

**T.C.
OKAN ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ**

**TMS 12 GELİR VERGİLERİ STANDARDI KAPSAMINDA
ERTELENMİŞ VERGİ KAVRAMI VE FİNANSAL
TABLOLARDA RAPORLANMASI**

Serkan IŞIKÖNDER

**YÜKSEK LİSANS TEZİ
İŞLETME ANABİLİM DALI
MUHASEBE VE DENETİM PROGRAMI**

**DANIŞMAN
Yrd.Doç.Dr. Hakan TAŞTAN**

İSTANBUL, Kasım 2013

**T.C.
OKAN ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ**

**TMS 12 GELİR VERGİLERİ STANDARDI KAPSAMINDA
ERTELENMİŞ VERGİ KAVRAMI VE FİNANSAL
TABLOLARDA RAPORLANMASI**

Serkan IŞIKÖNDER

**YÜKSEK LİSANS TEZİ
İŞLETME ANABİLİM DALI
MUHASEBE VE DENETİM PROGRAMI**

**DANIŞMAN
Yrd.Doç.Dr. Hakan TAŞTAN**

İSTANBUL, Kasım 2013

**T.C.
OKAN ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ**

**TMS 12 GELİR VERGİLERİ STANDARDI KAPSAMINDA
ERTELENMİŞ VERGİ KAVRAMI VE FİNANSAL
TABLOLARDA RAPORLANMASI**

**Serkan IŞIKÖNDER
(122008227)**

**YÜKSEK LİSANS TEZİ
İŞLETME ANABİLİM DALI
MUHASEBE VE DENETİM PROGRAMI**

Tezin Enstitüye Teslim Edildiği Tarih :

Tezin Savunulduğu Tarih :

Tez Danışmanı : Yrd.Doç.Dr. Hakan TAŞTAN _____

Diğer Jüri Üyeleri : Yrd.Doç.Dr. Hüseyin MERT _____

Doç.Dr. Murat AZALTUN _____

İSTANBUL, Kasım 2013

TEŞEKKÜR SAYFASI

Bu çalıőmamda bana rehberlik eden Sayın Yrd.Doç.Dr. Hakan Taştan'a anlayıőı, sabrı ve rehberliği için, Okan Üniversitesi'nde derslerimize girip bizi aydınlatan, bilgilerini ve deneyimlerini bizimle paylaőan tüm hocalarımızın emekleri için, bana vergi konularında rehberlik eden YMM Ünver Elasan ve YMM Veysel Yerebasmaz için, beni her zaman manevi olarak destekleyen eőim ve aileme teőekkürlerimi borç bilirim.

Serkan IŞIKÖNDER
İstanbul, Kasım 2013

İÇİNDEKİLER

SAYFA NO

TEŞEKKÜR SAYFASI	i
İÇİNDEKİLER.....	ii
ÖZET	vii
ABSTRACT	viii
KISALTMALAR.....	ix
ŞEKİL LİSTESİ (LIST OF FIGURES).....	xi
TABLO LİSTESİ (LIST OF TABLES).....	xii
BÖLÜM 1. GİRİŞ VE AMAÇ	1
BÖLÜM 2. MUHASEBE KURAMI VE KÂR KAVRAMININ BELİRLENMESİ.....	3
2.1.MUHASEBE KURAMINA GİRİŞ.....	3
2.1.1.Muhasebenin Temel Kavramları	7
2.1.2.Muhasebe Politikalarının Açıklanması	10
2.1.3.Mali Tablo İlkeleri.....	11
2.1.4.Temel Mali Tablo Düzenleme İlkeleri	12
2.1.4.1.Gelir Tablosu İlkeleri.....	12
2.1.4.2.Bilanço İlkeleri	13
2.2.MUHASEBE KURAMINDA KÂR KAVRAMI	17

