

**T.C.
CELAL BAYAR ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI
MUHASEBE FİNANSMAN BİLİM DALI
YÜKSEK LİSANS TEZİ**

**UFRS'DE ERTELENMİŞ VERGİ UYGULAMALARI VE ERTELENMİŞ VERGİLERİN
FİNANSAL TABLOLARA YANSITILMASI**

**HAZIRLAYAN
Pınar BOZDAĞ**

**TEZ DANIŞMANI
YRD. DOÇ. DR. Hakan ARACI**

**MANİSA
2012**

T.C.
YÜKSEKÖĞRETİM KURULU
ULUSAL TEZ MERKEZİ

TEZ VERİ GİRİŞİ VE YAYIMLAMA İZİN FORMU

Referans No	423207
Yazar Adı / Soyadı	PINAR BOZDAĞ
Uyruğu / T.C.Kimlik No	T.C. 17941842422
Telefon / Cep Telefonu	5545709757
e-Posta	pinarbozdog83@hotmail.com
Tezin Dili	Türkçe
Tezin Özgün Adı	UFRS'DE ERTELENMİŞ VERGİ UYGULAMALARI VE ERTELENMİŞ VERGİLERİN FİNANSAL TABLOLARA YANSITILMASI
Tezin Tercümesi	THE DEFERRED TAX APPLICATIONS AND DEFERRED TAXES IN FINANCIAL STATEMENTS ACCORDING TO INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS.
Konu Başlıkları	
Üniversite	Celal Bayar Üniversitesi
Enstitü / Hastane	Sosyal Bilimler Enstitüsü
Bölüm	
Anabilim Dalı	İşletme Anabilim Dalı
Bilim Dalı / Bölüm	Muhasebe Finansman Bilim Dalı
Tez Türü	Yüksek Lisans
Yılı	2012
Sayfa	110
Tez Danışmanları	Yrd. Doç. Dr. HAKAN ARACI
Dizin Terimleri	
Önerilen Dizin Terimleri	
Yayımlama İzni	<input checked="" type="checkbox"/> Tezimin yayımlanmasına izin veriyorum <input type="checkbox"/> Ertelenmesini istiyorum

a. Yukarıda başlığı yazılı olan tezinin, ilgilenenlerin incelemesine sunulmak üzere Yükseköğretim Kurulu Ulusal Tez Merkezi tarafından arşivlenmesi, kağıt, mikroform veya elektronik formatta, internet dahil olmak üzere her türlü ortamda çoğaltılması, ödünç verilmesi, dağıtımı ve yayımı için, tezimize ilişkin fikri mülkiyet haklarımız saklı kalmak üzere hiçbir ücret (royalty) ve erteleme talep etmeksizin izin verdiğimi beyan ederim.

07.02.2012

İmza:.....

Yazdır

ÖZET
YÜKSEK LİSANS TEZİ
UFRS'DE ERTELENMİŞ VERGİ UYGULAMALARI VE ERTELENMİŞ VERGİLERİN
FİNANSAL TABLOLARA YANSITILMASI

Pınar BOZDAĞ

Bu çalışmada ertelenmiş vergi uygulaması anlatılmış, ülkemizdeki mevcut durum incelenmiş, uygulaması konusunda bilgiler verilmiş ve finansal analizdeki önemi açıklanmaya çalışılmıştır.

“Ertelenmiş vergi” kavramı Türkiye'deki daha önceki muhasebe uygulamalarında yer almayan, karmaşık olarak nitelendirilebilecek bir kavramdır. 2004 yılında Avrupa Birliği üyesi ülkelerde yapılan bir araştırmada, UMS uygulamalarına ilk geçişte muhasebe kadrolarının en zor adapte olduğu standart ertelenmiş vergi kavramının işlendiği UMS 12 olarak belirlenmiştir.

Ertelenmiş vergiyi doğru biçimde anlatabilmek için, öncelikle muhasebe kârı ve vergiye tabi kâr kavramları açıklanmıştır. Sonrasında sürekli ve geçici farkların tanımı yapılmıştır.

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 verebiliriz. Geçici farklar ise, gelir ve giderlerin doğma zamanı ile vergi mevzuatına göre tanınma zamanları farklı olduğu durumlarda ortaya çıkmaktadır. Ülkemizde 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.

Bu çalışmanın amacı, Türkiye’de muhasebe kuralları ile vergi kuralları arasındaki ilişkiyi incelemek ve UFRS’ye uyumlaştırılmasını anlatmaktır.

ABSTRACT

THE DEFERRED TAX APPLICATIONS AND DEFERRED TAXES IN FINANCIAL STATEMENTS ACCORDING TO INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS

Pınar BOZDAĞ

At this study, we tried to explain deferred taxes practice and observe the present time situation in our country. We gave information about the practice and figured out how important in the financial analysis.

The topic of “deferred tax” is a new and complex subject, given the previous accounting standards in Turkey. In a research made among the European Union members, International Accounting Standard No.12 – the standard dealing with deferred taxes – has been named as the hardest standard for accounting staff to adapt.

In order to describe deferred taxes correctly, firstly we gave the definition of pre-tax profit that is presented in financial statements calculated to the accounting system and taxable profit calculated as per the tax legislation. And then we defined 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 occurrence 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.

This aim of this paper is to analyse the relations between accounting rules and tax rules in Turkey and also harmonization to explain of International Accounting Standards (IFRS).

Yüksek Lisans / Doktora tezi olarak sunduğum “**UFRS’DE Ertelenmiş Vergi Uygulamaları ve Ertelenmiş Vergilerin Finansal Tablolara Yansıtılması**” adlı çalışmanın, tarafımdan bilimsel ahlak ve geleneklere aykırı düşecek bir yardıma başvurmaksızın yazıldığını ve yararlandığım eserlerin bibliyografyada gösterilen eserlerden oluştuğunu, bunlara atıf yapılarak yararlanmış olduğumu belirtir ve bunu onurumla doğrularım.

.../.../2012

Pınar BOZDAĞ

TEZ SAVUNMA SINAV TUTANAĞI

Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü 02.01.2012 tarih ve 1/17 sayılı toplantısında oluşturulan jürimiz tarafından Lisans Üstü Öğretim Yönetmeliği'nin 24. Maddesi gereğince Enstitümüz İşletme Anabilim Dalı Muhasebe Finansman Yüksek Lisans Programı öğrencisi Pınar BOZDAĞ'ın "UFRS'de Ertelemiş Vergi Uygulamaları ve Ertelemiş Vergilerin Finansal Tablolara Yansıtılması" konulu tezi incelenmiş ve aday 05.01.2012 tarihinde saat 11:00'de jüri önünde tez savunmasına alınmıştır.

Adayın kişisel çalışmaya dayanan tezini savunmasından sonra 40. dakikalık süre içinde gerek tez konusu, gerekse tezin dayanağı olan anabilim dallarından jüri üyelerine sorulan sorulara verdiği cevaplar değerlendirilerek tezin,

BAŞARILI olduğuna OY BİRLİĞİ
DÜZELTME yapılmasına * OY ÇOKLUĞU
RED edilmesine ** ile karar verilmiştir.

* Bu halde adaya 3 ay süre verilir.

** Bu halde adayın kaydı silinir.

BAŞKAN

Yrd.Doç.Dr. Hakan ARACI
(Danışman)

ÜYE

Doç.Dr. Erdal ÖZKOL

ÜYE

Yrd.Doç.Dr. Mert SOYSAL

Evet Hayır.....

*** Tez, burs, ödül veya Teşvik prog. (Tüba, Fullbright vb.) aday olabilir

Tez, mutlaka basılmalıdır

Tez, mevcut haliyle basılmalıdır

Tez, gözden geçirildikten sonra basılmalıdır.

Tez, basımı gereksizdir.

ÖNSÖZ

Günümüzde, bilgi yönetimi ve bilginin etkin şekilde kullanmanın önemi artmaktadır. Ülkeler arasındaki sınırların kalktığı çağımızda ekonomiler de gittikçe birbirine bağımlı hale gelmekte ve uluslararası faaliyetler gittikçe artmaktadır. Artan bu faaliyetlerle beraber doğru bilgiye olan ihtiyaç daha da önemli hale gelmektedir.

İşletme faaliyetleri hakkında doğru bilgiyi almanın en iyi yolu, finansal tablolardan faydalanmaktır. Bu tabloların karşılaştırılabilir bir şekilde ifade edilmesinde de önem taşımaktadır. Finansal tabloların doğru ve karşılaştırılabilir bir şekilde ifade edilebilmesi için finansal raporlamada bir yöntem birliğinin sağlanması gerekmektedir. Bu yöntem birliği yani uluslararası kabul gören muhasebe ve finansal raporlama standartları ile mümkün olabilecektir.

Uluslar arası 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 incelenirken 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 yapılmamıştır. Bunları en çok etkileyen standart 12 numaralı "Gelir Vergileri Standardı"dır. Bu nedenle UMS 12'ye dayanarak Ertelenmiş Vergi müessesinin işleyişi, muhasebeleştirilme uygulamaları ve mali tablolara yansıtılması istenmiştir.

2000'li yılların başlarına kadar Türk şirketlerinin finansal tablolarının hazırlanmasında kullanılan standartlar, oldukça basit ve uluslararası standartlardan farklı muhasebe politikalarını içermiştir. Ancak 2005 yılından bu yana hisse senetleri İMKB'de işlem gören tüm şirketler, 2006 yılından beri ise tüm bankalar finansal tablolarını uluslararası standartlar ile uyumlu kurallara uygun olarak hazırlamaktadırlar. Söz konusu standartların uygulanması bu şirketlerin hazırladıkları finansal tablolar aracılığıyla kamuya açıklanan bilginin kalitesini artırmakta ancak bir yandan da standart söz konusu bilgilerin anlaşılabilirliği zorlaşmaktadır. Finansal tablolar hazırlanırken kullanılan muhasebe standartlarının tam ve doğru olarak anlaşılması bu anlamda önemlidir.

**UFRS'DE ERTELENMİŞ VERGİ UYGULAMALARI VE ERTELENMİŞ VERGİLERİN
FİNANSAL TABLOLARA YANSITILMASI**

İÇİNDEKİLER

ÖZET.....	ii
ABSTRACT.....	iii
YEMİN METNİ.....	iv
TUTANAK.....	v
ÖNSÖZ.....	vi
İÇİNDEKİLER.....	vii
KISALTMALAR.....	xi
TABLO LİSTESİ.....	xii

BİRİNCİ BÖLÜM

**MUHASEBE KARI VERGİYE TABİ KAR KAVRAMLARI VE BU KAVRAM
FARKLILIKLARININ SONUÇLARI**

1.1. TİCARİ – MALİ KAR AYRIMINDA KAR KAVRAMININ BELİRLENMESİ.....	1
1.1.1.Ticari Karın Muhasebe Kuramında Belirlenmesi.....	1
1.1.2. Mali Karın Türk Vergi Sisteminde Belirlenmesi.....	10
1.1.2.1. Gelir Vergisi Açısından Değerlendirilmesi.....	11
1.1.2.2. Kurumlar Vergisi Açısından Mali Karın Değerlendirilmesi.....	17
1.1.3. Uluslararası Muhasebe Standartlarında Kar Kavramının Belirlenmesi ve Vergi Kanunlar İle Karşılaştırılması.....	19

İKİNCİ BÖLÜM

**ULUSLARARSI 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.....	23
--	-----------

2.1.1. Değerleme Uygulamasında Ticari Kara Ulaşmada Farklılıklar.....	24
2.1.1.1. Türk Ticaret Kanunu'nda Değerleme Uygulaması.....	25
2.1.1.2. Vergi Usul Kanunu'nda Değerleme Uygulaması.....	28
2.1.1.3. Uluslararası Muhasebe Standartları'nda Değerleme Uygulaması.....	31
2.1.2. Reeskont Uygulamasında Ticari Kara Ulaşmada Farklılıklar.....	33
2.1.2.1. Vergi Usul Kanunu'nda Reeskont Uygulaması.....	34
2.1.2.2. Uluslararası Muhasebe Standartları'nda Reeskont Uygulaması.....	35
2.1.2.3. Vergi Usul Kanunu ve Uluslararası Muhasebe Standartları'nda Reeskont Uygulama Farklılıkları.....	36
2.1.3. Karşılık Ayırma Uygulamasında Ticari Kara Ulaşmada Farklılıklar.....	37
2.1.3.1. Türk Ticaret Kanunu Karşılık Uygulaması.....	38
2.1.3.2. Vergi Usul Kanunu'nda Karşılık Uygulaması.....	39
2.1.3.3. Uluslararası Muhasebe Standartları'nda Karşılık Uygulaması.....	40
2.1.4. Amortisman Uygulamasında Ticari Kara Ulaşmada Farklılıklar.....	42
2.1.4.1. Türk Ticaret Kanunu'nda Amortisman Uygulaması.....	42
2.1.4.2. Vergi Usul Kanunu'nda Amortisman Uygulaması.....	43
2.1.4.2.1. Amortisman Tabi Değerin Tespiti.....	46
2.1.4.2.2. Amortisman Süresinin Başlangıcı.....	48
2.1.4.2.3. Amortisman Hesaplama Yöntemleri.....	49
2.1.4.2.3.1. Normal Amortisman Yöntemi.....	49
2.1.4.2.3.2. Azalan Bakiyeler Yöntemi.....	49
2.1.4.2.3.3. Madenlerde Amortisman.....	50
2.1.4.2.3.4. Fevkalade Amortisman.....	50
2.1.4.3. Uluslararası Muhasebe Standartları'nda Amortisman Uygulaması.....	51
2.1.4.3.1. Maddi Duran Varlık Tanımı, Değer Tespiti.....	53
2.1.4.3.2. Amortisman Tabi Tutar ve Amortisman Dönemi.....	54
2.1.4.3.3. Amortisman Yöntemi.....	56
2.1.4.3.4. Amortisman Ayırma Modelleri.....	57
2.1.4.3.4.1. Maliyet Modeli.....	57
2.1.4.3.4.2. Yeniden Değerleme Modeli.....	57

2.1.4.4. Türk Ticaret Kanunu, Vergi Usul Kanunu ve Uluslararası Muhasebe Standartları'nda Amortisman Uygulamaları Karşılaştırılması.....	59
2.1.4.4.1. Maddi Duran Varlık Alış Giderleri.....	59
2.1.4.4.2. Maddi Duran Varlık Ediniminde Oluşan Borçlanma Maliyetler.....	60
2.1.4.4.3. Arsasıyla Birlikte Bina Alımı.....	60
2.1.4.4.4. Değeri Belirli Bir Tutarı Aşmayan Maddi Duran Varlık Alımı.....	61

2.2. ULUSLARARASI MUHASEBE STANDARTLARI VE VERGİ KANUNLARI'NDA MALİ KARA ULAŞMADA FARKLILIKLAR.....63

2.2.1. Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler Uygulamasında Mali Kara Ulaşmada Farklılıklar.....	63
2.2.1.1. Gelir Vergisi Mükellefleri Açısından Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler.....	64
2.2.1.2. Kurumlar Vergisi Mükellefleri Açısından Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler.....	65
2.2.2. Vergilendirilmeyecek Gelirler Uygulamasında Mali Kara Ulaşmada Farklılıklar.....	66

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

ULUSLARARASI MUHASEBE STANDARTLARINDA ERTELENMİŞ VERGİ MÜESSESESİ

3.1. ERTELENMİŞ VERGİ MÜESSESESİNİN TANIMI, AMACI VE GELİŞİMİ.....	72
3.2.SÜREKLİ- GEÇİCİ FARKLAR.....	72
3.2.1. Sürekli Farklar.....	72
3.2.2. Geçici Farklar.....	73
3.2.2.1. Vergiye Tabi Geçici Farklar.....	73
3.2.2.2. İndirilebilir Geçici Farklar.....	73

3.3. VERGİ ERTELEME YÖNTEMLERİ.....	74
3.3.1. Vergi Borç Yöntemi.....	75
3.3.2. Vergi Etkili Muhasebe Yöntemleri.....	75
3.3.2.1. Yükümlülük Yöntemi.....	75
3.3.2.2. Net Vergi Borçları Yöntemi.....	76
3.3.2.3. Erteleme Yöntemi.....	77
3.4. ERTELENMİŞ VERGİ FARKLARI, HESAPLANMASI VE UYGULANMASI.....	78
3.4.1. Yenileme Fonu ve Ertelenmiş Vergi.....	78
3.4.2. Kıdem Tazminatı Karşılığı ve Ertelenmiş Vergi.....	79
3.4.3. Kazanılmamış Finansman Gelirleri ve Ertelenmiş Vergi.....	80
3.4.4. Stok Değer Düşüklüğü Giderleri ve Ertelenmiş Vergi.....	80
3.4.5. Devreden Mali Zararlar ve Ertelenmiş Vergi.....	80
3.4.6. Şüpheli Alacak Giderleri ve Ertelenmiş Vergi.....	81
3.4.7. Ödenecek SSK Primleri ve Ertelenmiş Vergi.....	81
3.4.8. Amortisman Giderleri ve Ertelenmiş Vergi.....	82
3.4.9. Vergi Oranları Farklılıkları ve Ertelenmiş Vergi.....	82
3.5. ERTELENMİŞ VERGİ FARKLARININ MUHASEBELEŞTİRİLMESİ VE MALİ TABLOLARA YANSIMASI.....	83
3.5.1. Ertelenmiş Vergi Borçlarının Muhasebeleştirilmesi.....	84
3.5.2. Ertelenmiş Vergi Varlıklarının Muhasebeleştirilmesi.....	86
SONUÇ.....	90
KAYNAKÇA.....	93

KISALTMALAR

AATUHK	: Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkındaki Kanun
BKK	: Bakanlar Kurulu Kararı
GKGMİ	: Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri
GVK	: Gelir Vergisi Kanunu
IAS	: International Accounting Standards (Uluslar arası Muhasebe Standartları)
KİS	: Katılma İntifa Senedi
KİT	: Kara İştirakli Tahvil
KDV	: Katma Değer Vergisi
KDVK	: Katma Değer Vergisi Kanunu
KKEG	: Kanunen Kabul Edilmeyen Gider
KVK	: Kurumlar Vergisi Kanunu
MSUGT	: Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği
MTVK	: Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu
SSK	: Sosyal Sigortalar Kurumu
TMS	: Türkiye Muhasebe Standartları
TMSK	: Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu
TFRS	: Türkiye Finansal Raporlama Standartları
UFRS	: Uluslararası Finansal Raporlama Standartları
UMSK	: Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu
VUK	: Vergi Usul Kanunu

TABLO LİSTESİ

Tablo 1: Uluslararası Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartlarında Gerçeğe Uygun Değer.....	33
Tablo 2: TMS 16 İle VUK Uygulamasının Farklılıkları.....	62

BİRİNCİ BÖLÜM

MUHASEBE KARI VERGİYE TABİ KAR KAVRAMLARI VE BU KAVRAM FARKLILIKLARININ SONUÇLARI

1.1. TİCARİ – MALİ KAR AYRIMINDA KAR KAVRAMININ BELİRLENMESİ

Kar kavramı genel olarak satış geliri ile maliyet arasındaki farktır. Ticari kar (muhasabe karı); işletmenin belirli bir faaliyet dönemi sonunda elde ettiği tüm gelirleri ile aynı dönemde dönem karı ile ilgili vergi gideri hariç katlandığı giderleri arasındaki farktır. Yani ticari kar, vergi gideri öncesi dönem karını (zararını) ifade eder. Mali kar ise; vergi mevzuatına göre üzerinden vergi hesaplanacak kar tutarıdır. Muhasebe karının unsurları olan gelir giderlerin tahakkuku ve döneme yansıtılması muhasabe standart ve politikalarında belirlenen esaslara göre yapılır. Mali karın hesaplanmasında ise gelir gider unsurları vergi yasalarındaki esaslara göre hesap edilir. Cari dönemle ilgili olarak dönem karı üzerinden ödenecek vergi tutarı da geleneksel uygulamada bu mali kar üzerinden hesap edilir.

1.1.1. Ticari Karın Muhasebe Kuramında Belirlenmesi

Tüm dünyada olduğu gibi, Türkiye'de de "muhasabe" ve "vergi" kavramları birbiriyle iç içedir. Genellikle muhasabe uygulamaları, vergi uygulamalarından olumsuz yönde etkilenmiştir. "Türkiye'de muhasabe uygulamaları daima vergi mevzuatının etkisinde oluşmuştur. Bunun doğal sonucu olarak, muhasabe sürecinin nihai ürünleri olan finansal 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 bir tanesinin (devletin) amaçlarına uygun olarak hazırlanan finansal 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 finansal tablolar seti hazırlanacaksa, bu tabloların mümkün olduğu kadar işletmenin gerçeklerini yansıtmaları gerekir.¹ Bu nedenle vergi düzenlemelerinin amacı ile muhasabe ilkelerinin amacı aslında birbirinden farklıdır.

¹ Nasuhi Bursal ve Yücel Ercan, Maliyet Muhasebesi İlkeler ve Genel Uygulamalar, Der Yayınları, 9. Baskı, İstanbul, 1999, s. 44.

Maliye Bakanlığı 1994 tarihinden itibaren yürürlüğe koyduğu 1 ve 2 no'lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği (MSUGT) uyarınca tüm işletmelere 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 temele bir farklılık öngörmüştür. Bu farklılık bundan sonra kar tespitinde tüm dünya tarafından da benimsenmiş “Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri” (GKGMI) 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. GKGMI'nin en önemli amaçlarından biri, mali tabloların işletmenin gerçeklerini yansıtmalarını sağlamaktır. Böylece muhasebe açısından iki ayrı kural seti söz konusudur. Bunlardan biri vergi mevzuatı, diğeri ise GKGMI'dir. İşletmenin devlete yapacağı finansal raporlamanın GKGMI'ye dayandırılması doğaldır.²

GKGMI'ye dayanan muhasebenin temel kavramları şunlardır;

Sosyal Sorumluluk Kavramı

Sorumluluk; görevleri yerine getirme bilincidir. Muhasebe açısından bakıldığında ise; işletme yaptığı çok sayıda faaliyet sonucu birçok kişi ve kuruluş ile muhatap olmak zorundadır. İşletme faaliyetlerini yerine getirirken sorumluluklarının bilincinde ve ilk denetleyici her zaman kendisi olmalıdır. Muhasebe bilgileri doğru, tarafsız, adil ve kurallara uygun olmalıdır. İnsanlara yanlış bilgi verilerek insanlar yanıltılmamalıdır. Bu kavram hukuki sorumluluk ile birlikte vicdani sorumluluğu da kapsamaktadır. Kısaca sorumluluk kavramı, muhasebenin ahlaklı, adaletli ve

² Nasuhi Bursalı ve Yücel Ercan, a.g.e., s.45.

tarafsız olması gerektiğini, işletmeyle ilgili çeşitli gruplara (hissedarlar, çalışanlar, müşteriler, satıcılar, tüketiciler, devlet) gerçek ve doğru bilgileri eksiksiz ve tarafsız bir şekilde sunması gerektiğini ifade eder.

