları ile VUK' daki değerlendirme hükümlerine göre yapılan değerlendirme işlemindeki değerlendirme artışları arasındaki farklar için "UMS-TMS:12 Gelir Vergileri Standardı"na göre ertelenmiş vergi etkisi hesaplanır ve öz kaynaklardaki değer artışı hesabından indirilir.

⁶⁸ Robert N. Anthony ve James Reece, Accounting Principles, 7.th Edition, 2005, USA.

⁶⁹ Başağaç, s.52.

2.1.4.4. Türk Ticaret Kanunu, Vergi Usul Kanunu ve Uluslararası Muhasebe Standartları' nda Amortisman Uygulamaları Karşılaştırılması

TTK, Vergi Kanunları ve UMS' nin amortisman konusundaki düzenleme hükümleri karşılaştırıldığında maddi duran varlıkların edinimiyle ilgili konularda farklı uygulamalara rastlanılmaktadır. Uygulamaların karşılaştırılması da bu farklılığa dayanılarak konu incelenecektir.

a. Maddi Duran Varlık Alış Giderleri; maddi duran varlığın alışında satın alma bedeline ek olarak katlanılan giderlerinin muhasebeleştirilmesi konusunda iki düzenleme arasında farklılıklar bulunmaktadır. Örneğin, standardın 16 ve devam eden maddelerinde duran varlık edinimiyle ilgili ilk teslimata ait maliyetler ile mesleki ücretlerin (noter, komisyon vb.) duran varlığın maliyetine ilave edilmesi gerektiği vurgulanırken, VUK'nun 270. maddesinde, duran varlık ediniminde katlanılan "noter, mahkeme, kıymet takdiri, komisyon ve tellâliye giderleri ile Emlak Alım ve Özel Tüketim Vergileri" gibi harcamaların maliyete ilave edebileceği gibi gider olarak da kaydedebileceği belirtilmektedir. Buna göre Standart uyarınca, maddi duran varlık alımında ödenen tüm edinme masrafları maliyete ilave edilirken, VUK' a göre söz konusu masraflardan bazıları "gider" olarak da kayıt edilebilmektedir. Bu durumda işletmeler, standart hükümlerine paralel olarak tüm edinim masraflarını maliyete ilave etmek suretiyle standart-mevzuat çelişmesini ortadan kaldırmalıdır.

b.Maddi Duran Varlık Ediniminde Oluşan Borçlanma Maliyetleri; standarda göre, maddi duran varlık ediniminde ortaya çıkan borçlanma maliyetlerinin UMS 23 Borçlanma Maliyetleri Standardında yer alan "alternatif yöntem"e göre kaydedilmesi gerekmektedir⁷⁰. Buna göre, aktifleştirme (bir varlığın amaçlanan kullanıma veya satışa hazır duruma getirilmesi için gerekli tüm işlemlerin esas itibarıyla tamamlanması) tarihine kadar oluşan borçlanma maliyetleri maddi duran varlığın maliyetine ilave edilirken, aktifleştirme tarihinden sonra oluşanlar ise gider yazılmalıdır. Vergi Kanunları ve tebliğ hükümlerine göre gösterilmektedir. Bununla ise söz konusu borçlanma maliyetleri, ilgili varlığın aktifleştirildiği dönemin sonuna kadar zorunlu olarak maliyete ilave edilecek, sonraki döneme ait olanlar ise ister maliyete ilave edilecek, isterse gider yazılacaktır.

⁷⁰ Süer, s.204.

c. Arsasıyla Birlikte Bina Alımı; standardın 58. maddesine göre, arsa ve binalar birlikte alındıklarında dahi ayrılabilir maddi duran varlıklar olarak kabul edilir ve ayrı olarak muhasebeleştirilmesi önerilmektedir. Bunun nedeni, arsanın sınırsız ömre sahip olması birlikte, standardın aynı maddesi uyarınca, taş ocakları ve toprak doldurmak için kullanılan alanlar bu uygulamanın dışında bırakılmıştır. Bir maden işletmesinin bina yapmak için aldığı ve maden bittiğinde değersiz hale gelecek olan arsa için, "bina-arsa" ayrımı yapılmamaktadır. Ancak Türk Vergi Mevzuatına göre, arsanın sınırlı veya sınırsız ömre sahip olup olmadığına bakılmaksızın arsa bedeli, binanın maliyet unsuru olarak işlem görmekte ve toplam tutar 252 Binalar Hesabında izlenmektedir.

d. Değeri Belirli Bir Tutarı Aşmayan Maddi Duran Varlık Alımı; bu konuyla ilgili olarak VUK' un aksine UMS 16'da herhangi bir düzenleme yer almamaktadır. Oysa UMS-TMS 16'dan önce yürürlükte olan "UMS-TMS 8: Maddi, Maddi Olmayan Duran Varlıklar ile Özel Tükenmeye Tabi Varlıklar" adlı Standard'ın 7nci maddesinde yer alan tek tek önemsiz nitelikte olan kalıp, alet gibi varlıkların tutarlarının toplanarak tek bir başlık altında belirtilmesi ve söz konusu kriterlerin hesaplanan toplam tutara uygulanması daha doğru olur. Bunun yanında aslında bir maddi, maddi olmayan duran varlık ile özel tükenmeye tabi varlık kalemi olarak belirtilebilecek herhangi bir harcama önemsiz olması nedeniyle gider olarak kaydedilebilir hükmüne yeniden düzenlenen UMS-TMS 16'nolu Standartta yer verilmiştir. Bir başka ifadeyle, maddi duran varlık niteliğinde olan iktisadi kıymetlerin değerine bakılmaksızın aktifleştirilmesi gerekmektedir. Bu değişiklik, Standartların genel amacı olan "mali tablolaradaki şeffaflık sağlama" misyonunun bir parçası olarak düşünülmelidir⁷¹.

2.2. ULUSLARARASI MUHASEBE STANDARTLARI VE VERGİ KANUNLARI' NDA MALİ KARA ULAŞMADA FARKLILIKLAR

Genelde vergi yasaları, bazı giderleri ticari işletme kapsamında doğduğu halde, karın belirlenmesinde geçerli bir gider olarak kabul etmez. Yine işletmenin ticari faaliyetten kapsamında kazanıldığı halde, bazı gelirler de vergilendirilecek karın kapsamına alınmaz. Oysa bu tür gelir ve giderler işletmenin belirli bir hesap döneminde, işle ilgili olarak doğmuştur ve işletmenin gerçek dönem kar veya

⁷¹ Kaya, s.81.

zararının belirlenmesinde etkili olurlar. İşte işletme kapsamında, belirli bir dönemde ana, yan faaliyetler veya olağanüstü durumlar sonucunda doğan gelir, gider farkı ticari karı oluştururken, bunların içinde vergi yasalarına göre tanınmayan giderlerin ticari kara ilavesi, vergilendirilmeyen kazançların ve ertelenen kârların İndirimi suretiyle bulunan kar da mali karı oluşturmaktadır. Diğer bir deyişle MSUGT' de belirtilen ilke, kavram ve standartlar doğrultusunda belirlenen, hasılat, gelir ve kar tutarlarından gider ve zarar tutarlarının indirilmesi suretiyle ulaşılan net sonuca ticari kar denilmekteyken, vergi mevzuatında belirtilen ilke ve esaslara göre belirlenen tutarlar üzerinden oluşan kara mali kar denilmektedir. Mali kar hesaplamasında aynı zamanda ticari kardan vergiden muaf gelirler düşülmektedir. Bir ekonomik birimin belirli bir dönemdeki faaliyet sonucu olan kara ulaşmak için iki farklı yaklaşımla tutarlar belirlendiğinde ticari kar ve mali kar tutarları birbirinden farklı çıkmaktadır⁷².

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 karı, muhasebe karı ve vergilendirilebilir kar olarak tanımlamaktadır. Bu standarda göre, vergi giderlerinin indirilmesinden önceki, dönem net karı veya zararına muhasebe karı denilmektedir. Bu kar aynı zamanda vergiden önceki dönem karı olarak da tanımlanmaktadır. Bunun yanı sıra vergi otoriteleri tarafından ortaya konulan kurallara bağlı olarak belirlenen, üzerinden gelir vergisi ödenen dönem karına da vergilendirilebilir kar denilmektedir.

2.2.1.Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler Uygulamasında Mali Kara Ulaşmada Farklılıklar

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

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

Bu nedenle işletmeler faaliyetleri İle ilgili bütün giderleri hesap planında öngörülen hesaplara kaydedecekler ve bunları ticari karın tespitinde dikkate

⁷² Şerafettin,Sevim, s.1.

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 mail tablolarında kesinlikle kanunen kabul edilmeyen giderler gibi hesaba yer vermeyeceklerdir.

Kurumlar Vergisi Açısından Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler;

-Öz sermaye üzerinden ödenen veya hesaplanan faizler (KVK md.15/1)

-Örtülü sermaye üzerinden ödenen veya hesaplanan faizler (KVK md.15/2)

-Sermaye şirketlerince dağıtılan örtülü kazançlar (KVK md.15/3)

-Her ne şekilde olursa olsun ayrılan ihtiyat akçeleri (KVK md.15/4)

-Dar mükellefiyete tabi kurumlara özgü çeşitli giderler

-KVK' na göre hesaplanan Kurumlar Vergisi ile her türlü para cezaları, vergi cezaları ve AATUHK hükümlerine göre ödenen cezalar, gecikme zamları ve faizler(KVK md.15/6)

-Kanunlarla ve kanunların verdiği yetkiye dayanılarak tespit edilen hadler saklı kalmak üzere menkul kıymetlerin itibari değerlerinin altında satışından doğan zararlar ile komisyonlar ve benzeri her türlü giderler (KVK md.15/9)

-VUK' a göre ödenen gecikme faizleri (KVK md.15/10)

-Her türlü alkol ve alkollü içkiler ile tütün ve tütün mamullerine ait ilan ve reklam giderlerinin %50'si. (KVK md.15/11)

-Yat, kotra, tekne, sürat teknesi gibi motorlu deniz, uçak ve hava taşıtlarından işletmenin esas faaliyet konusu ile ilgili olmayanların giderleri ile ilgili amortismanları,(KVK md.15/12)

-Dönem sonu stoklarını son giren ilk çıkar (LIFO) yöntemine göre değerleyen veya amortismanına tabi sabit kıymetlerini yeniden değerlemeye tabi tutan kurumların GVK'nun 41.inci Maddesinin 8 numaralı bendindeki esaslar çerçevesinde hesapladıkları giderler.(KVK md.15/13). (Kurumda kullanılan yabancı kaynaklara ilişkin finansman giderlerine indirim oranının uygulanması sureti ile bulunacak kısmın %25'i)

-4481 sayılı kanuna göre ödenen ek gelir vergisi, ek kurumlar vergisi, ek emlak vergisi, ek motorlu taşıtlar vergisi ve özel iletişim vergisi (4481 sayılı kanunun md.10/c)

- Hesaplanan KDV ve KKEG' e ilişkin KDV tutarları (KDVK md.58)
- Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu'na bağlı (I),(III) ve (IV) sayılı tarifelerde yer alan taşıtlardan (alınan vergi ve cezalar ile gecikme zamları) (MTVK md.14)
- Vergileme Ölçü ve Hadleri:
 - I- Otomobil, kaptı-kaçtı, panel ve arazi taşıtları
 - II- Minibüs, Otobüs, Kamyonet, Kamyon, çekici ve benzerleri
 - III-Yat, kotra ve her türlü motorlu özel tekneler
 - IV-Uçak ve Helikopterler
- Sosyal Sigortalar Kurumu'na ödenmeyen SSK primleri
- Kurumlar Vergisinden istisna edilen kazançlara ilişkin ödemeler (KVK md.8/son fıkra)
- Hırsızlık olayları
- Kıdem Tazminatı karşılıkları
- Sermaye Piyasası Kanunu'na göre ayrılan karşılıklar
- Kanuni sınırların üzerinde yapılan bağış ve giderlerle, gerekli şartları taşımayan her türlü giderlerdir.

Gelir Vergisi Mükellefleri Açısından Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler;

- Teşebbüs sahibi ile eşinin ve çocuklarının işletmeden çektikleri paralar ve aynen aldıkları sair (GVK md.41/1)
- Teşebbüs sahibinin kendisine, eşine, küçük çocuklarına işletmeden ödenen aylıklar, ücretler, ikramiyeler komisyonlar ve tazminatlar (GVK md.41/2)
- Teşebbüs sahibinin işletmeye koyduğu sermaye için yürütülecek faizler (GVK md.41/3) ile öz sermaye niteliğindeki borçlar için hesaplanan kur farkları
- Teşebbüs sahibinin, eşinin ve küçük çocuklarının işletmede cari hesap ve diğer şekillerdeki alacakları üzerinden yürütülecek faizler (GVK md.41/4)
- Her türlü para cezaları vergi cezaları ile teşebbüs sahibinin suçlarından doğan tazminatlar (Akitlerde ceza şartı olarak derpiş edilen tazminatlar, cezai mahiyette tazminat sayılmaz.) (GVK md.41/5)
- Her türlü alkol ve alkollü içkiler ile tütün ve tütün mamullerine ait ilan ve reklam giderlerinin %50'si (90/1081 sayılı BKK ile (% 0'ı) (GVK md.41/6)
- Yat, kotra, tekne, sürat teknesi gibi motorlu deniz, uçak ve helikopter gibi hava taşıtlarından işletmenin esas faaliyet konusu ile ilgili olmayanların giderleri ile ilgili amortismanları (GVK md.41/7)

-Dönem sonu stoklarını son giren ilk çıkar (LIFO) yöntemine göre değerleyen veya yeniden değerlendirme yapan mükelleflerin, işletmede kullandıkları yabancı kaynaklara ilişkin finansman giderlerine indirim oranının uygulanması suretiyle bulunacak kısmın %25'i (GVK md.41/8)

-Gelir Vergisi ile diğer şahsi vergiler, Amme Alacaklarının Tahsili Hakkında Kanun hükümlerine göre ödenen cezalar, gecikme zamları ve faizler ile VUK'na göre ödene gecikme faizleri (GVK md.90)

-4481 sayılı kanuna göre ödenen ek gelir vergisi, ek emlak vergisi, ek taşıtlar vergisi ve özel iletişim vergisi (4481 sayılı kanun md.10/c)

-Mükellefin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanan katma değer vergisi ile mükellefçe indirilebilecek katma değer vergisi (KDVK md.58)

-Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu'na bağlı (I),(III) ve (IV) sayılı tarifelerde yer alan taşıtlardan alınan vergi ve cezalar ile gecikme zamları (MTVK md.14)

-Vergileme Ölçü ve Hadleri

I- Otomobil, kaptı-kaçtı, panel ve arazi taşıtları.

II- Minibüs, Otobüs, Kamyonet, Kamyon, çekici ve benzerleri.

III-Yat, kotra ve her türlü motorlu özel tekneler.

IV-Uçak ve Helikopterler

-VUK' un 187 maddesi uyarınca envantere alınması zorunlu olan gayrimenkuller için yapılan kira ödemeleri

-Sosyal Sigortalar Kurumu'na ödenmeyen SSK primleri

-Hırsızlık olayları

-Kanuni sınırların üzerinde yapılan bağış ve giderlerle, gerekli şartları taşımayan her türlü gider (Bağışlardaki kanuni sınır Net Karın %5'i)

2.2.2. Vergilendirilmeyecek Gelirler Uygulamasında Mali Kara Ulaşmada Farklılıklar

Kurumlar Vergisinin 5. maddesine göre aşağıdaki kazançlar vergiden müstesnadır;

a)Kurumların;

• Tam mükellefiyete tâbi başka bir kurumun sermayesine katılmaları nedeniyle elde ettikleri kazançlar (Fonların katılma belgeleri ile yatırım ortaklıklarının hisse senetlerinden elde edilen kâr payları hariç)

• Tam mükellefiyete tâbi başka bir kurumun kârına katılma imkânı veren kurucu senetleri ile diğer intifa senetlerinden elde ettikleri kâr payları

b) Kanunî ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayan anonim ve limited şirket niteliğindeki şirketlerin sermayesine iştirak eden kurumların, bu iştiraklerinden elde ettikleri aşağıdaki şartları taşıyan iştirak kazançları;

- İştirak payını elinde tutan şirketin, yurt dışı iştirakin ödenmiş sermayesinin en az % 10'una sahip olması,

- Kazancın elde edildiği tarih itibarıyla iştirak payının kesintisiz olarak en az bir yıl süreyle elde tutulması (Rüçhan hakkı kullanılmak suretiyle veya yurt dışı iştirakin iç kaynaklarından yapılan sermaye artırımları nedeniyle elde edilen iştirak payları için sahip olunan eski iştirak paylarının elde edilme tarihi esas alınır.),

- Yurt dışı iştirak kazancının kâr payı dağıtımına kaynak olan kazançlar üzerinden ödenen vergiler dahil iştirak edilen kurumun faaliyette bulunduğu ülke vergi kanunları uyarınca en az % 15 oranında gelir ve kurumlar vergisi benzeri toplam vergi yükü taşıması; iştirak edilen şirketin esas faaliyet konusunun, finansal kiralama dahil finansman temini veya sigorta hizmetlerinin sunulması ya da menkul kıymet yatırımı olması durumunda, iştirak edilen kurumun faaliyette bulunduğu ülke vergi kanunları uyarınca en az Türkiye'de uygulanan kurumlar vergisi oranında gelir ve kurumlar vergisi benzeri toplam vergi yükü taşıması,

- İştirak kazancının, elde edildiği hesap dönemine ilişkin kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken tarihe kadar Türkiye'ye transfer edilmesi.

Yurt dışındaki inşaat, onarım, montaj işleri ve teknik hizmetlerin yapılabilmesi için ilgili ülke mevzuatına göre ayrı bir şirket kurulmasının zorunlu olduğu durumlarda, özel amaç için kurulduğunun ana sözleşmelerinde belirtilmesi ve fiilen bu amaç dışında faaliyetinin bulunmaması şartıyla, söz konusu şirketlere iştirak edilmesinden elde edilen kazançlar için bu bentte belirtilen şartlar aranmaz.

Bu bent uyarınca vergi yükü, kanunî veya iş merkezinin bulunduğu ülkede ilgili dönemde tahakkuk eden ve kâr payı dağıtımına kaynak olan kazançlar üzerinden ödenen vergiler dahil olmak üzere toplam gelir ve kurumlar vergisi benzeri verginin, bu dönemde elde edilen toplam dağıtılabılır kurum kazancı ile tahakkuk eden gelir ve kurumlar vergisi toplamına oranlanması suretiyle tespit edilir.

c) Kazancın elde edildiği tarih itibarıyla aralıksız en az bir yıl süreyle nakit varlıklar dışında kalan aktif toplamının % 75 veya daha fazlası, kanunî veya iş merkezi Türkiye'de bulunmayan anonim veya limited şirket niteliğindeki şirketlerin her birinin sermayesine en az % 10 oranında iştiraktan oluşan tam mükellefiyete tâbi

anonim şirketlerin, en az iki tam yıl süreyle aktiflerinde yer alan yurt dışı iştirak hisselerinin elden çıkarılmasından doğan kurum kazançları.

ç) Anonim şirketlerin kuruluşlarında veya sermayelerini artırdıkları sırada çıkardıkları payların bedelinin itibarî değeri aşan kısmı.

d) Türkiye'de kurulu;

• Menkul kıymetler yatırım fonları veya ortaklıklarının portföy işletmeciliğinden doğan kazançları,

• Portföyü Türkiye'de kurulu borsalarda işlem gören altın ve kıymetli madenlere dayalı yatırım fonları veya ortaklıklarının portföy işletmeciliğinden doğan kazançları,

• Girişim sermayesi yatırım fonları veya ortaklıklarının kazançları,

• Gayrimenkul yatırım fonları veya ortaklıklarının kazançları,

• Emeklilik yatırım fonlarının kazançları,

• Konut finansmanı fonları ile varlık finansmanı fonlarının kazançları.

e) Kurumların, en az iki tam yıl süreyle aktiflerinde yer alan taşınmazlar ve iştirak hisseleri ile aynı süreyle sahip oldukları kurucu senetleri, intifa senetleri ve rüçhan haklarının satışından doğan kazançların % 75'lik kısmı (Yürürlük: 21.06.2006)

Bu istisna, satışın yapıldığı dönemde uygulanır ve satış kazancının istisnadan yararlanan kısmı satışın yapıldığı yılı izleyen beşinci yılın sonuna kadar pasifte özel bir fon hesabında tutulur. Ancak satış bedelinin, satışın yapıldığı yılı izleyen ikinci takvim yılının sonuna kadar tahsil edilmesi şarttır. Bu süre içinde tahsil edilmeyen satış bedeline isabet eden istisna nedeniyle zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler ziyaa uğramış sayılır.