2.2.1.Kârın Unsurları	21
2.2.1.1.Gelir – Hasılat Kavramı.....	21
2.2.1.2.Gider – Maliyet Kavramı.....	21
2.2.2.Kârın Saptanmasında Yaklaşımlar	22
2.3.TÜRK VERGİ SİSTEMİNDE KÂR KAVRAMI.....	29
2.3.1.Gelir Vergisi Açısından Değerlendirilmesi	35
2.3.2.Kurumlar Vergisi Açısından Değerlendirilmesi.....	46
2.4.ULUSLARARASI MUHASEBE STANDARTLARINDA KÂR KAVRAMI	51
2.4.1.Gelir İlkeleri	59
2.4.2.Gider İlkeleri	60
2.4.3.Sermaye Koruma İlkesi	60
BÖLÜM 3. ERTELENMİŞ VERGİ KAVRAMI VE FİNANSAL TABLOLARDA RAPORLANMASI	66
3.1.VERGİLERİN SINIFLANDIRILMASI VE VERGİ ERTELEME YÖNTEMLERİ.....	66
3.1.1.Vergi Borçları Yöntemi.....	67
3.1.2.Vergi Etkili Muhasebe Yöntemleri	68
3.1.2.1.Yükümlülük Yöntemi	69
3.1.2.2.Erteleme Yöntemi.....	71
3.1.2.3.Net Vergi Borçları Yöntemi	72
3.2.ERTELENMİŞ VERGİ KAVRAMI.....	74
3.2.1.Sürekli Farklar	78
3.2.2.Geçici Farklar	80
3.2.2.1.Vergiye tabi geçici farklar	84
3.2.2.2.İndirilebilir geçici farklar.....	85

3.2.3.Vergi Değeri Kavramı	87
3.2.3.1.Varlığın Vergi Değeri	87
3.2.3.2.Borcun Vergi Değeri	89
3.3.ERTELENMİŞ VERGİLERİN RAPORLANMASINA İLİŞKİN MUHASEBE STANDARTLARI.....	92
3.3.1.Finansal Muhasebe Standartları No.109 (FASB 109).....	92
3.3.2.Uluslararası Muhasebe Standartları No.12 (IAS 12).....	93
3.3.3.Türkiye Muhasebe Standartları No.12 (TMS 12)	94
3.4.ERTELENMİŞ VERGİLERİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ VE RAPORLANMASI.....	96
3.4.1.Ertelenmiş Vergilerin Muhasebeleştirilmesi	96
3.4.1.1.Ertelenmiş Vergilerin Muhasebeleştirilmesinde Kullanılan Hesaplar .	98
3.4.1.2.Dönem Vergi Borcu ve Dönem Vergi Varlıklarının Muhasebeleştirilmesi	102
3.4.1.3.Ertelenmiş Vergi Borçlarının ve Ertelenmiş Vergi Varlıklarının Muhasebeleştirilmesi	103
3.4.2.Ertelenmiş Vergilerin Finansal Tablolarda Raporlanması	112
3.4.2.1.Ertelenmiş Vergilerin Finansal Durum Tablosunda Raporlanması....	113
3.4.2.2.Ertelenmiş Vergilerin Gelir Tablosunda Raporlanması	118
3.4.2.3.Ertelenmiş Vergilerin Dipnotlarda Raporlanması	126
3.4.3.Ertelenmiş Vergilerin Finansal Analizdeki Yeri	132
3.4.4.Türkiye’de Ertelenmiş Vergilerin Uygulanma Modelleri	134
3.4.4.1.İŞlem Bazlı Uygulama Modeli.....	134
3.4.4.2.Dönem Bazlı Uygulama Modeli.....	134
BÖLÜM 4. TÜRKİYE’DE ERTELENMİŞ VERGİ UYGULAMALARI, HESAPLANMASI VE RAPORLANMASI	136