Kişilik Kavramı

Kişilik kavramı işletme sahibinden, ortaklardan ve işletme ile ilgisi olan tüm kişi ve kuruluşlardan ayrı bir kişiliğe sahiptir. Hukuk iki tür kişiliği kabul etmiştir. Bunlar gerçek ve tüzel kişilerdir. Tüm insanlar birer gerçek kişidir. Bir amacı gerçekleştirmek için bir araya gelen insanların oluşturduğu topluluklar ise tüzel kişilerdir. Buna göre işletmeler tüzel kişiliğe sahiptir. Yapılan işlemler bu kişilik adına yürütülür. Kişilik kavramı sebebiyle işletme sahiplerince işletmeye konan sermaye işletmenin kişiliğine ait olmakta buna karşılık; işletme, konan sermaye kadar işletme sahiplerine borçlanmaktadır. İşletme sahiplerinin kişisel işlemleri bu kavram sebebiyle işletmenin kar ve zararını etkilemez.

Dönemsellik Kavramı

İşletmenin faaliyetlerinin neticesinin görülebilmesi için kabul edilmiştir. Böylece, genellikle bir takvim yılı olan muhasebe dönemi itibari ile işletme faaliyetleri değerlendirilerek işletmenin karı veya zararı hesaplanır. Muhasebe dönemi başında bütün hesapların açılması ve muhasebe dönemi sonunda bütün hesapların kapatılması bu kavram sebebiyledir. Her muhasebe dönemi başında bir önceki dönem sonunda kapatılmış hesapların yeniden açılması işletmenin devamlılığı kavramını kayıtlar üzerinde yerine getirmiş olmaktadır. Muhasebe dönemi bazı özel durumlarda bir takvim yılından az veya çok olabilir.

Parayla Ölçülme Kavramı

Muhasebenin konusu para ile ifade edilen değerlerdir. Muhasebenin işletme faaliyetlerini kaydederken standart bir ölçü birimi ile ifade etmesi gerektiğini açıklar. Bu ölçü birimi muhasebenin uygulandığı ülkenin para birimidir. Para ölçüsü kavramı para biriminin değerinde zamanla bir değişme olmadığını kabul eder. Para biriminin satın alma gücü sabittir. Bu kavramın kabul ettiği para biriminin satın alma gücünün değişmediği varsayımı günümüzde geçerliliğini kaybetmiştir. Enflasyon muhasebesinde para birimi ile ifade edilen işlemler bugünkü satınalma gücünü ifade edecek katsayılarla çarpılarak güncel değerler haline getirilmektedir.

Maliyet Esası Kavramı

İşletmelerin faaliyet konusuna giren mal veya hizmetlerin elde edilmesi için katlandığı her türlü faktörlerin para olarak ifade edildiği toplam değere maliyet denir. Bir varlığı edinirken katlanılan parasal fedakarlıktır. İşletmenin edindiği tüm varlık ve hizmetler muhasebeleştirilirken bunların maliyetleri esas alınır. Piyasa şartlarındaki değişim ile malın değeri de değişebilir. Para değerindeki değişimler ile maliyet değeri anlamsız hale gelirse maliyet yeniden belirlenebilir.

Bu kavram vasıtasıyla uygulamada ortaya çıkabilecek işletme faaliyetlerinin kaydedilmesi ile ilgili karışıklıklar önlenmiştir. Bu kavram da günümüzde geçerliliğini kaybetmiştir. Gelişmiş ülkelerde işletme değerlerinin maliyet değeri ile olan girişleri dönem sonlarında güncel değerlerine göre düzeltilmektedir.

Tarafsızlık ve Belgelendirme Kavramı

Muhasebede yapılan işlemler ve olaylar muhasebe defterlerine kaydedilirken mutlaka bir müspet belgeye dayandırılması gerektiğini belirtir. İşletme faaliyetleri objektif bir belgeye dayandırılırken belgenin gerçek ve geçerli olması, belge üzerindeki rakamlarla defter kayıtlarının uyuşması gerekmektedir. Yani belgeler usulüne uygun düzenlenmeli ve gerçeği yansıtmalıdır. Kişilerin beyanına göre değil, fatura, senet, makbuz gibi belgelere dayanarak kayıt yapılmalıdır.

İşletmenin Sürekliliği Kavramı

İşletmeler hiçbir zaman kapatılmak düşüncesiyle kurulamaz. Sözleşmede aksi bir madde yoksa işletmenin sonsuz bir süre için kurulduğu ve ömrünün belli bir süreye bağlı olmadığı kabul edilir. İşletmenin faaliyet süresi sahiplerinin yaşam süreleri ile sınırlı değildir. Sahiplerinin ölümünden sonra işletme varisler tarafından işletilmeye devam edilir.

Tutarlılık Kavramı

Muhasebede kayıt ve raporlama sisteminin yıllar boyunca tutarlı bir şekilde uygulanması gerektiğini ifade eder. Benzer işlem ve olaylarda kayıt düzeni ve işlem basamakları değişmemelidir. Bu kavramın uygulanması ile işletmenin farklı dönemlerdeki mali tablolar arasında, aynı sektördeki işletmelerin mali tabloları arasında tutarlılık bulunacaktır. Geçerli sebepler ile değişiklik yapılırsa bu değişimin nedenleri ve sonuçları açıklanmalıdır. Şüphesiz gelişen ve değişen şartlar karşısında

işletmelerin hesap planları ve raporlama teknikleri bu değişikliklere cevap verecek esnekliğe sahip olarak hazırlanmaktadır.

Tam Açıklama Kavramı

Muhasebenin temel kavramlarından birisi de bilgi vermektir. Bu kavram mali tabloların işletmeye ait bütün olayları tam ve detaylı olarak göstermesi gerektiğine işaret eder. Açıklanması gereken bilgiler, işletmenin mevcut durumu ile ilgili bilgiler ve gelecekte gerçekleşmesi ihtimal dahilinde olan olaylarla ilgili bilgiler olarak gruplandırılabilir. İşletmenin mevcut durumu ile ilgili bilgilere mali tablolardaki bilgiler, ipotekli veya rehinli değerler, kullanımı şarta bağlı paralar, vadesi geçmiş borç ve alacaklar örnek gösterilebilir. Gelecekte gerçekleşmesi mümkün olaylarla ilgili bilgilere de, henüz karara bağlanmamış davalar, stokların ve iştiraklerin piyasa değerindeki düşüşler, örnek olarak gösterilebilir. İşletmeler, mali tablolarda yer almayan ancak işletme ile ilgili karar alıcıların kararlarını etkileyecek bilgileri mali tabloların dipnotlarında belirtmelidirler. Örneğin borç tutarı yazılırken bunların biçimi, vadesi, ayrı şekilde belirtilmelidir.

İhtiyatlılık Kavramı

İşletmenin karşılaşılabileceği riskler göz önüne alınarak temkinli davranılmalıdır. İşletmenin karşılaştığı veya karşılaşılabileceği zararlar için karşılık ayırmasını, gelecekteki gelişmesini sağlayabilmesi için karın bir kısmını dağıtmayarak ihtiyat (yedek akçe) olarak ayırmasını ifade eder. Örneğin, ileri bir tarihte bedeli tahsil edilmek üzere bir mal veya hizmet satılırsa hemen gelir olarak kaydedilmemeli, tahsilât yapıldıktan sonra kaydedilmelidir. Aynı şekilde bir gider veya zarar kesinleşmese bile ortaya çıktığında bunun için karşılık ayrılmalıdır.

Önemlilik Kavramı

İşletme bilgilerinin muhasebeleştirilmesinde önemli hesap tutarları sayısal sonuç çok küçük olsa bile gösterilmelidir. Bir bilgi verilmediğinde tablo doğru yorumlanamıyorsa o bilgi önemlidir. Bir hesap kalemi veya mali bir olayın nispi ağırlık veya değerinin finansal analizlerde veya alınacak kararlarda etkili olacak düzeyde olması durumunda bu hesap veya finansal olayların mali tablolarda yer alması gerektiğini ifade eder.

Özün Önceliği Kavramı

Muhasebe kayıtları yapılırken işlemlerin muhasebeye yansıtılmasında ve onlara ilişkin değerlemelerin yapılmasında, işlemlerin biçimleri ile özleri arasında farklılık çıkarsa biçimlerinden çok özlerine öncelik verilmesi gerekmektedir. Örneğin bir alacak zamanında tahsil edilemediğinde öz olarak şüpheli duruma düşmüş sayılır. İşletme borçlunun ödeme yapacağından emin olsa bile alacağın şüpheli duruma düştüğüne dair kayıt yapmak zorundadır.

Temel Mali Tabloların Düzenlenme İlkeleri ise iki ana başlıkta incelenmektedir.

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 halinde 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 özkaynaklar itibari ile 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 aktarılır.

- 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.
- 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 tarihindeki 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 gösterilir.
- 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 aktarılır.
- 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 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 ortaklıklara ait olan tutarlarının ayrı gösterilmesi temel ilkedir.

Özkaynaklara İlişkin İlkeler:

- İşletme sahip veya ortaklarının sahip veya ortak sıfatıyla işletme varlıkları üzerindeki hakları özkaynaklar grubunu oluşturur.
- İşletmenin bilanço tarihindeki ödenmiş sermayesi ile işletme faaliyetleri sonucu oluşup, çeşitli adlar altında işletmede bırakılan karları ile dönem net karı (zararı) bilançoda özkaynaklar 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 yansıtabacak biçimde bilançonun dipnotlarında gösterilmelidir.

- İşletmenin hissedarları tarafından yatırılan sermayenin devam ettirilmesi gerekir. İşletmede herhangi bir zararın ortaya çıkması, herhangi bir nedenle özkaynaklarda meydana gelen azalmalar; hem dönemsel, hem de kümülatif olarak izlenmeli ve kaydedilmelidir.
- Özkaynakların bilançoda net olarak gösterilmesi için geçmiş yıllar zararları ile dönem zararı, özkaynaklar grubunda indirim kalemleri olarak yer alır.
- Özkaynaklar; 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 değerlendirme değer artışları gibi kalemlerden meydana gelir. Sermaye yedekleri, gelir unsuru olarak gelir tablosuna aktarılamaz.

Gelir Tablosu İlkeleri:

- 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 meydana geldikleri dönemde tahakkuk ettirilmeli, fakat normal faaliyet sonuçlarından ayrı olarak gösterilmelidir.
- Bütün kar ve zararlardan, önceki dönemlerin mali tablolarında düzeltme yapılmasını gerektirecek büyüklük ve niteliktekiler 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 uygulana gelen değerlendirme esasları ve maliyet yöntemlerinde bir değişiklik yapıldığı takdirde, 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 karlar için ise gerçekleşme ihtimali yüksek de olsa herhangi bir tahakkuk işlemi yapılmaz; dipnotlarda açıklama yapılır.

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. Gelir tablosu ile ulaşılan kar rakamı ticari kar rakamıdır. Ticari kar rakamına ulaşıldıktan sonra Türk Vergi Sisteminde mali karın belirlenmesi aşamasına geçilir.

1.1.2. Mali Karın Türk Vergi Sisteminde Belirlenmesi

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 tutarı "vergiye tabi kar"; muhasebe sisteminin gereklerine uygun olarak tespit edilmiş olan karı ise, "muhasebe karı" olarak adlandırabiliriz.

Vergi mevzuatının bakış açısına göre, vergi mükellefinin temel amacı vergiye tabi karı mümkün olduğu kadar düşük düzeyde tutmaktır. Daha doğru bir anlatımla, vergiye tabi karı daha

düşük düzeydeymiş gibi göstermektedir. Bu sayede ödemek zorunda olacağı vergi tutarını azaltacaktır. Muhasebe sisteminin yapmaya çalıştığı ise, getirmiş olduğu kurallar sistemi ve bakış açıları ile kar rakamının mümkün 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. Hâlbuki muhasebe karında; faaliyetin devamının gerekliliği olan bir giderin ya da işletmenin elde ettiği bir kazancın, kar hesaplamasında dikkate alınmaması düşünülemez.³

Çağdaş vergi sistemlerinin en önemli vergilerini, gelirden alınan vergiler oluşturmaktadır. Türk vergi sisteminde geliri vergilendiren iki ayrı vergi türü bulunmaktadır. Bunlar gelir vergisi ve kurumlar vergisidir. Gelir vergisi, gerçek kişilerin kazanç ve iratlarını, kurumlar vergisi ise bir kısım tüzel kişilerin kazançlarını kapsamı içine almaktadır. Bu iki vergi, Gelir Vergisi ve Kurumlar Vergisi Kanunları (KVK) olmak üzere iki ayrı kanunla düzenlenmektedir.⁴

1.1.2.1. Gelir Vergisi Açısından Değerlendirilmesi

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

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

Gelir vergisi bakımından vergiyi doğuran olay, gelirin elde edilmesidir. Gelir vergisinin yükümlüsü, vergiyi doğuran olay üzerinde gerçekleşen kişidir; dolayısıyla gelir elde eden kişi

³ Bülent Bedri, "Ertelenmiş Vergiler ve Ertelenmiş Vergilerin Finansal Tablolara Yansıtılması", Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, s.7-8

⁴ Fulya Sevinç, 12 Numaralı Uluslararası Muhasebe Standardı ve Diğer Ülkelerdeki Uygulamaları Çerçevesinde Ertelenmiş Vergi ve Mali Tablolara Yansıtılması, Uzmanlık Yeterlilik Tezi, Türkiye Cumhuriyeti Merkez Bankası Muhasebe Genel Müdürlüğü, Ankara, 2003, s.4.

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

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

Ekonomik açıdan kabul edilen gelir kavramını vergi sistemi açısından aynen kabul etmek olanaksızdır. Vergilendirmede gelir kavramının anlaşılması önem 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 yanısıra, 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. Burada ortaya çıkan en önemli soru yukarıda sayılanların hangisinin gelir kavramı içerisine sokulabileceğidir. Buradan anlaşılacağı gibi, gelir kavramının boyutlarının doğru saptanması, hem kuramsal açıdan hem de uygulama bakımından önem kazanmaktadır. Bu doğrultuda iki kuram karşımıza çıkmaktadır. Bu kuramlar hangi alım gücündeki artışların gelir sayılabileceğini göstermektedir;

a- Kaynak Kuramı

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

Uygulamada kaynak kuramı, vergileme alanını daralttığı, vergide adalet ilkesini gözardı ettiği, kayıt dışı ekonominin yaygınlaşmasına katkıda bulunduğu, vergi idarelerinin vergi kayıp ve kaçığı ile mücadele etmesini zorlaştırdığı ve gelişen ekonomik hayatın ortaya çıkardığı yeni gelir unsurlarının vergilendirilmesi için gerekli esnekliği sağlamadığı gerekçeleriyle eleştirilere maruz kalmıştır.⁵

b- Safi Artış Kuramı

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

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

Safi artış kuramı, gelir tanımının kaynak kuramına göre çok daha belirsiz ve soyut olmasından, dolayısıyla uygulamada gelirin kavranmasında çeşitli güçlüklerle karşılaşılacağından, adaletsiz uygulamalara yol açabileceğinden ve bunun etkisiyle adalet ve eşitlik ilkelerinin

⁵ Recep Bıyık ve Aydın Kıratlı, “Gelir ve Kurumlar Vergisi Matrahlarının Tespitinde Giderler ve İndirimler”, Yaklaşım Yayıncılık, 2001, s. 36

zedelenmesi ihtimalinin bulunmasından dolayı eleştirilere maruz kalmaktadır. Bunun yanısıra, realize olmamış gelirler ile ölçülmesi güç, vergilendirilmesi sosyal açıdan anlamlı olmayan öz tüketim de bu kurama göre vergileme kapsamına alınmamaktadır.⁶

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, Gelir Vergisi Kanunu'nun ilk maddesinde vergilendirilecek gelir için aranılan nitelikleri belirtilmektedir. Kanununun 2. maddesine baktığımızda 1. maddenin bir tamamlayıcısı olduğunu görmekteyiz. 2. maddede gelire giren kazanç ve iratlar sayılmıştır. Dolayısıyla bu maddeye göre ticari kazançlar, zirai kazançlar, ücretler, serbest meslek kazançları, gayrimenkul sermaye iratları, menkul sermaye iratları ve diğer kazanç ve iratlar şeklinde yedi ayrı madde olarak gelir sayılan kazanç ve iratlar belirlenmiştir. Buradan da anlaşılacağı gibi herhangi bir ekonomik değer bu kanun kapsamında vergilendirilebilmesi için, kuramsal anlamda gelir niteliği taşıması ve ayrıca bu kanunun belirlediği yedi gelir türünden herhangi birine girip girmediğinin de irdelenmesi gerekmektedir. Her gelir unsuru açısından belirlenen farklı vergilendirme tekniklerinin, istisna ve muafiyet hükümlerinin doğru uygulanması ve matrahın belirlenmesi açısından gelirlerin iyi kategorize edilmesi önemlidir.

GVK'da sıralanan kazanç ve iratları farklı bir şekilde kategorize etmek mümkündür;

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

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

c- Servet Gelirleri: Gayrimenkul sermaye iratları ve menkul sermaye iratları burada yer almaktadır. Bu kategoride servet gelirleri bulunmaktadır. Sahip olunan servetin (ya da biriktirilen gelirin) başkasının kullanımına bırakılması karşılığı elde edilen iratlardan oluşmaktadır. Burada kişi bizzat üretim faaliyetine katılmamaktadır. Kişinin malik olduğu gayrimenkulü para karşılığında bir başkasının kullanımına bırakması durumunda kira, diğer bir deyişle gayrimenkul sermaye iradı elde edilmektedir. Aynı şekilde, biriktirilmiş gelirin nakdi olarak bir başkasının kullanımına bırakılması

⁶ Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu ve Nami Çağan, Vergi Hukuku, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları, Ankara. 1997, s.247.

halinde elde edilen faiz de bir tür menkul sermaye iradidir. Örneğin; bankada mevduat hesabı karşılığı elde edilen faiz bir tür menkul sermaye iradidir. Bu örneğe göre, para bankanın kullanımına bırakılmış olmakta ve karşılığında da paranın kirası diyebileceğimiz faiz elde edilmektedir.

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

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

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

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

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

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

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

e- Gelir yıllık olarak düşünülmeli, hesaplanmalı ve vergilendirilmelidir. Diğer bir deyişle, gelir üniter olmalıdır. Böylelikle, bireyin bir yıl zarfında çeşitli kaynaklardan elde ettiği kazanç ve iratların toplamı vergilendirilmelidir.⁷

⁷ Mualla Öncel, a.g.e., s.249.

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

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

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

Gelirin elde edilmesinde iki ilke söz konusudur; Tahakkuk ve tahsil ilkesi. Bu iki ilke çerçevesinde, Gelir Vergisi Kanunu hükümleri irdelendiğinde, 'elde etme' konusunda ilke olarak tahsil esasının kabul edildiği, ancak ticari ve zirai kazançlarda tahakkuk ilkesinin gelirin elde edilmesi için yeterli sayıldığı belirtilmektedir.

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

gerçekleştikleri dönemler dikkate alınmaksızın o dönemin gideri kabul edilir ve aynı dönemin faaliyet sonuçlarında gösterilir.⁸

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

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

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

1.1.2.2. Kurumlar Vergisi Açısından Mali Karın Değerlendirilmesi

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

Vergi sistemlerinde gelir vergisinden ayrı olarak kurumlar vergisi kabul edilmesinin temel gerekçesi, "kurum" statüsünün ayrıcalıklarından yararlanan, ortaklarının sorumlulukları sınırlı olan

⁸ Yıldız Ayanoğlu, Dönem Net Karının Belirlenmesi ve Ertelenen Vergi Etkilerinin Finansal Tablolara Yansıtılması, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Gazi Üniversitesi, Ankara, 2001, s.28.

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, yani sermayenin oluşum tarzının, iştirak ve tasfiye hallerinin, ihtiyatların düzenlenmesi gibi özelliklerin dikkate alınması da gerekmektedir.⁹

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

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

Kurumlar vergisini doğuran olay, gelir vergisinde olduğu gibi gelirin, diğer bir deyişle kurum kazancının elde edilmesidir. Kurum kazancının saptanmasında Gelir Vergisi Kanunu'nun ticari kazançla ilişkin hükümleri uygulandığından, gelirin alacak olarak doğmuş olması (tahakkuk) "elde etme" yönünden gerekli ve yeterli bir koşul olarak dikkate alınmalıdır. Gelirin konusunu

⁹ Maliye Hesap Uzmanları Derneği, Beyanname Düzenleme Kılavuzu, Acar Matbaacılık, İstanbul, 1999, s.481.

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.

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

1.1.3. Uluslararası Muhasebe Standartlarında Kar Kavramının Belirlenmesi ve Vergi Kanunları İle Karşılaştırılması

Kar genel olarak belli bir dönemde, ekonomik uğraşlar nedeniyle bir ticari teşebbüsün veya ortaklığın mal varlığında oluşan artış olarak tanımlanabilir. Kar, ortakların şirkete koydukları sermaye neticesinde elde ettikleri bir gelir hakkıdır. Üretim faktörlerinden biri olan ve hatta diğer faktörleri bir araya getiren en önemli figür olan “girişimci”, işletme tüzel kişiliğine koymuş olduğu sermaye karşılığında, şirketin dönemsel olarak elde ettiği kardan pay alma hakkını kazanır. Genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri uyarınca da bir hesap döneminin karını "(Net Satışlar + Diğer Gelirler) - (Satışların Maliyeti + Faaliyet Giderleri + Diğer Giderler) = KAR" şeklinde ifade etmek mümkündür.

Bu noktada işlevsel olarak iki tane kar kavramı karşımıza çıkmaktadır; ticari ve mali kar. Ticari kar, “Tek Düzen Hesap Planı”, “Türk Ticaret Kanunu” ve muhasebe standartları çerçevesinde hesaplanmakta iken mali kar, vergi kanunları göz önüne alınarak; muafiyetler, istisnalar, kanunen kabul edilmeyen giderler, vb. faktörlerin dikkate alınması ile vergi matrahı anlamına gelen ve üzerinden vergi hesaplanan kardır. Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının (UFRS), ticari karı esas almakla beraber uygulamaya getirdiği başlıca farklılık gelirin daha kapsamlı olarak kabul edilmesi, gelecekte vergilenebilecek olan gelirler için ertelenmiş vergi borcunun (yükümlülüğünün), gelecekte indirilebilecek giderler için ertelenmiş vergi alacağının (varlığının) hesaplanması, kayıtlara alınması ve mali tablolarda gösterilmesidir. Standarda göre varlıklara ve borçlara ait geçici farklılıklar esas alınır. Varlıkların muhasebe değeri vergi değerinden büyük ise; ertelenmiş vergi borcu, varlıkların muhasebe değeri vergi değerinden küçük ise ertelenmiş vergi alacağı söz konusu olur.

İşletmeler, bir mali yıla ilişkin vergilerini, vergi kanunlarındaki ilke ve esaslara göre hesaplayarak ödemek zorundadırlar. Vergi mevzuatına göre üzerinden vergi hesaplanacak kar tutarına mali kar, gelecek dönemlerde vergi mevzuatına göre kurum kazancından indirim konusu yapılacak zarar tutarına ise mali zarar adı verilir. Dönemin mali karı üzerinden ödenecek vergi tutan, gerçekte ödenmesi zorunlu vergileri oluşturur. Diğer taraftan; Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK) tarafından UFRS ile uyumlu olarak yayımlanmış bulunan Türkiye Muhasebe Standartları (TMS)' na göre hesaplanan vergi öncesi kar (zarar) tutarı ise ticari kar (zarar) olarak adlandırılır.