İstisna edilen kazançtan beş yıl içinde sermayeye ilave dışında herhangi bir şekilde başka bir hesaba nakledilen veya işletmeden çekilen ya da dar mükellef kurumlarca ana merkeze aktarılan kısım için uygulanan istisna dolayısıyla zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler ziyaa uğramış sayılır. Aynı süre içinde işletmenin tasfiyesi (bu Kanuna göre yapılan devir ve bölünmeler hariç) halinde de bu hüküm uygulanır.

Bedelsiz olarak veya rüçhan hakkı kullanılmak suretiyle itibarî değeriyle elde edilen hisse senetlerinin elde edilme tarihi olarak, sahip olunan eski hisse senetlerinin elde edilme tarihi esas alınır.

Devir veya bölünme suretiyle devralınan taşınmazlar, iştirak hisseleri, kurucu senetleri ve intifa senetleri ile rüçhan haklarının satışında iki yıllık sürenin hesabında, devir olunan veya bölünen kurumda geçen süreler de dikkate alınır.

Menkul kıymet veya taşınmaz ticareti ve kiralanmasıyla uğraşan kurumların bu amaçla ellerinde bulundurdukları değerlerin satışından elde ettikleri kazançlar istisna kapsamı dışındadır.

f) Bankalara borçları nedeniyle kanunî takibe alınmış veya Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonuna borçlu durumda olan kurumlar ile bunların kefillerinin ve ipotek verenlerin sahip oldukları taşınmazlar, iştirak hisseleri, kurucu senetleri ve intifa senetleri ile rüçhan haklarının, bu borçlara karşılık bankalara veya bu Fona devrinden sağlanan hasılatın bu borçların tasfiyesinde kullanılan kısmına isabet eden kazançların tamamı ile bankaların bu şekilde elde ettikleri söz konusu kıymetlerin satışından doğan kazançların %75'lik kısmı.

g) Kurumların yurt dışında bulunan iş yerleri veya daimî temsilcileri aracılığıyla elde ettikleri aşağıdaki şartları taşıyan kurum kazançları;

- Bu kazançların, doğduğu ülke vergi kanunları uyarınca en az % 15 oranında gelir ve kurumlar vergisi benzeri toplam vergi yükü taşıması,

- Kazançların elde edildiği hesap dönemine ilişkin yıllık kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken tarihe kadar Türkiye'ye transfer edilmiş olması,

- Ana faaliyet konusu, finansal kiralama dahil finansman temini, sigorta hizmetlerinin sunulması veya menkul kıymet yatırımı olan kurumlarda, bu kazançların doğduğu ülke vergi kanunları uyarınca en az Türkiye'de uygulanan kurumlar vergisi oranında gelir ve kurumlar vergisi benzeri toplam vergi yükü taşıması.

Bu bent uyarınca toplam vergi yükü, birinci fıkranın (b) bendindeki tanıma göre tespit edilir.

h) Yurt dışında yapılan inşaat, onarım, montaj işleri ile teknik hizmetlerden sağlanarak Türkiye'de genel sonuç hesaplarına intikal ettirilen kazançlar.

ı) Okul öncesi eğitim, ilköğretim, özel eğitim ve orta öğretim özel okulları ile Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflara veya kamu yararına çalışan derneklere bağlı rehabilitasyon merkezlerinin işletilmesinden, ilgili Bakanlığın görüşü

alınmak suretiyle Maliye Bakanlığının belirleyeceği usûller çerçevesinde beş hesap dönemi itibarıyla elde edilen kazançlar (İstisna, belirtilen okulların ve rehabilitasyon merkezlerinin faaliyete geçtiği hesap döneminden itibaren başlar.).

i) Kooperatif ortaklarının yönetim gideri karşılığı olarak ödedikleri paralardan harcanmayarak iade edilen kısımlar ile aşağıda belirtilen kooperatiflerin ortakları için;

- Tüketim kooperatiflerinde, ortakların kişisel ve ailevî gıda ve giyecek ihtiyaçlarını karşılamak için satın aldıkları malların değerine,
- Üretim kooperatiflerinde, ortakların üreterek kooperatife sattıkları veya kooperatiften üretim faaliyetinde kullanmak üzere satın aldıkları malların değerine,
- Kredi kooperatiflerinde, ortakların kullandıkları kredilere, göre hesapladıkları risturnlar.

Bu risturnların ortaklara dağıtımı, kar dağıtımı sayılmaz. Risturnun nakden veya aynı değerde mal ile ödenmesi istisnanın uygulanmasına engel değildir.

Ticari ve mali karın belirlenmesinden sonra ortaya çıkan bu farklılıkların UMS 12' de yer alan Ertelenmiş Vergi Müessesesi ile açıklanması gerekecektir. Dolayısıyla ortaya çıkan bu vergisel farklılıkların UMS 12' de mali tablolara yansıtılması ile mali tabloların gerçeği yansıtılması amaçlanmıştır.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

ULUSLARARASI MUHASEBE STANDARTLARINDA ERTELENMİŞ VERGİ MÜESSESESİ

Bu bölümde Uluslararası Muhasebe Standardı 12' nin çerçevesinde Ertelenmiş Vergi Kavramının tanımlanması, oluşumu ve uygulaması bakımından vergi uygulamamızda ve muhasebe uygulamamızdaki yeri ortaya konmaya çalışılacaktır. Ticari kardan, mali kara ulaşırken muhasebe standartlarından kaynaklanan farklar vergisel açıdan incelenecektir.

3.1. ERTELENMİŞ VERGİ MÜESSESESİNİN TANIMI, AMACI VE GELİŞİMİ

İşletmelerde ticari hukuka diğer bir deyişle temel muhasebe kavramlarına göre hazırlanan mali tablolarda gösterilen “vergi öncesi kar” rakamı ile kurumlar vergisi beyannamesinde yer alan “vergilendirilebilir kar” rakamı arasında, özellikle vergilendirme amaçlı, ekonomik ve sosyal amaçlar nedeni ile önemli farklılıklar oluşmaktadır. Bunun sonucunda da, mali tablolarda muhasebe standartlarına göre saptanmış kar rakamı ile dönemin vergi yükümlülüğü (kurumlar vergisi beyannamesindeki vergilendirilebilir kar diğer bir deyişle mali kar) üzerinden hesaplanan vergi arasındaki oransal ilinti, cari vergi oranlarını temsil etmemektedir. Sözü edilen uygulamalar sonucunda ortaya çıkan vergi avantajının mali tablolara “varlıklar” bölümünde, vergi dezavantajının ise “kaynaklar” bölümünde yansıtılması “ertelenmiş vergi farkları” kavramı ile ifade edilmektedir⁷³.

Günümüzde işletmeler, düzenlemiş oldukları temel mali tablolarda MSUGT' leri uyarınca, mali kar üzerinden hesaplanan ve gerçekte ödenmesi zorunlu vergiler ile mali tablolarda raporlanan kar üzerinden hesaplanan vergiler arasındaki farkı muhasebe kayıtlarında izlemek zorundadır. Bu zorunluluk söz konusu tebliğlerde açıkça ifade edilmemiştir. Buna rağmen ilgili tebliğlerdeki bilanço formatında ve hesap planında, bu hesabın kullanımını gerektirecek açıklamalarda bulunulmuştur. Ancak ertelenmiş vergilerin nasıl uygulanacağına ilişkin bir yönerge veya standart oluşturulmamıştır. Böylece işletmeler, farklı uygulamalarda bulunmakta veya kimi işletmeler bu uygulamaları hiç dikkate almamaktadırlar. Bu nedenle işletmelerin düzenledikleri mali tablolarda mali kar ön plana çıkmakta ve temel muhasebe

⁷³Fahir Bilginoğlu, “Muhasebe Hukukumuzun Uluslararası Muhasebe Standartları'na Uyumunda Ulaşılan Düzey Ve Ertelenmiş Vergiler”, **İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi Dergisi**, Cilt: 23, Sayı: 2, Kasım 1994, s.10.

kavramlarına göre düzenlenmesi gereken tablolarda vergi kanunlarının hakimiyeti oluşmaktadır⁷⁴.

Ertelenmiş vergi farklarını kısaca dönemler arası vergi kaymaları olarak tanımlayabiliriz. Ertelenmiş vergi farklarının oluşmasının temel nedenini ise, temel muhasebe kavramları ile vergi kanunları arasındaki farklılıklar olarak nitelendirebiliriz. Ertelenmiş vergiyi formülize edecek olursak;

Ertelenmiş Vergi = Ticari Kara Göre Hesaplanan Vergi - Mali Kara Göre Hesaplanan Vergi

olarak gösterebiliriz. Ancak ticari kara göre hesaplanan vergi ile mali kara göre hesaplanan vergi arasındaki farkı oluşturabilecek iki unsur vardır. Bunlardan biri "sürekli farklar", bir diğeri ise "geçici farklardır. Ancak ertelenmiş vergi farklarının ortaya çıkabilmesi için, ticari kara göre hesaplanan vergi ile mali kara göre hesaplanan vergi arasında oluşan bu farklılık geçici farklılıklardan kaynaklanmalıdır. Diğer bir ifade ile sürekli farkların sebep olduğu vergi farkları ertelenmiş verginin doğmasına yol açmaz.

Ticari kar mali kardan büyük olduğunda ertelenmiş vergi borcu oluşurken, ticari kar mali kardan küçük olduğunda ertelenmiş vergi alacağı oluşmaktadır⁷⁵.

Ertelenmiş vergi alacağı bilançonun "dönen veya duran varlık" bölümlerinde raporlanırken, ertelenmiş vergi borcu bilançonun "kısa vadeli veya uzun vadeli yabancı kaynaklar" bölümlerinde raporlanmaktadır⁷⁶. Ertelenmiş vergi alacağı veya borcunun ayrı bir kalem olarak gösterilmesiyle "dönem karı"nın mali tablolardaki tutarı değişirken "öz kaynaklar" toplamının da değişeceği gözlemlenebilecektir. Böylece işletmenin mali analizinde bazı oranların da farklılaşacağı açıktır.

Esasen ertelenmiş vergi alacak ve borçları dönemin mali karına göre ödenecek vergi tutarını değiştirmez. Ancak dönem karı daha doğru bir biçimde saptanmış olacaktır.

İşletmeler vergi kanunlarının tanıdığı bazı geçici vergi farklarına sebep olan avantajlardan yararlanabilirler. Diğer bir deyişle vergi yüklerini gelecek yıllara aktarabilirler. Aktarılan bu yükler, işletme açısından bir kaynak olmakla birlikte bir borç niteliğinde de olduğundan dönem karından tahsis yapılması gerekmektedir.

⁷⁴ İsmail Ufuk Mısırlıoğlu, "Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine Göre, Ertelenmiş Vergilerin Mali tablolarda Raporlanması", **Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi-Öneri**, Cilt : 4, Sayı: 16, Yıl: 7, Haziran 2001, s.183.

⁷⁵ A.N.Mosich,E.JonhLarsen,Intermediate Accounting, Fifth Edition, McGraw Hill Book Company, U.S.A., 1982, s.847.

⁷⁶ Glenn A. Welsch, v.d., Intermediate Accounting, Sixth Edition, U.S.A., 1982, s.335.

Böylece işletme bir çeşit otofinsman kaynağına sahip olmaktadır. Bu nokta özellikle halka açık işletmelerle hisse senetleri borsada alım satıma konu işletmeler açısından önemlidir. Çünkü dönem karından gelecek dönemlerde ödenecek vergiler için karşılık ayrılmazsa kar o kadar yüksekmış gibi görünecektir⁷⁷.

Şayet söz konusu “ertelenmiş vergi alacağı” veya “ertelenmiş vergi borcu” bilançoda raporlanmazsa işte bu durumda bilançoda tamlik sağlanmamış olacak ve temel muhasebe kavramlarından tam açıklama kavramına aykırı davranılmış olacaktır. Diğer bir deyişle söz konusu alacaklar ve borçlar için finansal raporlarda bilgi verilmediği takdirde, bilanço okuyucusu işletmenin ekonomik durumunu tam görememiş olacaktır.

Ülkemizde halen geçerliliğini koruyan Tekdüzen Muhasebe Sistemi’nde bu tür alacak ve borçların nasıl muhasebeleştirileceği ve nasıl raporlanacağı diğer bir deyişle mali tablolara nasıl yansıtılması gerektiğine dair herhangi bir açıklama yapılmamıştır. Bu nedenle tam açıklama kavramına tam da uyulmamaktadır.

“UMS-TMS 12 Gelir Vergileri” Standardı 31.12.2005 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için uygulanmak üzere ilk olarak 28.03.2006 tarih ve 26122 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır. Söz konusu Standart, Uluslararası Muhasebe Standartlarında meydana gelen değişikliklere paralellik sağlanması amacıyla; çeşitli dönemlerde tebliğler aracılığıyla güncellenmiştir.

64 sıra no’lu değişiklik⁷⁸, Standartta “PB (Para Birimi) ve YTL” şeklinde geçen ibarelerin “TL” olarak değiştirilmesine ilişkin olup, 31.12.2006 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için geçerlidir.

66 sıra no’lu⁷⁹ ve 71 sıra no’lu⁸⁰ değişiklikler yeni yayımlanan UMS-TMS 1 tarafından yapılmış olup, esas itibarıyla 31.12.2008 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için geçerlidir. Yeni UMS-TMS 1’in erken uygulanma imkânı da bulunmaktadır. Erken uygulanma durumunda ilgili değişiklikler 31.12.2007 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için geçerlidir.

67 sıra no’lu⁸¹ değişiklik yeni yayımlanan TFRS 3 tarafından yapılmış olup, esas itibarıyla 30.06.2009 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için geçerlidir. Yeni TFRS 3’ün erken uygulanma imkânı da bulunmaktadır. Erken uygulanma

⁷⁷ M. Çetin Hacısmanoğlu, “Tekdüzen Hesap Çerçevesi ve Hesap Planının 12 Numaralı Uluslararası Muhasebe Standardı Açısından Değerlemesi (II)”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 168, 1995, s.18.

⁷⁸ 15.07.2007 tarih ve 26583 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

⁷⁹ 13.08.2008 tarih ve 26966 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

⁸⁰ 13.08.2008 tarih ve 26966 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

⁸¹ 13.08.2008 tarih ve 26966 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

durumunda ilgili değişiklik 31.12.2007 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için geçerlidir.

39 sıra no'lu⁸², 53 sıra no'lu⁸³ ve 83 sıra no'lu⁸⁴ değişiklikler ise doğrudan UMS-TMS 12 tarafından yapılmış olup, birinci değişiklik 31.12.2005, ikinci değişiklik 31.12.2006, yedinci değişiklik ise 31.12.2007 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için geçerlidir.

12 numaralı standardın amacı; gelir vergilerinin (kurum kazancı üzerinden hesaplanan vergilerin) muhasebeleştirilmesini düzenlemektir. Gelir vergilerinin muhasebeleştirilmesindeki en önemli konu aşağıdaki durumlarda cari ve ilerideki dönemlerde vergisel sonuçlarının belirlenmesidir:

(a) Bir işletmenin bilançosunda yer alan varlıkların ve borçların defter değerlerinin ileride varlıklar için fayda elde etme, borçlar için ise ödemenin ve

(b) Cari dönemde oluşan ve sonuçları işletmenin mali tablolarına yansıyan işlemler veya diğer olayların vergisel sonuçları.

Finansal raporlama yapan kuruluş bir varlığı veya borcu muhasebeleştirdiğinde bunların defter değerleri kadar bu varlıktan ileride fayda temin edileceğini, borcun ise ödeneceğini bekler. Eğer defter değerleri tutarında ileride fayda elde edildiği veya borç ödendiğinde ödenecek vergiler, bu faydanın elde edilmesi veya borcun ödenmesinin vergisel etkisinin olmadığı duruma göre fazla veya az olacaksa; bu Standart, bazı istisnai durumların dışında, işletmenin ertelenmiş vergi borcu veya ertelenmiş vergi alacağı muhasebeleştirmesini zorunlu kılar.

Bu Standart işletmenin işlemlerin ve diğer olayların vergisel sonuçlarını işlemleri ve diğer olayları muhasebeleştirdiği şekilde muhasebeleştirmesini zorunlu kılar⁸⁵. Bu nedenle, işlemler ve diğer olaylar kar veya zararda muhasebeleştirilmişse, bunlarla ilgili vergi etkileri de kar veya zararda muhasebeleştirilir. İşlemler ve diğer olaylar doğrudan doğruya özkaynak hesaplarında muhasebeleştirilmişse, ilgili vergi etkileri de doğrudan özkaynak hesaplarında muhasebeleştirilir. Benzer şekilde, işletme birleşmelerinde ertelenmiş vergi alacağının veya vergi borcunun muhasebeleştirilmesi, işletme birleşmesinde oluşan şerefiye tutarını veya elde etmenin maliyetinin devralınan şirketin belirlenebilen varlıklarının net gerçeğe uygun

⁸² 28.10.2006 tarih ve 26330 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

⁸³ 15.07.2006 tarih ve 26583 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

⁸⁴ 13.08.2008 tarih ve 26966 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

⁸⁵ Ümit Gücenme ve Aylin Poroy Arsoy, "Vergilerin Muhasebeleştirilmesi, Ertelenen Vergi Varlık ve Yükümlülükleri", **TÜRMOB Muhasebe Ve Denetim Bakış Dergisi**, Sayı:21,2007, s.12.

değerlerinin, borçlarının ve koşullu borçlarının toplamını aşan kısmındaki devraların hissesine düşen kısmı etkiler.

Bu Standart, aynı zamanda, henüz kullanılmamış olan geçmiş yıl zararları nedeniyle oluşan ertelenmiş vergi varlıklarının veya kullanılmamış vergi avantajlarının muhasebeleştirilmesi, gelir vergilerinin mali tablolarda sunumunu ve gelir vergileri ile ilgili bilgilerin açıklanması konularını da düzenler.

UMS 12 standardının içinde yer alan bazı tanımlara yer verecek olursak;

Muhasebe karı (muhasebe zararı); vergi gideri öncesi dönem karını (zararını) ifade eder.

Vergiye tabi kar (mali zarar); vergi otoriteleri tarafından konulan kurallara göre bir hesap dönemi için tespit edilen ve üzerinden vergi ödenen (vergi geri kazanımı sağlayan) karı (zararı) ifade eder.

Vergi gideri (vergi geliri); dönem karının veya zararının belirlenmesinde dönem vergisi ve ertelenmiş vergi açısından dikkate alınan toplam tutarı ifade eder.

Dönem vergisi; vergiye tabi kar (mali zarar) açısından o döneme ait ödenecek gelir vergisini (geri kazanılacak gelir vergisini) ifade eder.

Ertelenmiş vergi borçları; vergiye tabi geçici farklar üzerinden gelecek dönemlerde ödenecek gelir vergilerini ifade eder.

Ertelenmiş vergi varlıkları; aşağıdaki durumlarda gelecek dönemlerde geri kazanılacak olan gelir vergisi tutarlarını ifade eder:

- (a) İndirilebilir geçici farklar;
- (b) Gelecek dönemlere devreden kullanılmamış mali zararlar; ve
- (c) Gelecek dönemlere devreden kullanılmamış vergi avantajları.

Geçici farklar; bir varlığın veya borcun bilançodaki defter değeri ile bunların vergi açısından taşıdıkları değerler arasındaki farkları ifade eder. Geçici farklar aşağıdakilerden biri şeklinde olabilir:

(a) Vergiye tabi geçici farklar; bunlar gelecek dönemlerde faydalanma veya ödeme yapıldığında o dönemlerin vergiye tabi karını veya zararını belirlerken vergiye tabi tutarlar oluştururlar; ya da

(b) İndirilebilir geçici farklar; bunlar gelecek dönemlerde faydalanma veya ödeme yapıldığında o dönemlerin vergiye tabi karını veya zararını belirlerken vergi matrahından indirilebilir tutarlardır.

Vergiye esas değer; bir varlık veya borcun vergisel açıdan taşıdığı tutarı/değeri ifade eder.

3.2. SÜREKLİ FARKLAR, GEÇİCİ FARKLAR VE VERGİ DEĞERİ

Mali kara ulaşırken, ortaya çıkan farkların dayandığı UMS 12 standardında bu farklar Sürekli Farklar ve Geçici Farklar olarak ikiye ayrılmıştır. Bunun yanında standartta yer alan Vergi Değeri kavramı da açıklanmıştır.