4.1.ŞÜPHELİ TİCARİ ALACAKLAR KARŞILIĞI	136
4.2.KIDEM TAZMİNATI KARŞILIĞI.....	144
4.3.YILLARA YAYGIN İNŞAAT İŞLEMLERİ	156
4.3.1.Türk Vergi Mevzuatı Kapsamında Gelir ve Gider Uygulamaları.....	157
4.3.1.1.Yıllara Yaygın İnşaat İşlemlerinde Gelir ve Hasılat Uygulaması	160
4.3.1.2.Yıllara Yaygın İnşaat İşlemlerinde Gider ve Maliyet Uygulaması	161
4.3.2.TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri Kapsamında Gelir ve Gider Uygulamaları ..	163
4.4.FİNANSMAN GİDERLERİ	170
4.5.ÖDENMEYEN SGK PRİMLERİ	179
4.6.AMORTİSMAN GİDERLERİ	182
4.6.1.Türk Vergi Mevzuatı Kapsamında Amortisman Uygulamaları.....	183
4.6.2.Türkiye Muhasebe Standartları Kapsamında Amortisman Uygulamaları .	188
4.6.2.1.Amortisman Tabi Varlığın Maliyetinin Belirlenmesi Aşamasında Ortaya Çıkan Geçici Farklar.....	193
4.6.2.2.İlk Yıl İçin Amortisman Tutarı Belirlenmesi Aşamasında Ortaya Çıkan Geçici Farklar	194
4.6.2.3.Amortisman Uygulama Süresi Aşamasında Ortaya Çıkan Geçici Farklar.....	195
4.6.2.4.Amortisman Yönteminin Seçilmesi Aşamasında Ortaya Çıkan Geçici Farklar.....	197
4.6.2.5.Yenileme Fonu Nedeniyle Oluşan Geçici Farklar.....	199
4.7.GEÇMİŞ YIL MALİ ZARARLARI	208
4.8.MENKUL KIYMET DEĞERLEME FARKLARI.....	213
4.9.VERGİ ORANLARINDAKİ FARKLILIKLAR	219
4.10.DEVREDEN YATIRIM İNDİRİMİ	220
4.11.STOK DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI	221
4.12.ARAŞTIRMA GELİŞTİRME HARCAMALARI.....	227

4.13.KAZANILMAMIŞ FAİZ GELİRLERİ (GİDERLERİ).....	232
4.13.1.TMS 18 Hasılat Kapsamında Kazanılmamış Faiz Gelirleri.....	233
4.13.2.TMS 2 Stoklar Kapsamında Kazanılmamış Faiz Giderleri.....	235
4.14.HASILAT KAPSAMINDA MAL SATIŞI.....	236
4.15.İŞLETME BİRLEŞMELERİ.....	238
4.16.TÜREV ÜRÜNLERE İLİŞKİN GELİR (GİDER) TAHAKKUKLARI ..	243
4.17.VARLIK YA DA BORCUN İLK MUHASEBELEŞTİRİLMESİ	246
4.18.VARLIKLARIN GERÇEĞE UYGUN DEĞER VEYA YENİDEN DEĞERLEMESİ.....	248
4.18.1.Varlıkların Gerçeğe Uygun Değer veya Yeniden Değerlenmesi ve Ertelenmiş Vergi Borcu	249
4.18.2.Varlıkların Gerçeğe Uygun Değer veya Yeniden Değerlenmesi ve Ertelenmiş Vergi Alacağı	251
4.19.REESKONT (İTFA ETME) HESAPLAMASI VE UYGULAMASI.....	252
4.19.1.Türk Vergi Mevzuatı Kapsamında Reeskont Uygulaması.....	253
4.19.2.Türkiye Muhasebe Standartları Kapsamında İtfa Uygulaması	257
4.20.DAVA KARŞILIKLARI	260
BÖLÜM 5. ERTELENMİŞ VERGİ İLE İLGİLİ ÖRNEK UYGULAMA.....	262
BÖLÜM 6. BİST 100 ENDEKSİ REEL SEKTÖR İŞLETMLERİNİN 2011 VE 2012 YILI ERTELENMİŞ VERGİLER ÜZERİNE YAPILAN BİR ARAŞTIRMA.....	289
SONUÇ.....	297
KAYNAKÇA	300

ÖZET

TMS 12 GELİR VERGİLERİ STANDARDI KAPSAMINDA ERTELENMİŞ VERGİ KAVRAMI VE FİNANSAL TABLOLARDA RAPORLANMASI

Vergi otoritesi altında hesaplanan mali kâr ile, muhasebe standartları kapsamında hesaplanan ticari kârın farklı olması ve bu farka neden olan unsurlar ertelenmiş vergi kavramını ortaya çıkarmıştır. Bu çalışmamızda TMS 12 Gelir Vergileri Standardı kapsamında ertelenmiş vergi kavramı detaylı olarak incelenmiştir.