Mali karın hesaplanmasında kullanılan gelir ve giderler, genellikle yatırımcılara sunulan gelir tablosunda yer alan ticari karın hesaplanmasında kullanılan gelir ve giderler ile paraleldir. Fakat muhasebe standartları ile vergi mevzuatının gelir ve gideri tanımadaki farklı standartları nedeniyle mali kar/zarar ile ticari kar/zarar, varlık ve yükümlülüklerin gelecek dönemlerde vergi matrahını etkileyecek değeri (vergi değeri) ile muhasebe standartlarına göre defter değeri farklılaşmaktadır. Vergi mevzuatı ile muhasebe standartları arasındaki farklar verginin amacının finansal raporlamanın amacından farklı olmasından kaynaklanmaktadır. Verginin amacı, mükelleflerin Mali idareye karşı olan yükümlülüklerini yerine getirirken matrahı daha az acındıracak önlemleri almak ve doğru vergi tekniği ile adil vergi tahsilinin idareye intikalinin sağlanmasıdır. Muhasebe standartları ise daha şeffaf ve doğru finansal raporlama standartlarını yerleştirilerek kredi verenler ve yatırımcılar açısından tabloların daha gerçekçi olmasını ve yorumlanmasını temin etmeye çalışmaktadır.

Bir işletmenin vergi hesabına yönelik dönem karı veya zararı, finansal tablolarda raporlanması gerekenden oldukça farklı olabilir. Buna vergilendirilebilir kar (mali kar) ile bilanço karı (ticari kar) arasındaki fark da denilebilir. Bu farklar iki şekilde oluşur:

a) Finansal tablolarda yer alan bazı gelir veya gider hesapları, bir işletmenin dönem sonu karı üzerinden hesaplanacak verginin tespitinde, ilgili vergi mevzuatı uyarınca, vergi hesabına dahil edilmeyebilir. Bu durumda mali kar ile finansal tablolarda raporlanan ticari kar arasında bir fark oluşur.

b) Birden fazla dönemi ilgilendiren bazı gelir veya gider hesapları, vergiye tabi karın tespitinde aynı dönem içinde bir defada indirim konusu yapılabilir. Buna karşın, finansal tablolarda bu hesaplar ancak ilgili dönemlerde kar veya zarar hesapları ile ilişkilendirilir. Bu durumda dönem

karı veya zararı üzerinden hesaplanacak vergide, geçici bir fark oluşur. Bu farka literatürde "zamanlama farkı" adı verilmektedir.¹⁰

Standartta kar-zarar için de iki tanım verilmiştir.

- Kapsamlı kar unsurları dışındaki gelir ve giderlerin farkından bulunan klasik kar-zarar
- Kapsamlı kar kalemlerinden dolayı ortaya çıkan özkaynaklardaki değişimi de içine alan

kapsamlı kar

Kapsamlı kar = Klasik kar + Özsermayede raporlanan gerçekleşmemiş değerlendirme farkları

Kapsamlı kar, sermaye artışı ve kar payı dağıtımını dışında, özsermayede 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 özkaynak hesaplarına kayıtlanmış olması gerekir. Örneğin kur farkları (kambiyo karı-zararı) da gerçekleşmemiş gelir-giderdir, ancak gelir tablosu hesaplarında kayıtlanır ve bu nedenle kapsamlı kar bileşeni değildir.

Kapsamlı karın raporlanması, işletmenin dönem içinde tahakkuk eden gerçekleşmemiş kazanç ve kayıpların özkaynaklarda raporlanan kısmının cari faaliyet performansına eklenmesidir. Geleneksel muhasebede gerçekleşmemiş kayıplar ihtiyatlılık ilkesi gereği dönemin gelir tablosunda raporlanmak üzere tahakkuk ettirilirken, gerçekleşmemiş gelirler tahakkuk ettirilmez. Ancak Standartlar gereği, gerçeğe uygun değer esasına geçilmesi sonucunda ihtiyatlılık ilkesinin sınırı genişlemiştir, gerçekleşmemiş kayıplar ile birlikte gerçekleşmemiş kazançlar da gelir tablosunda raporlanarak kapsamlı kar hesaplanmaktadır.

Vergi mevzuatı bazı gelir ve giderlerin muhasebe standartlarından farklı dönemlerde tanınmasını gerektirir veya izin verir. Bunun dışında muhasebe sisteminin doğası gereği işlemler yasal kayıtlar üzerinden işletilmekte ve her iki raporlama sistemine göre uyum sırasında da farklı tasnif ve düzeltme işlemleri yapılmaktadır.

Muhasebe Standartlarının ülkemizdeki uygulamalara en büyük etkisinin; Türk Ticaret Kanunu Tasarısı'nda yer alan halka açık olsun olmasın tüm işletmelere muhasebe ve finansal raporlama konularında TMSK tarafından yayımlanan uluslararası muhasebe standartlarına tam

¹⁰ Fırat Coşkun Güçlü, "UFRS Mali Tablo Düzenleme İlkelerine Göre Tespit Edilen Kar Rakamı Üzerinden Düzenlenen Kar Dağıtım Tablosu", İktisat Fakültesi Mecmuası, Cilt:59, Sayı:2, 2009, s.271-275.

uyumlu Türkiye Muhasebe Standartlarına uyma zorunluluğunun getirilmesiyle ortaya çıkacağı şüphesizdir.

UFRS ile uyumlu olarak finansal tabloların düzenlenmesi aşamasında işletmelerin finansal pozisyonunun, diğer bir ifadeyle varlıklarının ve borçlarının, gerçeğe uygun değer ile raporlanması benimsenmiş bulunmaktadır. Böylece işletmelerin net varlıklarının raporlama tarihi itibari ile gerçeğe en yakın değeri üzerinden raporlanması istenmekte ve bu şekilde düzenlenen bir finansal tablonun kullanıcı gruplarına daha fazla yarar sağlayacağına inanılmaktadır.

Muhasebe standartlarında kar dağıtım tablosunu düzenleme kurallarının tanımı yapılmıştır. Bu ilkelerin uygulanış biçimi TMS' de dört başlık altında kaleme alınmıştır. Bunlar;

- i. Kar dağıtım kaynağının dönem karı ile yedeklerden oluşması,
- ii. Kardan devlete, ortaklığa, ortaklara ve işletme personeline ait payların tabloda açıkça gösterilmesi,
- iii. Adi ve imtiyazlı hisse senetlerine ait payların tabloda ayrı gösterilmesi,
- iv. Katılma intifa senedi (KİS), kara iştirakli tahvil (KİT), kar zarar ortaklığı belgesi (KOB) gibi menkul kıymetlere ait payların tabloda ayrı gösterilmesi şeklinde özetlenebilir.

İKİNCİ BÖLÜM

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

İşletmeler karlarını belirlerken ticari kardan hareketle mali kara ulaşmakta ve bu mali kar üzerinden ödenecek kurumlar vergisini hesaplamaktadır. Ticari ve mali kar farkları muhasebe uygulamaları ile vergi mevzuatının finansal sonuçları aktarmadaki amaçlarının çeşitli noktalarda değişiklik göstermesi nedeniyle TTK, VUK ve UMS açısından farklılık arz etmektedir.

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

Finansal 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.

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

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

Şayet vergilendirilebilir 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 olurdu.

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

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

Ticari bilanço-mali bilanço ve bu bilançolara göre oluşan ticari kar mali kar ayrımının kaynakları ticaret hukuku ve vergi kanunlarının bazı konulara farklı yaklaşımlarından kaynaklanmaktadır.¹¹

2.1.1. Değerleme Uygulamasında Ticari Kara Ulaşmada Farklılıklar

Değerleme konusunda Türk Ticaret Kanunu, Vergi Usul Kanunu ve Uluslararası Muhasebe Standartları açısından farklılıklar bulunmaktadır. Türk Ticaret Kanunu'nun değerlendirme yapmasındaki amaç değerlendirme yapılacak işletme ile ilişkisi bulunanların haklarını gözetmektir. Vergi Usul Kanunu'na göre değerlendirme yapılmasındaki amaç, devletin vergi alacağını garanti altına almaktır. Uluslararası Muhasebe Standartları'na göre değerlendirme yapılmasındaki amaç ise uyumlaştırmayı sağlamaktır. Görüldüğü gibi kanunlar ve standartlar açısından farklılık arz eden değerlendirme ölçülerinin daha iyi anlaşılabilmesi için kanunlar ve standartlar açısından ayrı ayrı incelenmesi gerekmektedir.

¹¹ Fulya Sevinç, a.g.e., s.43-45.

2.1.1.1. Türk Ticaret Kanunu'nda Değerleme Uygulaması

TTK'nun 75. maddesinde ilgililerin, işletmenin iktisadi ve mali durumu hakkında mümkün olduğu kadar doğru bir fikir edinebilmeleri için envanter ve bilançoların ticari esaslar gereğince eksiksiz, açık ve kolay anlaşılır bir şekilde memleket parasına göre tanzim edilmesi gerektiği belirtilmiştir.

TTK'nun 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'nun bu maddesi ticari işletmeler (şahıs işletmeleri ve ticaret şirketleri) için değerlendirme ölçü ve ilkelerini genel olarak ele almıştır. Aynı kanununun 458-464. maddeleri sermaye şirketleri için özel bazı değerlendirme ilke ve ölçüleri getirmiştir.

TTK'nun 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. (piyasa fiyatı) üzerinden kaydedilir.

TTK' nın 462. maddesine göre, borsa rayici bulunan kıymetli evrak en çok bilanço gününden bir ay öncesine ait müddet içindeki ortalama rayiçe, 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 kanununun, 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.¹²

TTK hükümlerine göre kullanılacak değerlendirme ölçülerinin tanımları şu şekildedir;

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 imkânı 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: İktisadi 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.

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

¹² <http://www.webmuhasebe.com/Konular/degertanim.htm>, Erişim Tarihi: 06.04.2011.

Görüldüğü gibi bu değer, verim veya gelirlerin bazı durumlarda tahminine ve kapitalizasyon oranının tespitine bağlıdır. Verimin, gelirin 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 değerlendirirken 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.

Satış bedeli ölçüsünün uygulanmasında satış işleminin doğurduğu vergileme olayında matrahın hesabı satış bedeline dayandırılmaktadır. Oysa ki, yukarıda değindiğimiz satış değeri ölçüsünde satış işlemi gerçekleşmemiştir.

e. Şimdiki Değer: Bir iktisadi kıymetin faydalı ömrü boyunca yıllar itibari ile 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 faydalanılır. 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 uygulanma imkânı 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 değerlendirilirken sadece VUK' un belirttiği ölçüler kullanılır.¹³

2.1.1.2. Vergi Usul Kanunu'nda Değerleme Uygulaması

Bir işletmenin iktisadi kıymetlerinin belirli bir tarihteki değerlerinin para ile ifadesine değerlendirme denmektedir.

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 değerlendirilirken her biri tek başına hesaplanır. Aynı cinsten sayılan malları ve düşük kıymetli çeşitli eşyayı toplu olarak değerlemek uygun olur.

VUK değerlendirme uygulamasında TTK kadar esnek davranmamıştır. İktisadi kıymetlerin hangi şartlar altında hangi değerlendirme ölçüleri ile değerlendirileceğini açıklamıştır. Değerleme ölçüsü bu kanunda yazılı olmayan veya yazılı olup kendi ölçüleriyle değerlendirilmesine imkân bulunmayan iktisadi kıymetlerden bina ve arazi vergi değeri ile, diğerleri varsa borsa rayici, yoksa mukayyet değerleri, o da yoksa emsal bedelleriyle değerlendirilir.

VUK' un iktisadi kıymetlerin değerlemesinde kullanılan başlıca değerlendirme ölçüleri:

a. Maliyet Bedeli: İktisadi bir kıymetin iktisap edilmesi veyahut değerinin artırılması münasebetiyle yapılan ödemelerle bunlara müteferri bilumum giderlerin toplamını ifade eder.¹⁴ VUK 262. Maddesine göre ise maliyet bedeli, iktisadi bir kıymetin iktisap edilmesi veya değerinin artırılması münasebetiyle yapılan ödemelerle bunlara müteferri bilumum giderlerin toplamı olarak ifade edilmektedir.

b. Borsa Rayici: Gerek menkul kıymetler ve kambiyo borsasına, gerekse ticaret borsalarına kayıtlı olan iktisadi kıymetlerin değerlemeden evvelki son muamele gününde borsadaki muamelelerinin ortalama değerlerini ifade eder.

¹³ <http://www.webmuhasebe.com/konular/degerolcu.htm>, Erişim Tarihi: 06.04.2011.

¹⁴ Ahmet Özpınar, Ahmet, "Değerleme Ölçüsü Olarak Maliyet Bedeli", <http://www.batiymm.com.tr/5/2008/08-42.htm>, Erişim Tarihi: 20.04.2011.

Normal temevvüçler dışında fiyatlarda bariz kararsızlıklar görülen hallerde, son muamele günü yerine değerlemeye takaddüm eden 30 gün içindeki ortalama rayici esas olarak aldirmaya Maliye Bakanliğı yetkilidir.

c. Tasarruf Değeri: Değerleme gününde bir kıymetin sahibi için ifade ettiği gerçek değeridir. Senetli alacak ve borçlar bu değerleme esasına göre değerlendirilir.

Tasarruf değeri, iktisadi kıymetin değerleme gününde elden çıkarılması durumunda elde edilecek değeri ifade eder. İktisadi kıymetlerin değerlemesinde fazlaca kullanılan bir tür değerleme ölçüsü değildir. Sadece senede bağlı alacak ve borçların değerlemesinde kullanılabilir. Bu da işletmece istenilmesine bağlıdır. Yani isterse işletmeler senede bağlı alacak ve borçlarını tasarruf değeriyle değerleyebilirler. Ancak alacak senetlerini tasarruf değeriyle değerleyen işletmeler, borç senetlerini de tasarruf değeriyle değerlemek zorundadır. Bankalar, bankerler ve sigorta Şirketleri alacaklarını tasarruf değeriyle değerlemek zorundadırlar (V.U.K. Madde 281, 285).

. Mukayyet Değer: Bir iktisadi kıymetin muhasebe kayıtlarında gösterilen hesap değeridir. Kayıtlı değer, yazmaca değer, defter değeri gibi isimlerle de tanınır.

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 itibar 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 değerlenir.

f. Rayiç Bedel: Bir iktisadi kıymetin değerleme günündeki normal alım-satım değeri rayiç bedelidir. Modern değerleme sisteminde cari değer adı altında yaygın olarak kullanılan rayiç bedel iktisadi kıymetlerin gerçek değerini ortaya koyan bir ölçüdür. Bununla beraber, VUK' umuzun kabul ettiği rayiç bedel tanımı hem tartışılabilecek bir "alım satım değeri" ifadesine sahiptir, hem de

uygulama alanı vergi değeri ile değeri bina ve arazinin bu değerinin saptanması ile sınırlanmıştır.

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 gerekir. Bir iktisadi kıymetin gerçek değerinin bilinmesi veya gerçek değerinin doğru olarak hesaplanabilmesi durumunda emsal bedeli uygulanamaz. İşletmelerde imalât 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 tam ve doğru olarak tespitine imkân olmayan bu gibi hallerde emsal bedeli kullanılır.

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

Bu durumda, gerçek değeri bilinmeyen veya doğru olarak hesaplanamayan bir iktisadi kıymetin mutlaka emsal bedeliyle değerlendirilmesi söz konusu değildir. Vergi Usul Kanunu ilerde görüleceği gibi hangi iktisadi kıymetlerin hangi hallerde emsal bedeli ile değerlendirilebileceğini belirtmiştir. Bunların dışında kalan iktisadi kıymetlerin emsal bedeli ile değerlendirilmesi için öncelikle borsa rayiçlerinin ve mukayyet değerlerinin olmaması gerekmektedir.

Emsal bedelinin tespitini de kanun bazı şekil ve şartlara bağlamıştır.

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 biliniyor veya çıkarılması mümkün olursa mükellef bu maliyet bedeline toptan satışlar için % 5, perakende satışlar için % 10 ilave etmek suretiyle emsal bedelini bizzat hesaplar.

Üçüncü 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.

Ücretle yapılan imalâta ücretin gerçek miktarının bilinmemesi veya doğru olarak tespit edilememesi hallerinde tespit edilecek emsal ücret de aynı esaslara göre tayin olunur.

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

Ortalama fiyat esası 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.¹⁵

2.1.1.3. Uluslararası Muhasebe Standartları'nda Değerleme Uygulaması

Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (UMSB), finansal tabloların işletmenin gerçeğe uygun finansal durumunu yansıtabilmesini sağlamak amacıyla birçok standart yayınlamıştır. Uluslararası Finansal Raporlama Standartları belli kavramlar ve ilkeler altında finansal tabloların gerçeğe uygun biçimde düzenlenmesini öngörmektedir.

¹⁵ www.webmuhasebe.com/konular/degerolcu.htm, Erişim Tarihi: 06.04.2011.

Bu nedenle, finansal tabloların, özellikle bilançonun UFRS (TFRS)'nin değerleme ilkeleri ile değerlendirilmesi sonucu şirketlerin defter değeri (muhasabe değeri) daha anlamlı hale gelecektir.¹⁶

Finansal tabloların ölçümünde kullanılacak ölçüm esasları, şu şekilde açıklanmıştır:

a) Tarihi Maliyet: Varlıklar elde edildikleri tarihte alımları için ödenen nakit veya nakit benzerlerinin tutarlarıyla veya onlara karşılık verilen varlıkların piyasa değerleriyle ölçümlenir. Borçlar, borç karşılığında elde edilenin tutarıyla veya işletmenin normal faaliyetlerinden kaynaklanan borçlarda, örneğin, kurumlar vergisinde olduğu gibi, borcun kapatılması için gereken nakit veya nakit benzerlerinin tutarıyla gösterilir.

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

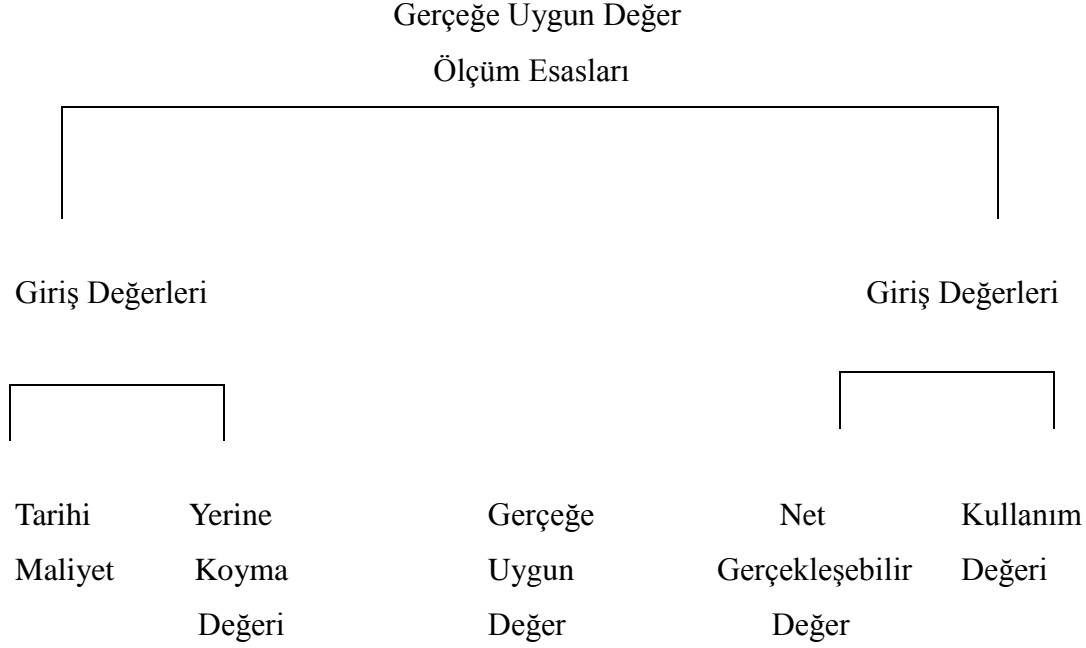
c) Gerçekleşebilir Değer (Ödeme Değeri): Varlıklar, işletmenin normal faaliyet koşullarında, bir varlığın elden çıkarılması halinde ele geçecek olan nakit ve nakit benzerlerinin tutarıdır. Borçlar, işletmenin normal faaliyet koşullarında, kapatılmaları için ödenmesi gereken nakit ve nakit benzeri değerlerin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

d) Bugünkü Değer: Varlıklar, işletmenin normal faaliyet koşullarında, ileride sağlayacakları net nakit girişlerinin bugünkü (iskonto edilmiş) değerleri ile gösterilirler. Borçlar, işletmenin normal faaliyet koşullarında, kapatılmaları için ileride ödenmesi gereken net nakit çıkışlarının bugünkü (iskonto edilmiş) değerleri ile gösterilir.

Yukarıda yapılan açıklamalardan, uluslararası muhasebe ve finansal raporlama standartlarında gerçeğe uygun değer olarak, giriş (alış) fiyatı ile çıkış (satış) fiyatının kullanılmamakta olduğu anlaşılmakta olup; bunların yerine karma yöntemin kullanımı tercih edilmiştir. Bunun anlamı ise, gerçeğe uygun değer ne tedarikçilerin tespit ettikleri fiyat, ne de müşterinin almak için verdiği tekliftir. Dolayısıyla gerçeğe uygun değer; karşılıklı, istekli ve bilgili iki taraf arasında pazarlık yoluyla belirlenen fiyattır. Bu durum, aşağıdaki şekil 1'de açıklanmıştır. (Alexander, 2009, s.29)

¹⁶ Volkan Demir, Oğuzhan Bahadır, "UFRS (TFRS)'değerleme Ölçüleri Kapsamında Şirket Değerlemesinde Defter Değeri Yaklaşımı", Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, (ISSN:1307-6639) Türmob, Yıl:7, Sayı:23, Eylül 2007, s. 65-79.

Tablo 1: Uluslararası Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartlarında Gerçeğe Uygun Değer



Yukarıda verilen şekilden de görüldüğü gibi, uluslararası muhasebe standartlarında gerçeğe uygun değer hesaplamasında tarihi maliyet değeri esas alınmaktadır. Örneğin IASB.’nin 36 nolu “Varlıklarda Değer Düşüklüğü” standardında, varlığın defter değeri ile geri kazanılabilir değeri karşılaştırılır ve geri kazanılabilir değer, defter değerinin altında olması halinde karşılık ayrılır. Geri kazanılabilir değer ise, kullanım değeri ile net satış fiyatından büyük olanıdır.¹⁷

2.1.2. Reeskont Uygulamasında Ticari Kara Ulaşmada Farklılıklar

Genel anlamıyla reeskont işlemi, vadesi gelmemiş senede bağlı alacak ve borçların, değerlendirme günündeki gerçek değerlerinin bulunması suretiyle bilançoda yapılan bir düzeltme işlemidir.¹⁸

¹⁷ Mehmet Özkan ve Serkan Terzi, <http://www.tmsk.org.tr/makaleler/FINANSAL%20ARACLAR/MEHMET%C3%96ZKAN-SERKANTERZ%C4%B0.pdf>, Erişim Tarihi: 13.10.2010.

¹⁸ Türk Vergi Kanunları Gerekçeleri, T.C. Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü Yayını, Cilt 3, s. 745.