3.2.1. Sürekli Farklar

Süreklilik arz eden farklar vergi mevzuatına göre mali karın tespitinde hiçbir zaman kabul edilmeyen giderler ile hiçbir zaman vergilendirilmeyecek gelirlerden kaynaklanır ve bu farklar sonraki dönemlerde ortadan kalkması söz konusu olmadığından gelecek dönemlerin vergi gelir ve giderini etkilemez, dolayısıyla ertelenmiş vergi varlığı veya ertelenmiş vergi yükümlülüğü oluşturmaz. Bunun içindir ki sürekli farklar için herhangi bir muhasebesel işlem yapılmaz⁸⁶. Bir dönemin muhasebe karı ile vergiye tabi karı arasında ortaya çıkan ve sonraki dönemlerde ortadan kalkmayacak olan bu farklar, ülkenin vergi mevzuatından kaynaklanmaktadır. Vergi kanunları tarafından kabul edilmeyen bu giderler olmaya devam ettikçe, sürekli farklar da olacaktır⁸⁷. Belirli giderlerin vergi mevzuatı faaliyet gideri olarak kabul edilmemesi veya belirli gelirlerin vergiden muaf olması örneğinde olduğu gibi, yalnızca mali mevzuata göre mali tablolara girmiş giderler veya gelirler olabilir. Ancak bu durumda söz konusu farklılık ileriki dönemlerde ortadan kalkamayacağına göre, gelecek dönemlerin “vergi gideri” etkilenmeyecektir⁸⁸.

Muhasebe karı ve vergiye tabi kar arasındaki sürekli farklar kanunlarla ortaya çıktığından, her ülke için farklıdır⁸⁹. Ancak genel olarak sürekli farklara sebep olan unsurlar şunlardır⁹⁰:

- 1.Devlet tahvillerinden alınan farklar,
- 2.Her türlü cezalar ve gecikme zamları,
- 3.Yasal indirim ve istisnalar,
- 4.Net faaliyet zararları,
- 5.Hayat sigortası için ödenen primler ve poliçeden elde edilen kazançlar,

⁸⁶ Ahmet Kavak, “TMS 12 Gelir Vergileri Standardı Uygulaması Ve Vergi Değeri ile Muhasebe Değeri Arasındaki Farklılıkların Analizi”, ASMMMO VI.Muhasebe Uygulamaları ve Vergi Mevzuatı Sempozyumu, Antalya,02-06.03.2008,s.42.

⁸⁷ Bedri, s.12.

⁸⁸ Bilginoğlu, s.11.

⁸⁹ Kavak, s.43.

⁹⁰ Donald E. Kieso, Jerry J. Weygandt, Terry D. Warfield, Intermediate Accounting, John Wiley & Sons, Volume 1 (9th Edition), USA, 1998, s. 936.

6.Yasal limitin üzerindeki bağış ve yardımlar,

7.Şerefiye ve acentelik amortismanları,

8.Bölgesel gelişme teşvik ve yardımları,

9.Vergiden istisna olan gelirlerin kazanılması için yapılan giderler.

Bugün için uygulanmakta olan vergi mevzuatımıza göre, mali karın tespitinde hiçbir zaman gider olarak indirilmesi KKEG ile hiçbir zaman vergilendirilmesi söz konusu olmayan gelirler (istisnalar) ilgili vergi kanunu ve madde numaraları ile aşağıda belirtilmiştir.

Sürekli Farklılık Yaratın Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler;

- 193 sayılı GVK' un 41' inci maddesinde yer alan giderler,

- 5520 sayılı KVK' un 8' inci maddesinde sayılan giderler,

- 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu' nun 58' inci maddesi hükmü uyarınca indirim konusu yapılabilen Katma Değer Vergisi,

- 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu' nun 30/d maddesi hükmü gereğince GVK ve KVK kapsamında kazancın tespitinde gider olarak indirimi kabul edilmeyen diğeri bir deyişle kanunen kabul edilmeyen giderler için ödenen Katma Değer Vergisi,

- 197 sayılı Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu' nun 14' üncü maddesinde yazılı taşıtların Motorlu Taşıt Vergileri,

- 6802 sayılı Gider Vergiler Kanunu' nun 39' uncu maddesi kapsamında ödenen Özel İletişim Vergileri,

- 5602 sayılı Şans Oyunları Hasılatından Alınan Vergi Fon ve Payların Düzenlenmesi Hakkında Kanunu'nun 6'ıncı maddesine istinaden ödenen Şans Oyunları Vergisidir.

Sürekli Farklılık Yaratın Gelirler (İstisnalar);

- 5520 sayılı KVK' nun 5' inci maddesinde yer alan ve kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlar,

- 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu' nun geçici 3' üncü maddesi yer alan ve kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlar,

- 4490 sayılı Türk Uluslar arası Gemi Sicili Kanunu' nun 12' inci maddesi kapsamında elde edilen ve kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlar,

- 4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu' nun geçici 2' inci maddesi kapsamında elde edilen ve kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlardır.

3.2.2. Geçici Farklar

Geçici Farklar, bir varlığın veya borcun bilançodaki defter değeri ile bunların vergi açısından taşıdıkları değerler arasındaki farklardır. Aynı anlamda kullanılan zamanlama farkları, dönemin sonucunu etkileyen kalemler hem ticari, hem de mali bilançoda yer alıp da, bunların farklı zamanlara ait olması durumunda ortaya çıkmaktadır. Buna göre, aynı dönem içindeki muhasebe karı ile vergiye tabi kar arasındaki fark, zamanlama farkıdır. Bu farklar bazı gelir ve gider kalemlerinin, vergiye tabi kar ile muhasebe karı açısından dikkate alındıkları dönem arasında fark olmasından kaynaklanır. Belli bir zaman diliminde ortaya çıkan zamanlama farkları, sonraki dönemlerde ortadan kalkar⁹¹.

Geçici farklar iki ayrı durumda ortaya çıkar⁹².

a. Gelir ve giderlerin doğma zamanı ile vergi mevzuatına göre tanınma zamanlarının farklı oluşuna bağlı olarak meydana gelen geçici farklar ki bu farklara zamanlama farkları da denilir. Bu farklar gelecek dönemlerde varlığın tahsili veya giderleşmesi veya borcun ödenmesi ya da gelir kaydedilmesi ile ortadan kalkarlar. Örneğin, kıdem tazminatı karşılığının ayrıldığı dönemde ticari karın tespitinde gider olarak kaydedilmesine rağmen mali karın tespitinde KKEG olarak dikkate alınır ve kıdem tazminatının ödendiği dönemde fark ortadan kalkmaktadır. Önceki dönemde indirim kabul edilmediği için matraha ilave edilen karşılık gideri bir vergi varlığı yaratmakta, vergi yasalarınca indirilebilir duruma geldiğinde matrahtan düşülmektedir. Bir başka deyişle matraha ilave edildiği dönemde ödenen vergi, matrahtan indirildiği dönemde mahsup edilmektedir. Önceki yıllarda matraha ilave edilmesi nedeniyle peşin ödenen vergi niteliğindeki tutarlar, izleyen yıllarda matrahtan indirilebilir hale gelinceye kadar, bir vergi varlığı olarak nitelendirilir ve bu varlık bilanço aktifinde gösterilir.

b. Geçici farklar, zamanlama farklılıkları dışında aktif ve pasif kaleminin vergi yasalarına göre belirlenen değeri (vergi değeri) ile mali tablolardaki muhasebe ilkelerine göre belirlenen değerinin (muhasebe değerinin) farklı oluşundan da kaynaklanabilir. Bir diğer deyişle muhasebe standartları ve vergi yasaları arasında varlık ve kaynakların değerlendirme ölçülerinin aynı olmamasından kaynaklanan farklarda geçici farklardır. Geçici farklar neden kaynaklanmış olursa olsun belli bir

⁹¹ Bedri, s.14.

⁹² Kavak, s.45.

zaman dilimi içerisinde kendiliğinden ortadan kalkmakta olup, söz konusu geçici farklar vergilendirilebilir geçici farklar ve indirilebilir geçici farklar olarak ikiye ayrılır.

Ertelenmiş verginin doğmasına sebebiyet veren geçici farklar temelde işletmelerin varlık ve borçlarının, temel muhasebe kavramları ve vergi kanunları açısından farklı ilkelere hareketle değerlendirilmesinden kaynaklanmaktadır. Bu nedenle de ertelenmiş geçici vergi farkları, işletmeye kayıtlı bulunan her bir varlık ve borç kaleminin vergi kanunları ve temel muhasebe kavramları karşısındaki durumu değerlendirilmek suretiyle saptanmalıdır.

Geçici farkları oluşturan nedenleri bir başka şekilde de şu şekilde iki grupta toplayabiliriz⁹³. Bunlar;

a. Ticari karın (muhasebe karının) mali kardan (vergilendirilebilir kardan) büyük olması durumu:

- Bazı gelir unsurları cari hesap döneminde ticari (muhasebesel) olarak tanınmaktayken, mali (vergisel) açıdan sonraki hesap dönemlerinde tanınmaktadır.

- Bazı gider unsurları mali açıdan cari dönemde tanınıp matrahtan indirim konusu yapılmaktayken, ticari açıdan sonraki hesap dönemlerinde tanınmaktadır.

b. Mali karın ticari kardan büyük olması durumu:

- Bazı gelir unsurları cari hesap döneminde mali açıdan tanınmaktayken, ticari açıdan sonraki hesap dönemlerinde tanınmaktadır.

- Bazı gider unsurları ticari açıdan cari dönemde tanınmaktayken, mali açıdan sonraki hesap dönemlerinde tanınıp matrahtan indirim konusu yapılmaktadır.

İşletmeye ait varlık ve borçların bilançodaki kayıtlı değerleri ile vergi değeri arasındaki farkı ifade eden ve ertelenmiş verginin doğmasına yol açan geçici farklar, “vergilendirilebilir geçici farklar” ve “indirilebilir geçici farklar” olarak ikiye ayrılmıştır.

Vergilendirilebilir Geçici Farklar; varlığın veya yükümlülüğün kayıtlı değerinin geri kazanıldığı veya vadesi gelip ödendiği dönemlerde mali karın (mali zararın) tespitinde vergi matrahına dahil edilecek geçici farklardır⁹⁴. Mali tablolarda “ertelenmiş vergi borcu” adı altında gösterilmektedirler. Örnek olarak menkul kıymet faiz gelir reeskontu ve yenileme fonu verilebilir.

İndirilebilir Geçici Farklar; varlığın veya yükümlülüğün kayıtlı değerinin geri kazanıldığı veya vadesi gelip ödendiği dönemlerde mali karın (mali zararın)

⁹³ Loren A. Nikolai, v.d., Intermediate Accounting, Second Edition, Kent Publishing Company, U.S.A., 1983, s.910.

⁹⁴ International Accounting Standards Committee, **International Accounting Standards**, 1998, s.215.

tespitinde vergi matrahından indirilebilir geçici farklardır⁹⁵. Mali tablolarda “ertelenmiş vergi alacağı” adı altında gösterilmektedirler. Örneğin, şüpheli alacak gideri, kıdem tazminatı karşılığı, ödenecek SSK primleri, devreden mali zarar, devreden yatırım indirimi ve menkul kıymet değer düşüklüğü gideri indirilebilir geçici fark yaratan unsurlardandır.

Vergiye Esas Değer; vergi düzenlemeleri kapsamında bir varlık veya yükümlülükle ilgili gelecek dönemlerde vergi matrahını etkileyecek tutarlardır.

Varlığın Vergiye Esas Değeri; bir varlığın vergiye esas değeri, işletmenin gelecekte söz konusu varlığın defter değeri tutarında sağlayacağı vergiye tabi ekonomik yarardan vergisel açıdan gider olarak indirilebilecek olan tutardır. Eğer ilerideki ekonomik faydalar vergiye tabi olmayacaksa, anılan varlığın vergiye esas değeri defter değerine eşittir.

Borcun Vergiye Esas Değeri; defter değerinden bu borçla ilgili olarak gelecek dönemlerde vergi açısından indirilebilir tutarlar düşüldükten sonra kalan tutardır. Avans olarak alınmış olan hasılat örneğinde, ilgili borcun vergiye esas değeri alınan avansın tutarından gelecek dönemlerde vergiye tabi olmayacak olan gelir tutarları düşüldükten sonra kalan değerdir.

3.3. VERGİ ERTELEME YÖNTEMLERİ

Gelir vergilerine ilişkin muhasebe standartlarının hepsinde işletmelerin gelirleri üzerinden alınan, gelir ve kurumlar vergisinin muhasebeleştirilmesi açıklanmaktadır. Amaç ilgili çıkar grubuna en doğru, en güvenilir ve aynı zamanda, nesnel ölçütler sayesinde, en uygun şekilde karşılaştırılabilir durumu yansıtmaktır.

Burada karşımıza kurumlar vergisinin bir gider mi, yoksa karın bir unsuru mu olduğu sorunu ortaya çıkmaktadır. Vergi mevzuatı kurumlar vergisini karın 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’ denilmektedir. Nitekim Türkiye’de halen bu görüş geçerliliğini korumaktadır⁹⁶.

Kurumlar Vergisini gider olarak gören yöntemlerin genel olarak adları, “Vergi Etkili Muhasebe Yöntemleri”dir. Vergi etkili muhasebe yöntemlerinde vergiler kar

⁹⁵ International Accounting Standards Committee, s.215.

⁹⁶ Sevinç, s. 77.

elde edilmesi sırasında işletmenin katlandığı giderlerden sayılır ve ilişkin oldukları gelir ve giderler ile aynı dönemlerde tahakkuk ettirilerek muhasebeleştirilir⁹⁷.

Kurumlar Vergisi eğer yapılan işin maliyeti ise GKGMİnden dönemsellik ilkesinin (Bu ilke belirli bir dönemde satılan malın maliyeti ve giderlerinin, ancak o dönemin satışları ve hâsılatı ile karşılaştırılmasını öngörmektedir) kurumlar vergisi gideri için de uygulanması gerekmektedir. Gelir tablosunun bu başlık altında yansıtacağı da dönemin gelir tablosundaki vergi öncesi gelirin 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 kara ulaşıırken erteleniyor ve bu şekilde ödenecek kurumlar vergisine ulaşıyorsa, dönemin kurumlar vergisi karşılığı giderinin ertelenen kalemlere isabet eden kurumlar vergisi yükümlülüğü dahil olarak mali tablolara yansıtılması gerekmektedir⁹⁸.

3.3.1. Vergi Borçları Yöntemi

Bu yöntemi savunanlara göre teşebbüslerin safi gelirleri üzerinden alınacak gelir veya kurumlar vergisi, aslında teşebbüs karının devlette paylaşılmasından başka bir şey değildir. Dolayısıyla “bir dönemin faaliyet sonuca tekabül eden gelir veya kurumlar vergisi ile ilgili olarak herhangi bir muhasebe kaydına ve bilanço ve kar tablosunda ayrı bir hesapta göstermesine gerek yoktur⁹⁹. Bu yöntem kullanılmaya karar verilmişse, hesapların anlaşılabilir kılınması için dipnotlarda durumun açıklanması gerekir. Yapılan bu açıklamalar bilançoda ve kar tablosunda ortaya çıkan net kar tutarının, bileşik olma özelliğinin kaybolmasına sebep olmuştur. Hesapların şeffaflığı açısından bir takım sorunlar yaratmaktadır. Bu sorunların üstesinden gelebilmek için, vergi etkili muhasebe yöntemleri geliştirilmiştir.

3.3.2. Vergi Etkili Muhasebe Yöntemleri

Vergi muhasebesinin temel mantığı; bir döneme ilişkin gelir veya kurumlar vergisi, o dönemin net karının (vergi sonrası kar) elde edilmesi için yapılması zorunlu giderler mahiyetindedir. Dolayısıyla vergi öncesi kardan o kara cari vergi

⁹⁷ Sidney Dawidson, Roman LWeil, Handbook of Modern Accounting, 2nd Edition, USA, 1978, s.16.

⁹⁸ Sevinç, s.78.

⁹⁹ Haciosmanoğlu, s.60.

tarifesine göre tekabül eden gelir/kurumlar vergisi için bir karşılık ayrılması gereklidir¹⁰⁰. Bu karşılık ayırma işleminin muhasebeleştirilip kar zarar hesabına ve buradan da bilançoya aktarılmasında iki yöntem kullanılmaktadır. Bunlar erteleme yöntemi, yükümlülük yöntemi ve net vergi borçları yöntemleridir.

3.3.2.1. Erteleme Yöntemi

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 edecekleri para tahsiline ilişkin veya para ödemesine ilişkin hakları ve 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 tutulmazlar¹⁰¹.

Bu yöntem uyarınca dönemin vergi gideri şu unsurlardan oluşmaktadır:

- Vergi borcu karşılığı,
- Diğer dönemlere devredilen veya diğer dönemlerden devralınan zamanlama farklarının vergi etkileri.

Erteleme yöntemi, oluşan geçici farkların içinde bulunulan dönemin karına etkisini hesaplamaktadır. Her dönem ödenecek olan vergi tutarı, vergi öncesi kara bağlıdır. Ama birebir aynı değildir. Bunun sebebi, önceki dönemlerden farklı bir vergi oranının olması, önceki dönemlerden hâlihazırda bir ertelenmiş vergi tutarının olması ve sürekli farklardır. Bunun dışında vergi gideri, vergi öncesi karın bir fonksiyonudur.

UMS-TMS 12 no’lu standarda göre, cari dönemde ortaya çıkan zamanlama farklarının vergi etkilerinin cari vergi oranlarının kullanılması sonucu belirlenmesi öngörülmektedir. Standartta, bu yöntemin kullanılmasının kolaylaştırılması için benzer zamanlama farklarının gruplandırılabilmesi belirtilmiştir¹⁰².

Erteleme yönteminde, erteleme nedeniyle gelecek dönemlerde ödenecek olan vergiler “Ertelenmiş Vergi Borçları” adlı bir yükümlülük hesabı altında, ileride düşülecek vergiler ise, “Ertelenmiş Vergi Alacakları” adlı bir varlık hesabında gösterilir. Burada şu iki hususa dikkat edilmelidir; birinci husus ertelenmiş vergi borcu veya alacağının en fazla üç-dört yıl kapatılması olup, ikinci husus ise gelecekte

¹⁰⁰ Haciosmanoğlu, s. 61.

¹⁰¹ Mehmet Özbirecikli, “Ertelenmiş Vergi Kavramı ve Bilânço Üzerine Etkileri”, **Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi**, C:1, Sayı:2, 1999, s.114.

¹⁰² Sevinç, s.78.

vergi oranlarında meydana gelecek değişikliklerin herhangi bir surette dikkate alınmamasıdır¹⁰³.

Cari Dönem Ödenecek Gelir Vergisi, vergilendirilebilir kar ve ilgili vergi oranı temel alınarak hesaplanmaktadır. Zamanlama farklarının oluşma veya giderilmesinden doğan “Ertelenmiş Vergi Borcu veya Alacağı” ise, bu dönemde yaratılmış dönemsel farklılıklardan veya geçmişte kaydedilmiş ertelenmiş vergi borç ve alacaklarının düzeltilmesinden kaynaklanan, ödenecek veya indirilecek gelir vergisi tutarını kapsar.

Erteleme yöntemi gelir tablosunu öne çıkarır; amaç eşleştirme ilkesine göre belirlenen dönem karı ve dönem gideri arasında ilinti olmasıdır. Bunun sonucunda belirlenen vergi gideri ertelenmiş vergi gideri kadar düzeltilir. Erteleme yöntemine göre ayarlama yapmanın esası, dönemin vergi oranı ile ertelenmiş vergi tutarının hesaplanmasıdır¹⁰⁴.

3.3.2.2. Yükümlülük Yöntemi

Bu yöntemde ise cari zamanlama farklarının ileride gerçekleşeceği beklenen vergi etkileri dikkate alınır. Gerçekleşeceği beklenen vergi etkileri gelecekte fiilen ödenmesi gerekecek vergi borcuna ilişkin olarak yükümlülük veya ilerideki dönemlerle ilgili vergilerin peşin ödenmiş olmalarını içeren avans niteliğindeki ödemeleri temsil etmek üzere varlık olarak belirlenir ve gösterilirler¹⁰⁵. Bundan dolayı, “Peşin Ödenmiş Vergi Gideri” ve “Ertelenmiş Vergi Borcu” gelecekteki oluşabilecek tutarların doğru olarak gösterebilmeleri için, yeni konulan vergileri veya vergi oranındaki değişiklikleri de kapsayacak şekilde ayarlanmalıdır.