Konunun daha iyi anlaşılabilmesi için, ikinci bölümde öncelikle kâr kavramı ve kârın bileşenleri üzerinde durulmuştur.

Çalışmamızın üçüncü bölümünde vergilerin sınıflandırılması ve vergi erteleme yöntemleri üzerinde durulmuş, ertelenmiş vergi kavramına neden olan farklar ve standartta geçen terimler detaylı olarak anlatılmış, ertelenmiş vergilerin muhasebeleştirilmesi ve raporlanması konuları açıklanmıştır.

Dördüncü bölümde Türkiye’de ertelenmiş vergiye neden olan unsurlar detaylı örnekler yardımıyla anlatılmış olup takip eden bölümde ise örnek bir uygulama ile konumuzun daha iyi anlaşılması sağlanmıştır.

Çalışmamızın en son bölümünde BİST 100 endeksinde faaliyet gösteren reel sektör şirketler üzerinde bir çalışma yapılmıştır.

Anahtar Kelimeler : TMS 12 Gelir Vergileri Standardı, Kâr, Ertelenmiş Vergi

Tarih : Kasım 2013

ABSTRACT

THE CONCEPT OF DEFERRED TAX AND REPORTING ON FINANCIAL STATEMENTS UNDER THE IAS 12 INCOME TAXES STANDARDS

Postponed tax concept has been discovered under the difference between the financial profit calculated under the tax authority and the reasons cause this difference.

Postponed tax concept has been researched under the IAS 12 Income taxes Standard in this thesis.

So as to clarify the issue, priority on the second chapter is given to the profit and profit components.

On the 3rd chapter, we put emphasis on the technics of tax classification and tax postponements. The differences cause to postponed tax concept and the terms mentioned on the standard has been opened in detail. Near that, initial recognition and reporting of the postponed taxes issues has been explained.

On the 4th chapter, the reasons cause to the postponed tax has been explained in detail with examples. You will find the prototype practise to clarify the issue in detail.

On the last chapter, we will concentrate on the real sector companies active on BIST 100 index.

Keywords : IAS 12 Income Taxes, Profit, Deferred Tax

Date : November 2013

KISALTMALAR

A.Ş.	: Anonim Şirket
AICPA	: American Institute of CPAs
APB	: Accounting Principles Board
AR-GE	: Araştırma ve Geliştirme
ASMMMO	: Ankara Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirler Odası
BİST	: Borsa İstanbul
CAP	: Committee on Accounting Procedure
FASB	: Financial Accounting Standards Board
GİB	: Gelir İdaresi Başkanlığı
GVK	: Gelir Vergisi Kanunu
IAS	: International Accounting Standarts
IFRS	: International Financial Reporting Standards
İSMMMO	: İstanbul Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirler Odası
KDV	: Katma Değer Vergisi
KDVK	: Katma Değer Vergisi Kanunu
KGK	: Kamu Gözetimi Kurumu
KKEG	: Kanunen Kabul Edilmeyen Gider
KOBİ	: Küçük ve Orta Büyüklükte İşletme
KVK	: Kurumlar Vergisi Kanunu
LTD.ŞTİ.	: Limited Şirket
MÖDAV	: Muhasebe Öğretim Üyeleri Bilim ve Dayanışma Vakfı
P.	: Paragraf
SEC	: Securities and Exchange Commission
SGK	: Sosyal Güvenlik Kurumu
TDHF	: Tekdüzen Hesap Planı
TFRS	: Türkiye Finansal Raporlama Standartları
TL	: Türk Lirası
TMS	: Türkiye Muhasebe Standartları

TMSK	: Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu
TTK	: Türk Ticaret Kanunu
TÜRMOB	: Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği
UFRS	: Uluslararası Finansal Raporlama Standartları
UMS	: Uluslararası Muhasebe Standartları
US GAAP	: United States Generally Accepted Accounting Principles
VUK	: Vergi Usul Kanunu