2.1.2.1. Vergi Usul Kanunu'nda Reeskont Uygulaması

Vergi mevzuatı uyarınca senede bağı alacak ve borçların değerleme gününün değerine getirilmesi işlemine pratikte reeskont işlemi denilmektedir. Bir başka ifade ile alacak ve borç senetlerini mukayyet değerlerinden, vadelerine ve faiz oranına göre değişen, bir meblağı düşmek suretiyle net bugünkü değere (değerleme günü - bilanço günü) ulaşılması reeskont işlemi ifade etmektedir.¹⁹

Vadesi gelmemiş olan alacak ve borç senetlerinde reeskont uygulamasına ilişkin düzenlemelere VUK'un 281'inci ve 285'inci maddelerinde yer verilmiştir.

MADDE 281 Alacaklar mukayyet değerleriyle değerlenir. Mevduat veya kredi sözleşmelerine müstenit alacaklar değerlendirme gününe kadar hesaplanacak faizleriyle birlikte dikkate alınır.

Vadesi gelmemiş olan senede bağı alacaklar değerlendirme gününün kıymetine irca olunabilir. Bu takdirde, senette faiz nispeti açıklanmış ise bu nispet, açıklanmamışsa Cumhuriyet Merkez Bankası'nın resmi iskonto haddi uygulanır.

Bankalar ve bankerler ile sigorta şirketleri alacaklarını ya Cumhuriyet Merkez Bankası'nın resmi iskonto haddi veya muamelelerinde uyguladıkları faiz haddi ile, değerlendirme günü kıymetine irca ederler.

Borçlar :

MADDE 285 Borçlar mukayyet değerleriyle değerlenir. Mevduat veya kredi sözleşmelerine müstenit borçlar değerlendirme gününe kadar hesaplanacak faizleriyle birlikte dikkate alınır.

Vadesi gelmemiş olan senede bağı borçlar değerlendirme günü kıymetine irca olunabilir. Bu takdirde senette faiz nispeti açıklanmışsa bu nispet, açıklanmamışsa Cumhuriyet Merkez Bankası'nın resmi iskonto haddinde bir faiz uygulanır.

Banka ve bankerler ile sigorta şirketleri borçlarını, Cumhuriyet Merkez Bankası'nın resmi iskonto haddi veya muamelelerinde uyguladıkları faiz haddiyle, değerlendirme günü kıymetine irca ederler.

¹⁹ Halil Söyler, "Tüm Yönleriyle Reeskont İşlemleri", http://www.alomaliye.com/halil_soyler_tum_yon_reeskont.htm Erişim Tarihi: 06.03.2011.

(3239 sayılı Kanununun 22. maddesiyle eklenen ve 1.1.1986 tarihinde yürürlüğe giren fıkra) Alacak senetlerini değerlendirme gününün kıymetine irca eden mükellefler, borç senetlerini de aynı şekilde işleme tabi tutmak zorundadırlar.

Vadesi gelmemiş borç senetlerinin değerlendirme günündeki değerine irca edilme işlemine reeskont denir.

Söz konusu kanun maddesine göre, bankalar ve bankerler ile sigorta şirketleri dışında kalan mükelleflerin, senede bağlı alacaklarını değerlendirme konusunda seçim hakkı bulunmaktadır. Bu mükellefler, senede bağlı alacaklarını mukayyet değeri ile değerleyebilecekleri gibi, değerlendirme gününün kıymetine irca etmek suretiyle de değerleyebilirler.

Senede bağlı alacaklarını değerlendirme gününün kıymetine irca eden mükellefler senede bağlı borçlarını da değerlendirme gününün kıymetine irca etmek zorundadırlar.²⁰

Bankalar ve bankerler ile sigorta şirketlerinin senede bağlı alacaklarını değerlendirme gününün kıymetine irca etmeleri kanuni zorunluluk olduğundan, bu mükelleflerin senede bağlı alacaklarını mukayyet değeri ile değerlemeleri mümkün değildir.

Alacakların değerlendirme gününün kıymetine irca edilmesi, bu alacaklar için reeskont hesaplanması suretiyle gerçekleştirilecektir.²¹

2.1.2.2. Uluslararası Muhasebe Standartları'nda Reeskont Uygulaması

Reeskont alacakların raporlama dönemindeki değerlerine indirgenmesidir. VUK, sadece senetli alacakların reeskont yapılmasına izin verirken (VUK 281-285). UMS kapsamında raporlama yapan şirketlerde ise, şirketin her türlü alacağı bir finansal varlık olduğundan bu alacakların tamamı reeskonta tabidir (UMS 39).

UMS' ye reeskontun hesaplanma yöntemi, iç verim oranı (IRR) metodudur.

UMS' ye göre alacaklar, aşağıdaki formülle reeskonta tabi tutulur.

²⁰ V.U.K. Md: 285.

²¹ Dağhan Alpman, “Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına Genel Bir Bakış Bir Uygulama Örneği”, <http://www.denetimnet.net/UserFiles/Documents/UFRS%20Genel%20Bak%C4%B1%C5%9F.pdf>, Erişim Tarihi: 24.04.2011.

Bugünkü Değer =

Gelecekteki Değer

$$\frac{\text{Gelecekteki Değer}}{(1 + i)^{\text{Vadeye Kalan Süre/Vade Bazı}}}$$

BD = Bugünkü Değer

GD = Gelecekteki Değer

n = Vade

i = Etkin faiz oranı²²

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

Vergi mevzuatından farklı olarak UMS' de iskonto işleminde senede bağlanma koşulu aranmamıştır. TMS 39'da "Sabit veya belirlenebilir nitelikte ödemelere sahip olan ve aktif bir piyasada işlem görmeyen, belirli istisnalar hariç türev olmayan finansal varlıklar" şeklinde tanımlanan kredi ve alacakların, etkin faiz yöntemiyle hesaplanan itfa edilmiş maliyetinden ölçülmesi öngörülmüştür. Finansal varlık veya finansal borçların etkin faiz yöntemiyle hesaplanan itfa edilmiş maliyeti ise TMS 39'da "Finansal varlık veya finansal borcun ilk muhasebeleştirme sırasında ölçülen değerinden anapara geri ödemeleri düşüldükten, anılan ilk tutar ile vadedeki tutar arasındaki farkın etkin faiz yöntemi kullanılarak hesaplanan birikmiş itfa payı düşüldükten veya eklendikten ve değer düşüklüğü ya da tahsil edilememe durumuna ilişkin her türlü indirimin yapılmasından sonra geriye kalan tutar" olarak tanımlanmıştır. Görüldüğü üzere işletmeler reeskont işlemini vergi mevzuatıyla bağlantılı olarak senetli tüm alacak ve borçları için, TMS/TFRS hükümleri gereğince de senede bağlanmış olan ve olmayan tüm alacak ve borçları için gerçekleştirmektedirler. Senede bağlı alacaklar için hesaplanan reeskont gideri ve senede bağlı borçlar için hesaplanan reeskont geliri işletmelerin hem vergi mevzuatına göre hazırlanan hem de TMS/TFRS'ye göre hazırlanan finansal tablolarına aynı dönemde yansıtıldığı için söz konusu gelir/gider kalemleri indirilebilir/vergiye tabi geçici fark oluşturmazlar. Ancak senede bağlı olmayan alacak ve borçlar nedeniyle, sadece TMS/TFRS hükümleri çerçevesinde hesaplanan reeskont gelir

²²Dağhan Alpman, "Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına Genel Bir Bakış Bir Uygulama Örneği", <http://www.denetimnet.net/UserFiles/Documents/UFRS%20Genel%20Bak%C4%B1%C5%9F.pdf>, Erişim Tarihi: 24.04.2011.

ve giderleri indirilebilir/vergiye tabi geçici fark oluştururlar ve finansal tablolarda ertelenmiş vergiyi oluşturan unsurlar arasında yer alırlar. Bu çerçevede çalışma kapsamında incelenen ve reeskont gelir veya giderlerini geçici fark olarak belirten 28 şirketin reeskont gelir veya giderinin bu nitelikteki alacak ve borçlardan kaynaklandığı düşünülmektedir.²³

Alacaklar ve borçlar VUK' un 281 ve 285. maddelerine göre ilke olarak mukayyet değeri ile değerlendirilir. Fakat senede bağlı alacaklar ve borçlar yine aynı maddeler uyarınca reeskont işlemine tabi tutularak tasarruf değer ile değerlendirilebilirler.

VUK.' un 281 ve 285. maddelerine göre Bankalar, Bankerler ve Sigorta Şirketlerinin alacak ve borç senetlerini reeskont işlemine tabi tutmaları zorunludur. Ayrıca Sermaye Piyasası Kurulu'nun, denetimine tabi firmalarında alacak ve borç senetlerini reeskont işlemine tabi tutmaları zorunludur.

Alacak senetlerini reeskont işlemine tabi tutan mükelleflerin borç senetlerini de reeskont işlemine tabi tutmaları zorunludur. Oysa borç senetlerini reeskont işlemine tabi tutan mükellefler için alacak senetlerini reeskonta tabi tutma zorunluluğu yoktur.

VUK.'da reeskont işlemlerinin yapılıp yapılmaması istisnalar dışında isteğe bağlı bırakılmıştır. Buna karşılık 1 Sıra No.lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'nde bilanço hesabı esasına göre defter tutan mükelleflerin, senede bağlı borç ve alacaklarını reeskont işlemine tabi tutmaları gerektiği belirtilmiştir.²⁴

2.1.3. Karşılık Ayırma Uygulamasında Ticari Kara Ulaşmada Farklılıklar

İşletmenin sahip olduğu iktisadi kıymetlerde meydana geldiği halde miktarı kesin olarak saptanamayan değer azalışları ile bir zarar meydana getirmesi olasılığı bulunan yükümleri (risk), karşılamak üzere ayrılan fonlara karşılık denir. Muhasebede karşılık ayırma uygulaması T.T.K, V.U.K ve U.M.S açısından farklılık göstermektedir. Bu nedendir ki ticari kara ulaşmada da farklılık arz eder.

²³ Ayça Sandıkçıoğlu, “Finansal Raporlamada Ertelenmiş Vergi Uygulamaları ve İMKB’de İşlem Gören Şirketler Üzerinde İnceleme”, Yüksek Lisans Tezi, Ankara 2009, s. 75-76.

²⁴ M. Vefa Toroslu, “**Reeskont İşlemleri**”, Vergi Dünyası, Aralık 1996, Sayı:184, s. 39.

2.1.3.1. Türk Ticaret Kanunu Karşılık Uygulaması

T. Ticaret Kanunu'nda karşılıkların tanımı yapılmamış ancak karşılıklarla ilgili hükümlere zımnen veya açıkça yer verilmiştir.

T. Ticaret Kanunu'nda Değer Azalış Karşılıkları; stokların kıymetten düşme karşılığı, hisse senedi ve tahvillerin kıymetten düşme karşılığı olarak düzenlenmiştir. T.T.K.'nin 75. ve 461. maddeleri bir arada incelendiğinde; "Md. 75: Bütün aktifler, en çok bilanço gününde haiz olduğu değer üzerinden kaydolunur denilmektedir. 461. Maddesinde ise, Hammaddeler, işlenmiş veya yarı işlenmiş eşya, emtia ve satılık diğer mallar, en fazla maliyet değeri üzerinden bilançoya geçirilebilir. Bununla beraber bu malların maliyet değeri, bilançonun tanzimi zamanında cari fiyattan fazla ise, bunlar bilançoya en fazla cari değer üzerinden geçirilebilir."denilerek, stok mallarda meydana gelen değer düşüldüğü için "zımni olarak" karşılık ayrılabilme olanağı sağlanmış olmaktadır.

"Md. 462: Borsa'da rayici bulunan kıymetli evrak en çok bilanço gününden bir ay evveline ait müddet içindeki ortalama rayiçleri ile 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."

T.T.K.'nin 465. madde hükmü şöyledir:

"Md. 465: 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 bilançoya yedek akçe konur." denilmektedir.

2.1.3.2. Vergi Usul Kanunu'nda Karşılık Uygulaması

Vergi hukukunda karşılıkların tanımı; V.U.K.'nin 288. maddesiyle "Hasıl olan veya husulü beklenen fakat miktarı katıyetle kestirilmeyen ve teşebbüs için bir borç mahiyetini arz eden belli bazı zararları karşılamak maksadıyla hesaben ayrılan meblağlardır" şeklinde

yapılmıştır. Vergi Usul Kanunu'nun bu tarifi kuramsal açıklamalara uygun düşmekte ancak uygulamada bazı aksaklıklara yol açmaktadır. Bugüne kadar Vergi İdaresince yapılan gelen uygulamalarda V.U.K.'un 288. maddesindeki tarifin genel bir tarif olduğu, sadece bu hükme dayanılarak ayrılacak karşılıkların vergi matrahından düşülemeyeceği, karşılık ayrılabilmesi için V.U.K. veya diğer kanunlarda özel hüküm olması gerekliliği şart koşulmuştur.²⁵

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

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

İşletmeler ellerinde bulundurdukları hisse senedi ve tahvil gibi menkul kıymetler için MSUGT uyarınca karşılık ayıracaklar ve bu karşılıkları ticari 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

²⁵ Engin Erdem, Vergi Yasaları Uygulamasında Karşılıklar, Vergi Dünyası, Mart 1982, Sayı:7, s.4.

amacıyla karşılık ayrılmasını zorunlu kılmıştır. Ancak VUK 274 ve 278. madde düzenlemeleri stoklardaki fiziki ve ekonomik değer kayıpları ve piyasa fiyatlarındaki azalış için karşılık ayrılması yerine, bunların emsal bedel ile değerlemesini öngörmektedir.

İşletmelerin stoklarındaki fiziki ve ekonomik değer kayıplarını ve piyasa fiyatlarındaki düşüşleri karşılamak açısından MSUGT uyarınca ayırmak zorunda oldukları karşılıkları, mali 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 olduklarında şüphe yoktur, ancak muhasebeleştirme ve mali kar zarar hesabına alınma zamanları muhasebe anlayışına ve vergi anlayışına göre farklı muhasebe dönemlerine düşer.

Bu tür karşılıkların ayrılması ticari gerekler ve tebliğle belirlenen ihtiyatlılık ve dönemsellik kavramlarının uygulamaya konması için gereklidir. Bu karşılıkların ayrılması veya aktiflerde değer 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 doğdukları dönemde değil de, kesin olarak tutarları da saptandıktan sonra gider yazılmasına ve vergi matrahından indirilmesine izin vermektedir. Yani gider olarak tanınma açısından muhasebe tahakkuk esasını kabul ederken, vergi yasaları ödemeyi veya kesinleşmeyi esas almaktadır. Temelde her ikisi açısından da gider kabul edilmekte, ancak kabul edilme zamanları farklı olmaktadır. Vergi kanunları gider kabul etmeyi daha sonraki bir zamana ertelemektedir. Dolayısıyla, bu giderler kanunen kabul edilmeyen gider değillerdir. Ancak, vergileme dönemi itibari ile kabul edilmeyen giderlerdir.²⁶

2.1.3.3. Uluslararası Muhasebe Standartları'nda Karşılık Uygulaması

Uluslararası Muhasebe Standardı karşılıkları, zamanı veya tutarı belirsiz olan yükümlülükler olarak tanımlar. Karşılıklar, gelecek bir tarihte yapılacak harcamanın zaman ve tutarının kesin olmaması nedeniyle, diğer yükümlülüklerden (ticari borçlar ve tahakkuklar gibi)

²⁶ Fulya Sevinç, a.g.e. s.48-49

ayrıt edilebilir. Bazı ülkelerde ‘karşılık’ terimi amortismanlar, varlıklarda değer düşüklüğü ve şüpheli alacaklar için de kullanılmaktadır. Bu kalemler bu standartta ele alınmamakta olup, bunlar varlıkların defter değerinde yapılan değişikliklere ait düzenlemelerdir.

UMS 37 Karşılıklar Standardının amacı; uygun muhasebeleştirme kriterleri ve ölçüm esaslarının karşılıklar, şarta bağlı borçlar ve varlıklara uygulanmasını ve kullanıcıların bunların nitelikleri, zamanlamaları ve tutarlarını anlamalarını sağlamak üzere gerekli bilgilerin mali tablo eklerinde gösterilmesini sağlamaktır.

Karşılıklar mevcut bir yükümlülük olduklarından ve yükümlülüğün ifası için ekonomik fayda içeren kaynakların işletmeden çıkması gerekeceğinden muhasebeleştirilirler.

Karşılığın Tahakkuk Ettirilmesi İçin Gerekli Şartlar:

- Bir işletmenin geçmişteki bir olaydan kaynaklanan yasal veya yapısal bir yükümlülüğünün bulunması: Bir işletmenin geçmiş bir olay nedeniyle mevcut bir yükümlülüğünün bulunmaması durumunda herhangi bir karşılık muhasebeleştirilmemelidir. Bilanço tarihi itibari ile, mevcut bir yükümlülüğün var olması ihtimali böyle bir yükümlülüğün var olmaması ihtimalinden fazla ise, işletme karşılığın muhasebe kaydını yapar. Eğer bir işletme (geçmiş bir olaydan kaynaklanan mevcut veya muhtemel bir yükümlülük sonucunda) ekonomik faydaların işletmeden çıkması olasılığı ile karşı karşıya kalırsa, o zaman söz konusu faydaların işletme dışına çıkmaları olasılığının düşük olup, olmadığı değerlendirilmelidir. Eğer ekonomik faydaların işletme dışına çıkma olasılığı düşükse, o zaman hiçbir işlem yapılmaz, eğer gerçekleşme olasılığı daha fazla ise o zaman şarta bağlı bir borç açıklanır. Mevcut bir yükümlülük doğuran geçmişteki bir olay, sorumluluk doğuran olay olarak adlandırılır. Sorumluluk doğuran olay, işletmenin söz konusu yükümlülüğü yerine getirmekten başka gerçekçi bir alternatifinin olmaması sonucunu doğuran, hukuki veya zımni bir kabulden doğan yükümlülük yaratan olaydır.
- Bu yükümlülüğün gerçekleşmesi için ekonomik fayda içeren kaynakların işletme dışına çıkma ihtimalinin olması: Belli bir olayın gerçekleşme olasılığının gerçekleşmeme olasılığından daha fazla olduğu durumlarda, kaynakların işletme dışına çıkmasının ya da diğer bir olayın gerçekleşmesinin olası olduğu kabul edilir.

- Yükümlülük tutarına ilişkin güvenilir bir tahmin yapılması: Tahminlerin kullanımı, finansal tabloların hazırlanmasının gerekli bir bölümüdür ve bunların güvenilirliğini zayıflatmaz. Güvenilir tahmin yapılamayan çok nadir durumlarda, söz konusu borç şartı bağlı borç olarak finansal tablo dipnotlarında açıklanır.

Eğer her üç koşulda karşılanıyorsa bir karşılık muhasebeleştirilir aksi takdirde, herhangi bir karşılık muhasebeleştirilmemelidir.²⁷

2.1.4. Amortisman Uygulamasında Ticari Kara Ulaşmada Farklılıklar

Amortisman uygulaması, işletmelerin dönem sonunda yaptığı önemli işlemlerden biridir. Amortisman, iktisadi işlemlere dahil gayrimenkuller, makine ve tesisler, demirbaşlar, gayri maddi haklar gibi değerlerin, aşınma ve yıpranma, vade ve yararlanma sürelerinin sona ermesi, yeni buluşlar gibi nedenlerle uğradıkları değer kayıplarını gösteren ve bunun yeniden sağlanması amacını güden bir muhasebe işlemidir.²⁸

Amortisman konusunda KVK, GVK ve TTK gibi birçok kanunda yer verilmiştir.

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. maddelerde ele almıştır.

“Masraflar” başlıklı 459. 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.

²⁷ Deloitte, “Uluslararası Finansal Raporlama Standartları”, UFRS Cep Kitapçığı, İstanbul, 2007, s.14

²⁸ Safiye Öngen, Vergi Muhasebesi, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 2000, s. 287-461.

“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 hükme 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.²⁹

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, (bu kıymetler;

- 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.³⁰ Bu açıklamalar göre, VUK’ un amortisman

²⁹Kanber Kılınç, “Amortisman Hesaplama Yöntemleri”
<http://webcache.googleusercontent.com/search?q=cache:ynXmjyXVY-YJ:www.kanberkilinc.com.tr/amortisman-hesaplama-yontemleri.htm+tk+amortisman+uygulamas%C4%B1&cd=1&hl=tr&ct=clnk&gl=tr&source=www.google.com.tr>,
Erişim Tarihi: 11.01.2011.

³⁰Hüseyin Tokay, Muhasebe Kuramı ve Vergi Mevzuatı Açısından Maddi ve Maddi Olmayan Duran Varlıklar, Ankara, 2002, s. 80.

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 taşınması gerekmektedir. Bu şartlar;

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. Bununla beraber, vergi denetleyicileri aktife giriş kavramını “iktisadi kıymetin iktisap edilerek, defter kayıtlarına geçirilmesi, değerlendirme günü envantere dahil olması ve kullanmaya hazır halde bulunmasıdır” şeklinde tanımlamaktadır. Bu tanımlamaya göre bir varlığın aktife girmiş sayılması ve amortisman tabi tutulabilmesi için söz konusu varlığın kullanıma hazır halde bulunması gerekmektedir. Ancak Danıştay aktife girişte edinme ve kayda alma fiillerini yeterli görmektedir. Bu açıklamalardan sonra, işletmelerin herhangi bir duran varlık için amortisman uygulamasına başlayabilmeleri için ilk şartın, varlığın işletmenin aktifine girmiş olması gerektiği sonucuna ulaşılmaktadır. 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.

Kanun'da amortisman ayrılmasında gerekli şartlar arasında ilk sırayı alan envantere kayıtlı olma şartının, amortismanların vergi azaltıcı etkisini denetlemeye yönelik olduğunu ileri süren görüşler bulunmaktadır.

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.³¹

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. 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 itibari ile hiçbir şekilde yıpranma, aşınma veya değer kaybına maruz kalmayan varlıklar için Kanun gereği amortisman hesaplanması mümkün değildir.³²

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. İşletmelerde gerek teknik, gerekse fiili olarak bir yıldan daha uzun süreyle kullanılması mümkün olmayan varlıklar, değerlerine bakılmaksızın ilgili yılda doğrudan gider yazılır. Konuyu tersinden ele alacak olursak, işletmelerde bir yıldan fazla süreyle kullanılacak olan ve değerleri belli bir tutarın üzerinde olan varlıkların doğrudan gider yazılmasına imkan yoktur.

³¹N. Kemal Gündüz ve Necati Perçin, “Amortismanlar ve Yeniden Değerleme”, Ankara, 199, s. 43.

³²Hidayet Altınbaş, “Amortismanlar”, Vergi Dünyası, Aralık, 1998, Sayı:208, s. 116.

ç. Duran Varlık Değerinin Belli Bir Miktarın Üzerinde Olması

Vergi Usul Kanunu'nun 313'üncü maddesine göre işletmelerin VUK Genel Tebliği ile belirlenen tutarın (342 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği ile bu tutar 01/01/2011 tarihinden itibaren 700 TL olarak belirlenmiştir) altında kalan peştamallıklar ile işletmede kullanılan ve değeri belirlenen bu tutarın altında kalan alet, edevat, mefruşat ve demirbaşlar amortismanına 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.³³

Kanun'da düzenlenen bu sınırlama ile kimi duran varlıkların amortisman uygulaması dışında tutularak, amortisman uygulamasının kolaylaştırılması amaçlanmaktadır.