Yapılacak olan bu ayarlama dönemin vergi öncesi karı üzerinden yapılmaktadır. Bu şekilde yukarıda belirttiğimiz sakıncanın önüne geçilmekte ve gelecekte oluşması muhtemel vergi oranı değişiklikleri dikkate alarak, zamanlama farklarının vergi etkilerini ayarlamaya tabi tutmak mümkün olmaktadır. Bir başka deyişle, erteleme yönteminden farkı, “Ertelenmiş Vergiler Hesabı”nın vergi oranındaki değişmelerin dikkate alınarak hesaplanmasıdır. Bu ayarlama da dönem vergi öncesi kar zararından tahsis suretiyle yapılacaktır¹⁰⁶.

¹⁰³ Hacıosmanoğlu, s.61.

¹⁰⁴ Bilginoğlu, s.12.

¹⁰⁵ Özbirecikli, s.114.

¹⁰⁶ Bedri, s.87.

Yükümlülük yöntemi uygulandığında belli bir dönemin vergi gideri şu unsurları kapsar;

- Cari dönem için ödenecek vergisi
- Cari dönemde oluşan veya daha önceki dönemlerde oluşup cari dönemde düzeltilen zamanlama farklılıklardan oluşan vergi varlığı veya yükümlülüğü
- Yeni vergiler getirilmesi veya vergi oranlarındaki değişiklikler sonucunda ertelenmiş vergi varlıkları ve yükümlülüklerini düzenlemek için yapılan değişiklikler.

Yükümlülük yöntemi vergi dağıtımına (vergilendirilebilir kar ile muhasebe karı arasındaki sürekli farklardan arınmış) vergi öncesi muhasebe karının bir fonksiyonu olan vergi giderinin tahakkuku gözüyle bakar. Ancak, vergi öncesi muhasebe amaçlı karı oluşturan kalemler farklı vergi oranları ile vergilendirilebilir. 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 hesaplanır¹⁰⁷. Vergi oranlarında gelecek dönemlerde uygulanabileceği belirtilen bir değişikliğin açıklanmaması durumunda, mevcut vergi oranına göre hesaplama yapılır.

Yükümlülük yöntemi bilançoya dayanır; diğer bir deyişle işletmenin alacak ve borçlarının doğru bir şekilde gösterilmesi temel unsurdur. Ertelenmiş vergi, ya ileride ödenecek vergiye ilişkin bir borç veya peşin ödenmiş vergi nedeni ile bir varlık kalemidir. Ancak maliyeye karşı alacak ve borcun tutarı, gelecekteki vergi oranına bağlıdır; çünkü gelecek dönemlerdeki vergi oranının kestirilmesi gerekir ve gelir tablosunda, saptanan vergi gideri yer alır¹⁰⁸.

Yükümlülük yöntemi ile erteleme yönteminin eksik olduğu yön kapatılmakta, vergi oranındaki değişikliklerde dikkate alınmaktadır. Böylece vergi kazanç ve kayıpları meydana geldikleri dönemlerde muhasebece değerlendirilerek, tahakkuk ilkesine uygun hareket edilmiş olmaktadır.

3.3.2.3. Net Vergi Borçları Yöntemi

Bu yöntemin savunucuları, bir ekonomik malın değerini, kullanım değeri ve vergiden düşülmesine bağlayan düşüncededirler. Bir ekonomik malın kullanımı

¹⁰⁷ Sevinç, a.g.e. , 85.

¹⁰⁸ Bilginoğlu, s.12.

vergiden düşülmüyorsa, düşülene göre daha düşüktür. Mallar vergi etkilerine göre, sıralanabilir ve düzeltme yapılabilir. Gelir tablosunda gerçekten ödenen vergi gideri gösterilir¹⁰⁹.

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 vergi giderinin bir parçasını oluşturmak yerine bu defa dönemin amortisman giderlerine eklenen bir tutar olarak gösterilmektedir¹¹⁰.

3.4. ERTELENMİŞ VERGİ FARKLARI, HESAPLANMASI VE UYGULANMASI

Türk Vergi Kanunları ile temel muhasebe kavramları arasında ortaya çıkan farklılıklara sebep olan unsurlara değinilerek ticari kar ile mali kar arasındaki farkların nedenleri anlatılmaya çalışılmıştır.

Ertelenmiş vergi farklarına sebep olan unsurlar dokuz ana başlık halinde gruplanmıştır. Bunlar Yenileme Fonu, Kazanılmamış Finansman Gelirleri, Şüpheli Alacak Giderleri, Kıdem Tazminatı Karşılığı, Ödenecek SSK Primleri, Vergi Oranları Farklılıkları, Stok Değer Düşüklüğü Giderleri, Amortisman Giderleri, Devreden Mali Zararlardır.

3.4.1. Yenileme Fonu Ve Ertelenmiş Vergi

Sabit kıymet konusu olan iktisadi varlıklar işletmeler tarafından ihtiyaç duyulduğu takdirde satış konusu yapılabilmektedirler. Bu satış işlemi sonucunda kar elde edilebilir, zarar elde edilebilir veya ne kar ne de zarar elde edilebilir. Kar elde ediliyorsa bu bir gelir unsuru olurken, zarar elde ediliyorsa da bu bir gider

¹⁰⁹ Bilginoğlu, s. 12-13.

¹¹⁰ Sevinç, s. 90.

unsurudur. Dolayısıyla satış işlemi sonucunda oluşan gelir veya gider işletmenin dönem karı veya zararı ile ilişkilendirilmektedir.

213 sayılı VUK' un 328. maddesi amortismanına tabi iktisadi kıymetlerin satılması hususuna şu şekilde açıklık getirmiştir; "Amortismanına tabi iktisadi kıymetlerin satılması halinde alınan bedel ile bunların envanter defterlerinde kayıtlı değerleri arasındaki fark kar ve zarar hesabına geçirilir." İlgili maddenin devamında ise amortismanına tabi iktisadi kıymetlerin yenileme amacıyla satılmasına açıklık getirilmiştir. "... Satılan iktisadi kıymetlerin yenilenmesi, işin mahiyetine göre zaruri bulunur veya bu hususta işletmeyi idare edenlerce karar verilmiş ve teşebbüse geçilmiş olursa bu takdirde, satıştan doğan kar, yenileme giderlerini karşılamak üzere, pasifte geçici bir hesapta azami üç yıl süre ile tutulabilir. Her ne sebeple olursa olsun bu süre içinde kullanılmamış olan karlar üçüncü yılın vergi matrahına eklenir. Üç yıldan önce işin terki, devri veya işletmenin tasfiyesi halinde bu karlar o yılın matrahına eklenir.

Yukarıdaki esaslar dahilinde yeni değerlerin iktisabında kullanılan kar, yeni değerler üzerinden bu Kanun hükümlerine göre ayrılacak amortismanlara mahsup edilir. Bu mahsup tamamlandıktan sonra itfa edilmemiş olarak kalan değerlerin amortismanına devam olunur..."

Amortismanına tabi iktisadi kıymetler şayet "yenileme" amacıyla satışa konu ediliyorlarsa, diğer bir deyişle satılan varlığın yerine yine aynı türde ve aynı işleve sahip olan amortismanına tabi iktisadi kıymet alınacaksa ve satış işlemi sonucunda kar elde edilmiş ise bu takdirde söz konusu satış karı üç yıl süre ile bilançoda "öz kaynaklar" grubu içerisinde "yenileme fonu" adlı bir hesaba kaydedilir. (Yenileme fonu hesabı Tekdüzen Hesap Planı içerisinde "5-Öz kaynaklar" sınıfı "54-Kar Yedekleri" hesap grubunda "549-Özel Fonlar" hesabı içerisinde takip edilmektedir.) Satılan varlığın yerine yenisi alındığında yeni varlığın amortisman gideri ile bu hesap kapatılır.

Türk vergi uygulamalarına göre amortismanına tabi iktisadi kıymetlerin satışından doğan karın vergilendirilmesi ertelenebilmektedir¹¹¹. Temel muhasebe kavramlarına göre bu dönemin geliri olan bu unsur VUK' a göre bu dönemin geliri olarak nitelendirilmeyip, gelecek dönemlere ertelenmektedir. İşte bu noktada "Ertelenmiş Vergi Borcu" doğmaktadır.

¹¹¹ Yasemin Yıldırım, "Finansal Raporlamada Ertelenmiş Vergi Kavramı", Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, 2007,s.26.

Böylece işletmeler üç yıl içerisinde satışı gerçekleştirilen amortismanına tabi iktisadi kıymetin yerine yenisini alamasa bile satıştan doğan kar üçüncü yılın sonunda vergilendirilmektedir. Bu şekilde işletme içi yatırımlar teşvik edilmektedir.

Aşağıda ertelenmiş vergi farklarının yenileme fonu uygulamasında nasıl ortaya çıktığına dair bir örnek bulunmaktadır¹¹².

Örnek 1: Beysan Dayanıklı Tüketim Malları Üretim A.Ş. 15.10.2007 tarihinde üretim hattında kullanmakta olduğu 60.000,00 TL kayıtlı değere ve 50.000,00 TL birikmiş amortismanına sahip makinelerinden birini 30.000,00 TL karla yenilemek amacıyla satmıştır. 05.01.2008 tarihinde ise satışa konu ettiği bu makinenin daha üstün bir modelini 150.000,00 TL'ye satın almıştır¹¹³.

Bu durumda Beysan Dayanıklı Tüketim Malları Üretim A.Ş.'nin 2007, 2008 ve 2009 yıllarında yapacağı muhasebe kayıtları aşağıdaki gibidir.

a) Satışın yapıldığı 15.10.2007 tarihindeki muhasebe kaydı;

a.1.) Satış işleminden doğan 30.000,00 TL'lik kar, dönemsellik kavramına göre dönem karı ile ilişkilendirilerek "Diğer Olağandışı Gelir ve Karlar" hesabına kaydedilir.

----- 15.10.2007 -----	
102-Bankalar	40.000,00
257-Birikmiş Amortismanlar	50.000,00
253-Tesis, Makine ve Cihazlar	60.000,00
679-Diğer Olağandışı Gelir ve Karlar	30.000,00
----- / -----	

a.2.) Satış işleminden doğan 30.000,00 TL'lik kar, VUK hükümlerine göre dönem karı ile ilişkilendirilmeksizin 3 yıl süre ile bilançonun öz kaynaklar bölümünde "Özel Fonlar" hesabında takip edilir.

----- 15.10.2007 -----	
102-Bankalar	40.000,00
257-Birikmiş Amortismanlar	50.000,00
253- Tesis, Makine ve Cihazlar	60.000,00
549-Özel Fonlar	30.000,00
----- / -----	

¹¹² Yıldırım, s.28-35.

¹¹³ Satış işleminden doğan KDV ihmal edilmiştir. Satılan makinenin amortisman değerinin, yeni alınan makineye ait amortisman oranının ve amortisman yönteminin VUK ve ticari amaçlar açısından aynı olduğu varsayılmıştır.

b) Yeni makinenin satın alındığı 05.01.2008 tarihindeki muhasebe kaydı;

----- 05.01.2008 -----		
253- Tesis, Makine ve Cihazlar	150.000,00	
102-Bankalar		150.000,00
----- / -----		

c) Yeni makinenin satın alındığı yılın sonundaki muhasebe kaydı;

c.1.) Yıl sonu itibariyle bir tam yıllık amortisman gideri hesaplanarak ilgili hesaplara kaydedilir. (Makinenin amortisman listesinde faydalı ömrü 10 yıl, amortisman oranı %10' dur.)

----- 31.12.2008 -----		
730-Genel Üretim Giderleri	15.000,00	
257-Birikmiş Amortismanlar		15.000,00
----- / -----		

c.2.) VUK hükümlerine göre yıl sonu itibariyle bir tam yıllık amortisman gideri hesaplanarak "Özel Fonlar" hesabından mahsup edilir.

-----31.12.2008-----		
549-Özel Fonlar	15.000,00	
257-Birikmiş Amortismanlar		15.000,00
----- / -----		

d) 2009 yılı sonu itibariyle de "c.1." ve "c.2."deki muhasebe kayıtlarının aynısı yapılır.

Aşağıda Beysan Dayanıklı Tüketim Malları Üretim A.Ş.'nin 01.01.2007–31.12.2007 dönemine ait gelir tablosu bulunmaktadır.

Tablo 3: Beysan Dayanıklı Tüketim Malları Üretim A.Ş. 01.01.2007 – 31.12.2007 Dönemine Ait Gelir Tablosu (TL)

	İşletme Kayıtlarına Göre (1)	VUK' a Göre (2)	Fark (2)-(1)
Gelirler	120.000,00	90.000,00	(30.000,00)
Giderler	(20.000,00)	(20.000,00)	
VÖK	100.000,00	70.000,00	
Vergi (%30)	(30.000,00)	(21.000,00)	9.000,00
Net Kar	70.000,00	49.000,00	

Beysan Dayanıklı Tüketim Malları Üretim A.Ş.'nin yukarıda yer alan 2007 yılı işletme kayıtları ve VUK karşılaştırmalı gelir tablolarından da anlaşılacağı gibi makinenin satışından elde edilen 30.000,00 TL'lik kar, işletme kayıtlarına göre 2007 faaliyet dönemine ilişkin bir gelir olduğundan vergisi ödenmesi gereken bir unsur olarak 2007 faaliyet dönemi gelirleri içerisinde dahil edilmiştir. Bu durumda 2007 faaliyet dönemi için hesaplanan vergi 30.000,00 TL olmaktadır.

Ancak satış işlemi yenileme amaçlı olduğundan VUK' un 328. maddesine istinaden satıştan elde edilen 30.000,00 TL'lik kar bilançoda öz kaynaklar içerisinde yer alan "Özel Fonlar" hesabına kaydedilerek 2007 faaliyet dönemi gelirleri içerisinde gösterilmemiştir. Bu nedenle de Beysan Dayanıklı Tüketim Malları Üretim A.Ş.'nin 2007 yılında ödemesi gereken vergi 21.000,00 TL olarak hesaplanmıştır. Aradaki fark ertelenmiş geçici vergi farkı olup 9.000,00 TL'dir. Söz konusu fark daha sonraki faaliyet dönemlerinde ödenecek bir vergi farkı olduğundan 2007 yılı bilançosunda "Ertelenmiş Vergi Borcu" hesabına kaydedilmelidir.

Aşağıda Beysan Dayanıklı Tüketim Malları Üretim A.Ş.'nin 31.12.2007 tarihi itibarıyla VUK ve işletme kayıtları açısından karşılaştırmalı bilançoları yer almaktadır.31.12.2007 tarihli işletme kayıtları doğrultusunda hazırlanan bilanço ile yine aynı tarihli VUK hükümleri doğrultusunda hazırlanan bilanço arasındaki farklılıklar aşağıdaki gibidir.

- VUK hükümleri doğrultusunda hazırlanan bilançoda ertelenmiş vergi borcu (veya alacağı) yer almamaktadır.

- İşletme kayıtları doğrultusunda hazırlanan bilançoda "Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar" bölümünde 9.000,00 TL tutarında ertelenmiş vergi borcu yer almaktadır. Söz konusu fark yukarıda da değinildiği üzere, makinenin satışından elde edilen karın işletme kayıtlarına göre satışın gerçekleştiği faaliyet dönemi içerisinde gelir hesaplarına intikal ettirilmesinden ancak VUK' a göre satışın gerçekleştiği faaliyet dönemi içerisinde değil de ileriki dönemlerde gelir olarak tanınmasından kaynaklanmaktadır.

- VUK hükümleri doğrultusunda hazırlanan bilançoda "öz kaynaklar" bölümünde 30.000,00 TL tutarında yenileme fonu yer almaktadır. İkinci maddede belirtildiği gibi, VUK hükümleri doğrultusunda gelir olarak nitelendirilmeyen satış karının işletmenin bir kaynağı olarak nitelendirilmesi sonucunda bu hesaba kaydedilmektedir.

- İşletme kayıtları doğrultusunda hazırlanan bilançoda "Yenileme Fonu" hesabı yer almamaktadır.

Tablo 4: Beysan Dayanıklı Tüketim Malları Üretim A.Ş. 31.12.2007 Tarihli Karşılaştırmalı Bilançosu (TL)

Varlıklar	2007	2007
Dönen Varlıklar	İşletme	VUK
Kasa	15.000,00	15.000,00
Alacaklar	14.000,00	14.000,00
Stoklar	30.000,00	30.000,00
Duran Varlıklar		
Makineler	0,00	0,00
Demirbaşlar Net	10.000,00	10.000,00
Binalar Net	20.000,00	20.000,00
Varlıklar Toplamı	89.000,00	89.000,00
Yabancı Kaynaklar		
KV' li Yabancı Kaynaklar	0,00	0,00
KVYK Toplamı	0,00	0,00
UV' li Yabancı Kaynaklar	0,00	0,00
Ertelenmiş Vergi Borcu	9.000,00	0,00
UVYK Toplamı	9.000,00	0,00
Öz kaynaklar		
Sermaye	10.000,00	10.000,00
Yenileme Fonu	-	30.000,00
Dağıtılmayan Karlar	70.000,00	49.000,00
Öz kaynaklar Toplamı	80.000,00	89.000,00
Kaynaklar Toplamı	89.000,00	89.000,00

• VUK hükümleri doğrultusunda hazırlanan bilançoda “Dağıtılmayan Karlar” rakamı 49.000,00 TL olup, işletme kayıtları doğrultusunda hazırlanan bilançoda “Dağıtılmayan Karlar” rakamı 70.000,00 TL’dir. Bu farkın temel nedeni makine satışından elde edilen 30.000,00 TL’lik karın VUK’ a göre bu dönem içerisinde gelirleştirilmemesinden kaynaklanmaktadır.

İşletme kayıtları doğrultusunda hazırlanan bilançodaki “dağıtılmayan kar” rakamı işletmenin o yıl elde etmiş olduğu “ticari karı” ifade ederken, VUK’ a göre hazırlanan bilançodaki “dağıtılmayan kar” rakamı işletmenin o yılki “mali karı”nı ifade etmektedir.

Her iki bilançonun da geneline bakacak olursak, varlıklar ve kaynakların toplamda birbirlerine eşit olduğu ancak farklılığın varlıkları ve kaynakları oluşturan hesapların detayından kaynaklandığı anlaşılmaktadır.

Aşağıda Beysan Dayanıklı Tüketim Malları Üretim A.Ş.’nin 2008 ve 2009 hesap dönemlerine ait VUK ve işletme kayıtları açısından karşılaştırmalı kar zarar tabloları ile karşılaştırmalı bilançoları yer almakta olup, söz konusu mali tablolar incelendiğinde ertelenmiş geçici vergi farklarının dönemler itibariyle ortadan kalktığı net bir biçimde görülebilecektir.