ŞEKİL LİSTESİ (LIST OF FIGURES)

	<u>SAYFA NO</u>
Şekil 2.1 Muhasebe Bilgi Sistemi Süreci_____	5
Şekil 3.1 Geçici Fark ve Sürekli Fark Ayrımı_____	83
Şekil 3.2 Ertelenmiş Vergi Hesaplanması Aşamaları_____	97

TABLO LİSTESİ (LIST OF TABLES)

	<u>SAYFA NO</u>
Tablo 2.1 Özet Gelir Tablosu_____	26
Tablo 3.1 Varlığın Vergiye Esas Değerinin Belirlenmesi_____	88
Tablo 3.2 Borcun Vergiye Esas Değerinin Belirlenmesi_____	90
Tablo 3.3 Kayıtlı Değer ile Vergiye Esas Değerin Karşılaştırılması_____	92
Tablo 3.4 Finansal Durum Tablosu (Varlıklar)_____	116
Tablo 3.5 Finansal Durum Tablosu (Kaynaklar)_____	117
Tablo 3.6 Finansal Durum Tablosu (Öz Kaynaklar)_____	118
Tablo 3.7 Kâr veya Zarar Tablosu_____	123
Tablo 3.8 Kâr veya Zarar ve Diğer Kapsamlı Gelir Tablosu_____	124
Tablo 3.9 Koç Holding A.Ş. 31.12.2012 Tarihli Konsolide Kâr / Zarar Tablosu_____	125
Tablo 3.10 Koç Holding A.Ş. 31.12.2012 Tarihli Konsolide Kapsamlı Gelir Tablosu_____	126
Tablo 3.11 Türk Telekom A.Ş. 31.12.2012 Tarihli Vergi Geliri (Gideri) Hesaplama Tablosu_____	129
Tablo 3.12 Dipnotlara İlişkin Bilgi Tablosu_____	130
Tablo 4.1 Demir İnşaat San. ve Tic. A.Ş. 31.12.2011 Tarihli VUK'a Göre Hazırlanan Gelir Tablosu_____	141
Tablo 4.2 Demir İnşaat San. ve Tic. A.Ş. 31.12.2011 Tarihli TMS'ye Göre Hazırlanan Gelir Tablosu_____	142
Tablo 4.3 Demir İnşaat San. ve Tic. A.Ş. VUK ve TMS'ye Göre Düzenlenmiş 31.12.2011 Tarihli Bilanço Kalemlerinin Karşılaştırılması_____	143
Tablo 4.4 Kıdem Tazminatına Dahil Edilen ve Edilmeyen Ödemeler Tablosu_____	147
Tablo 4.5 X İşletmesi 31.12.2012 Tarihli Kıdem Tazminatı Karşılığı Hesaplama Tablosu_____	148