2.1.4.2.1. Amortismanına Tabi Değerin Tespiti

VUK' da genel ilke olarak amortismanına 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. Bu açıklamalar sonucunda VUK' a göre amortismanına tabi değerlerin maliyet bedeli olduğu sonucu çıkmaktadır.

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 amortismanına tabi tuttuğu, gayrimenkuller ile gayrimenkuller gibi değerlendirilen sabit kıymetler, esas itibari ile 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 takdir komisyon ve tellaliye giderleri ile emlak alım ve taşıt alım giderlerinin maliyet bedeline dahil

³³Oktay Güvemli, “ Amortismanlar, Yeniden Değerleme ve Uygulamaları”, İstanbul, 1998, s. 151.

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.

İnşa ettirilecek binanın yerinde işletmeye ait eski bir bina olması durumunda, eski binanın yıkım masrafları yeni binanın maliyet bedeline dahil edilecektir. Yıkıtılan eski binanın amorti edilmemiş değeri mevcut ise bu bakiye net defter değerinde Maliye Bakanlığı'nın görüşüne ve Danıştay kararlarına istinaden yeni gayrimenkulün maliyet bedeline dahil edilmelidir. Yıkıtılan binanın yıkıntı değerlerinin satılması veya yeni binada kullanılması durumunda, elde edilen değer eski binanın amorti edilmemiş net defter değerinden fazla ise, aradaki fark mali kazancın belirlenmesi sırasında vergiye tabi bir gelir olarak dikkate alınır.³⁴

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, gayrimenkülü 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 aktarılarak, amortismanına tabi tutulması gerekir. Daha sonraki yıllara ait faiz ve kur farkları ise doğrudan sonuç hesaplarına aktarılabilir.

³⁴ Aydın Karapınar, "Dönem Sonu Muhasebe Uygulamaları", Ankara, 2001, s. 144.

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

V.U.K' nun 314. maddesinde; göre boş arazi ve arsalar amortisman 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[9]. Nitekim aynı madde de, tarım işletmelerinde oluşturulacak meyvelik, dutluk, fındıklık, zeytinlik ve güllüklerle, incir bahçeleri ve bağlar gibi tesislerin amortisman tabi tutulabileceği açıkça ifade edilmektedir. Buradan çıkan sonuç; VUK' a göre, bina veya meyve bahçesi gibi tesislerin amortisman tabi değerlerine arsa maliyeti de dahil edilebilmektedir.

2.1.4.2.2. Amortisman Süresinin 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. Bu durum Kanun'da açık olmasına rağmen, yasanın uygulayıcısı durumunda bulunan vergi yönetimi, yasanın amacını aşan bir yorumla, amortisman ayırma başlangıç zamanını, kullanıma hazır olma ilkesine bağlamıştır. Vergi yönetimi tarafından yapılan bu yorum, Danıştay tarafından kabul görmemiştir.³⁵ Aktife giriş kavramında ne anlaşılması gerektiği, önceki kısımlarda açıkladığı için burada açıklanmaya gerek görülmemiştir.

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.

³⁵ Salih Özel, "Amortisman Ayırma Süresinin Saptanması", Yaklaşım Dergisi, Nisan, 2001, s. 13.

2.1.4.2.3. Amortisman Hesaplama Yöntemleri

VUK' da amortisman uygulaması açısından esas itibari ile normal ve azalan bakiyeler olmak üzere iki usul yaygın olarak kabul edilmiş ve meslek mensuplarınca uygulanmaktadır. Bu iki yaygın amortisman yöntemi dışında; madenlerde amortisman ve fevkalade amortisman konusu da VUK' da mevcuttur. VUK bilanço usulü deftere tabi işletmeleri, seçecekleri amortisman yöntemi konusunda serbest bırakmıştır.

2.1.4.2.3.1. Normal Amortisman Yöntemi

Normal amortisman, eşit tutarlı amortisman, basit amortisman gibi kavramlarla da ifade edilmektedir. Amortisman tabi varlığın değerine sabit bir oranın uygulanması ile hesaplanır. Bir başka yol da maddi duran varlık değerinin faydalı ömür (tahmini kullanılma süresi) sayısına bölünmesidir. Faydalı ömrün sonunda hurda değerinin olması düşünülüyorsa, amortisman, belirlenen hurda değer düşüldükten sonra kalan varlık değeri üzerinden hesaplanır.

Normal amortisman yöntemi Vergi Usul Kanunu'nun 315'inci maddesinde düzenlenmiştir. Yukarıda da belirtildiği üzere amortisman oranları 5024 sayılı Kanun'la yeniden düzenlenmiştir. Buna göre; % 20 olan amortisman ayırma üst sınırı kaldırılmış ve yukarıda sayılan genel tebliğlerle iktisadi kıymetin faydalı ömrü dikkate alınarak tablolar oluşturulmuştur.

2.1.4.2.3.2. Azalan Bakiyeler Yöntemi

Bu yöntem, VUK' un mükerrer 315'inci maddesinde düzenlenmiştir. Bu yöntemden tüm vergi mükellefleri faydalanamamaktadırlar. Kanun; bilanço esasına göre defter tutan mükelleflerden isteyenlerin, amortisman tabi iktisadi varlıklarını azalan bakiyeler yöntemini kullanabileceklerini hüküm altına almıştır. Vergi Usul Kanunu'nda yer alan ve işletmelere; iktisadi kıymetin alındığı ilk yılda ciddi bir gider yaratan bu yöntem, takip eden yıllarda cazibesini yitirmektedir. Başka bir anlatımla; bu yöntemle, duran varlıklar için faydalı ömürlerinin ilk yıllarında, sonraki yıllara göre daha yüksek tutarlarda amortisman ayrılabilmesini öngörmektedir. Kanun'a göre;

1-Her yıl, üzerinden amortisman hesaplanacak değer, evvelce ayrılmış olan amortismanlar toplamının indirilmesi suretiyle tespit olunur. Enflasyon düzeltilmesi yapılan dönemlerde, üzerinden amortisman ayrılacak değer, amortismanâ tâbi iktisadî kıymetin düzeltilmiş değerinden daha evvel ayrılmış olan amortismanların toplamının taşınmış değerleri indirilmek suretiyle tespit edilir.

2-Bu usulde uygulanacak amortisman oranı % 50'yi geçmemek üzere normal amortisman oranının iki katıdır.

3-Bu usulde amortisman süresi normal amortisman nispetlerine göre hesaplanır. Bu sürenin son yılına devreden bakiye değer, o yıl tamamen yok edilir. Azalan bakiyeler yönteminde oran, normal amortisman oranının iki katıdır.

2.1.4.2.3.3. Madenlerde Amortisman

VUK' un 316. Maddesince, işletme sebebiyle içindeki cevherin azalmasından dolayı maddi değerini kaybeden madenlerin ve taş ocaklarının imtiyaz veya maliyet bedelleri, ilgililerin müracaatları üzerine bunların büyüklük ve özellikleri göz önünde bulundurulur ve her maden veya taş ocağı için ayrı ayrı olmak üzere Maliye ve Sanayi ve Ticaret Bakanlıklarınca belli edilecek nispetler üzerinden itfa olunur. Ancak, madenler hukuken devletleştirilmiş olduğundan, devlet işletmeleri dışında maliyet bedelinin amortismanâ konu olması mümkün değildir. Amortismanâ konu olan genellikle imtiyaz bedeli olmaktadır.

2.1.4.2.3.4. Fevkalade Amortisman

Sabit varlıklar normal olmayan sebeplerle normalin üzerinde değer kaybedebilirler. Bu gibi durumlarda, VUK' un 371. maddesine göre mükellefin müracaatı üzerine Maliye Bakanlığınca her işletme için mahiyetine göre ayrı ayrı belli edilen "Fevkalâde ekonomik ve Teknik amortisman nispetleri" uygulanır.

VUK' un aynı maddesine göre, fevkalâde amortisman sebepleri üçe ayrılmıştır:

(i) Yangın, deprem, su basması gibi afetler yüzünden sabit varlığın değerini tamamen veya kısmen kaybetmesi,

(ii) Zorunlu çalışmaya tabi tutularak normalden fazla aşınmaya ve yıpranmaya maruz kalması,

(iii) Yeni icatlar sebebiyle teknik verim ve kıymeti düşerek tamamen veya kısmen kullanılmaz hale gelmesi.

Vergi idaresi, uygulamasında, yangın, deprem ve su basması gibi tabii afetler dışında kasırga, trafik kazası ve zirai işletmelerde salgın hastalık nedenleri için de fevkalade amortisman uygulaması yapılmaktadır.

Fevkalâde amortisman nispetinin mükellef tarafından istenmesinden önce afet olayının tespit ettirilmiş olması gerekir. Yangın ve deprem halinde belediyece, su basması, kasırga ve salgın hastalık halinde bayındırlık ve ziraat müdürlüklerince, trafik durumunda trafik amirliğince veya ilgili mahkemece afet olayının tespiti yapılır. Yeni icatlar ve zorunlu çalışma sebebiyle fevkalâde amortisman isteminde tespitin önceden yapılması gerekmez.

Maliye Bakanlığı yapılan tespite istinaden hasar derecesini saptayarak fevkalâde amortisman nispetini belirler.

Fevkalâde amortisman nispetleri normal amortisman nispetleri göz önüne alınarak tespit edildiğinden fevkalâde amortismanın uygulandığı dönem ayrıca normal amortisman oranı da uygulanmaz. Ancak, fevkalâde amortisman uygulamasından sonra sabit varlığın değeri tamamen itfa olunamamış ise kalan bakiyenin normal amortisman oranı ile itfasına devam olunur.

2.1.4.3. Uluslararası Muhasebe Standartları'nda Amortisman Uygulaması

Maddi duran varlıklara ilişkin amortisman uygulaması 16 numaralı Uluslararası Muhasebe Standardında ele alınmıştır. Buna göre, “amortisman bir varlığın maliyetinden veya maliyet yerine geçen diğer tutarlardan hurda değerini düşülmesiyle bulunan tutarının faydalı ömrü boyunca sistematik olarak dağıtılmasıdır.” Görüldüğü üzere amortisman ayrılması için varlığın amortisman tabi tutarının tespit edilmesi, faydalı ömrün tahmin edilmesi ve varlığın kullanımına uygun amortisman yönteminin seçilmesi gerekir.³⁶

Standardın daha iyi anlaşılabilmesi için aşağıdaki tanımların iyi bilinmesi gerekmektedir. Bu kavramlardan birçoğu yıllardan beri kullanılmaktadır.

³⁶ Emre Kırca, Amortisman Tabi İktisadi Kıymetlerde Değerleme Sorunu: Türk Vergi Sistemi, Sermaye Piyasası Kanunu ve Uluslararası Muhasebe Standartları Açısından Karşılaştırılması, İstanbul Üniversitesi Yüksek Lisans Tezi, 2007, s. 33-34.

Defter değeri: Bir varlığın birikmiş amortisman ve birikmiş değer düşüklüğü zararları indirildikten sonra finansal tablolara yansıtıldığı tutarıdır.

Maliyet: Bir varlığın elde edilmesinde veya inşaatında ödenen nakit veya nakit benzerlerini veya verilen diğer bedellerin gerçeğe uygun değerini veya belli durumlarda, (diğer TFRS'lerin özel hükümleri uyarınca) ilk muhasebeleştirme sırasında ilgili varlığa atfedilen bedeli ifade eder. (örnek TFRS 2 Hisse Bazlı Ödemeler)

Amortisman: Bir varlığın amortismanına tabi tutarının, yararlı ömür süresince sistematik olarak dağıtılmasını ifade eder.

İşletmeye özgü değer: Bir işletmenin bir varlığın devamlı kullanımından ve yararlı ömrünün sonunda elden çıkarıldığında elde edilmesi beklenen veya bir yükümlülüğün karşılanmasında oluşması beklenen nakit akışlarının bugünkü değerini ifade eder

Gerçeğe uygun değer: Karşılıklı pazarlık ortamında, bilgili ve istekli gruplar arasında bir varlığın el değiştirmesi ya da bir borcun ödenmesi durumunda ortaya çıkması gereken tutardır.

Değer düşüklüğü zararı: Bir varlığın defter değerinin geri kazanabilir tutarını aşan kısmını ifade eder.

Geri kazanılabilir tutar: Bir varlığın net satış fiyatı ve kullanım değerinden büyük olanıdır.

Bir varlığın kalıntı değeri: Bir varlık tahmin edilen yararlı ömrünün sonundaki durum ve yaşına ulaştığında elden çıkarılması sonucu elde edilmesi beklenen tutardan, elden çıkarmanın tahmini maliyetleri düşülerek ulaşılan tahmini tutardır.

Maddi duran varlıklar: Standartta göre önemli bir yer alan bu tanım ileriki bölümlerde detaylı bir şekilde incelenecektir.

Yararlı ömür:

- (a) Bir varlığın işletme tarafından kullanılabilmesi beklenen süreyi; veya
- (b) İşletme tarafından ilgili varlıktan elde edilmesi beklenen üretim sayısı veya benzeri üretim birimini ifade eder.

Kullanım değeri: Bir varlık veya nakit yaratan birimden elde edilmesi beklenen gelecekteki nakit akışlarının bugünkü değeridir.

Amortisman tabi tutar: Bir varlığın maliyetinden veya maliyet yerine geçen diğer tutarlardan kalıntı değerinin düşülmesiyle bulunan tutarı ifade eder.

2.1.4.3.1. Maddi Duran Varlık Tanımı, Değer Tespiti

UMS 16'ya göre maddi duran varlık şu şekilde tanımlanmıştır;

- (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.

Maddi duran varlıkların standarda göre muhasebeleştirilmesinde dikkate alınması gereken bazı önemli noktalar bulunmaktadır. Bu noktaları şöyle sıralayabiliriz.

Bir işletmenin bir dönemden fazla kullanmayı beklediği önemli yedek parça ve yedek malzemeleri maddi duran varlık olarak değerlendirilir.

Bir işletme bu ilke çerçevesinde, maddi duran varlıklarla ilgili bütün maliyetleri olduğu tarihteki değerleriyle muhasebeleştirir. Bu maliyetler, bir maddi duran varlık kaleminin ilk elde etme veya inşa edilmesi aşamasında oluşan ve sonradan; ekleme, kısmi yenileme ve bakım için katlanılan maliyetleri içerir.

Muhasebeleştirilme kriterlerinin sağlanması durumunda, yapılan her büyük çaplı kontrolün maliyeti yenileme olarak maddi duran varlık kalemlerinin defter değerine dahil edilerek muhasebeleştirilir. Bir önceki kontrolden kalan (fiziki parçalardan ayrıştırılabilen) herhangi bir maliyetin defter değeri bilançodan çıkartılır.

Standartda amortisman ayırmaya ilişkin aşağıdaki hükümler sıralanmaktadır.

1) Bir maddi duran varlık kaleminin, toplam maliyetine göre önemli bir maliyeti olan her bir parçası ayrı ayrı amortisman tabi tutulur.

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

3) 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.

a. Bir varlığın amortisman tabi tutarı, kalıntı değeri düşülerek belirlenir. Uygulamada, bir varlığın kalıntı değeri genellikle değersiz ve dolayısıyla amortisman tabi tutarın hesaplanmasında önemsiz olarak dikkate alınabilir.

b. Bir varlığın yararlı ömrü ekonomik hizmet süresinden kısa olabilir. Bir varlığın yararlı ömrünün tahmini, işletmenin benzer varlıklara ilişkin tecrübelerine dayanan bir takdir meselesidir.

c. Arsa ve binalar birlikte dikkate alındıklarında dahi ayrılabilir maddi duran varlıklardır ve ayrı olarak muhasebeleştirilirler.³⁷

2.1.4.3.2. Amortisman Tabi Tutar ve Amortisman Dönemi

Bir varlıktan yalnızca tek bir muhasebe döneminde yararlanılırsa o maliyet, o dönemin gideri olarak tanınır. Birden fazla dönemi yararlandıran bir varlığın -sabit varlığın- maliyeti ise,

³⁷ Süleyman Yükçü, Yılmaz İçerli, “TMS 16 Maddi Duran Varlıklar Standardına İlişkin Uygulama Önerileri”, İSMMMO Mali Çözüm Dergisi, Sayı: 82, 2007, s. 17.

varlığın dönemleri yararlandırırken uğrayacağı tükenmelerin dağıtımıyla orantılı olarak o dönemlere dağıtılır. Maliyetlerin muhasebe dönemlerine dağıtılması bazı varsayımlara dayandırıldığından, bir varlığın maliyetinin belli bir kısmı her muhasebe döneminde amortisman gideri adı altında giderleştirilir. Amortismanlar, gerçekte sabit varlıkların gelecekte gelir yaratma veya gelir yaratılmasında yararlı olma yolunda uğrayacağı tükenmelerin dönemler arasındaki dağılımı konusunda yapılmış bazı varsayımlardır.³⁸

Amortisman tabii tutar, bir varlığın maliyetinden veya maliyet yerine geçen diğer tutarlardan kalıntı değerin düşülmesiyle bulunan tutarı ifade eder.

Bir varlığın kalıntı değeri ise, bir varlık tahmin edilen yararlı ömrünün sonundaki durum ve yaşına ulaştığında elden çıkarılması sonucu elde edilmesi beklenen tutardan, elden çıkarmanın tahmini maliyetleri düşülerek ulaşılan tahmini tutardır.

TMS 16'ya göre “yararlı ömür”, bir varlığın işletme tarafından kullanılabilmesi için beklenen süreyi veya işletme tarafından ilgili varlıktan elde edilmesi beklenen üretim sayısı veya benzeri üretim birimini ifade eder.³⁹

Bir varlığın faydalı ömrü belirlenirken aşağıda belirtilen faktörlerin tümünün dikkate alınması gerekir:

- Varlığın işletme tarafından beklenen kullanımı. Kullanım varlığın beklenen kapasitesine veya fiziksel üretimin miktarına bağlı olarak değerlendirilir.
- Varlığın kullanılacağı vardiya sayısı, işletmenin bakım ve onarım programı ve varlığın atıl olması durumunda gerçekleşen tamirat ve bakım gibi işletme faktörlerine bağlı olarak beklenen aşınma ve yıpranma.
- Üretimdeki değişiklikler, gelişmeler veya varlığın ürettiği ürün veya hizmet miktarı ile ilgili piyasa talebindeki değişiklikler nedeniyle oluşan teknik veya ticari değer kaybı.
- Kiralama işlemlerinin bitiş tarihi gibi, varlığın kullanımı üzerindeki yasal veya benzeri kısıtlamalar.

³⁸ Feriştah Sönmez, “8 No.lu Türkiye Muhasebe Standardı Kapsamında Yer Alan Maddi Duran Varlıklar (UMS:16 ile Karşılaştırmalı Olarak)”, TÜRMOB, Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, Ocak 2004, s. 93

³⁹ Remzi Örtün ve Rıdvan Bayırlı, “TMS 16: Maddi Duran Varlıklar Standardına Göre Amortisman Ayırma ve Muhasebe Uygulamaları-I”, Yaklaşım Dergisi, Nisan 2007, Sayı: 172, s. 18.

2.1.4.3.3. Amortisman Yöntemi

Maddi duran varlıkların amortisman yöntemini belirlerken aşağıdaki konuları dikkate almak gereklidir.

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

2) 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 değiştirilir. Böyle bir değişiklik, TMS 8 uyarınca muhasebe tahminindeki bir değişiklik olarak muhasebeleştirilir.

3) Bir varlığın amortismanına tabi tutarının yararlı ömrü boyunca sistematik olarak dağıtmak için çeşitli amortisman yöntemleri kullanılabilir. Bu yöntemler:

a) **Doğrusal Amortisman Yöntemi:** Bu yöntemde, varlığın kalıntı değeri değişmediği sürece, amortisman gideri yararlı ömrü boyunca sabittir.

b) **Azalan Bakiyeler Yöntemi:** Bu yöntemde, amortisman gideri yararlı ömür boyunca azalır.

c) **Üretim Miktarı Yöntemi:** Bu yöntemde, 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.⁴⁰

İşletmeler kendi faaliyet alanlarının özelliklerini göz önünde tutarak amortisman yöntemlerinden herhangi birisini ve kendilerine uygun gördükleri bir başka amortisman yöntemini karar alma sürecine yardımcı olmak ya da işletmenin genel durumunu görebilmek için serbestçe belirleyebilmektedirler. Fakat, bu serbestlik, gerek standartların uygulaması gerekse vergi

⁴⁰ Süleyman Yükçü, Yılmaz İçerli, a.g.m, s. 19.

uygulamaları açısından mevcut değildir. Bu nedenle amortisman ayırmada kullanılacak yöntemler gerek standartlarda gerekse VUK'ta belirtilmiş ve bir sınırlamaya tabi tutulmuştur.

2.1.4.3.4. Amortisman Ayırma Modelleri

Maddi duran varlıkların muhasebeleştirilmesinden sonra bilançoda izlerken iki politikaya göre muhasebeleştirme işlemini sürdürebilir.

- Maliyet Modeli,
- Yeniden Değerleme Modeli

Bu iki modele göre birisi seçilerek uygulanmalıdır. Ancak seçilen model sadece bir maddi duran varlık kalemine değil, o sınıfın tamamına uygulanmalıdır. Örneğin satın alınan bir kamyon için yeniden değerlendirme yapılması düşünülürse, sadece o kamyon değil tüm taşıt araçları grubu yeniden değerlemeye tabi tutulmalıdır. Modeller aşağıdaki gibi incelenebilir.

2.1.4.3.4.1. Maliyet Modeli

Maliyet değeri aşağıdaki gibi tanımlanmaktadır.

Bir maddi duran varlık kalemi varlık olarak muhasebeleştirildikten sonra, finansal tablolarda maliyetinden birikmiş amortisman ve varsa birikmiş değer düşüklüğü zararları indirildikten sonraki değeri ile gösterilir.

Bu tanımdaki maliyet ve birikmiş amortisman kavramları yeteri kadar açıktır. Birikmiş değer düşüklüğü zararı ise maddi duran varlığın zaman içerisindeki maliyet bedeline göre ortaya çıkan değer azalmasını ifade etmektedir ve buna ilişkin örnekler ileride verilecektir.

2.1.4.3.4.2. Yeniden Değerleme Modeli

Bu modelle ilgili olarak en önemli kavram yeniden değerlendirilmiş tutar kavramıdır. Bu kavram standartta aşağıdaki gibi tanımlanmaktadır.

Gerçeğe uygun değeri güvenilir olarak ölçülebilen bir maddi duran varlık kalemi, varlık olarak muhasebeleştirildikten sonra, yeniden değerlendirilmiş tutarı üzerinden gösterilir. Yeniden

değerlenmiş tutar, yeniden değerlendirme tarihindeki gerçeğe uygun değerinden, müteakip birikmiş amortisman ve müteakip birikmiş değer düşüklüğü zararlarının indirilmesi suretiyle bulunan değerdir.

Yeniden değerlendirme modelinde üstesinden gelinmesi gereken sorun maddi duran varlığın gerçeğe uygun değerinin, defter değerinden farklı olmasında yatmaktadır.