Tablo 5: Beysan Dayanıklı Tüketim Malları Üretim A.Ş. 01.01.2008 – 31.12.2008 Dönemine Ait Gelir Tablosu (TL)

	İşletme Kayıtlarına Göre (1)	VUK’a Göre (2)	Fark (2)-(1)
Gelirler	150.000,00	150.000,00	
Giderler	(45.000,00)	(30.000,00)	15.000,00
VOK	105.000,00	120.000,00	
Vergi (%30)	(31.500,00)	(36.000,00)	(4.500,00)
Net Kar	73.500,00	84.000,00	

Tablo 6: Beysan Dayanıklı Tüketim Malları Üretim A.Ş. 01.01.2009 – 31.12.2009 Dönemine Ait Gelir Tablosu (TL)

	İşletme Kayıtlarına Göre (1)	VUK’a Göre (2)	Fark (2)-(1)
Gelirler	85.000,00	85.000,00	
Giderler	(20.000,00)	(5.000,00)	15.000,00
VOK	65.000,00	80.000,00	
Vergi (%30)	(19.500,00)	(24.000,00)	(4.500,00)
Net Kar	45.500,00	56.000,00	

Tablo 7: Beysan Dayanıklı Tüketim Malları Üretim A.Ş. Karşılaştırmalı Bilançoları
(TL)

	2008	2008	2009	2009
	İşletme	VUK	İşletme	VUK
Dönen Varlıklar				
Kasa	400,00	400,00	3.800,00	3.800,00
Alacaklar	15.000,00	15.000,00	15.000,00	15.000,00
Stoklar	10.000,00	10.000,00	35.000,00	35.000,00
	25.400,00	25.400,00	53.800,00	53.800,00
Duran Varlıklar				
Tesis, Makine ve Cihazlar	150.000,00	150.000,00	150.000,00	150.000,00
Birikmiş Amortisman (-)	-15.000,00	-15.000,00	-30.000,00	-30.000,00
Tesis, Mak. ve Cihazlar Net	135.000,00	135.000,00	120.000,00	120.000,00
Demirbaşlar Net	8.000,00	8.000,00	6.000,00	6.000,00
Binalar Net	19.600,00	19.600,00	19.200,00	19.200,00
	162.600,00	162.600,00	145.200,00	145.200,00
Varlıklar Toplamı	188.000,00	188.000,00	199.000,00	199.000,00
KV Yabancı Kaynaklar				
Banka Kredileri	30.000,00	30.000,00	-	-
KVYK Toplamı	30.000,00	30.000,00	-	-
UV Yabancı Kaynaklar				
Ertelenmiş Vergi Borcu	4.500,00	-	-	-
UVYK Toplamı	4.500,00	-	-	-
Öz kaynaklar				
Sermaye	10.000,00	10.000,00	10.000,00	10.000,00
Yenileme Fonu	-	15.000,00	-	-
Dağıtılmayan Karlar	143.500,00	133.000,00	189.000,00	189.000,00
Öz kaynaklar Toplamı	153.500,00	158.000,00	199.000,00	199.000,00
Kaynaklar Toplamı	188.000,00	188.000,00	199.000,00	199.000,00

3.4.2. Kazanılmamış Finansman Geliri Ve Ertelenmiş Vergi

Vadeli satışların üzerinde bulunan ve gelecek dönemleri ilgilendiren vade farkı gelirleri ertelenmiş finansman gelirleri ya da tahakkuk etmemiş finansman gelirleri olarak adlandırılmaktadırlar. Vade farkı aslında bir faiz niteliğindedir. Örneğin peşin satış bedeli 700,00 TL olan bir buzdolabını, vadeli olarak 840,00 TL'ye satın alabiliyorsak üzerinde 140,00 TL'lik bir faiz var demektir¹¹⁴.

213 sayılı VUK' a göre satışın türü vadeli bile olsa satış fiyatı satışın yapıldığı anda belirlendiğinden ve vergiyi doğuran olay satışın yapılması ile gerçekleştiğinden fatura bedelinin içerisine vade farkları da dahil edilmelidir. Dolayısıyla da gelir kaydedilmesi gereken tutar vade farkını da içeren 840,00 TL olmalıdır.

Söz konusu satışın 31.12.2009 tarihi itibarıyla yapıldığını varsayarsak 140,00 TL'lik vade farkı aslında içinde bulunulan hesap dönemini ilgilendirmeyen gelecek dönemleri ilgilendiren bir gelir niteliğindedir. Diğer bir ifade ile mali açıdan bu dönemin geliri olan bir unsur işletme açısından gelecek dönemin gelirdir.

Bu nedenle peşin satış bedeli üzerine dahil edilen vade farkları, vadeli (taksitli) satışın yapıldığı hesap döneminde vergilendirileceğinden gelecek dönemlerde indirilecek bir vergi farkı oluşturacaktır. Söz konusu vergi farkı bilançonun "Varlıklar" bölümünün "Duran Varlıklar" kısmında "Ertelenmiş Vergi Alacağı" adı altında raporlanmaktadır.

3.4.3. Şüpheli Alacak Giderleri Ve Ertelenmiş Vergi

Şüpheli alacaklar, ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi ile ilgili alacaklardan kanunen şüpheli hale geldiği varsayılan ve belli şartlar altında gider kaydedilebilen alacaklardır.

Bu tür alacakların gider yazılabilmeleri için gerekli olan şartlar 213 sayılı VUK' un 323. maddesinde şu şekilde düzenlenmiştir.

Ticari ve zirai kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi ile ilgili olmak şartıyla:

1. Dava veya icra safhasında bulunan alacaklar,
2. Yapılan protestoya veya yazı ile bir defadan fazla istenilmesine rağmen borçlu tarafından ödenmemiş bulunan dava ve icra takibine değmeyecek derecede küçük alacaklar, şüpheli alacak sayılır.

¹¹⁴ Yıldırım, s.44.

Yukarıda yazılı şüpheli alacaklar için değerlendirme gününün tasarruf değerine göre pasifte karşılık ayrılabilir.

Bu karşılığın hangi alacaklara ait olduğu karşılık hesabında gösterilir. Teminatlı alacaklarda bu karşılık teminattan geri kalan miktara inhisar eder.

Şüpheli alacakların sonradan tahsil edilen miktarları tahsil edildikleri dönemde kar/zarar hesabına intikal ettirilir.

Yukarıda kanundan aynen aktarılan maddeye göre bir alacağın şüpheli alacak sayılıp gider yazılabilmesi için işle ilgili olması, vadesi geldiği halde tahsil edilememiş olması sebebiyle dava açılmış olması ya da icraya verilmiş olması gerekmektedir.

Yapılan protestoya veya yazı ile bir defadan fazla istenilmesine rağmen borçlu tarafından ödenmemiş bulunan dava ve icra takibine değmeyecek derecede küçük alacaklar da karşılık yoluyla giderleştirilebilecek şüpheli alacaklardır. Buradaki küçüklük derecesinin belli bir sınırı olmamakla beraber dava veya icra takip masraflarının o günkü seviyesi dikkate alınmalıdır.

Şüpheli alacaklar karşılık ayrılmak suretiyle gider yazılabilirler. Böylece karşılık ayrılarak gider yazılan söz konusu şüpheli alacakların ileriki dönemlerde tahsil edilmesi durumunda gelir kaydedilmelerine imkan tanınmış olmaktadır.

Tasarruf değeri, bir iktisadi kıymetin değerlendirme gününde sahibi için arz ettiği gerçek değeridir.

Kanun maddesinden de açıkça anlaşılacağı gibi teminatlı alacakların ancak teminatsız kısımlarının şüpheli sayılması ve gider yazılması mümkündür. Şüpheli alacaklar, alacağın şüpheli hale geldiği hesap dönemi itibarıyla karşılık ayrılarak gider yazılabilirler.

Temel muhasebe kavramlarından dönemsellik ve ihtiyatlılık kavramlarına göre ise işletmelerin karşılaşılabilecekleri riskleri ortaya çıktıkları hesap döneminde göz önüne almaları gerekmekte olup muhtemel gider ve zararları için ilgili oldukları dönemlerde karşılık ayırmaları zorunlu hale getirilmiştir.

Türk vergi kanunlarında şüpheli alacaklara ilişkin yer alan düzenlemeler ihtiyatlılık ve dönemsellik kavramlarına aykırı hareket etmektedir. Söz konusu alacak için karşılık ayırıp gider yazabilmek için borçlu tarafa borcundan dolayı dava açmak veya icraya vermek gerekmekte, aksi takdirde yapılan gider kaydı geçici bir süre (alacağın vadesi gelip tahsil edilememesi ve dava açılmasına ya da icraya verilmesine kadar) için Türk vergi mevzuatı tarafından gider olarak dikkate alınmamaktadır.

Vergi kanunları, VUK' un 3. maddesinde belirtildiği üzere "hüküm ifade etmektedir". Diğer bir deyişle muhatapları tarafından ilgili madde veya maddelere uyulması zorunludur. Bu nedenle de faaliyet dönemi için ihtiyatlılık kavramı dikkate alınarak hesaplanan vergiden daha fazla bir vergi verecektir. Ancak bu durum geçici olup gelecek dönemlerde eksik ödenecek bir vergi farkı oluşturduğundan bilançonun "Varlıklar" bölümünün "Dönen Varlıklar" kısmında "Ertelenmiş Vergi Alacağı" adı altında raporlanmaktadır¹¹⁵.

Örnek yardımıyla ertelenmiş verginin ortaya çıkışı aşağıdaki gibi incelenebilir¹¹⁶;

Örnek 2: Aktif Tekstil San. Ve Tic. Ltd. Şti 18–25 yaş arası genç bayanlara yönelik spor giyim ürünleri imalatı yapan bir tekstil şirkettir. Şirket üretmiş olduğu ürünlerin büyük bir çoğunluğunu, yurt içi piyasada faaliyet gösteren perakende satış şirketlerine pazarlayarak faaliyet gösteren bir üretici firma niteliği taşımaktadır.

İşletmenin muhasebe sorumlusu Veli Bey, 31.12.2008 tarihi itibarıyla 2008 yılı içerisinde oluşan ve müşterilerinden henüz tahsil edemediği alacaklarına ilişkin ayrıntılı bir çalışma yürütmektedir. Yürütmüş olduğu çalışmanın sonucunda aşağıda yer alan bilgilere ulaşmıştır.

Tablo 8: 31.12.2008 Tarihi İtibarıyla Mevcut Alacakların Detayı

Sıra No	Müşteri Adı	Toplam Alacak (TL)	Vadesi
1	Melis Teks. Paz. Ve Tic. A.Ş.	15.000,00	10.12.2005
2	D&F Perakendecilik A.Ş.	30.000,00	30.01.2006
3	Uyum Teks. Paz. Ltd. Şti.	10.000,00	15.06.2006

Veli Bey bu bilgilerin ışığında Melis Teks. Paz. Ve Tic. A.Ş.'den tahsil edemediği ve vadesi gelen toplam 15.000,00 TL tutarındaki alacağı için 31.12.2008 tarihi itibarıyla icra takibi başlatmıştır. Ancak aldığı bir habere göre D&F Perakendecilik A.Ş.'nin işleri hiç de iyi gitmemektedir. Hatta piyasada D&F Perakendecilik A.Ş.'nin iflasın eşiğinde olduğu haberleri giderek artan bir hızla yayılmaktadır.

Bunun üzerine Aktif Tekstil San. Ve Tic. Ltd. Şti.'nin muhasebe sorumlusu Veli Bey, Melis Teks. Paz. Ve Tic. A.Ş.'den olan 15.000,00 TL alacağı ile D&F Perakendecilik A.Ş.'den olan 30.000,00 TL'lik alacağın tahsil edilemeyecek bir

¹¹⁵ Nalan Akdoğan ve Orhan Sevilengül, Türkiye Muhasebe Standartları İle Uyumlu Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulaması, 12. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara, 2007,s.156.

¹¹⁶ Yıldırım, s.47-52.

alacak olduğu kanaatine vararak "ihtiyatlılık" kavramından hareketle söz konusu tutarlar için karşılık ayırıp gider yazmıştır. Buna göre 31.12.2008 itibariyle oluşan mali tablolar aşağıdaki gibidir.

Tablo 9: Aktif Tekstil Sanayi Ve Ticaret Limited Şirketi 01.01.2008 – 31.12.2008 Dönemine Ait Gelir Tablosu (TL)

Gelirler		200.000,00
Giderler	(60.000,00)	
Şüpheli Alacak Gideri	(45.000,00)	(105.000,00)
VÖK		95.000,00
Vergi (%30)		(37.500,00)
Net Kar		57.500,00

Tablo 10: Aktif Tekstil Sanayi Ve Ticaret Limited Şirketi 31.12.2008 İtibariyle Hesaplanan Vergi

Vergi Öncesi Kar	95.000,00
+ İlaveler	30.000,00
— İndirimler	0,00
Vergi Matrahı (Mali Kar)	125.000,00
Hesaplanan Vergi (%30)	37.500,00

Aktif Tekstil Sanayi Ve Ticaret Limited Şirketi'nin gelir tablosunda Vergi Öncesi Kar rakamının 95.000,00 TL olduğu, hesaplanan verginin ise 37.500,00 TL olduğu görülmektedir. Tablo 10' de yer alan vergi hesabına bakıldığında ise ilaveler satırında 30.000,00 TL'lik bir tutarın olduğu görülmektedir. VUK 323. maddesine göre bir alacağın şüpheli alacak sayılıp gider yazılabilmesi için vadesi geldiği halde tahsil edilememiş olması sebebiyle dava açılmış olması ya da icraya verilmiş olması gerekmektedir. Oysa D&F Perakendecilik A.Ş.'den olan 30.000,00 TL tutarındaki alacağın vadesi henüz gelmemiştir. Dolayısıyla da dava veya icra takibi söz konusu değildir. Veli Bey bu tutar için ihtiyatlılık kavramından hareketle karşılık ayırıp gider yazmıştır. Diğer bir deyişle Veli Bey tarafından gider kaydedilen 30.000,00 TL'lik alacak vergi uygulamaları açısından henüz gider niteliği taşımamaktadır. Bu nedenle de vergi hesabında ilave bir kalem olarak

dikkate alınmalıdır. Buna göre Aktif Tekstil San. Ve Tic. Ltd. Şti.'nin 31.12.2008 tarihli bilançosu ise aşağıdaki gibidir.

Tablo 11: Aktif Tekstil Sanayi Ve Ticaret Limited Şirketi 31.12.2008 Tarihli Bilançosu (TL)

Dönen Varlıklar		Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar	
Kasa	10.000,00	Ödenecek Vergi Ve Diğer Yasal	
Banka	65.000,00	Yükümlülükler	37.500,00
Ticari Alacaklar	10.000,00	KVYK Toplamı	37.500,00
Şüpheli Alacaklar	45.000,00		
Şüp. Alacak Karşılığı	(45.000,00)	Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar	
Stoklar	120.000,00	UVYK Toplamı	0,00
Dönen Varlıklar Toplamı	205.000,00	Öz kaynaklar	
Duran Varlıklar		Öz Sermaye	150.000,00
Demirbaşlar	50.000,00	Dönem Karı	57.500,00
Birikmiş Amortisman	(10.000,00)	Öz kaynaklar Toplamı	207.500,00
Duran Varlıklar Toplamı	40.000,00		
Varlıklar Toplamı	245.000,00	Kaynaklar Toplamı	245.000,00

Şayet Aktif Tekstil Sanayi Ve Ticaret Limited Şirketi Uluslararası Muhasebe Standartlarına göre kayıtlarını tutsaydı bu durumda oluşacak mali tablolar şu şekilde olacaktı.

Tablo 12: Aktif Tekstil Sanayi Ve Ticaret Limited Şirketi 01.01.2008 – 31.12.2008 Dönemine Ait Gelir Tablosu (TL) (UMS' ye Göre)

Gelirler		200.000,00
Giderler	(60.000,00)	
Şüpheli Alacak Gideri	(45.000,00)	(105.000,00)
VÖK		95.000,00
Vergi (%30)		(28.500,00)
Net Kar		66.500,00

Tablo 13: Aktif Tekstil Sanayi Ve Ticaret Limited Şirketi 31.12.2008 Tarihli
Bilançosu (TL) (UMS' ye Göre)

Dönen Varlıklar		Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar	
Kasa	10.000,00	Ödenecek Vergi Ve Diğer Yasal	
Banka	65.000,00	Yükümlülükler	37.500,00
Ticari Alacaklar	10.000,00	KVYK Toplamı	37.500,00
Şüpheli Alacaklar	45.000,00		
Şüp. Alacak Karşılığı	(45.000,00)	Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar	
Stoklar	120.000,00	UVYK Toplamı	0,00
Ertelenmiş Vergi Alacağı	9.000,00		
Dönen Varlıklar Toplamı	214.000,00	Özkaynaklar	
Duran Varlıklar		Öz Sermaye	150.000,00
Demirbaşlar	50.000,00	Dönem Karı	66.500,00
Birikmiş Amortisman	(10.000,00)	Özkaynaklar Toplamı	216.500,00
Duran Varlıklar Toplamı	40.000,00		
Varlıklar Toplamı	254.000,00	Kaynaklar Toplamı	254.000,00

Yukarıda Aktif Tekstil Sanayi Ve Ticaret Limited Şirketi'ne ait iki farklı türde mali tablo bulunmaktadır. Esasen her iki mali tablo arasındaki farklılık daha öncede belirttiğimiz gibi temel muhasebe kavramları ile vergi uygulamaları arasındaki uyumsuzluktan kaynaklanmaktadır. Türk vergi kanunlarında şüpheli alacaklara ilişkin yer alan düzenlemeler ihtiyatlılık ve dönemsellik kavramlarına aykırı hareket etmektedir. Burada kanunlar tarafından dikkate alınan unsur işle ilgili olan bir alacağın vadesinin geldiği halde tahsil edilememiş olması sebebiyle dava açılmış olması ya da icraya verilmiş olmasıdır. Daha basit bir anlatımla, söz konusu alacak için karşılık ayırıp gider yazabilmek için borçlu tarafa borcundan dolayı dava açmak veya icraya vermek gerekmekte aksi takdirde yapılan gider kaydı geçici bir süre (alacağın vadesi gelip tahsil edilememesi ve dava açılmasına ya da icraya verilmesine kadar) için Türk vergi mevzuatı tarafından gider olarak dikkate alınmamaktadır.

Örneğimize dönecek olursak, Aktif Tekstil Sanayi Ve Ticaret Limited Şirketi'nin 2008 yılı içerisindeki şüpheli alacak gideri ihtiyatlılık ve dönemsellik kavramları dikkate alındığında 45.000,00 TL iken, vergi uygulamalarına göre 15.000,00 TL'dir. Yukarıda da değinildiği üzere bu farkın sebebi henüz vadesi gelmeyen ve dolayısıyla da henüz dava veya icra konusu yapılmamış bir alacağın gider kaydının yapılmasına rağmen vergi kanunlarının söz konusu alacağın gider kaydını henüz kabul etmemesindedir.

Vergi kanunları, VUK' un 3. maddesinde belirtildiği üzere "hüküm ifade etmektedir". Diğer bir deyişle muhatapları tarafından ilgili madde veya maddelere uyulması zorunludur. Dolayısıyla da Aktif Tekstil San. Ve Tic. Ltd. Şti. muhasebe sorumlusu Veli Bey'in VUK' un 323. maddesindeki şartları henüz sağlamadan gider kaydını yaptığı, D&F Perakendecilik A.Ş.'den olan 30.000,00 TL'lik tahsil edilemez duruma düşmüş olan alacak 2008 yılı içerisinde vergi kanunları açısından gider olarak dikkate alınmamakta bu nedenle de söz konusu tutar vergi hesabında matraha ilave edilmektedir. Diğer bir deyişle vergi kanunları aslında bu dönemin gideri olarak kesinleşen 30.000,00 TL'lik tutarı gider olarak değerlendirmemektedir. Bu nedenle de Aktif Tekstil San. Ve Tic. Ltd. Şti. 2008 faaliyet dönemi için ihtiyatlılık kavramı dikkate alınarak hesaplanan 28.500,00 TL tutarındaki vergiden 9.000,00 TL daha fazla bir vergi verecektir. Ancak bu durum geçici olup gelecek dönemlerde eksik ödenecek bir vergi farkı oluşturduğundan (söz konusu alacağın 30.01.2009 tarihi itibarıyla vadesi geleceğinden ve bu tarih itibarıyla hala tahsil edilememesi durumunda dava veya icra konusu yapılabileceğinden ötürü) bilançonun "Varlıklar" bölümünün "Dönen Varlıklar" kısmında "Ertelenmiş Vergi Alacağı" adı altında raporlanmaktadır.

3.4.4. Kıdem Tazminatı Karşılığı Ve Ertelenmiş Vergi

1475 sayılı İş Kanunu'nun günümüz ihtiyaçlarını karşılayamaması nedeniyle 4857 sayılı yeni İş Kanunu hazırlanarak 22.05.2003 tarihinde kabul edilmiş, 10.06.2003 tarihli ve 25134 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. 4857 sayılı kanunla, 1475 sayılı kanunun kıdem tazminatına ilişkin 14. maddesi dışındaki tüm maddeleri de yürürlükten kaldırılmıştır. Bu nedenle, yeni bir düzenleme yapıncaya kadar kıdem tazminatına ilişkin uygulama aynen devam ettirilecektir.

Buna göre kıdem tazminatı, söz konusu kanunda düzenlenen fesih hallerinde en az bir yıllık çalışma süresi bulunan işçiye veya işçinin vefat etmesi halinde kanuni mirasçılara işveren tarafından işçinin çalışma süresi ve bir aylık maaşı esas alınarak hesaplanıp ödenmesi gereken bedeli ifade etmektedir¹¹⁷.

213 sayılı VUK' un 288. maddesinde karşılık kavramı tanımlanmıştır. Buna göre; "Hasıl olan veya husulü beklenen fakat miktarı katıyetle kestirilemeyen ve

¹¹⁷ Necdet Sağlam, Salim Şengel ve Bünyamin Öztürk, UFRS/UMS Uyumlu Türkiye Muhasebe Standartları Uygulaması, Maliye ve Hukuk Yayınları, İstanbul, 2007, s.358.

teşebbüs için bir borç mahiyetini arz eden belli bazı zararları karşılamak maksadıyla hesaben ayrılan meblağlara karşılık denir.”