Bu sorunun üstesinden gelmek için;

Yeniden değerlendirilen varlığın gerçeğe uygun değerinin defter değerinden önemli ölçüde farklılaşması durumunda, varlığın tekrar yeniden değerlendirilmesi gerekir. Bazı maddi duran varlık kalemlerinin gerçeğe uygun değerleri önemli değişiklikler göstermesi nedeni ile yıllık olarak yeniden değerlendirilmeyi gerektirir. Gerçeğe uygun değerlerinde önemli değişiklikler olmayan maddi duran varlık kalemleri için bu sıklıkta yeniden değerlendirme yapılmasına gerek yoktur. Bu kalemler için sadece üç veya beş yılda bir yeniden değerlendirme yapılması gerekli olabilir.

Yeniden değerlendirme modeli uygulamasında aşağıdaki konulara dikkat etmekte yarar vardır.

- Bir maddi duran varlık kalemi yeniden değerlendirildiğinde, o varlığın ait olduğu tüm maddi duran varlık sınıfı da yeniden değerlendirilir.
- Bir işletmenin faaliyetlerinde benzer özellik ve kullanıma sahip varlıkların gruplandırılması bir maddi duran varlık sınıfını oluşturur. Aşağıdakiler farklı sınıflara örnek olarak sayılabilir:
 - Arazi;
 - Arazi ve binalar;
 - Makinalar;
 - Gemiler;
 - Uçaklar;
 - Motorlu taşıtlar;
 - Mobilya ve demirbaşlar; ve
 - Ofis gereçleri.
- Eğer bir varlığın defter değeri yeniden değerlendirme sonucunda artmışsa, bu artış doğrudan özkaynak hesap grubunda yeniden değerlendirme değer artışı adı altında

muhassebeleştirilir. Ancak, bir yeniden değerlendirme değer artışı, aynı varlığın daha önce gelir tablosu ile ilişkilendirilmiş bulunan yeniden değerlendirme değer azalışını tersine çevirdiği ölçüde gelir olarak muhassebeleştirilir.

Bu hüküm gereğince herhangi bir maddi duran varlık nedeniyle önce bir değer düşüklüğü gideri kaydedilmiş ise, daha sonra aynı maddi duran varlıkta değer artışı olmuş ise hemen bilançoya özkaynaklara kaydetmek yerine öncelikle değer düşüklüğü kadar olan kısmını bu kez gelir kaydettikten sonra gider kaydedilen tutardan artan kısım varsa, bunu özkaynak hesap grubunda yeniden değerlendirme değer artışı olarak kaydedilmelidir.⁴¹

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

Maddi duran varlıklarla ilgili olarak en geniş hükümler Vergi Usul Kanunu'nda yer almaktadır. Bunun yanında, henüz tasarı halinde olan Türk Ticaret Kanunu'nda ise özel düzenleme yapılmayıp, doğrudan ilgili standart hükümlerinin uygulanacağı belirtilmiştir.

2.1.4.4.1. Maddi Duran Varlık Alış Giderleri

Maddi duran varlığın alışında satın alma bedeline ek olarak katılan giderlerinin muhassebeleştirilmesi 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, Vergi Usul Kanunu'nun 270. Maddesinde duran varlık ediniminde katılan “noter, mahkeme, kıyamet takdiri, komisyon ve tellaliye giderleri ile Emlak Alım ve Özel Tüketim Vergileri” gibi harcamaların maliyete ilave edilebileceği gibi gider olarak da kaydedebileceği belirtilmektedir. Buna göre standart uyarınca, maddi duran varlık alımında ödenen tüm edinme masrafları maliyete ilave edilirken, Vergi Usul Kanunu'na göre sözkonusu masraflardan bazıları “gider” olarak da kayıt edilebilmektedir. Bu durumda işletmeler, standart hükümlerine paralel

⁴¹ Süleyman Yükçü, Yılmaz İçerli, a.g.m, s. 21-23.

olarak tüm edinim masraflarını maliyete ilave etmek suretiyle standart-mevzuat çelişmesini ortadan kaldırmalıdır.

2.1.4.4.2. Maddi Duran Varlık Ediniminde Oluşan Borçlanma Maliyetleri

Standardda göre, maddi duran varlık ediniminde ortaya çıkan borçlanma maliyetlerinin TMS 23 Borçlanma Maliyetleri Standardında yer alan “alternatif yöntem”e göre kaydedilmesi gerekmektedir. Buna göre, aktifleştirme (bir varlığın amaçlanan kullanıma veya satışa hazır duruma getirilmesi için gerekli tüm işlemlerin esas itibari ile 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 ise sözkonusu 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. Örneğin; standarda göre 2007 yılı içinde tamamlanıp aktife alınan veya anahtar teslimi satın alınan bir binayla ilgili borçlanma maliyetleri, binanın aktifleştirme tarihine kadar (kredi faizleri, kur farkları vb.) maliyete ilave edilecek, bu tarihten sonra oluşanlar ise aynı dönem içinde oluşa bile gider yazılacaktır. Oysa mevcut mevzuata göre 2007 yılı sonuna kadar oluşan borçlanma maliyetleri duran varlığın maliyetine ilave edilecek, 2008 ve sonraki yıllara sarkanlar ise ya gider yazılacak ya da maliyete ilave edilecektir. Bu durumda da işletmelerin mevzuatın tanıdığı serbestliği standart hükümleri ile paralel yönde kullanmaları olası çelişkiyi en aza indirecektir.

2.1.4.4.3. 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 gösterilmektedir. Bununla birlikte, standardın aynı maddesi uyarınca, taş ocakları ve toprak doldurmak için kullanılan alanlar bu uygulamanın dışında bırakılmıştır. Örneğin, bir maden işletmesinin bina yapmak için aldığı ve maden bittiğinde değersiz hale gelecek olan arsa için, “bina-arsa” ayrımı yapılmamalıdır. 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.

2.1.4.4.4. Değeri Belirli Bir Tutarı Aşmayan Maddi Duran Varlık Alımı

Bu konuyla ilgili olarak Vergi Usul Kanunu'nun aksine TMS 16'da herhangi bir dzenleme yer almamaktadır. Oysa TMS 16'dan önce yurrlukte olan "TMS 8: Maddi, Maddi Olmayan Duran Varlıklar İle Özel Tkenmeye Tabi Varlıklar" adlı standardın 7. 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 tkenmeye tabi varlık kalemi olarak belirtilebilecek herhangi bir harcama önemsiz olması nedeniyle gider olarak kaydedilebilir" hükmüne yeniden dzenlenen TMS 16 nolu standartda yer verilmemiştir. Bir başka ifadeyle, maddi duran varlık niteliğinde olan iktisadi kıymetlerin değerine bakılmaksızın aktifleştirilmesi gerekmektedir. Bu değişiklik, standartların genel amacı olan "mali tablolardaki şeffaflık sağlama" misyonunun bir parçası olarak dşünülmelidir.⁴²

Standart ile VUK çerçevesinde gerçeleştirilen cari uygulama arasındaki amortisman ayırma farklılıkları aşağıda yer alan Tablo 1'de özetlenmiştir:⁴³

⁴² Uğur Kaya, "Maddi Duran Varlıkların Elde Edilmesinde TMS 16 ve Vergi Kanunlarındaki Dzenlemelerinin Karşılaştırılması", İSMMMO Mali Çözüm Dergisi, Sayı: 83, 2007, s. 72-74.

⁴³ Remzi Örtten, Rıdvan Bayırlı, a.g.m., s. 73.

Tablo 2: TMS 16 İle VUK Uygulamasının Farklılıkları

MEVCUT VUK’U İÇEREN UYGULAMA	TMS 16 UYGULAMASI
1. Amortismanla konu değer varlığın maliyet bedelidir.	1. Amortismanla konu değer varlığın maliyet bedelinden kalıntı değer düşüldükten sonraki tutardır.
2. Varlığı elde ederken ortaya çıkan vade farkları varlığın maliyetine dahil olduğu için vade farkını içeren toplam tutar üzerinden amortisman ayrılmaktadır.	2. Varlığı elde ederken ortaya çıkan vade farkları varlığın maliyetine dahil edilmediği için vade farksız tutar üzerinden amortisman ayrılmaktadır.
3. MDV’ın elde edildiği döneme (sonraki dönemlerde isteğe bağlı) ait finansman giderlerinin maliyete verilmesi gerektiği için amortismanla konu değer her halikarda finansman giderlerini içermektedir.	3. Varlığı elde etme ile ilgili finansman giderlerinin maliyete verilmemesi gerektiği için (özellikli varlıklar hariç) finansman giderlerini içermeyen maliyet bedeli üzerinden amortisman ayrılmaktadır.
4. VUK’ta yapılan değişiklikle “yararlı ömür” amortismanla esas süre olmasına rağmen, yayınlanan listedeki ekonomik ömürlere uyulması gerekmektedir.	4. Amortisman süresi yararlı ömür veya üretim miktarına göre belirlenir. Bu ölçüler muhasebe uygulayıcısı tarafından tahmin edilir.
5. Yararlı ömür sadece “yıl” bazında belirlenmektedir.	5. Yararlı ömür “yıl” veya “üretim birimi” bazında belirlenebilmektedir.
6. Yararlı ömür olağanüstü durumlar dışında sabittir.	6. Yararlı ömrü ve kalıntı değer tahmini her yıl gözden geçirilmek ve değişiklikler yansıtılmak zorundadır.
7. Kullanılabilecek yöntemler, normal amortisman yöntemi, azalan bakiyeler yöntemi ve istisnai durumlarda fevkalade amortisman yöntemidir. Üretim miktarı yöntemi öngörülmemiştir.	7. Kullanılabilecek yöntemler “doğrusal amortisman yöntemi, azalan bakiyeler yöntemi ve üretim miktarı yöntemi”dir.
8. Satış amaçlı maddi duran varlıklarla gelecekte ekonomik yarar beklenmeyen duran varlıklarda amortisman ayırmaya devam edilebilir.	8. Satış amaçlı maddi duran varlıklarla gelecekte ekonomik yarar beklenmeyen duran varlıklarda amortisman ayırma işlemi durdurulur.
9. Parçalara ayırarak ya da gruplandırarak amortisman ayırma ile ilgili düzenleme bulunmamaktadır. Ancak birlikte değerlendirilebilir.	9. Parçalara ayırarak ya da gruplandırarak amortisman ayırmak mümkündür.

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

Vergi yasaları ve uluslararası muhasebe standartları mali kara ulaşmada farklı yollar izlemektedir. Vergi yasaları bazı giderleri karın belirlenmesinde gider kalemi olarak dikkate alınmamaktadır oysa uluslararası muhasebe standartlarında ise bu durum söz konusu değildir. İşte bu nedenle ticari kar ve mali kar hesaplanırken farklılıklar ortaya çıkmaktadır.

2.2.1. Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler Uygulamasında Mali Kara Ulaşmada Farklılıklar

Kanunen kabul edilmeyen giderler; başka bir deyişle mali açıdan gider kabul edilmeyen harcamaların neler olduğu vergi yasalarımızda net olarak belirlenmiştir, ancak tekdüzen hesap planına göre bu tür giderlerin kayıt tarzı için belirgin bir durum görülmemektedir. Uluslararası muhasebe standartlarında da kanunen kabul edilmeyen giderlere (non-tax-deductible expenses) ilişkin spesifik bir bilgi ya da uygulama bulunmamaktadır. Uluslararası muhasebe standartları raporlaması yapan şirketlerde kanunen kabul edilmeyen giderler, ilgili olduğu gider ya da gelir grubu içerisinde sınıflandırılmaktadır. 12 no.lu Uluslararası Muhasebe Standardında vergi amaçlı kar ve finansal amaçlı (ticari) kara etki eden gelir ve gider kalemlerinin ticari ve mali kara dâhil olup olmadıklarının ve buna bağlı olarak ertelenen vergi borcu ya da alacağı yaratıp yaratmadıklarının tespiti ve muhasebeleştirilmesi düzenlemektedir. Bu standartta, gelir üzerinden alınan vergiyi, karın bir parçası olarak değil de, bir gider olarak kabul etmek ve verginin ilişkili olduğu gelir-gider kalemleri ile eşleştirmek suretiyle ilgili olduğu dönemlerde muhasebeleştirilmesi hedeflenmektedir.

Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğlerinde mali kar değil, şirket ortaklarına dağıtılacak ticari karın tespitine yönelik düzenlemeler yapılmıştır. Ticari kar bulunduktan sonra, muhasebe dışı işlemler yapmak suretiyle mali karın tespit edilmesi gerekmektedir. Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği ile yapılan düzenlemeler, vergi mevzuatı ile ilgili hiç bir hususu düzenlememekte veya değiştirmemektedir. Dönem karı ile vergiye tabi kar arasında

meydana gelen fark bilanço ya da gelir tablosu üzerinde giderilmemekte, vergiye tabi safi kazanç, mali tablolar dışında hesaplanmaktadır.⁴⁴

2.2.1.1. 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 Vergi Usul Kanunu'na göre ödeme 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).

⁴⁴ Ahmet Ozansoy, “**Kanunen Kabul Edilmeyen Giderlerin Muhasebeleştirilmesi**”, Yaklaşım Dergisi, Sayı:215, Kasım 2010, s. 45

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

-Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu'na (MTV) 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

-Vergi Usul Kanunu'nun 187 maddesi uyarınca envantere alınması zorunlu olan gayrimenkuller için yapılan kira ödemeleri.

-Sosyal Sigortalar Kurumu'na (SSK) 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).

2.2.1.2. Kurumlar Vergisi Mükellefleri 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'ya göre hesaplanan Kurumlar Vergisi ile her türlü para cezaları, vergi cezaları ve Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkındaki Kanun (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.(90/1081 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı (BKK) ile (%0'ı) (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 Gelir Vergisi Kanunu'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 Kanunen Kabul Edilmeyen Gider (KKEG)'e ilişkin KDV tutarları (KDVK md.58).
- Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu'na bağlı (I) ve (IV) sayılı tarifelerde yer alan taşıtlardan (alınan vergi ve cezalar ile gecikme zamları) (MTVK md.14).
- 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 gider.

2.2.2. Vergilendirilmeyecek Gelirler Uygulamasında Mali Kara Ulaşmada Farklılıklar

Aşağıda belirtilen kazançlar, kurumlar vergisinden 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 kar payları hariç),
- Tam mükellefiyete tâbi başka bir kurumun karına katılma imkânı veren kurucu senetleri ile diğer intifa senetlerinden elde ettikleri kar 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 itibari ile 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 kar 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 taşınması; 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 taşınması,

- 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 kar 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 itibari ile 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.

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 Fonu'na 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 Bakanlığı'nın

belirleyeceği usûller çerçevesinde beş hesap dönemi itibari ile 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.

Ortaklardan başka kimselerle yapılan işlemlerden doğan kazançlar ile ortaklarla ortaklık statüsü dışında yapılan işlemlerden doğan kazançlar hakkında risturnlara ilişkin istisna hükmü uygulanmaz. Bunların genel kazançtan ayrılmasında, ortaklarla yapılan iş hacminin genel iş hacmine olan oranı esas alınır.

Bu maddedeki istisnaların uygulanmasına ilişkin usûlleri tespit etmeye Maliye Bakanlığı yetkilidir.

İştirak hisseleri alımıyla ilgili finansman giderleri hariç olmak üzere, kurumların kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlarına ilişkin giderlerinin veya istisna kapsamındaki faaliyetlerinden doğan zararlarının, istisna dışı kurum kazancından indirilmesi kabul edilmez.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

ULUSLARARASI MUHASEBE STANDARTLARINDA ERTELENMİŞ VERGİ MÜESSESESİ

3.1. ERTELENMİŞ VERGİ MÜESSESESİNİN TANIMI, AMACI VE GELİŞİMİ

3.2.SÜREKLİ- GEÇİCİ FARKLAR

İşletmenin vergiyi hesaplaması için, içinde bulunulan dönemin vergiye tabi karının muhasebe ilkelerine göre hesaplanmış olan kardan büyük ölçüde farklılık gösterebilir.

Ticari ve mali kar/zarar arasındaki farklılık yaratan unsurlar, sürekli farklılık yaratan gelir/gider unsurları ve geçici farklılık yaratan gelir/gider unsurları olarak iki ana başlıkta tasnif edilebilir.⁴⁵ Burada süreklilik ya da geçicilik ayrımı farklılıkların uzun vadede ortadan kalkıp kalmamasına bağlı olarak yapılmaktadır.

3.2.1. Sürekli Farklar

Ticari veya mali karın ikisinden birinin hesaplanmasında gelir veya gider olarak kabul edilen ancak diğerinin hesaplanmasında hiçbir zaman gelir veya gider olarak kabul edilemeyecek unsurlardır. Bu farklar bir dönemin vergilendirilebilir karı ile muhasebe karı arasında belli bir dönemde yürürlükteki vergi mevzuatı sonucunda ortaya çıkar ve sonraki dönemlerde ortadan kalkmaz.⁴⁶ Bu farklar sonraki dönemlerde ortadan kalkmayacağından gelecek dönemlerin vergi giderini etkilemez, bu nedenle ertelenmiş vergi oluşturmaz. Sürekli farklar sadece cari yıl muhasebe vergi oranının uygulanması ile bulunan vergi giderini etkiler, fakat gelecekteki vergi tutarını değiştirmez. Sürekli fark yaratan gelir ve giderlerin ne cari dönemde ne de gelecek dönemlerde bir vergi alacağı veya borcu yaratması söz konusu değildir.⁴⁷ Örneğin vergi kurallarına göre kanunen kabul edilmeyen giderler vergilendirilebilir karın hesaplanmasında bir gider unsuru olarak kabul edilmezken muhasebe kurallarına göre gider unsuru olarak dikkate alınmaktadır. Benzer bir şekilde iştirak gelirleri de muhasebe kurallarına göre bir gelir unsuru olarak kabul edilirken vergi

⁴⁵ Şeref Demir, "IAS (Uluslararası Muhasebe Standardı 12)", Yaklaşım, Sayı: 104 , 2001, s.45

⁴⁷ Fulya, Sevinç, a.g.e., s.22.

kurallarına göre gelir unsuru olarak kabul edilmektedir.⁴⁸ Sürekli farklar, genel olarak mevzuatımızda yer alan kanunen kabul edilmeyen giderler ile vergiden istisna olan ve o dönemde bu istinadan yararlanmış kazançları içermektedir.

3.2.2. Geçici Farklar

Vergi düzenlemeleri ile genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine göre bazı gelir ve giderler farklı dönemlerde tanınarak finansal tablolarda yer almaktadır. Bu farklar ise sonraki finansal raporlama dönemlerinde ortadan kalkmaktadır. Bu nedenle ertelenmiş vergi doğuran bu farklar geçici (temporary) veya zamanlama (timing) farkları adını almaktadır.⁴⁹

3.2.2.1. Vergiye Tabi Geçici Farklar

Ticari ve mali kar arasında vergiye tabi geçici farklar (Taxable Temporary Differences) ticari karın mali kardan fazla olması ve fazlalık kalemlerinin izleyen yıllarda mali kar kapsamında dahil edilmesi neticesinde vergilendirilecek olması durumunda ortaya çıkar. İzleyen yıllarda vergiye tabi tutulacak olan geçici farklar cari dönemde ertelenen vergi borcu (Diferred Tax Liability) yaratır ve bu borç izleyen yıllarda vergilendirilmek suretiyle ortadan kaldırılır. Vergiye tabi geçici farkların ve buna bağlı olarak ertelenen vergi borcunun doğabilmesi için ticari kara dahil edilen bazı gelirlerin mali kara izleyen dönemlerde dahil edilmesi ve/veya mali kardan indirilen bazı giderlerin ticari kardan izleyen yıllarda indirilmesi gerekir.

3.2.2.2. İndirilebilir Geçici Farklar

Ticari ve mali kar arasında indirilebilir geçici farklar (Deductible Temporal Differences) mali karın ticari kardan fazla olması ve fazlalık kalemlerinin izleyen yıllarda ticari kar kapsamına dahil edilmesi neticesinde mali karın ticari kardan az olması sonucunu doğurur. İzleyen yıllarda indirim tabi tutulacak olan geçici farklar cari dönemde ertelenen vergi alacağı (Deferred Tax Asset)

⁴⁸ Ayça Zeynep Süer ve Yiğit Bora Şenyiğit, “Amortisman Uygulamasının Ertelenmiş Vergiler Üzerindeki Etkisi ve Finansal Tablolara Raporlanması”, Mali Çözüm, İSMMM Yayınları, Ocak-Şubat-Mart 2006, Sayı:74, s.203.

⁴⁹ Ayça Zeynep Süer ve Yiğit Bora Şenyiğit, a.g.m., s.205.

yaratır ve bu alacak izleyen yıllarda indirim konusu yapılmak suretiyle ortadan kaldırılır. İndirilebilir geçici farkın ve buna bağlı olarak ertelenen vergi alacağının doğabilmesi için mali kara dahil edilen bazı gelirlerin ticari kara izleyen dönemlerde yansması ve/veya ticari kardan indirilen bazı giderlerin mali kardan izleyen yıllarda indirilmesi gerekir.⁵⁰

Zamanlama farklılığından kaynaklanan bu farklar geçici farkların bir kısmını oluşturur. Geçici farklar, zamanlama farklılıkları dışında aktif ve pasiflerin vergi değeri ile muhasebe değeri arasındaki farklılıkları da kapsamaktadır. Buna göre geçici farklar iki çeşit farkı kapsamaktadır.

- a) Muhasebe standartları ve vergi yasaları arasında varlık ve kaynakların değerlendirme ölçülerinin aynı olmamasından kaynaklanan farklar
- b) Muhasebe standartları ve vergi yasaları arasında gelir ve giderlerin tanınma dönemlerinin aynı olmamasından kaynaklanan farklar (zamanlama farkları).⁵¹

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 yani 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 korumaktadır.⁵²

Vergi ertelemesine ilişkin çeşitli yöntemler bulunmaktadır.

⁵⁰ Şeref Demir, a.g.e., s.48

⁵¹ Ümit Gücenme, “**Vergilerin Muhasebeleştirilmesi, Ertelenen Vergi Varlık ve Yükümlülükleri**”, Muhasebe ve Denetime Bakış, Ocak 2007, s.4-5.

⁵² Fulya Sevinç, a.g.e., s.23.

3.3.1.Vergi Borç 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 sonucu tekabül eden gelir veya kurumlar vergisi ile ilgili olarak herhangi bir muhasebe kaydına ve bilanço ve kar tablosunda ayrı bir hesapta göstermesine gerek yoktur. 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.⁵³

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 tarifesi göre tekabül eden gelir/kurumlar vergisi için bir karşılık ayrılması gereklidir”. Bu karşılık ayırma işleminin muhasebeleştirilip kar zarar hesabına ve buradan da bilançoya aktarılmasında üç yöntem kullanılmaktadır. Bunlar yükümlülük yöntemi, net vergi borçları yöntemi ve erteleme yöntemidir.

3.3.2.1. Yükümlülük Yöntemi

Bu yöntemde cari zamanlama farklarının ileride gerçekleşeceği beklenen vergi etkileri dikkate alınır. Gerçekleşeceği beklenen vergi etkileri gelecekte fiilen ödenmesi gereken vergi borcuna ilişkin olarak ‘ yükümlülük’ veya ilerideki dönemlerle ilgili vergilerin peşin ödenmiş olmalarını içeren avans niteliğindeki ödemeleri temsil etmek üzere ‘varlık’ olarak belirlenir ve gösterilirler. Bundan dolayı, ‘ Peşin Ödenmiş Vergi Borcu’ gelecekteki oluşabilecek tutarların doğru

⁵³ Çetin Hacısmanoğlu, “12 Numaralı Uluslararası Muhasebe Standardının (Gelir ve Kurumlar Vergisinin Muhasebeleştirilmesi Standardı) Kısa Bir Analizi”, Yaklaşım, s.17.

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 farklarını 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 yapılacaktır.

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 farklılıklarından oluşan vergi varlığı veya yükümlülüğü

Yeni vergiler getirilmesi veya vergi oranlarındaki değişiklikler sonucunda ertelenmiş vergi varlıkları ve yükümlülüklerini düzenlemek için yapılan değişiklikler.

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.⁵⁴

3.3.2.2. Net Vergi Borçları Yöntemi

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

Bu düşünce varlığın ileriki dönemlerde vergiden indirilebilecek amortisman tutarının şimdiden tüketilmesi anlamına gelmektedir. Özellikle vergi amaçlı olarak hızlandırılmış amortisman yöntemlerinin uygulanmasında konu daha da önem kazanmaktadır. Bu durumda muhasebe amaçlı

⁵⁴ Bülent Bedri, a.g.m., s.80

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 etkisi diğer yöntemlerdeki gibi vergi giderinin bir parçasını oluşturmak yerine bu defa dönemin amortisman giderlerine eklenen bir tutar olarak gösterilmektedir.

Vergi dışı net değerlendirme yönteminde bir gelir veya gider kaleminin tahakkuk dönemleri vergi ve muhasebe amaçlı olarak farklılaşıyorsa ortaya çıkan vergi etkisi ilgili gelir ve gider kalemine ilgili varlık veya borç kalemi için muhakkak bir ayarlama yapmayı gerektirmektedir. Bu ayarlamaların direkt olarak uygulanması bunların vergi dışı net değerleri üzerinden yansıtılmasıdır. Bazı durumlarda bu ayarlamalar yansıtma hesaplar kullanılarak yapılmaktadır.⁵⁵

3.3.2.3. 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 ödeme veya tahsilat tutarları) belirttikleri kabul edilmediğinden bunlar yeni konulan vergileri ya da vergi oranlarındaki değişimleri yansıtmak üzere ayarlamalara tabi tutulmazlar.”

Bu yöntem uyarınca dönemin vergi gideri şu unsurlardan oluşmaktadır:

-Vergi borcu karşılığı

-Diğer dönemlere devredilen veya diğer dönemlerden devralınan zamanlama farklarının vergi etkileri

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

⁵⁵ Fulya Sevinç, a.g.e., s.91.

edilmelidir; birinci husus ertelenmiş vergi borcu veya alacağının en fazla üç-dört yıl kapatılması olup, ikinci husus ise gelecekte vergi oranlarında meydana gelecek değişikliklerin herhangi bir surette dikkate alınmasıdır.⁵⁶

3.4. ERTELENMİŞ VERGİ FARKLARI, HESAPLANMASI VE UYGULANMASI

Ertelenmiş vergi farkına neden olan unsurlar; Yenileme Fonu, Kazanılmamış Finansman Gelirleri, Şüpheli Alacak Giderleri, Kıdem Tazminatı Karşılığı, Ödenecek SSK Primleri, Vergi Oranları Farklılıkları, Stok Değer Düşüklüğü Giderleri, Amortisman Giderleri ve Devreden Mali Zararlar olarak dokuz ayrılmaktadır.

3.4.1. Yenileme Fonu ve Ertelenmiş Vergi

Vergi mevzuatımızda yer alan çeşitli düzenlemeler ile, işletmelerin bilançolarının aktif tarafında maliyet bedeli ile yer alan amortisman tabi iktisadi kıymetlerin, özellikle elden çıkarılması esnasında oluşan fiktif karların vergilenmesinin önlenmesine, ertelenmesine ve işletmelerin bilançolarına dahil amortisman tabi iktisadi kıymetlerin yenilenmesine çalışılmaktadır. Bu düzenlemelerden biri de Vergi Usul Kanunu'nun (VUK) 328-329.maddelerinde düzenlenen ve amortisman tabi iktisadi kıymetlerin satışı veya yangın, deprem, sel, su basması gibi afetler yüzünden kısmen veya tamamen değer kaybına uğrayan amortisman tabi iktisadi kıymetler için alınan sigorta tazminatlarından elde edilen karların madde de yer alan şartlar dahilinde belirli bir süre vergilenmesinin ertelenmesine imkan sağlayan (nihai bir vergi avantajı sağlamayan) "Yenileme Fonu" uygulamasıdır.

Vergi Mevzuatımızda yer alan birçok düzenleme de olduğu gibi, yenileme fonuna ilişkin VUK' un 328 ve 329. Maddelerinde de, tereddüt yaratan, ihtilafa açık, farklı yorum ve düşüncelere yol açan hükümler bulunmaktadır. Bu çalışmada yenileme fonuna ilişkin genel bilgiler, önemlilik arz eden hususlar ile farklı görüşler aktarılmaya çalışılmıştır.

⁵⁶ Çetin Hacıosmanoğlu, a.g.m., s.61.

Yenileme fonu bir vergi erteleme müessesesidir. İktisadi kıymetin satıldığı veya kısmen veya tamamen ziyaa uğrayıp sigorta tazminatı alındığı anda doğan ve beyan edilip üzerinden vergi hesaplanması gereken kar pasifte 3 yıl süre ile bekletilmektedir. Ancak yenileme fonu bazen oldukça etkin iken bazen bu etkinlikten uzak olabilmektedir. Şöyle ki o yıl için satılan veya ziyaa uğrayan iktisadi kıymetin yenilenmesi zaruri ise ve iktisap edilen iktisadi kıymetin o yıl için ayrılan amortismanı yenileme fonuna eşit veya yenileme fonundan fazla ise yenileme fonunun teşvik yönü yok demektir. Ancak yine iktisadi kıymetin yenilenmesi zaruri değil ise ve 3 yıl içinde bu yenileme yapılamamış ise bu takdirde enflasyonist bir ortamda ödenecek vergi 3 yıl ertelenmiş olur ki bu durumun da mükellefleri enflasyonist bir ortamda koruduğu açıktır.

Zaten yeniden değerlendirme yapılmadığı veya yeniden değerlendirme yapılsa bile değer artış fonunun sermayeye eklenmediği durumlarda bir kaç yıl önce alınmış bir iktisadi kıymet nedeniyle bu iktisadi kıymetin satılması veya ziyaa uğraması ve sigorta tazminatı alınması halinde ortaya çıkan kar büyük oranda enflasyonist bir ortamdan kaynaklanır. Şöyle ki böyle bir durumda reel olarak, bir kaç yıl önce iktisap anında oluşan maliyetler ile iktisaptan bir kaç yıl sonra satış veya ziyaa uğrama anında enflasyonist etkiyle nominal olarak büyüyen hasılat ve tazminat karşılaştırılmakta ve aslında büyük oranda reel olmayan fiktif karlar oluşmaktadır. Bu anlamda yenileme fonu enflasyon nedeniyle oluşan fiktif karlar üzerinden ödenecek vergileri geciktirmek suretiyle mükellefleri bu ortamda mali yapı itibari ile korumaktadır.⁵⁷

3.4.2. Kıdem Tazminatı Karşılığı ve Ertelenmiş Vergi

Kıdem tazminatı karşılıkları vergi mevzuatımızda vergi matrahının tespitinde indirimi kabul edilen giderler arasında yer almadığından ayrılan karşılık tutarı kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınmaktadır.

Vergi mevzuatımızda kıdem tazminatı karşılığı hesaplanıp ayrılması ihtiyaridir.

Vergi Usul Kanunu'nun 288. maddesinde yer alan tanımlamaya göre "Hasıl olan veya husulü beklenen fakat miktarı katıyetle kestirilmeyen ve teşebbüs için bir borç mahiyetini arz eden belli bazı zararları karşılamak maksadıyla hesaben ayrılan meblağlara karşılık denir. "

⁵⁷ Halil Söyler, "Yenileme Fonu Uygulaması ve Özellik Arz Eden Hususların İrdelenmesi", http://www.alomaliye.com/halil_soyler_yenileme_fonu.htm, 01.12.2011.

Gerçekte Türk Ticaret Kanununun 465. maddesi, yedek akçelerin dışında kurumların üstlendiği bazı hususların yerine getirilmesi sırasında doğması muhtemel bulunan zararlar için bilançoya eklenmesi gereken karşılıklar düzenlenmiştir.

3.4.3. Kazanılmamış Finansman Gelirleri ve Ertelenmiş Vergi

VUK' un 213. Maddesine göre satış türü vadeli olsa bile satış fiyatı satışın yapıldığı anda belirlendiğinden ve vergiyi doğuran olay satışın yapılması ile gerçekleştiğinden fatura bedelinin içerisine vade farkları da dahil edilmelidir. Dahil edilen bu vade farkları, vadeli satışın yapıldığı hesap döneminde vergilendirileceğinden gelecek dönemlerde indirilecek bir vergi farkı oluşturacaktır. Bu fark da ertelenmiş vergi alacağı adı altında raporlanacaktır.

3.4.4. Stok Değer Düşüklüğü Giderleri ve Ertelenmiş Vergi

VUK' un 274. Maddesine göre stoklar maliyet bedeli ile 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 kanununun 278. Maddesine göre emsal bedeli ile değerlendirileceği hüküm altına alınmıştır. Bu nedenlerle UMS'ye göre değer düşüklüğü karşılığı ayrılması öngörülmüştür.

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

3.4.5. Devreden Mali Zararlar ve Ertelenmiş Vergi

5520 sayılı KVK'nın 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.

Geçmiş yıllara ait mali zararların gelecek dönemlerde elde edilebilecek mali kardan indirimine imkan tanınması ile indirilebilir 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.

3.4.6.Şüpheli Alacak Giderleri ve Ertelenmiş Vergi

Şüpheli alacaklar, karşılık ayrılmak suretiyle alacağın şüpheli hale geldiği hesap dönemi itibari ile gider yazılabilirler. 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 için Türk vergi mevzuatı tarafından gider olarak dikkate alınmamaktadır.

Vergi kanunları, VUK' un 3. Maddesinde belirtildiği üzere 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 raporlanmaktadır.

3.4.7.Ödenecek SSK Primleri ve Ertelenmiş Vergi

Sosyal Sigortalar Kurumu'na fiilen ödenmeyen SSK primleri 506 sayılı Sosyal Sigortalar Kanunu 80. Maddesi uyarınca gelir ve kurumlar vergisinin saptanmasında gider olarak kabul edilmemektedir. 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 almaktadır.

3.4.8. Amortisman Giderleri ve Ertelenmiş Vergi

213 Sayılı VUK' un 313. maddesine göre amortisman; işletmede 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 yok edilmesi olarak tanımlanmıştır.

VUK' un 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 gider söz konusu varlığın işletmenin varlıkları içerisinde dahil olduğu dönem dikkate alınarak hesaplanabilmektedir. Aksi takdirde dönemsellik ilkesine aykırı davranılarak aynı hesap dönemine ait olmayan gelir ve giderlerin karşılaştırılmasına sebebiyet verilebilecektir.

3.4.9. Vergi Oranları Farklılıkları ve Ertelenmiş Vergi

Vergi oranlarındaki farklılıklar 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 kavramına göre vergi oranlarındaki artış nedeniyle tahakkuk eden bu vergilerin karşılık yoluyla muhasebeye intikal ettirilmesi gerekmektedir. 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.

3.5. ERTELENMİŞ VERGİ FARKLARININ MUHASEBELEŞTİRİLMESİ VE MALİ TABLOLARA YANSIMASI

Dönem karı vergi ve yasal yükümlülük karşılıklarının tekdüzen muhasebe sistemine göre muhasebeleştirilmesinde; yeni hesaplar açılmadığı sürece, mevcut hesap planında kullanılan hesaplar kullanılacaktır. 12 nolu standart sadece yasal vergi karşılıklarını değil, vergilendirilebilir geçici farkların ve indirilebilir geçici farkların vergi etkisinin hesaplanmasını ve dönem net karının buna göre hesaplanmasını istemektedir. Burada temel düşünce dönemin performansını doğru ölçmektir. Bu nedenle alt hesaplarda açılacak hesaplarla ertelenmiş vergi yükümlülüğüne neden olan vergilendirilebilir geçici farkların vergi tutarları, yasal vergi karşılıklarına ilave edilecek, buna karşın indirilebilir geçici farkların vergi tutarları yasal vergi karşılıklarından indirilecektir. Bireysel bilançolarda, vergi oranları dönemlerde değişmediği sürece, dönemsel olarak vergilendirilebilir farkların ve indirilebilir farkların birlikte hesap edilerek netleştirilmek suretiyle gösterilmesi mümkündür. Aynı şekilde aynı ülkede faaliyette bulunan işletmelerin konsolide bilançolarında netleştirerek kaydetmek mümkündür. Ancak farklı vergi mevzuatına tabi uygulamaların olması durumunda vergilendirilebilir geçici farkların ve indirilebilir geçici farkların vergi etkilerinin ayrı ayrı gösterilmesi uygun olacaktır.

Finansal tablolarda, TMS' nin ilke ve esaslarına göre belirlenen ticari kar üzerinden hesaplanan vergi karşılıkları (vergi gideri) ile vergi mevzuatına göre saptanan mali kar üzerinden hesaplanan vergi değeri arasında oluşabilecek farklar, ilgili ertelenmiş vergi hesabına aktarılmaktadır.

Ertelenen vergi yükümlülüğünün oluşması halinde, 496 Ertelenen Vergi Yükümlülükleri hesabı alacaklandırılmakta ve buna karşılık, ertelenen vergi varlığının oluşması halinde ise 296 Ertelenen Vergi Varlıkları hesabı borçlandırılmaktadır.

Ertelenmiş vergi borcu ve ertelenmiş vergi varlıkları arasındaki olumlu fark ertelenen vergi giderini, olumsuz fark ise ertelenen vergi gelirini ifade eder ve bu tutarlar dönem vergi karşılığına eklenir. Böylece dönem net karının dönemin gerçek performansını göstermesi amaçlanmaktadır.

Ertelenmiş vergi borcu ve ertelenmiş vergi varlıklarının muhasebeleştirilmesinde hangi hesapların kullanılacağına ilişkin açıklama 1998 yılında yapılan revizyondan sonra UMS 12' de açıklanmıştır. Buna göre ertelenmiş vergi varlıklarının duran varlık, ertelenmiş vergi borcunun ise uzun vadeli yabancı kaynak olarak raporlanması gerekmektedir.

Geçici farkların doğrudan muhasebeleştirilmesi mümkün değildir. Buna göre yıl sonu itibari ile envanter döneminde vergi karşılıkları hesaplanırken, geçici farka neden olan varlık ve borçlardan kaynaklanan ertelenmiş vergi varlıkları (alacakları) ve ertelenmiş vergi yükümlülükleri (borçları), dönem net karını düzeltecek şekilde kaydedilir.

Ertelenmiş vergi varlık ve yükümlülüklerinin raporlanması için en uygun hesap gruplarının Tekdüzen Hesap Planında dönem ayırıcı hesaplar olarak da bilinen 18.28.38.48 Nolu hesap grupları olduğu söylenebilir. Çünkü ertelenen vergi varlıkları nitelikleri itibari ile peşin ödenmiş giderlerden, ertelenen vergi yükümlülükleri ise peşin tahsil edilmiş gelirlerden farklı değildir. Bu gruptaki hesaplar dönemi geldiğinde sonuç hesaplarına devredilmekte, gerçekten bir giderin ödenmesini veya gelirin tahsilini gündeme getirmemektedir. Bu hesaplar dönemsellik kavramı gereği dönem karını doğru göstermek amacıyla kullanılmaktadır. Geçici farklara ait ertelenen vergi etkilerinin hesaplanma nedeni de gerçek ticari karı göstermektir.

Ertelenmiş vergi varlığı, gerek geçmiş yıl zararlarından gerekse dönem içinden doğan geçici farklardan kaynaklansın, ödenecek vergide meydana gelecek azalmalar şeklinde işletmeye geri dönecek olan ekonomik fayda, işletmenin indirimlerin yapılabileceği tutarlarda vergiye tabi gelir elde etmesine bağlıdır. Bu nedenle bir işletmenin ertelenmiş vergi varlığı muhasebeleştirilmesi için indirilebilir geçici farkların düşülebileceği kadar vergiye tabi gelir elde edeceğinin muhtemel olması gerekir. Dönem sonlarında şirketin ertelenmiş vergi alacakları (varlıkları) gözeden geçirilir ve şayet gelecekte şirketin bu vergi varlıklarını kullanacak kadar bir kar elde etme ihtimali yoksa ya da düşükse bu varlıkların bir kısmı iptal edilir.

3.5.1. Ertelenmiş Vergi Borçlarının Muhasebeleştirilmesi

Bir varlığın muhasebeleştirilmesi işlemi, ilgili varlığın defter değerinin bir ekonomik yarar olarak işletmeye gelecek dönemlerde geri kazanılacağını gösterir. Eğer varlığın defter değeri onun vergiye esas değerini aşarsa, bu varlık nedeniyle ileride muhasebe karının tespitinde gider yazılabilecek tutar vergi mevzuatına göre gider yazılabilecek tutarı aşıyor demektir. Bu fark, vergiye tabi bir geçici farktır; sonuçta oluşan gelir vergilerini gelecek dönemlerde ödeme yükümlülüğü ise bir ertelenmiş vergi borcudur. İşletme bu varlığın defter değerini geri kazandıkça vergilendirilebilir geçici fark tersine dönecek ve vergiye tabi kar ortaya çıkacaktır. Bu durumda,

işletmeden vergi ödemeleri şeklinde ekonomik fayda çıkışı olacaktır. Bu nedenle TMS 12 aşağıda açıklanan bazı istisnai haller haricindeki tüm durumlarda ertelenmiş vergi borcu muhasebeleştirilmesini zorunlu kılar.

TMS 12 uyarınca aşağıdaki durumlarda meydana gelen geçici farklar için ertelenmiş vergi borcu muhasebeleştirilmez.

Şerefiyenin ilk muhasebeleştirilmesi sırasında veya aşağıdaki işlemler sonucunda oluşan bir varlık veya borcun ilk muhasebeleştirilmesi sırasında:

İşletme birleşmeleri niteliğinde olmayan işlemler ve oluşmasının ne muhasebe karını ne de vergiye tabi karı (mali zararı) etkilemediği işlemler,

Ayrıca bağlı ortaklıklar, şubeler, iştirakler ve iş ortaklıklarındaki yatırımlar ile ilgili ortaya çıkan vergiye tabi geçici farklar için, ertelenmiş vergi borcu muhasebeleştirilir.

ÖRNEK

Vergi öncesi dönem muhasebe karı 600 TL olan şirketin dönem yasal vergi karşılığı 200 TL ve ertelenmiş vergi borcu ise 50 TL'dir. Bir önceki dönemden 40 TL tutarında ertelenmiş vergi borcu söz konusudur.

-----/-----	
690 Dönem karı veya zararı hesabı	600.000.-
691 Dönem karı vergi ve diğ. yas. yük. Karşılığı	210.000.-
691.10 Yasal vergi karşılığı	200
691.30 Ertelenmiş vergi yük. gider etkisi	10
692 Dönem net karı	390.000.-
-----/-----	
691 Dönem karı vergi ve diğ. yas. yük. Karşılığı	210.000.-
691.10 Yasal vergi karşılığı	200
691.30 Ertelenmiş vergi yük. gider etkisi	10
370 Dönem karı vergi ve diğ. yas. yük. Karşılığı	200.000.-
483 Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü	10.000.-
-----/-----	

Bu durumda, içinde bulunulan yılda ertelenmiş vergi yükümlülüğü tutarı bilançoda 40 TL'den 50 TL'ye çıkmış olacaktır. Yani dönem bilançosunda ertelenmiş vergi borcu 50 TL ve

dönem net karı ise 400 TL ($400 = 600 - 200$) yerine, cari dönemdeki 10 TL'lik ertelenmiş vergi borcu gider etkisi nedeniyle net dönem karı 390 TL olarak raporlanacaktır.⁵⁸

3.5.2. Ertelenmiş Vergi Varlıklarının Muhasebeleştirilmesi

Bir borcun muhasebeleştirilmesi bu borcun defter değeri tutarında bir ekonomik fayda içeren kaynakların gelecek dönemlerde işletmeden çıkacağını ve borcun böylece kapatılacağını gösterir. Kaynaklar işletmeden çıkarken, bunların tutarlarının tamamı veya bir kısmı borcun muhasebeleştirildiği dönemden sonra gelen, çıkışların olduğu dönemlerin vergiye tabi karının tespitinde gider olarak indirilebilir. Böyle durumlarda, bir borcun defter değeri ile vergiye esas değeri arasında geçici bir fark doğar. Buna bağlı olarak da, ileriki dönemlerde bu farka ilişkin borç tutarının vergiye tabi karın tespitinde gider olarak indirilmesine izin verildiğinde geri kazanılacak vergileri ifade eden bir ertelenmiş vergi varlığı oluşur. Benzer şekilde, eğer bir varlığın defter değeri vergiye esas değerinden daha az ise, aradaki fark ilerideki dönemlerde geri kazanılacak vergileri belirten ertelenmiş vergi varlığının doğmasına neden olur.

Vergisel açıdan indirilebilir gider niteliğindeki bütün geçici farklar için, ileriki dönemlerde bu giderlerin indirilmesine yetecek kadar vergiye tabi gelir oluşacağını muhtemel olması koşuluyla ve ertelenmiş vergi varlığının aşağıda sayılan işlemler sonucunda bir varlık veya borcun ilk muhasebeleştirilmesinden kaynaklanmamış olması halinde ertelenmiş vergi varlığı muhasebeleştirilir.

(a) İşlem bir işletme birleşmesi değildir; ve

(b) İşlem, ne muhasebe karını ne de vergiye tabi karı (mali zararı) etkilemektedir. İndirilebilir geçici farklar ilerideki dönemlerde iptal edildiğinde o dönemlerin vergiye tabi karlarından indirilecek giderler oluşur. Ödenecek vergide meydana gelecek azalmalar şeklinde işletmeye geri dönecek olan ekonomik fayda ancak işletmenin indirimlerin yapılabileceği tutarlarda vergiye tabi gelir elde etmesine bağlıdır. Bu nedenle bir işletmenin ertelenmiş vergi varlığı muhasebeleştirilmesi için indirilebilir geçici farkların düşülebileceği kadar vergiye tabi gelir elde edeceğinin muhtemel olması gerekir. İndirilebilir geçici farklardan faydalanmaya yetecek tutarda

⁵⁸Handan Sümer Sögüş, “Ertelenmiş vergi ve Muhasebeleştirilmesi”, Mali Çözüm, Eylül Ekim 2010, Sayı:101, s. 24-26

mali karın oluşacağı konusunda ikna edici kanıt sunabilmesi ya da yeterli vergilendirilebilir geçici farkların bulunması halinde sonraki dönemlere taşınan mali zararlar ile vergi indirim ve istisnaları üzerinden vergi varlığı oluşturulur. Sonraki dönemlerde indirilebilir geçici farkların bir kısmının mali kardan düşülmesine olanak verecek ölçüde mali karın oluşması bekleniyorsa, sadece kullanılabilir kısma ilişkin ertelenmiş vergi varlığı oluşturulur.