Yine 193 sayılı GVK' nın 40. maddesinin 3 numaralı bendinde;“... İşle ilgili olmak şartıyla, mukavelenameye veya ilama veya kanun emrine istinaden ödenen zarar, ziyan ve tazminatların...” gider olarak kurum kazancından indirilebileceği hüküm altına alınmıştır.

VUK açısından işletmelerin kıdem tazminatı karşılığı ayırma zorunluluğu bulunmamaktadır. Zira işçi ile işveren arasında mevcut olan hizmet sözleşmesi İş Kanunu'nda sayılan fesih hallerine uygun olarak sona ermeden ve kıdem tazminatı ödemesine işçinin hak kazandığı tespit edilmeden, bunun işveren açısından “hasıl olan veya husulü beklenen” bir borç niteliği taşıdığı söylenemez¹¹⁸. Kıdem tazminatı karşılığının ayrılması ihtiyatlılık ve dönemsellik kavramlarının bir gereğidir. Karşılığın ayrılmasını gerektiren durumun ortaya çıktığı hesap döneminin giderlerinin doğru bir biçimde belirlenerek işletmenin varlık ve borçlarının doğru bir biçimde ve tam olarak gösterilmesini sağlamaktadır. Oysaki GVK'nun yukarıda kanundan aynen aktarılan 40. maddesinin 3 numaralı bendinden de anlaşılabilir gibi, vergi kanunları bu giderleri muhtemel olarak doğdukları dönemde değil de kesin olarak belirlenip ödenmesinden sonra gider olarak kabul etmektedir.

Bu nedenle kıdem tazminatı karşılığı ayrıldığı hesap döneminde vergisel açıdan gider olarak tanınmayıp ticari kardan mali kara ulaşılrken “ticari kara ilave edilecek gider ve indirimler” olarak dikkate alınmalıdır. Böylece işletmenin kayıtlarında mevcut olan bir gider unsuru vergisel açıdan henüz tanınmadığından içinde bulunulan hesap döneminde ayrılan karşılığa tekabül eden vergi kadar fazla bir vergi ödenecektir. Fakat karşılığın ayrıldığı hesap döneminde ödenen “fazla vergi”nin kıdem tazminatının fiilen ödeneceği hesap döneminde ortadan kalkacağı açıktır. Bu durumda karşılığın ayrıldığı hesap döneminde ödenen fazla vergi gelecek dönemlerde indirilecek bir vergi farkı oluşturduğundan bilançonun “Varlıklar” bölümünün “Duran Varlıklar” kısmında “Ertelenmiş Vergi Alacağı” adı altında raporlanmalıdır.

Önceki hesap dönemlerinde ayrılan ve ticari açıdan gider olarak kayıtlara alınan kıdem tazminatının fiilen ödenmesi durumunda muhasebe kayıtları açısından tekrar gider yazılması söz konusu olmayacaktır. Burada dikkat edilmesi gereken şey ticari kardan mali kara ulaşılrken “ticari kara ilave edilecek gider ve indirimler” olarak dikkate alınarak vergilendirilen kıdem tazminatının vergisel açıdan artık gider olarak

¹¹⁸ Yıldırım, s.57.

tanındığı ve bu nedenle de ticari kardan mali kara ulaşılrken “ticari kardan indirimler” olarak dikkate alınarak daha önceden vergilendirilen bir tutarın artık vergilendirilmeyeceğidir.

3.4.5. Ödenecek SSK Primleri Ve Ertelenmiş Vergi

İşverenler, bir ay içinde çalıştırdıkları sigortalıların primlerine esas tutulacak kazançlar toplamı üzerinden hesaplanacak prim tutarlarını ücretlerinden kesmeye ve kendilerine ait prim tutarlarını da bu tutara ilave ederek en geç ertesi ayın sonuna kadar Sosyal Sigortalar Kurumu'na (SSK) ödemeye mecburdurlar.

Sosyal Sigortalar Kurumu'na fiilen ödenmeyen SSK primleri, 506 sayılı Sosyal Sigortalar Kanunu 80. maddesi uyarınca Gelir ve Kurumlar Vergisi'nin saptanmasında gider olarak kabul edilmemektedirler.

Dönemsellik kavramı ve tahakkuk esasına göre hesaplanan SSK primleri kanunda belirtilen süreler içerisinde ödenmese dahi işletmenin bir gideridir. Ancak vergi kanunları açısından fiilen ödenmeyen primler mali karın tespitinde matraha ilave edilmesi gereken unsurlar arasında yer almaktadır¹¹⁹.

Diğer bir ifade ile işletme açısından aslında bu dönemin gideri olan bir unsur, vergi kanunları açısından ileriki dönemlerde tanınacak bir gider unsuru olduğundan ilgili olduğu hesap dönemi içerisinde gider olarak dikkate alınmayıp matraha ilave edilerek vergilendirilecektir. Ancak bu durum geçici olup gelecek dönemlerde indirilecek bir vergi farkı olduğundan bilançonun “Varlıklar” bölümünün “Duran Varlıklar” kısmında “Ertelenmiş Vergi Alacağı” adı altında raporlanacaktır.

3.4.6. Vergi Oranlarındaki Farklılıklar Ve Ertelenmiş Vergi

Vergi oranlarındaki farklar nedeniyle oluşan geçici farklar, 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 karlarının üzerindeki vergi yükünün, bu karların dağıtılması sırasında vergiye tabi tutulması ile ortaya çıkmaktadır. Dönemsellik

¹¹⁹ Yıldırım, s.59.

kavramına göre vergi oranlarındaki artış nedeniyle tahakkuk eden bu vergilerin bu tarihte karşılık yoluyla muhasebeye intikal ettirilmesi gerekmektedir¹²⁰.

Ancak vergi kanunları açısından, söz konusu geçmiş yıl karlarının ortaklara fiilen dağıtımı yapılmadan bunlar üzerinden hesaplanarak karşılık ayrılıp gider yazılan vergiler, karşılığın ayrıldığı dönemde değil, fiilen ödemenin yapıldığı dönemde gider olarak kabul edilmektedir.

Diğer bir ifade ile işletme açısından cari hesap döneminde gider olarak dikkate alınan bu vergiler vergi kanunları açısından gelecek dönemlerde gider olarak tanınmaktadır. Bu durum indirilebilir bir vergi farkı oluşturmakta diğer bir deyişle ertelenmiş bir vergi alacağı meydana gelmektedir. Ancak bu durum geçici olup gelecek dönemlerde eksik ödenecek bir vergi farkı oluşturduğundan bilançonun "Varlıklar" bölümünün "Duran Varlıklar" kısmında "Ertelenmiş Vergi Alacağı" adı altında raporlanması gerekmektedir.

3.4.7. Stok Değer Düşüklüğü Gideri Ve Ertelenmiş Vergi

213 sayılı VUK' un 274. maddesine göre stoklar maliyet bedeliyle değerlendirilir. Ancak mevcut stokların yangın, deprem ve su basması gibi afetler ya da bozulmak, çürümek, kırılmak, çatlamak, paslanmak gibi haller neticesinde fiziki ve ekonomik değerlerinde önemli bir azalış olması durumunda veya piyasa fiyatlarında meydana gelen önemli azalmaların aynı kanunun 278. maddesine göre emsal bedeli ile değerlendirileceği hüküm altına alınmıştır.

UMS' ye göre ise yukarıda sayılan hallerde söz konusu stoklar için, ihtiyatlılık, dönemsellik kavramı ve tahakkuk esaslarından hareketle, değer düşüklüğü karşılığı ayrılması öngörülmektedir.

UMS' ye göre ayrılan bu karşılığın vergilendirilebilir kardan düşülebilmesi vergi dairesinden alınacak izne bağlı olduğu için vergilendirilebilir kardan indirilme dönemi ile karşılık ayrıldığı dönem farklılaşabilmektedir.

Bu nedenle işletmelerin UMS uyarınca ayırdıkları karşılıkları mali karın tespiti aşamasında VUK hükümleri doğrultusunda yeniden ele almaları gerekmekte ve bunun sonucunda VUK hükümlerine göre fazla veya eksik ayrılan karşılık rakamlarını ilave veya indirim olarak dikkate almaları gerekmektedir¹²¹.

¹²⁰ Günel, s.25.

¹²¹ Yıldırım, s.61.

Vergi kanunları, söz konusu değer düşüklüğünü, tutarının kesin olarak saptanmasından sonra gider olarak kabul ettiğinden yine burada ertelenmiş bir geçici fark ortaya çıkabilmektedir.

Değer düşüklüğü tutarının kesin olarak saptanması ise vergi idaresi tarafından verilecek bir takdir komisyonu kararına bağlı bulunmaktadır. Bir başka ifade ile takdir komisyonu kararı olmadan işletme tarafından ayrılan ve gider yazılan değer düşüklüğü tutarının vergi kanunları açısından gider olarak kabul edilmesi söz konusu değildir.

3.4.8. Amortisman Giderleri Ve Ertelenmiş Vergi

Muhasebe ve finansman açısından amortismanın tanımı; sabit kıymetlerin, kullanılacağı zaman süreci içinde değerlerinin bölümlere ayrılması, değerlerinin saptanması, değer kayıplarının mal oluşa yansıtılması ve kaynak yaratarak sabit kıymetlerin yenilenmesine olanak sağlamak üzere değerlerinin azaltılması ve sona erdirilmesidir.

213 sayılı VUK' un 313. maddesi amortisman mevzuuna şu şekilde açıklık getirmektedir; "İşletmede bir yıldan fazla kullanılan ve yıpranmaya, aşınmaya veya kıymetten düşmeye maruz bulunan gayrimenkullerle 269. madde gereğince gayrimenkul gibi değerlendirilen iktisadi kıymetlerin, alet, edavat, mefruşat, demirbaş ve sinema filmlerinin birinci kısımdaki esaslara göre tespit edilen değerinin bu Kanun hükümlerine göre yok edilmesi amortisman mevzuunu teşkil eder."

Aynı maddenin üçüncü fıkrasında; "Değeri (388 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği ile 01.01.2009'den itibaren) 670,00 TL'yi aşmayan alet, edavat, mefruşat ve demirbaşlar amortismanına tabi tutulmayarak doğrudan doğruya gider yazılabilir. İktisadi ve teknik bakımdan bütünlük arz edenlerde bu had topluca dikkate alınır." hükmü yer almaktadır.

Yukarıda kanundan aynen aktarılan maddeye göre bir iktisadi varlığın işletme içerisinde bir sabit kıymet olarak değerlendirilebilmesi için söz konusu iktisadi varlığın değerinin 670,00 TL'yi aşması ve işletme içerisinde bir yıldan fazla kullanılmak amacıyla alınması gerekmektedir.

VUK' un ilgili kısımları incelendiğinde amortisman yöntemi olarak temel iki yöntemin bulunduğu, bunlardan birinin "Normal Amortisman Yöntemi" bir diğerinin ise "Azalan Bakiyeler Yöntemi" olduğu görülmektedir. Sabit kıymet olarak nitelendirilen bir iktisadi varlık için bu iki yöntemden hangisinin seçileceği işletme yönetimine bırakılmış ancak bazı sınırlamalar getirilmiştir. VUK' un mükerrer 320.

maddesine göre; "...Bir iktisadi varlık üzerinden normal amortisman yöntemine göre amortisman ayrılmasına başlandıktan sonra bu usulden dönülemez. Bir iktisadi varlık üzerinden azalan bakiyeler usulüne göre amortisman ayrılmaya başlandıktan sonra normal amortisman usulüne geçilebilir..." olarak ifade edilmektedir.

VUK 320. maddesine göre; "Amortisman süresi, iktisadi kıymetlerin aktife girdiği yıldan başlar. Bu sürenin yıl olarak hesaplanması için (1) rakamı uygulanan nispete bölünür. Faaliyetleri kısmen veya tamamen binek otomobillerin kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olanların bu amaçla kullandıkları binek otomobilleri hariç olmak üzere, işletmelere ait binek otomobillerin aktife girdiği hesap dönemi için ay kesri tam ay sayılmak suretiyle kalan ay süresi kadar amortisman ayrılır. Amortisman ayrılmayan süreye isabet eden bakiye değer, itfa süresinin son yılında tamamen yok edilir." olarak ifade edilmektedir.

Dönemsellik kavramına göre ise aynı hesap dönemine ait hasılat, gelir ve karların yine aynı hesap döneme ait maliyet, gider ve zararlarla karşılaştırılması gerekmekte, diğer bir deyişle sabit kıymet konusu olan iktisadi varlık için ayrılacak olan amortisman gideri söz konusu varlığın işletmenin varlıkları içerisinde dahil olduğu dönem (ay kesri) dikkate alınarak hesaplanabilmektedir. Aksi takdirde dönemsellik ilkesine aykırı davranılarak aynı hesap dönemine ait olmayan gelir ve giderlerin karşılaştırılmasına sebebiyet verilebilecektir.

Tablo 14: Amortisman Uygulamalarında Ertelenmiş Vergi Farkları

UMS	VUK
<p>Dönemsellik ilkesinden hareketle sabit kıymet konusu olan iktisadi varlık için ayrılacak olan amortisman gideri söz konusu varlığın işletmenin varlıkları içerisine dahil olduğu dönem (ay kesri) dikkate alınarak hesaplanmaktadır.</p> <p>Faydalı ömür esasına göre amortisman ayrılır. Buna göre işletmenin o varlıktan yararlanmayı beklediği süre veya o varlıktan elde edilmesi beklenen üretim miktarı dikkate alınır. Diğer bir deyişle işletme tarafından serbestçe belirlenir.</p> <p>UMS' ye göre bir varlığın maliyeti, varlığın edinimi veya inşası için işletmenin katlandığı nakit ve nakit benzerlerinin tamamını ifade etmektedir. Diğer bir deyişle VUK' da olduğu gibi belirli bir tutarı aşmayan varlıkların amortismanına tabi tutulmadan doğrudan gider yazılacağına dair bir düzenleme bulunmamaktadır.</p> <p>UMS 16'ya göre, bir varlık değişik yöntemler ile amorti edilebilir. Bu yöntemler normal yöntem, azalan bakiyeler ve üretim miktarını temel alan yöntemlerdir. Ancak diğer amortisman yöntemleri de kullanılabilir. Uygulanacak olan yöntem varlığın kendisinden gelecekte elde edilecek ekonomik yararlarının kullanılma biçimine göre seçilir ve bir dönemden diğerine ekonomik yararlarında bir değişiklik olmadığı sürece tutarlı olarak uygulanır.</p> <p>UMS 16'ya göre, varlıkların faydalı ömürleri asgari olarak her hesap dönemi sonunda gözden geçirilir. Varlığın beklenen faydalı ömrü önceki tahminlerden farklılık gösteriyorsa cari ve gelecek dönemlere ilişkin amortisman oranları düzeltilir.</p>	<p>Ayrılacak olan amortisman gideri tam yıllık olmalıdır.</p> <p>(Binek otomobiller hariç)</p> <p>Amortisman oranları VUK 333, VUK 339 ve VUK 365 no' lu Genel Tebliğdeki oranlarla birebir örtüşmelidir.</p> <p>VUK 313. maddeye göre değeri (01.01.2009'den itibaren) 670,00 TL'yi aşmayan varlıklar amortismanına tabi tutulmadan doğrudan gider yazılmaktadır.</p> <p>Dört çeşit amortisman yöntemi vardır. Bunlar normal amortisman yöntemi, azalan bakiyeler yöntemi, madenlerde amortisman ve fevkalade amortisman yöntemidir. Fevkalade amortisman yöntemi amortismanına tabi varlıkların birtakım sebeplerden dolayı değerini yitirmesi, kullanılamaz hale gelmesi vb. nedenlerle Maliye Bakanlığı'ndan gerekli izinler alındıktan sonra uygulanabilmektedir.</p> <p>Amortisman oranlarında herhangi bir değişiklik yapılmaz.</p>

Yukarıdaki tabloda yer alan farklılıkların tamamı ertelenmiş geçici vergi farklarının oluşmasına sebebiyet vermekte ancak bu farklar ileriki hesap dönemlerinde kendiliğinden ortadan kalkmaktadır.

Aşağıda ertelenmiş vergi farklarının oluşumuna ilişkin basit düzeyde bir örnek yer almaktadır. Örnek; VUK' a göre tam yıllık ayrılması gereken amortisman giderine karşılık, dönemsel kavramına göre ayrılması gereken amortisman gideri konusunu ele almaktadır¹²².

Örnek 3: Beta Yazılım Ve Ticaret Limited Şirketi sahiplerinden Ahmet Ulus işe alacağı yeni bir eleman için gerekli olan bazı demirbaşları almaya karar vermiş ve 01.01.2007 tarihinde 800,00 TL'ye bir çalışma masası, 2.850,00 TL'ye tam donanımlı bir bilgisayar ve 730,00 TL'ye tekerlekli bir çalışma sandalyesi almıştır.

İşletmenin yazıcılarından birinin bozulması üzerine Ahmet Ulus 01.12.2007 tarihinde ise 985,00 TL'ye bir adet yazıcı almıştır.

Beta Yazılım Şirketi'nin muhasebe sorumlusu İrfan Bey, Ahmet Bey'in 2007 yılı içerisinde yeni almış olduğu bu demirbaşlara 31.12.2007 itibarıyla amortisman ayırıp bu tutarı defterlerine amortisman gideri olarak kaydedecektir. Bunun için İrfan Bey ilk olarak söz konusu iktisadi varlıkların kanuni sınırlar içerisinde sabit kıymet olarak nitelendirilip nitelendirilemeyeceğini sorgulamış ve tamamının sabit kıymet olarak değerlendirilip amortisman ayrılması gerektiğine kanaat getirmiştir. Daha sonra ise VUK 333,339 ve 365 Sıra No' lu Genel Tebliğlerde yer alan amortisman oranları ve faydalı ömürleri dikkate alması gerektiğini bildiğinden adı geçen tebliğlerden yararlanarak aşağıda yer alan tabloyu oluşturmuştur.

Tablo 15: Amortisman Hesaplama (TL)

Sıra No	Demirbaş Adı	Değer (TL)	Faydalı Ömrü	Amortisman Oranı	Hesaplanan Amortisman Gideri
1	Çalışma Masası	800,00	5 yıl	%20	800,00*%20=160,00
2	Bilgisayar	2.850,00	4 yıl	%25	2.850,00*%25=712,50
3	Tekerlekli Sandalye	730,00	5 yıl	%20	730,00*%20=146,00
4	Yazıcı	985,00	4 yıl	%25	985,00*%25*1/12=20,52

İrfan Bey oluşturmuş olduğu bu tabloya göre tüm sabit kıymet kalemleri için dönemsel kavramından hareketle amortisman ayırmıştır. Bir başka ifade ile

¹²² Yıldırım,s. 67-72.

masa, sandalye ve bilgisayar için tam yıllık, yazıcı için ise bir aylık amortisman ayırmıştır.

İrfan Bey'in 2007 yılı faaliyet sonuçlarına göre hazırlanmış olduğu basit düzeydeki bilanço ve gelir tablosu aşağıdaki şekildedir.

Tablo 16: Beta Yazılım Ve Ticaret Limited Şirketi 01.01.2007 – 31.12.2007
Dönemine Ait Gelir Tablosu (TL) (VUK' a Göre)

Gelirler		80.000,00
Giderler	(49.040,98)	
Amortisman Gideri	(999,02)	(50.040,00)
VÖK		29.960,00
Vergi (%30)		(8.988,00)
Net Kar		20.972,00

Tablo 17: Beta Yazılım Ve Ticaret Limited Şirketi 31.12.2007 Tarihli Bilançosu (TL)
(VUK' a Göre)

Dönen Varlıklar		Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar	
Kasa	11.000,00	Ödenecek Vergi Ve Diğer Yasal	
Banka	74.994,02	Yükümlülükler	8.988,00
Dönen Varlıklar Toplamı	85.994,02	KVYK Toplamı	8.988,00
		Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar	
		UVYK Toplamı	0,00
Duran Varlıklar		Öz kaynaklar	
Demirbaşlar	5.365,00	Öz Sermaye	60.000,00
Birikmiş Amortisman	(999,02)	Dönem Karı	20.972,72
Duran Varlıklar Toplamı	3.965,98	Öz kaynaklar Toplamı	80.972,72
Varlıklar Toplamı	89.960,00	Kaynaklar Toplamı	89.960,00

Beta Yazılım ve Ticaret Limited Şirketi'nin gelir tablosuna baktığımızda Vergi Öncesi Kar rakamının 29.960,00 TL olduğu, hesaplanan verginin ise 8.988,00 TL olduğu görülmektedir. Peki ama bu vergi nasıl hesaplanmıştır. Vergi hesabı esnasında vergi kanunlarında yer alan hükümler dikkate alınmış diğer bir deyişle tüm sabit kıymet kalemleri için tam yıllık amortisman gideri hesaplanmıştır. Buna göre yapılan vergi hesabı aşağıdaki gibidir.