Standartta gelecek dönemlerde indirilebilir geçici farklardan faydalanmaya yetecek kadar mali karın oluşacağının muhtemel olduğunun belirlenmesi ile ilgili tahmin yapılırken dikkate alınması gereken hususlar belirtilmiş ve bunun için işletmelerin vergi planlaması yapması, ertelenmiş vergi aktiflerinin vergi mevzuatında öngörülen sürede itfa edilebileceğini gösterir detaylı iş planları hazırlaması zorunlu tutulmuştur.

Ertelenmiş vergi varlıklarının muhasebeleştirilmesi aşağıdaki örnekle açıklanmaktadır.

ÖRNEK: Bir işletme fabrikasında bulunan bütün makinelerini (maddi duran varlıklarını), yeniden değerlemeye tabi tutmuş ve yapılan yeniden değerlendirme sonucunda maddi duran varlıklarında 35.000.-TL artış olmuştur. Bu artış tutarı maddi duran varlıklarda yeniden değerlendirme fonu hesabına alınmıştır. Söz konusu artış tutarı 35.000.-TL gelecek dönemlerde vergilendirilecek geçici farkı oluşturduğundan, ertelenmiş vergi yükümlülüğü hesaplanacaktır. Kurumlar vergisi oranı %20'dir.

Buna göre geçici farkı oluşturan olay öz kaynaklarda muhasebeleştirileceğinden vergi etkisi de öz kaynaklarda muhasebeleştirilecektir.

Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü=Vergilendirilebilir Geçici Fark x Vergi Oranı formülüne göre ertelenmiş vergi yükümlülüğü (35.000.- x %20)= 7.000.- TL'dir.

-----/-----	
253 Maddi Duran Varlıklar Hesabı	35.000.-
522 MDV Yeniden Değerleme Artış Hesabı	35.000.-
-----/-----	
253 MDV Yeniden Değerleme Fonu Hesabı	7.000.-
483 Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü	7.000.-
-----/-----	

Yukarıda açıklanan söz konusu çalışmaların muhasebeleştirilmesinde “Dönem Karı Vergi ve Yasal Yükümlülükler Karşılıkları” hesabı yanında tek düzen hesap planında yeni hesaplar

açılmadığı sürece mevcut hesap planında yer alan hesaplar kullanılacaktır. Buna göre alt hesaplarda açılacak hesaplarla ertelenmiş vergi yükümlülüğüne neden olan vergilendirilebilir geçici farkların vergi tutarları yasal vergi karşılıklarına ilave edilecek, buna karşın indirilebilir ertelenmiş vergi varlığına neden olan geçici farkların vergi tutarları yasal vergi karşılıklarından indirilecektir. Böylelikle bilançolarda, vergi oranlarında dönemler itibari ile farklılık göstermediği sürece, dönemsel olarak vergilendirilebilir farkların ve indirilebilir farkların birlikte hesap edilerek netleştirilmek suretiyle gösterilmesi mümkün olacaktır.

Diğer taraftan aynı ülkede faaliyette bulunan işletmelerin konsolide bilançolarında da yukarıda belirtildiği gibi gerekli netleştirme yapılarak kayıtlara almak mümkün olacaktır. Ancak farklı vergi mevzuatına tabi uygulamaların olması durumunda vergilendirilebilir geçici farkların ve indirilebilir geçici farkların vergi etkilerinin ayrı ayrı gösterilmesi daha uygun olacaktır.

Ertelenmiş verginin muhasebe kayıtlarına alınmasına yönelik kullanılan hesaplar açısından kesin bir belirleme olmamakla birlikte bu konuda söz sahibi yazarların kullandığı hesapların kullanılması tercih edilmiştir. Bu hesaplar şunlardır.

- 691 Dönem Karı Vergi ve Yasal Yükümlülükler Karşılığı Hesabı
 - 691.10 Yasal Vergi Karşılığı
 - 691.20 Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü Gider Etkisi
 - 691.30 Ertelenmiş Vergi Varlığı Gelir Etkisi
- 283 Ertelenmiş Vergi Varlığı
- 483 Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü
- 370 Dönem Karı Vergi ve Yasal Yük. Karşılığı Hesabı

Ertelenmiş vergi yükümlülüğü ve ertelenmiş vergi varlıklarının muhasebe kayıtları ile bu kayıtlar sonucuna göre dönem net ticari karı örnekler yardımıyla aşağıda gösterilmiştir.

Örnek 1. Ticari karı 20.000.- TL olan bir işletmenin dönem sonu itibari ile yasal vergi karşılığı (kapanan dönemin mali karı üzerinden hesaplanan kurumlar vergisi) 14.500.- TL ve ertelenmiş vergi yükümlülüğünün de, 500.- TL'dir.

-----/-----	
691 Dönem Karı Vergi ve Yasal Yük. Karşılığı Hesabı	15.000.-
691.10 Yasal Vergi Karşılığı	14.500.-
691.20 Ertelenmiş Vergi Yüküm. Gider Etkisi	500.-
370 Dönem Karı Vergi ve Yasal Yük. Karşılığı Hs.	14.500.-
483 Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü	500.-
-----/-----	

Örnek 2. Ticari karı 20.000.- TL olan bir işletmenin dönem sonu itibari ile yasal vergi karşılığı (kapanan dönemin mali karı üzerinden hesaplanan kurumlar vergisi) 14.500.- TL ve ertelenmiş vergi varlığı da, 500.- TL'dir.

-----/-----	
691 Dönem Karı Vergi ve Yasal Yük. Karşılığı Hesabı	14.500.-
691.10 Yasal Vergi Karşılığı	14.500.-
283 Ertelenmiş Vergi Varlığı	500.-
370 Dönem Karı Vergi ve Yasal Yük. Karşılığı Hs.	14.500.-
691 Dönem Karı Vergi ve Yasal Yük. Karşılığı Hs.	500.-
691.30 Ertelenmiş Vergi Varlığı Gelir Etkisi	500.-
-----/-----	

Örnek 3. Yukarıdaki işletmenin dönem net ticari karı, ertelenmiş vergi yükümlülüğü ile ertelenmiş vergi varlığının olduğu durum ile ertelenmiş verginin yani ertelenmiş vergi yükümlülüğü ve ertelenmiş vergi varlığının olmadığı duruma göre aşağıda üç ayrı şekilde gösterilmiştir.⁵⁹

	Ertelenmiş Vergi	Ertelenmiş Vergi Yük.	Ertelenmiş Vergi Varlığı
	<u>Hesaplanmadığında</u>	<u>Hesaplandığında</u>	<u>Hesaplandığında</u>
Dönem Karı	20.000.- YTL	20.000.- YTL	20.000.- YTL
Vergi Karşılığı	<u>(14.500.-) YTL</u>	<u>(15.000.-) YTL</u>	<u>(14.000.-) YTL</u>
<hr/>			
Net Kar	5.500.- YTL	5.000.- YTL	6.000.- YTL

⁵⁹ Ahmet Kavak, "TMS 12 Gelir Vergileri Standardı Uygulaması ve Vergi Değeri ile Muhasebe Değeri Arasındaki Farklılıkların Analizi" <http://www.vergiportali.com/KoseYazilari.aspx?Type=YaziDetay&id=190>, Erişim Tarihi: 16.05.2011

SONUÇ

Finansal tablolar, gerek işletme içindeki kişi ve birimlere gerekse işletme ile ilgisi bulunan işletme dışındaki kişi ve kurumlara işletme ile ilgili bilgi veren en önemli kaynaklardan biridir. İşletmelerin ortaklarına açıkladığı kar ile vergi otoritelerine vergi yükümlülüğü olarak bildirilmek üzere belirlediği kar rakamı aynı değildir. Muhasebe ilkelerine göre hazırlanan finansal 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.

Yöneticiler, analistler, yatırımcılar, kredi verenler, devlet ve diğer tüm paydaşlar şirketin mali durumunu ve performansını anlayabilmek için finansal tabloları analiz etmektedirler. Bu nedendir ki söz konusu finansal tabloların şirketin gerçek durumunu tam, doğru ve anlaşılabilir biçimde yansıtması, bu kişilerin analizleri sonucunda doğru kararlar verebilmeleri açısından önem arz etmektedir.

UFRS'lerin kullanımı ile işletmelerin finansal tabloları, finansal tablo kullanıcılarına daha doğru bilgiler sunmaktadır. Standartların kullanımı ile işletmelerin potansiyel yatırımcılarını ve ilgili çıkar gruplarının haklarını dünya çapında korumakta ve böylece bütün ülkelerin ekonomik yönde kalkınmalarını sağlamaktadır. Türk şirketlerinin, UFRS'ye uyum sağlaması, uluslararası piyasalarla entegre olması ve ülkeye doğrudan yabancı yatırımların gelmesinde de büyük önem taşımaktadır.

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 oranının 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. Bu farklar, geçici farklar ve sürekli farklar olarak ikiye ayrılmaktadır.

Tamamen vergi dışı bırakılan farklar sürekli farklardır. Belli bir dönemde ortaya çıkmakta ve sonradan ortadan kalkmamaktadır. Sürekli farkların neler olduğu VUK, KVK ve GVK' da ayrı ayrı sayılmaktadır.

Dönem kaymasına sebep olan farklar ise geçici farklardır. Belli bir dönemde ortaya çıkar ve birkaç dönem sonra ortadan kalkarlar. Bir varlığın veya yükümlülüğün muhasebe değeri ile vergi değeri arasındaki fark olarak adlandırabileceğimiz geçici farklar indirilebilir ve vergilendirilebilir geçici farklar olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. Geçici farkların vergi üzerindeki etkisi de ertelenmiş vergi kavramını ortaya çıkarmaktadır.

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 nolu UMS ile düzenlenmiştir.

Sonuçları itibariyle vergiye tabi geçici farklar, ertelenen vergi borcu; indirilebilir geçici farklar ise 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, ödenecek vergilerin, vergi giderlerinden fazla olması durumunda ise ertelenen vergi alacağı söz konusu olmaktadır. Muhasebe vergi sistemimizin yabancı olduğu bu uygulamada muhasebe kayıtlarında finansal amaçlı kar üzerinden hesaplanan vergi giderleri borçlandırılırken, karşılığında vergi amaçlı kar üzerinden hesaplanan ödenecek vergiler alacaklandırılmakta, vergi giderlerinin ödenecek vergileri aşması halinde ertelenen vergi alacağı alacaklandırılmakta, ödenecek vergilerin vergi giderlerini aşması halinde ise ertelenen vergi borcu hesabı borçlandırılmaktadır.

Muhasebe karı ile mali kar arasındaki gelir ve giderlerle ilgili geçici farklardan kaynaklanan ertelenmiş vergi alacağı ve ertelenmiş vergi borcu, cari dönem vergi karşılıklarında düzeltme yapılmasını gerektirirken, varlıkların ve borçların muhasebe değerinin vergi değerinden farklı olmasından kaynaklanan ertelenmiş vergi alacağı ve ertelenmiş vergi borcu, zkaynaklar içindeki bir hesapla ilişkilendirilerek kaydedilir.

Bir dönem için kayıtlanan ertelenmiş vergi alacağı ve ertelenmiş vergi borcu, bunların aynı işletmeye ait olması, aynı vergi idaresi ile ilgili olması, aynı vergi idaresi tarafından konulan gelir vergileriyle ilgili olması ve işletmenin yasal olarak dönem vergi varlığını ve dönem vergi borcunu

birbirlerine mahsup etme hakkı olması durumunda birbiriyle mahsup edilir. Aksi takdirde ertelenmiş vergi alacağı ve ertelenmiş vergi borcunun ayrı olarak aktifte ve pasifte izlenmesi gerekmektedir.

Türkiye’de vergi hesaplamalarında, muhasebe ve vergi kuralları arasındaki çatışmadan kaynaklanan sürekli farklar dikkate alınmakta, ancak geçici farkların vergi etkisi dikkate alınmamaktadır. UMSK, mali tabloların hazırlanmasında tekdüzeliği sağlamak amacıyla yayınladığı UMS 12, ticari kardan vergi kanunlarına göre hesaplanan vergiyi işletmenin katlandığı bir gider unsuru olarak ele almakta ve verginin ilgili olduğu gelir ve giderlerle aynı dönemde tahakkuk ettirilerek muhasebeleştirilmesini öngörmekte, bilanço ve kar zarar tablosunda gösterilmesini sağlamaktadır. Standart, geçici farkların yarattığı vergi etkisinin mali tablolarda gösterilmesi yaklaşımını kabul etmiştir. Standartın, ülkemizdeki mevcut uygulamadan farklılığı; gelecekte vergilenecek olan gelirler için “ertelenmiş vergi borcunun”, gelecekte indirilebilecek giderler için “ertelenmiş vergi varlığının” ve varlıklar ile borçlara ait geçici farklılıkların kayıtlara alınıp, finansal tablolarda gösterilmesidir.

Ülkemizde Sermaye Piyasası Kurulu (SPK)’ nun düzenlemelerine tabi işletmeler ve bankalar 01.01.2005 tarihi itibari ile finansal raporlarında kurum kazancı üzerinden hesaplanan vergiler ile ilgili tutarları uluslararası muhasebe standartlarına uygun şekilde raporlamaktadırlar. TMSK tarafından Türkiye Muhasebe Standartları No 12 Gelir Vergileri, 29/03/2006 tarih 26122 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanmış ve yürürlüğe girmiştir. Uluslararası Finansal Raporlama Standartları ile uyumlu olan bu standart, yeni Türk Ticaret Kanunu’nun yürürlüğe girmesiyle tüm işletmeler tarafından uygulanması zorunlu bir hale gelmiştir.

Bu çalışmada, ticari kar-mali kar kavramlarından, ticari ve mali kara ulaşmada standartlar ile vergi mevzuatımızdaki farklılıklardan bahsedilmiş, UMS 12 nolu Gelir Vergisi Standardı ele alınarak amacı, kapsamı ve muhasebe literatürümüze bu standartla kazandırılmış yeni kavramlar yanında, standardın uygulanması ve varlık ve yükümlülüklerin vergi değeri ile muhasebe değeri arasındaki farkların analizi yapılarak ertelenmiş vergi yükümlülüğü ve ertelenmiş vergi varlığı hesapları ele alınmış, bunların muhasebeleştirilmesi işlemleri gerçekleştirilmiş ve tüm bu açıklamalar örnekler yardımıyla açıklanmaya çalışılmıştır. Çalışmanın sonucunda, UFRS ile vergi hukukumuz arasında yer alan farklılıklar göz önüne serilmiş ancak vergi mevzuatımızdaki değişiklikler sayesinde bu farklılıkların azaltıldığı öngörülmüştür.

KAYNAKÇA

ALPMAN, Dağhan, “**Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına Genel Bir Bakış Bir Uygulama Örneği**”,

<http://www.denetimnet.net/UserFiles/Documents/UFRS%20Genel%20Bak%C4%B1%C5%9F.pdf>,

Erişim tarihi: 24.04.2011.

ALTINBAŞ, Hidayet, “Amortismanlar”, Vergi Dünyası, Aralık, 1998, Sayı:208.

AYANOĞLU, Yıldız, Dönem Net Karının Belirlenmesi ve Ertelenen Vergi Etkilerinin Finansal Tablolara Yansıtılması, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Gazi Üniversitesi, Ankara, 2001.

BEDRİ, Bülent, “Ertelenmiş Vergiler ve Ertelenmiş Vergilerin Finansal Tablolara Yansıtılması”, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul.

BIYIK, Recep ve Aydın Kıratlı, “**Gelir ve Kurumlar Vergisi Matrahlarının Tespitinde Giderler ve İndirimler**”, Yaklaşım Yayıncılık, 2001.

BURSAL, Nasuhi ve Yücel Ercan, Maliyet Muhasebesi İlkeler ve Genel Uygulamalar, Der Yayınları, 9. Baskı., İstanbul, 1999.

Deloitte, “Uluslararası Finansal Raporlama Standartları”, UFRS Cep Kitapçığı, İstanbul, 2007.

DEMİR, Şeref, “IAS Uluslararası Muhasebe Standardı 12)”, Yaklaşım, Sayı:104.

DEMİR, Volkan, Oğuzhan BAHADIR, “**UFRS (TFRS)’değerleme Ölçüleri Kapsamında Şirket Değerlemesinde Defter Değeri Yaklaşımı**”, Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, (ISSN:1307-6639) Türmob, Yıl:7, Sayı:23, Eylül 2007.

ERDEM, Engin, Vergi Yasaları Uygulamasında Karşılıklar, Vergi Dünyası, Mart 1982, Sayı:7.

GÜCENME, Ümit, “Vergilerin Muhasebeleştirilmesi, Ertelenen Vergi Varlık ve Yükümlülükleri”, Muhasebe ve Denetime Bakış, Ocak 2007.

GÜÇLÜ, Fırat Coşkun, “**UFRS Mali Tablo Düzenleme İlkelerine Göre Tespit Edilen Kar Rakamı Üzerinden Düzenlenen Kar Dağıtım Tablosu**”, İktisat Fakültesi Mecmuası, Cilt:59, Sayı:2, 2009.

GÜNDÜZ, N. Kemal ve Necati PERÇİN, “**Amortismanlar ve Yeniden Değerleme**”, Ankara, 1997.

GÜVEMLİ, Oktay, “**Amortismanlar, Yeniden Değerleme ve Uygulamaları**”, İstanbul, 1998.

HACIOSMANOĞLU, Çetin, “12 Numaralı Uluslararası Muhasebe Standardının (Gelir ve Kurumlar Vergisinin Muhasebeleştirilmesi Standardı) Kısa Bir Analizi”, Yaklaşım.

KARAPINAR, Aydın, “**Dönem Sonu Muhasebe Uygulamaları**”, Ankara, 2001.

KAVAK, Ahmet, “TMS 12 Gelir Vergileri Standardı Uygulaması ve Vergi Değeri ile Muhasebe Değeri Arasındaki Farklılıkların Analizi”

<http://www.vergiportali.com/KoseYazilari.aspx?Type=YaziDetay&id=190>, Erişim tarihi:
16.05.2011.

KAYA, Uğur, “Maddi Duran Varlıkların Elde Edilmesinde TMS 16 ve Vergi Kanunlarındaki Düzenlemelerinin Karşılaştırılması”, İSMMMOMO Mali Çözüm Dergisi, Sayı: 83, 2007.

KILINÇ, Kanber, “**Amortisman Hesaplama Yöntemleri**”

<http://webcache.googleusercontent.com/search?q=cache:ynXmjyXVY-YJ:www.kanberkilinc.com.tr/amortisman-hesaplama-yontemleri.htm+ttk+amortisman+uygulamas%C4%B1&cd=1&hl=tr&ct=clnk&gl=tr&source=www.google.com.tr>, Erişim tarihi: 11.01.2011.

KIRCA, Emre, Amortisman Tabi İktisadi Kıymetlerde Değerleme Sorunu: Türk Vergi Sistemi, Sermaye Piyasası Kanunu ve Uluslararası Muhasebe Standartları Açısından Karşılaştırılması, İstanbul Üniversitesi Yüksek Lisans Tezi, 2007.

Maliye Hesap Uzmanları Derneği, Beyanname Düzenleme Kılavuzu, Acar Matbaacılık, İstanbul, 1999.

OZANSOY, Ahmet, “Kanunen Kabul Edilmeyen Giderlerin Muhasebeleştirilmesi”, Yaklaşım Dergisi, Sayı:215, Kasım 2010.

ÖNCEL, Mualla, Ahmet Kumrulu ve Nami Çağan, Vergi Hukuku, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları, Ankara. 1997.

ÖNGEN, Safiye, Vergi Muhasebesi, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 2000.

ÖRTEN, Remzi ve Rıdvan Bayırlı, “TMS 16: Maddi Duran Varlıklar Standardına Göre Amortisman Ayırma ve Muhasebe Uygulamaları-I”, Yaklaşım Dergisi, Nisan 2007, Sayı: 172.

ÖZEL, Salih, “**Amortisman Ayırma Süresinin Saptanması**”, Yaklaşım Dergisi, Nisan, 2001.

ÖZKAN, Mehmet ve Serkan Terzi,

<http://www.tmsk.org.tr/makaleler/FINANSAL%20ARACLAR/MEHMET%C3%96ZKAN-SERKANTERZ%C4%B0.pdf> , Erişim tarihi: 13.10.2010

ÖZPINAR, Ahmet, Değerleme Ölçüsü Olarak Maliyet Bedeli,

http://www.batiymm.com.tr/_5/2008/08-42.htm, Erişim tarihi: 20.04.2011.

SANDIKÇIOĞLU, Ayça, “Finansal Raporlamada Ertelenmiş Vergi Uygulamaları ve İMKB’de İşlem Gören Şirketler Üzerinde İnceleme”, Yüksek Lisans Tezi, Ankara 2009.

SEVİNÇ, Fulya, 12 Numaralı Uluslararası Muhasebe Standardı ve Diğer Ülkelerdeki Uygulamaları Çerçevesinde Ertelenmiş Vergi ve Mali Tablolara Yansıması, Uzmanlık Yeterlilik Tezi, Türkiye Cumhuriyeti Merkez Bankası Muhasebe Genel Müdürlüğü, Ankara, 2003.

SÖGÜŞ, Handan Sümer, “Ertelenmiş vergi ve Muhasebeleştirilmesi”, Mali Çözüm, Eylül Ekim 2010, Sayı:101.

SÖNMEZ, Feriştah, “8 No.lu Türkiye Muhasebe Standardı Kapsamında Yer Alan Maddi Duran Varlıklar (UMS:16 ile Karşılaştırmalı Olarak)”, TÜRMOB, Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, Ocak 2004.

SÖYLER, Halil, “Tüm Yönleriyle Reeskont İşlemleri”,
http://www.alomaliye.com/halil_soyler_tum_yon_reeskont.htm, Erişim tarihi: 06.03.2011.

SÖYLER, Halil, “Yenileme Fonu Uygulaması ve Özellik Arz Eden Hususların İrdelenmesi”,
http://www.alomaliye.com/halil_soyler_yenileme_fonu.htm, Erişim tarihi: 01.12.2011.

SÜER, Ayça Zeynep ve Yiğit Bora Şenyiğit, “Amortisman Uygulamasının Ertelenmiş Vergiler Üzerindeki Etkisi ve Finansal Tablolara Raporlanması”, Mali Çözüm, İSMMMOMO Yayınları, Ocak-Şubat-Mart 2006, Sayı:74.

TOKAY, Hüseyin, Muhasebe Kuramı ve Vergi Mevzuatı Açısından Maddi ve Maddi Olmayan Duran Varlıklar, Ankara, 2002.

TOROSLU, M. Vefa, “**Reeskont İşlemleri**”, Vergi Dünyası, Aralık 1996, Sayı:184.

Türk Vergi Kanunları Gerekçeleri, T.C. Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü Yayını, Cilt:3.

YÜKÇÜ, Süleyman ve Yılmaz İçerli, “TMS 16 Maddi Duran Varlıklar Standardına İlişkin Uygulama Önerileri”, İSMMMOMO Mali Çözüm Dergisi, Sayı: 82, 2007.

<http://www.webmuhasebe.com/Konular/degertanim.htm>, Erişim tarihi: 06.04.2011.