Tablo 18: Beta Yazılım Ve Ticaret Limited Şirketi 31.12.2007 İtibariyle Hesaplanan Vergi

Vergi Öncesi Kar	29.960,00
+ İlaveler	0,00
—İndirimler	(225,73)
Vergi Matrahı (Mali Kar)	29.734,27
Hesaplanan Vergi (%30)	8.920,28

İndirimler satırında yer alan tutar 01.12.2007 tarihinde alınan ve sabit kıymet değeri üzerinden bir aylık amortisman gideri hesaplanan yazıcının geriye kalan onbir aylık amortismanıdır. $(985,00 * \%25 - 20,52)$

Şayet Beta Yazılım Ve Ticaret Limited Şirketi Uluslararası Muhasebe Standartları'na göre kayıtlarını tutsaydı bu durumda oluşacak mali tablolar şu şekilde olacaktı.

Tablo 19: Beta Yazılım Ve Ticaret Limited Şirketi 01.01.2007 – 31.12.2007 Dönemine Gelir Tablosu (TL) Ait (UMS' ye Göre)

Gelirler		80.000,00
Giderler	(49.040,98)	
Amortisman Gideri	(999,02)	
Toplam Giderler		(50.040,00)
VÖK		29.960,00
Vergi (%30)		(8.988,00)
Net Kar		20.972,00

Tablo 20: Beta Yazılım Ve Ticaret Limited Şirketi 31.12.2007 Tarihli Bilançosu (TL)
(UMS' ye Göre)

Dönen Varlıklar		Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar	
Kasa	11.000,00	Oden. Vergi Ve Diğer Yasal Yükümlülükler	8.920,28
Banka	74.994,02	KVYK Toplamı	8.920,28
Dönen Varlıklar Toplamı	85.994,02	Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar	
		Ertelenmiş Vergi Borcu	55,72
		UVYK Toplamı	55,72
Duran Varlıklar		Öz kaynaklar	
Demirbaşlar	5.365,00	Öz Sermaye	60.000,00
Birikmiş Amortisman	(999,02)	Dönem Karı	20.972,00
Duran Varlıklar Toplamı	3.965,98	Öz kaynaklar Toplamı	81.000,00
Varlıklar Toplamı	89.960,00	Kaynaklar Toplamı	89.960,00

Yukarıdaki mali tablolar arasındaki temel farklılık temel muhasebe kavramları ile vergi uygulamaları arasındaki uyumsuzluktan kaynaklanmaktadır. Örneğimizden de açıkça görülebileceği gibi Türk vergi uygulamalarında amortisman gideri dönemsel kavramına aykırı bir biçimde işlemektedir. Bir başka ifade ile Beta Yazılım Ve Tic. Ltd. Şti.'nin 2007 yılı içerisindeki amortisman gideri dönemsel kavramı dikkate alındığında 999,02 TL iken, vergi uygulamalarına göre 1.224,75 TL'dir. Diğer bir deyişle vergi uygulamaları aslında bu dönemin gideri olmayan 225,73 TL'yi vaktinden önce gider kabul etmektedir. Bu nedenle de Beta Yazılım Ve Tic. Ltd. Şti. 2007 faaliyet dönemi için dönemsel kavramı dikkate alınarak hesaplanan 8.988,00 TL'lik vergiden 55,72 TL daha az bir vergi verecektir. Ancak bu durum geçici olup gelecek dönemlerde ödenecek bir vergi farkı oluşturduğundan bilançonun "Kaynaklar" bölümünün "Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar" kısmında "Ertelenmiş Vergi Borcu" adı altında raporlanmaktadır.

Ayrıca unutulmamalıdır ki ertelenmiş verginin ayrı bir kalem olarak gösterildiği mali tablolarda "dönem karı" işletmenin o yıl elde etmiş olduğu "ticari karı" ifade etmekte iken, ertelenmiş verginin ayrı bir kalem olarak gösterilmediği mali tablolarda "dönem karı" işletmenin o yıl elde etmiş olduğu ticari kardan ziyade "mali

karı”nı ifade etmektedir. Diğer bir deyişle ertelenmiş verginin ayrı bir kalem olarak gösterildiği mali tablolarda “dönem karı” daha doğru bir rakamı içermektedir.

3.4.9. Devreden Mali Zarar Ve Ertelenmiş Vergi

5520 sayılı KVK'nun 9. maddesinin a bendinde; kurumlar vergisi matrahının tespitinde, her yıla ilişkin tutarlar ayrı ayrı gösterilmek ve beş yıldan fazla nakledilmemek koşuluyla geçmiş yılların mali bilançolarına göre meydana gelen zararların kurum kazancından indirilebileceği hüküm altına alınmıştır.

Burada dikkat edilmesi gereken husus mali kardan indirilebilecek geçmiş yıl zararının “mali zarar” oluşudur. Ayrıca şu da unutulmamalıdır ki geçmiş yıl mali zararlarının vergi avantajından yararlanabilmek için zararın devredildiği yıllarda faaliyetlerin karla sonuçlanması gerekmektedir. Geçmiş yıl mali zararlarının bu şekilde gelecek dönemlere devredilmesiyle ticari kar ile mali kar arasında geçici bir vergi farkı doğmaktadır¹²³.

Geçmiş yıllara ait mali zararların gelecek dönemlerde elde edilebilecek mali kardan indirimine imkan tanınması ile indirilebilir bir vergi farkı oluşmakta diğer bir deyişle ertelenmiş bir vergi alacağı meydana gelmektedir. Bu nedenle işletmenin zarar ettiği hesap döneminde söz konusu ertelenmiş vergi alacağının mali tablolarda gösterilmesi gerekmektedir.

Ancak ileriki hesap dönemlerinde söz konusu geçmiş yıl mali zararlarından yararlanılabilecek düzeyde bir mali karın oluşması muhtemel değilse, ertelenen vergi alacağı mali tablolara yansıtılmaz.

Örnek 4: Bir işletme düşünelim 2006, 2007 ve 2008 yıllarında elde ettiği ticari karlar sırasıyla 5.000,00–3.000,00 ve 3.000,00 TL, geçerli vergi oranı ise %30 olduğunu varsayalım. Bu durumda söz konusu hesap dönemlerinde ödeyeceği vergi miktarları aşağıdaki gibi olacaktır.

Tablo 21: Dönemler İtibariyle Hesaplanan Vergi

	2006	2007	2008
Kar	5.000,00	3.000,00	3.000,00
Hesaplanan Vergi (%30)	(1.500,00)	(900,00)	(900,00)

Aynı işletmenin 2005 yılında 10.000,00 TL mali zarar elde etmiş olduğunu varsayalım. Bu durumda 3.000,00 TL'lik bir ertelenmiş vergi alacağı söz konusudur. Diğer bir ifade ile ileriki yıllarda elde edilen karlar üzerinden

¹²³ Yıldırım, s.76.

ödenecek vergiler üzerinden 3.000,00 TL'lik bir vergi avantajı elde edilmiş olunacaktır. Aşağıda söz konusu hesap dönemlerinde ödenecek vergi miktarlarını gösteren bir tablo bulunmaktadır.

Tablo 22: Dönemler İtibariyle Hesaplanan Vergi (Mali Zararın Bulunması Durumunda)

	2006	2007	2008
Kar	5.000,00	3.000,00	3.000,00
Mahsup Edilen Geçmiş Yıl Zararları	(5.000,00)	(3.000,00)	(2.000,00)
Mali (Vergilendirilebilir) Kar	0,00	0,00	1.000,00
Hesaplanan Vergi (%30)	0,00	0,00	(300,00)

Her iki tablo karşılaştırıldığında ilk tabloda üç yıl içinde ödenecek verginin 3.300,00 TL olduğu, ikinci tabloda ise geçmiş yıllarda elde edilen mali zararın vergi etkisinden ötürü sadece 300,00 TL'lik bir ödenecek verginin çıktığı görülmektedir. Bu nedenle 2005 yılında oluşan 10.000,00 TL'lik mali zararın vergi etkisinin mali tablolarda "Ertelenmiş Vergi Alacağı" adı altında gösterilmesi gerekmektedir.

3.5. ERTELENMİŞ VERGİ FARKLARININ MUHASEBELEŞTİRİLMESİ VE MALİ TABLOLARA YANSIMASI

İşletmelerin vergi etkili muhasebe yöntemlerinden kendilerine en uygun olanı belirledikten sonra sıra ticari kar ve mali kar arasındaki farkların saptanması ve seçilen bu yöntemle göre farkların hesaplanmasına gelmektedir.

Ülkemizde, defter tutma zorunluluğu ile ilgili başlıca düzenlemeler, VUK (Md. 171 - 257), TTK (Md. 66 - 86), Bankalar Kanunu (Md., 30, 51-61) ve Kooperatifler Kanunu'nda (Md. 89) bulunmaktadır.

TTK' nın 66. maddesinde defter tutmaktan maksadın ne olduğu açıklanmıştır. Buna göre defter tutmanın amaçları; ticari işletmenin iktisadi ve mali durumunu, borç ve alacak ilişkilerini, her faaliyet döneminde ortaya çıkan sonuçları tespit etmektir.

VUK' un 171. maddesi uyarınca ise; vergi uygulaması bakımından mükellefler vergi ile ilgili servet, sermaye ve hesap durumunu tespit etmek, vergi ile ilgili faaliyet ve hesap neticelerini tespit etmek, vergi ile ilgili muameleleri belli etmek,

mükellefin vergi karşısındaki durumunu hesap üzerinden kontrol etmek, incelemek, mükellefin hesap ve kayıtlarının yardımıyla üçüncü şahısların vergi karşısındaki durumlarını (emanet mahiyetindeki değerler dahil) kontrol etmek ve incelemek amaçlarını sağlayacak şekilde defter tutma zorunluluğu bulunmaktadır.

TTK hükümleri ve muhasebe usul ve esasları dikkate alınarak düzenlenen mali tablolarda yer alan dönem karına ticari kar denir. Ticari kar işletmenin gerçek karını ifade etmekte olup, dönem içinde ve dönem sonunda yapılan kayıtlar tamamen ticari karın tespit edilmesine yöneliktir. İşletmeyle ilgili bütün işlemler, bu işlemlerin vergi kanunları karşısındaki durumuna bakılmaksızın ticari karın tespit edilmesine ilişkin kurallara göre ilgili oldukları hesaplara kaydedilmektedirler.

Vergi kanunlarında yer alan hükümler dikkate alınarak tespit edilen vergilendirilebilir dönem karına ise mali kar denir. Vergi kanunları hükümlerine göre hesaplanan mali kar, çoğu zaman ticari kardan farklı olabilmektedir. Hatta bazen vergi öncesi karı bulunan bir işletmenin vergi kanunları hükümlerine göre zarar beyan etmesi durumu bile ortaya çıkabilmektedir. Mali kar rakamı işletmelerin vergi matrahlarını ifade etmekte olup, vergiye tabi kazanç işletmeler tarafından mali tablolar dışında hesaplanmaktadır.

Mali kar muhasebe kayıtlarında belirlenmez, ticari kara gerekli eklemeler ve çıkarmalar yapılarak tespit edilir. Söz konusu eklemeler ve çıkarmalar yukarıda da belirtildiği üzere mali tablolar dışında yapılmaktadır¹²⁴.

Ertelenmiş vergi farklılıklarının yevmiye defterinde nasıl muhasebeleştirilmesi gerektiğine ilişkin bir örnekteverilebilir¹²⁵.

Örneğin bir işletmenin muhasebe (ticari) karı 405.000,00 TL, vergilendirilebilir (mali) karı ise 389.000,00 TL olsun. Dönemin geçerli vergi oranı ise %35 olsun. Bu durumda ticari ve mali açıdan hesaplanan vergiler sırasıyla 141.750,00 TL ve 136.150,00 TL olmaktadır. İşletmenin ticari karına göre ve mali karına göre hesaplanan vergi tutarları arasındaki fark olan 5.600,00 TL'nin ise tamamının ertelenmiş vergiye sebebiyet veren geçici farklardan kaynaklandığını varsayalım. Bu durumda ticari ve mali kara göre hesaplanan vergiler arasındaki fark kadar diğer bir deyişle 5.600,00 TL kadar bir ertelenmiş vergi borcu ortaya çıkmaktadır. Bu durum aşağıdaki gibi muhasebeleştirilecektir.

¹²⁴ Nalan Akdoğan, "UMS 12 – Gelir Vergileri Standart Hükümlerine Göre Dönem Karından İndirilecek Vergi Giderinin Hesaplanması ve Ertelenmiş Vergilerin Muhasebeleştirilmesi", **TÜRMOB Muhasebe Ve Denetim Bakış Dergisi**, Sayı:17, 2006, s.18.

¹²⁵ Yıldırım, s.79.

----- / -----	
Cari Dönem Vergi Gideri	141.750,00
Ödenecek Vergi	136.150,00
Ertelenmiş Vergi Borcu	5.600,00
----- / -----	

Ticari kar ile mali kar arasında oluşan geçici farkların meydana getirdiği ertelenmiş vergi borcu arttıkça ilgili defter-i kebir hesabına alacalandırılırken ertelenmiş vergi borcu azaldıkça ilgili defter-i kebir hesabına borçlandırılır.

Ticari kar ile mali kar arasında oluşan geçici farkların meydana getirdiği ertelenmiş vergi alacağı arttıkça ilgili defter-i kebir hesabı borçlandırılırken ertelenmiş vergi alacağı azaldıkça ilgili defter-i kebir hesabına alacak kaydedilir.

Mümkün olduğu durumlarda, geçici farklılıklar, ilgili oldukları hesaplara göre, cari ya da cari olmayan farklar olarak sınıflandırılabilirler. Diğer bir ifade ile ertelenmiş vergi farkları uzun vadeli olabilecekleri gibi kısa vadeli de olabilmektedirler.

Ertelenmiş vergi alacağı oluşması durumunda, söz konusu farklılığın kısa ya da uzun vadeli oluşuna göre, bilançonun dönen varlıklar bölümünde “Diğer Dönen Varlıklar” hesap grubu içerisinde veya bilançonun duran varlıklar bölümünde “Diğer Duran Varlıklar” hesap grubu içerisinde izlenmesi uygun olacaktır¹²⁶.

Ertelenmiş vergi borcu oluşması durumunda ise, söz konusu farklılığın kısa ya da uzun vadeli oluşuna göre, bilançonun kısa vadeli yabancı kaynaklar bölümünde “Diğer Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar” hesap grubu içerisinde veya bilançonun uzun vadeli yabancı kaynaklar bölümünde “Diğer Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar” hesap grubu içerisinde izlenmesi uygun olacaktır.

UMS-TMS 12’ nin 74 numaralı maddesinde ertelenmiş vergi alacak ve borçlarının gerekli şartlar sağlandığı takdirde bilançoda netleştirilmek suretiyle gösterileceği açıklanmaktadır.

Gelir tablosunda cari dönem vergi gideri ile ertelenmiş vergiler ayrı ayrı gösterilmektedirler. Böylece işletmelerin cari dönemde elde ettikleri ticari kar rakamı üzerinden hesaplanan vergi giderini oluşturan, mali kar üzerinden hesaplanan “ödenecek vergi” rakamı ile işletmenin gelecek dönemlere devredeceği “ertelenmiş vergi” rakamının ayrı ayrı gösterilmesi sağlanmaktadır.

¹²⁶ Engin Dinç, “Muhasebe ve Vergi Kuralları Arasındaki İlişki ve Gelir Vergileri (TMS 12) Standardının Muhasebe Uygulamalarına Etkisi”, **Erciyes Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi**, Sayı:28, 2007, s.24.

Tablo 23: Ertelenmiş Vergiler Gelir Tablosu

Vergi Öncesi Ticari Kar	405.000,00
Cari Dönem Vergi Gideri	141.750,00
Ödenecek Vergi Gideri (-)	136.150,00
Ertelenen Vergi Gideri (-)/Geliri (+)	5.600,00
Net Dönem Karı/Zararı	263.250,00

Ertelenmiş vergi borcu rakamında meydana gelen bir artış işletmenin gelir tablosunda negatif bir etki yaratırken ertelenmiş vergi borcu rakamında meydana gelen bir azalış işletmenin gelir tablosunda pozitif bir etki yaratmaktadır. Diğer bir ifade ile ertelenmiş vergi borcunda meydana gelen bir artış gelir tablosuna gider olarak yansımakta iken ertelenmiş vergi borcunda meydana gelen bir azalış gelir tablosuna gelir olarak yansımaktadır.

Yine aynı şekilde ertelenmiş vergi alacağı rakamında meydana gelen bir artış işletmenin gelir tablosunda pozitif bir etki yaratırken ertelenmiş vergi alacağı rakamında meydana gelen bir azalış işletmenin gelir tablosunda negatif bir etki yaratmaktadır. Ertelenmiş vergi alacağında meydana gelen bir artış gelir tablosuna gelir olarak yansımakta iken ertelenmiş vergi alacağında meydana gelen bir azalış gelir tablosuna gider olarak yansımaktadır.

Bu nedenle uygulamada rastlanılmayan ancak ertelenmiş verginin mantığını kavradıktan sonra anlaşılabilen bazı durumlara rastlanmaktadır. Örneğin; hesap dönemi sonunda işletmenin vergi öncesi ticari karı değil de vergi öncesi ticari zararı oluştuysa ve mali açıdan da bakıldığında ödenecek bir vergisi çıkmadıysa ancak ertelenmiş vergi rakamlarındaki değişimden dolayı gelir tablosuna yansıyan ertelenmiş bir vergi geliri varsa bu durum net dönem zararını azaltıcı bir etki yaratmaktadır. Her ne kadar böyle bir durumda ödenecek bir vergi bulunmasa da ticari açıdan gelir ya da giderlerin tanınma zamanları ile mali açıdan tanınma zamanları arasındaki farklılıklar nedeniyle oluşan bir pozitif etkinin mali tablolara yansımaları gerekmektedir.

SONUÇ

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

Muhasebe karı ve vergilendirilebilir kar, bu karların 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 karının hesaplanmasında gelir veya gider kabul edilen kalemlerin, vergilendirilebilir karın hesaplanmasında kabul edilmemesi halinde farklılık göstermektedir. Birinci tip fark, zamanlama (ya da geçici) farkını, diğer iki fark da sürekli farkı ifade etmektedir. Süz 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, GVK, KVK ve VUK' da 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 gibi. İndirilebilir geçici fark ise, varlığın kayıtlı değeri ile vergi değeri arasında ortaya çıkan ve gelecek dönemlerde vergilendirilebilir kar tespit edilirken matrahtan indirilebilecek farktır. Örneğin; kıdem tazminatı karşılığı, taşınan mali zarar, kullanılmamış yatırım indirimi gibi.

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 karın 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 yöntemi 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 birçok avantajı vardır. Bu yöntemler işletmenin gelecekteki vergi kazanç ve kayıplarını gösterdiğinden, işletmenin karlılığı hakkında doğru ve açık bilgilerin verilmesine yardımcı olmaktadır.

Türkiye’de son yıllarda finansal raporlamanın UMS’ ye uyumu konusunda önemli ilerlemeler kaydedilmiş ve bu yöndeki çalışmalar devam etmektedir. Bu kapsamda yapılan çalışmalardan biri olan TTK Taslağı’nın yasalaşmasıyla ilgili çalışmalar hızlandırılmıştır. Taslak’ta, sermaye şirketleri için denetim zorunluluğu, kamuyu aydınlatma ve en önemlisi bütün işletmeler için TMSK’ nın yayımlayacağı standartların kabul edilmesi gibi, Türkiye’deki muhasebe uygulamaları açısından reform niteliğinde hükümler yer almaktadır.

Ülkemizde muhasebe konusunda düzenleme yapan değişik kanunlar vardır. Muhasebeye ilişkin temel kurallar çok önceden TTK’ da yer almasına rağmen, vergi mevzuatında yer alan emredici hükümler ve ağır cezai yaptırımlar, uzun yıllar uygulamada vergi muhasebesi anlayışının hakim olmasına neden olmuştur.

Bütün ülkelerin kendilerine özgü muhasebe standartları vardır. Günümüzde globalleşmenin sonucu olarak, ülkeler arasında ekonomik ilişkiler gittikçe artmaktadır. Böylece, uluslararası şirketler oluşumu ve bu şirketlerin birden fazla ülkenin kanunlarına tabi olmaları, çıkar gruplarının muhasebe bilgilerine olan ihtiyaçlarını artırmıştır. Bu nedenle, her ülkenin kendi iç işlerindeki muhasebe standartları, UMS’ ye entegre olma ihtiyacını ortaya koymuştur.

UMS' nin oluşturulma nedenleri; çok uluslu işletmelerin karşılaştıkları farklı muhasebe standartlarından kaynaklanan sorunların giderilmesi ve ticari ilişkilerin sorunları, muhasebe uygulamalarının aracılığıyla elde edilmesidir.

Muhasebe uygulamaları kaynağını muhasebe temel kavramları, GKGMİ ve muhasebe standartlarından almalıdır. Ancak bugün ülkemizde muhasebe uygulamaları önemli bir oranda vergi mevzuatına dayandırılmaktadır. Sınırlı ölçüde de olsa SPK' nın, özellikle de mali tabloların sunumu ile ilgili olarak devam etmektedir. Bu iki mevzuat arasında da bazı tekrarlar ve çelişkiler bulunmaktadır. Bunları gidermek ve standartlarla tek bir uygulama yoluna gitmek gerekmektedir.

Türkiye piyasalarında faaliyet içinde bulunan bir bankayı örnek verecek olursak vergi mükellefi olarak vergi dairesine vereceği bir bilanço için "1 nolu MSUGT uyarınca belirlenen ilkeler ve Tekdüzen Hesap Planını", bir aracı kurum olarak Sermaye Piyasası Kuruluna (SPK) vereceği bilanço için "SPK Muhasebe Standartlarını", banka olarak Bankalar Düzenleme ve Denetleme Kuruluna (BDDK) vereceği bilanço için "BDDK Muhasebe Standartlarını" ve nihayet alacağı olası bir uluslararası kredi için ilgili kredi kuruluşuna vereceği bilanço için "UMS" yi esas alarak mali tablolarını düzenlemek zorunda bırakılmıştır.

Ülkemizde yürürlüğe girmesi beklenen TTK Tasarısıyla ister halka açık ister kapalı olsun ülkedeki tüm firmalara muhasebe ve finansal raporlama konularında Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu tarafından yayımlanmış ve yayınlanacak, Uluslararası Finansal Raporlama Standardına uyumlu Türkiye Muhasebe Standartları'na uymaları mecburiyeti getirilmiştir. Başka bir ifadeyle bu mecburiyet Türkiye'de TTK' ya tabi tüm işletmelerin yasal mali tablolarını hazırlarken TMS' yi uygulamak durumunda olduklarını hükmetmektedir. Söz konusu yasal mali tablolar Olağan Genel Kurullarda da ortaklar onayına sunulacak ve dolayısıyla kar dağıtım sürecinde de esas olarak dikkate alınması gereken mali tablolar olarak önem yerini alacaktır. Bu çalışmada "Türkiye Muhasebe Standartları" yerine "Uluslararası Muhasebe Standartlarının" kullanılması TMS' lerin UMS' lerin birebir çevirileri olmasındandır.

Gelir ve Kurumlar Vergisi Muhasebesi başlıklı 12 Numaralı Muhasebe Standardının esas amacı, ticari kardan vergi kanunlarına göre hesaplanan vergiyi, bir gider olarak kabul edip, karşılık hesabı vasıtasıyla bilanço ve kar zarar tablosunda gösterilmesini sağlamaktır. Bu açıdan gerek söz konusu standart ve gerekse 1 Nolu MSUGT uyumluluk içindedir.

Vergi amaçlı kar ve finansal amaçlı kara etki eden her bir gelir veya gider kaleminin ertelenen vergi borcu ya da alacağı yaratıp yaratmadığının tespiti ve bunların yaratacağı vergi etkilerinin, indirilebilir geçici farklar ve vergiye tabi geçici farklar yönünden düzenlenmesi ve bu vergi etkilerinin doğurduğu ertelenen vergi alacağı ve ertelenen vergi borcunun hesaplanması ve muhasebeleştirilmesi 12 no' lu UMS ile düzenlenmiştir.

Vergiye tabi geçici farklar, ertelenen vergi borcu, indirilebilir geçici farklar ertelenen vergi alacağı yaratmaktadır. Standarda göre, vergi amaçlı kar üzerinden ödenecek vergiler, finansal amaçlı kar üzerinden ise vergi giderleri hesaplanmaktadır. Vergi giderleri, ödenecek vergilerden fazla ise fazla kısım ertelenen vergi borcu olacak, tersi durumda diğer bir deyişle eğer vergi giderleri, ödenecek vergilerden az ise noksan kısım ertelenen vergi alacağı olacaktır.

Muhasebe ve Vergi Sistemimizin yabancı olduğu bu uygulamada muhasebe kayıtlarında, finansal amaçlı kar üzerinden hesaplanan vergi giderleri borçlandırılırken karşılığında vergi amaçlı kar üzerinden hesaplanan ödenecek vergiler alacalandırılmakta, vergi giderlerinin ödenecek vergileri aşması halinde ertelenen vergi alacağı alacalandırılmakta, ödenecek vergilerin vergi giderlerini aşması halinde ise ertelenen vergi borcu hesabı borçlandırılmaktadır.

Muhasebe standartları, Tekdüzen Muhasebe Sistemi ve hesap planı anlayışını aşan bir uygulama olup, tekdüzen bir hesap planı ve mali tablo formatı standartların ruhuna aykırıdır.

Vergi idaresinin, ağırlıklı olarak sermaye piyasasına yönelik olarak hazırlanmış olan, standartlara uyum sağlamak amacıyla, tek düzen hesap planının' da değişikliğe gitmesi de uygun olmayacaktır. Çoğu işletme tarafından kullanılmayacak birçok hesap ve grubun açılacak olması, hesap planının tıkanmasına yol açabilecektir. Diğer taraftan, muhasebe programlarının, raporlamada, sağladığı kolaylıklar ve klasik bir hesap planına ihtiyaç duymaması da göz önünde bulundurulmalıdır.

Bu çalışmanın amacı, ülkemiz muhasebe hukuku ile UMS' nin benzer ve farklı yönlerinin ortaya konulmasıdır. Böylece, Türk Muhasebe Hukuku'nun daha çağdaş ve UMS' ye uyumlaştırılabilmesi için ne gibi sorunların olduğu, ilgili düzenlemeler arasındaki benzer ve farklı yönler ortaya konularak, alınması gereken önlemler öneri şeklinde sunulmuştur.

Türk Muhasebe Hukuku'nun, UMS' ye uyumu, yabancı çıkar gruplarının özellikle, muhasebeden elde edecekleri raporlar konusundaki karşılaştıkları

sorunları, büyük ölçüde ortadan kaldıracaktır. Böylece, güvenilir raporlar sayesinde, uluslararası alanda yatırım yapmak isteyen gerek yabancı yatırımcılar ve gerekse Türk vatandaşlarının çokuluslu şirket kurma arzuları daha da artabilecektir. Türk Muhasebe Hukuku'nun, UMS' ye tam anlamıyla uyumu neticesinde Türkiye, gerek hesapsal ve gerekse hukuki alanda dünyanın diğer ülkeleri ile bütünleşmesini sürdürecektir.

Uluslararası gerçekliği kabul edilmiş muhasebe raporlarının elde edilmesi, ülke muhasebe uygulamalarının UMS' ye uyumu ile mümkündür. Bu nedenle, vergi kanunlarımıza dayanan tebliğlere dayanarak yapılan uygulamalar, UMS ile karşılaştırılarak benzer ve farklı yönleri ortaya konmaya çalışılmıştır. Bu karşılaştırma sonucunda UMS ile Maliye Bakanlığı'nın yayımlamış olduğu Tebliğ'lerin istenilen derecede uyumlu olmadığı görülmektedir.

Sonuç olarak denilebilir ki, her ne kadar Türk Vergi Hukuku ile UMS arasında farklılıklar olsa da, bu konuda yapılan çalışmaların hızla devam ettiği ve TMS' lerin, UMS' ye hızla uyumlu hale getirildiği gözlenmektedir.

KAYNAKÇA

AKBULUT, Yıldız Özerhan. "Vergi Usul Yasasındaki Değerleme Hükümlerinin UMS-TMS Kapsamında İncelenmesi", **ASMMMO VI. Muhasebe Uygulamaları ve Vergi Mevzuatı Sempozyumu**, Antalya, 02-06.03.2008.

AKDOĞAN, Nalan ve Orhan Sevilengül. **Türkiye Muhasebe Standartları İle Uyumlu Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulaması**, 12. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara, 2007.

AKDOĞAN, Nalan. "UMS 12 – Gelir Vergileri Standart Hükümlerine Göre Dönem Karından İndirilecek Vergi Giderinin Hesaplanması ve Ertelenmiş Vergilerin Muhasebeleştirilmesi", **TÜRMOB Muhasebe Ve Denetime Bakış**, Sayı:17, 2006.

AKDOĞAN, Nalan. "Türkiye Muhasebe Standartlarına Uyum İçin Tekdüzen Hesap Planında Yapılması Gereken Değişiklikler", **İSMMMO Mali Çözüm**, Sayı:84, 2007.

ALEXANDER, David ve Simon Archer. **International Accounting Standartds Guide**, Harcourt Professional Publishing, USA, 2002.

Ankara Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası, **Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına Uyumlu Sermaye Piyasasında Muhasebe Standartları**, Ankara SMMM Odası Yayınları, No:31, Ankara, 2004.

ANTHONY, Robert N. ve James Reece. **Accounting Principles**, 7.th Edition, USA, 2005.

AYANOĞLU, Yıldız. "Dönem Net Karının Belirlenmesi ve Ertelenen Vergi Etkilerinin Mali tablolara Yansıtılması", (Yayınlanmamış Doktora Tezi), Ankara, 2001.

BAŞAĞAÇ, Halil. Maddi Duran Varlıkların Değerlemesinde Türk Vergi Mevzuatı ve UMS-TMS 16 Maddi Duran Varlıklar Standardı Hükümlerinin Karşılaştırılması", (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Ankara, 2006.

BEDRİ, Bülent. “Ertelenmiş Vergiler ve Ertelenmiş Vergilerin Mali tablolara Yansıtılması”, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 2007.

BEYAZITLI, Ercan, Orhan Çelik ve Saim Üstündağ. **Meslek Mensupları İçin Türkiye Muhasebe Standartlarına Genel Bakış**, Tesmer Yayınları, No:67, Ankara, 2006.

BİLGİNOĞLU, Fahir. “Muhasebe Hukukumuzun Uluslararası Muhasebe Standartları'na Uyumunda Ulaşılan Düzey Ve Ertelenmiş Vergiler”, **İ.Ü. İşletme Fakültesi Dergisi**, Cilt: 23, Sayı: 2, 1994.

BURSALI, Nasuhi ve Yücel Ercan, **Maliyet Muhasebesi İlkeler ve Genel Uygulamalar**, Der Yayınları, 9. baskı, İstanbul, 1999.

ÇINAR, Sami. “Değerleme ilkeleri ve Türkiye Uygulaması”, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara, 2007.

DAWIDSON, Sidney. Roman L Weil, **Handbook of Modern Accounting**, 2nd Edition, USA, 1978.

Deloitte, “Uluslararası Finansal Raporlama Standartları”, **UFRS Cep Kitapçığı**, İstanbul, 2007.

DEMİR, Şeref. “UFRS(UMS-TMS) Değerleme Hükümleri”, **TÜRMOB Yayınları Sirküler Rapor**, Sayı: 2007-1, 2007.

DEMİR, Volkan ve Oğuzhan Bahadır. “UFRS (TFRS)’ deki Değerleme Ölçüleri Kapsamında Şirket Değerlemesinde Defter Değeri Yaklaşımı”, **TÜRMOB Muhasebe Ve Denetim Bakış**, Sayı:23, 2007.

DİNÇ, Engin. “Muhasebe ve Vergi Kuralları Arasındaki İlişki ve Gelir Vergileri (UMS-TMS 12) Standardının Muhasebe Uygulamalarına Etkisi”, **Erciyes Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi**, Sayı:28, 2007.

DİNÇ, Engin. “Türkiye Muhasebe Standartları ve Vergi Kuralları Açısından Ticari Borç Ve Ticari Alacakların Muhasebeleştirilmesi ve Değerlemesi”, **İSMMMO Mali Çözüm**, Sayı:90, 2008.

DURMUŞ, A. Hayri. “**Uluslararası Muhasebe Standartları**”, Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği, Yayını No: 7, İstanbul,1992.

FIRAT, Hüseyin ve Veysel Karani Palak, “UMS-TMS ve VUK Açısından Maddi Duran Varlıklarda Değerleme”, **İSMMMO Mali Çözüm**, Sayı:87, 2008.

GENÇOĞLU, Ümit Gücenme. “Türkiye Muhasebe Standartlarında Kapsamlı Karın Raporlanması”,28.06.2009,

<http://www.muhasetr.com/yazarlarimiz/umitgucenme/001/> (01.11.2009).

GERŞİL, Aydın ve Feriştah Sönmez. “Karşılıklar, Şarta Bağlı Yükümlülükler ve Şarta Bağlı Varlıklar”, **İSMMMO Mali Çözüm**, Sayı:79, 2007.

GÜCENME, Ümit ve Aylın Poroy Arsoy. “Vergilerin Muhasebeleştirilmesi, Ertelenen Vergi Varlık ve Yükümlülükleri”, **TÜRMOB Muhasebe Ve Denetime Bakış**, Sayı:21,2007.

GÜNEŞ, Nadir Hikmet. **Tek Düzen Hesap Planının Muhasebe Standartlarına Uygunluğu ve SPK-TFRS-UFRS’ na Uygun Mali Tablo Düzenleme Uygulaması**, İSMMMO Yayınları, No:102, İstanbul, 2008.

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

GÖKDENİZ, Ümit. **Muhasebe Standartları**, Alfa Basım Dağıtım, İstanbul,1996.

HACIOSMANOĞLU, M. Çetin. “Tekdüzen Hesap Çerçevesi ve Hesap Planının 12 Numaralı Uluslararası Muhasebe Standardı Açısından Değerlemesi (II)”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 168, 1995.

International Accounting Standards Committee, International Accounting Standards, 1998.

İBİŞ, Cemal, Yakup Selvi, Fatih Yılmaz, Barış Sipahi, Volkan Demir ve Kerem Sarıoğlu. **Seçilmiş Türkiye Finansal Raporlama Standartları Açıklamalar ve Uygulamalar**, İSMMMO Yayınları, No:99, 2.Baskı, İstanbul, 2009.

KAVAK, Ahmet. "UMS-TMS 12 Gelir Vergileri Standardı Uygulaması Ve Vergi Değeri ile Muhasebe Değeri Arasındaki Farklılıkların Analizi", **ASMMMO VI. Muhasebe Uygulamaları ve Vergi Mevzuatı Sempozyumu**, Antalya,02-06.03.2008.

KAYA, Uğur. "Maddi Duran Varlıkların Elde Edilmesinde UMS-TMS 16 ve Vergi Kanunlarındaki Düzenlemelerinin Karşılaştırılması", **İSMMMO Mali Çözüm**, Sayı:83, 2007.

KAYA, Adem. "Alman Ve Türk Hukuku İle Mukayeseli Olarak Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına Göre Karşılıklar", **TÜRMOB Muhasebe Ve Denetime Bakış**, Sayı:21, 2007.

KIESO, Donald E., Jerry J. Weygandt ve Terry D. Warfield. **Intermediate Accounting**, John Wiley & Sons, Volume 1 (9th Edition), USA, 1998.

KIRCA, Mehmet Emre. "Amortisman Tabi İktisadi Kıymetlerde Değerleme Sorunu: Türk Vergi Sistemi, Sermaye Piyasası Kanunu ve Uluslararası Muhasebe Standartları Açısından Karşılaştırılması", (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 2007.

KIZILOT, Şükrü, Doğan Şenyüz, Metin Taş ve Recai Dönmez. **Vergi Hukuku**, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2006.

NIKOLAI, Loren A. **Intermediate Accounting**, Second Edition, Kent Publishing Company, U.S.A., 1983.

MISIRLIOĞLU, İsmail Ufuk. "Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine Göre, Ertelenmiş Vergilerin Mali tablolarında Raporlanması", **Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi** , Cilt : 4, Sayı: 16, Yıl: 7, 2001.

MOSICH, A.N. ve E.JonhLarsen. **Intermediate Accounting**, Fifth Edition, McGraw Hill Book Company, U.S.A., 1982.

ÖNCEL, Mualla, Ahmet Kumrulu ve Nami Çağan. **Vergi Hukuku**, 11. Bası, Turhan Kitabevi, Ankara, 2003.

ÖZBİRECİKLİ, Mehmet. "Ertelenmiş Vergi Kavramı ve Bilânço Üzerine Etkileri", **Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi**, C:1, Sayı:2, 1999.

Price Water Coopers, "Uluslararası Finansal Raporlama Standartları", **UFRS Cep Kılavuzu**, İstanbul, 2009.

SAĞLAM, Necdet, Salim Şengel ve Bünyamin Öztürk. **UFRS/UMS Uyumlu Türkiye Muhasebe Standartları Uygulaması**, Maliye ve Hukuk Yayınları, İstanbul, 2007.

SARIKAYA, İrfan. "Ticari Kâr-Mali Kâr Ayrımında Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği ve Ticari Kârdan Mali Kâra Geçiş", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 158, 1995.

SELVİ, Yakup, Fatih Yılmaz ve Kerem Sarıoğlu. "Kredili Satışların Muhasebeleştirilmesi ve Raporlanmasının UFRS ve VUK Açısından Karşılaştırılması", **İSMMMO Mali Çözüm**, Sayı:80, 2007.

SEVİNÇ, Fulya. **12 Numaralı Uluslararası Muhasebe Standardı Ve Diğer Ülkelerdeki Uygulamaları Çerçevesinde Ertelenmiş Vergi Ve Mali tablolara Yansımaları**, Uzmanlık Yeterlilik Tezi, Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası Muhasebe Genel Müdürlüğü, Ankara, 2003.

SEVİM, Şerafettin. "Bilanço Esasına Göre Defter Tutan Gelir Vergisi Mükelleflerinin Yıl Sonu İşlemlerinden Ticari Kârdan Mali Kâra Geçiş", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:175, 1996.

SÜER, Ayça Zeynep. "Amortisman Uygulamasının Ertelenmiş Vergiler Üzerindeki Etkisi ve Mali tablolarında Raporlanması", **İSMMMO Mali Çözüm**, Sayı:74, 2006.

ŞENSOY, Necdet. "Değerleme Esaslarında Eğilim ve Etkileşimler", **Türkiye XXII. Muhasebe Eğitimi Sempozyumu**, Ankara, 2001.

ŞENSOY, Necdet. "UFRS' deki Değerleme Ölçüleri", **Muhasebe Uygulamaları Ve Vergi Mevzuatı Sempozyumu V**, Antalya, 2006.

ŞİMŞEK, Alper ve Servet Özkök. **Tablolar, Grafikler, Monografi ve Örneklerle Vergi Muhasebesi**, 2. Baskı, Oluş Yayıncılık, Ankara, 2005.

Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu, **Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (IFRS/IAS) ile Uyumlu Türkiye Muhasebe Standartları**, UMS-TMSK Yayınları, No:3, Ankara, 2009.

TOKAY, Semih ve Ali Deran, "Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartlarında Değerleme Ölçüleri", **İSMMMO Mali Çözüm**, Sayı: 90, 2008.

TOSUNER, Mehmet ve Zeynep Arıkan. **Vergi Usul Hukuku**, İlkem Ofset, İzmir, 2006.

UFUK, Mehmet Tahir. "Vergi Hukuk, Ticaret Hukuku, SPK Mevzuatı ve Tek Düzen Hesap Planına Göre Karşılıklar", **TÜRMOB Yayınları Sirküler Rapor**, No:149, Ankara, 2001.

YILDIRIM, Yasemin. "Finansal Raporlamada Ertelenmiş Vergi Kavramı", (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 2007.

YÜKÇÜ, Süleyman. "UMS-TMS 16 Maddi Duran Varlıklar Standardına İlişkin Uygulama Önerileri", **İSMMMO Mali Çözüm**, Sayı:82, 2007.

WELSCH, Glenn A. **Intermediate Accounting**, Sixth Edition, McGraw Hill Book Company, U.S.A., 1982.