Tablo 4.6 X İşletmesi 31.12.2012 Tarihli TMS 19 Standardı Kapsamında Kıdem Tazminatı Karşılığı Hesaplama Tablosu	154
Tablo 4.7 Taşkapı İnşaat San. ve Tic. A.Ş. Üç Yıllık Karşılaştırmalı Harcama ve Tahmini Gelir Kalemlerini Gösteren Tablo	168
Tablo 4.8 Taşkapı İnşaat San. ve Tic. A.Ş. Üç Yıllık Ertelenmiş Vergi Hesaplama Tablosu	169
Tablo 4.9 Duran Varlıklarla İlgili Borçlanma Maliyetlerinin Muhasebeleştirme Esaslarının Karşılaştırılması Tablosu	175
Tablo 4.10 Stok Edinimi İlgili Borçlanma Maliyetlerinin Muhasebeleştirme Esaslarının Karşılaştırılması Tablosu	176
Tablo 4.11 X Bankası 24 Ay Vadeli Taşıt Kredisi Hesaplama Tablosu	178
Tablo 4.12 Beysan Dayanıklı Tüketim Malları Üretim A.Ş. 01.01.2003 – 31.12.2003 Dönemine Ait Kâr Zarar Tablosu	204
Tablo 4.13 Beysan Dayanıklı Tüketim Malları Üretim A.Ş. 31.12.2003 Tarihli Karşılaştırmalı Bilançosu	206
Tablo 4.14 Beysan Dayanıklı Tüketim Malları Üretim A.Ş. 01.01.2004 – 31.12.2004 Dönemine Ait Kâr Zarar Tablosu	207
Tablo 4.15 Beysan Dayanıklı Tüketim Malları Üretim A.Ş. 31.12.2004 Tarihli Karşılaştırmalı Bilançosu	207
Tablo 4.16 Beysan Dayanıklı Tüketim Malları Üretim A.Ş. 01.01.2005 – 31.12.2005 Dönemine Ait Kâr Zarar Tablosu	208
Tablo 4.17 Beysan Dayanıklı Tüketim Malları Üretim A.Ş. 31.12.2005 Tarihli Karşılaştırmalı Bilançosu	208
Tablo 5.1 Işıkönder Sanayi ve Ticaret A.Ş.’nin 31.12.2011 Tarihli Ayrıntılı Gelir Tablosu	263
Tablo 5.2 Işıkönder İnşaat Sanayi ve Ticaret A.Ş.’nin 31.12.2011 Tarihli Ayrıntılı Bilançosu (Aktif Varlıklar)	264
Tablo 5.3 Işıkönder İnşaat Sanayi ve Ticaret A.Ş.’nin 31.12.2011 Tarihli Ayrıntılı Bilançosu (Pasif Kaynaklar)	265
Tablo 5.4 Işıkönder İnşaat Sanayi ve Ticaret A.Ş.’nin 31.12.2011 Tarihli TMS / TFRS Stok Maliyet Karşılaştırma Raporu	269
Tablo 5.5 Proje 1 İçin İnşaat Gelir Hesaplama Tablosu	271

Tablo 5.6 Proje 2 İçin İnaaat Gelir Hesaplama Tablosu_____	271
Tablo 5.7 Proje 1 ve 2 İçin İnaaat Gelir Hesaplama Tablosu Toplamı_____	271
Tablo 5.8 VUK Kapsamında 2011 Yılı Amortisman Dağıtım Tablosu_____	276
Tablo 5.9 TMS / TFRS Kapsamında 2011 Yılı Amortisman Dağıtım Tablosu_____	276
Tablo 5.10 VUK - TMS / TFRS Kapsamında 2011 Yılı Amortisman Dağıtım Fark Tablosu_____	277
Tablo 5.11 Geçici Farklara İlişkin Ertelenmiş Vergi Tablosu_____	282
Tablo 5.12 Işıkönder Sanayi ve Ticaret A.Ş.'nin TMS / TFRS Kapsamında Düzenlenen 31.12.2011 Tarihli Kapsamlı Gelir Tablosu_____	284
Tablo 5.13 Işıkönder İnaaat Sanayi ve Ticaret A.Ş.'nin TMS / TFRS Kapsamında Düzenlenen 31.12.2011 Tarihli Bilanço (Aktif Varlıklar)_____	285
Tablo 5.14 Işıkönder İnaaat Sanayi ve Ticaret A.Ş.'nin TMS / TFRS Kapsamında Düzenlenen 31.12.2011 Tarihli Bilanço (Pasif Kaynaklar)_____	286
Tablo 5.15 Işıkönder İnaaat Sanayi ve Ticaret A.Ş.'nin TMS / TFRS Kapsamında Düzenlenen 31.12.2011 Tarihli Finansal Durum Tablosu (Aktif Varlıklar)_____	287
Tablo 5.16 Işıkönder İnaaat Sanayi ve Ticaret A.Ş.'nin TMS / TFRS Kapsamında Düzenlenen 31.12.2011 Tarihli Finansal Durum Tablosu (Pasif Kaynaklar)_____	288
Tablo 6.1 BİST 100 Endeksine Tabii İncelenen İşletmeler (A-F)_____	290
Tablo 6.2 BİST 100 Endeksine Tabii İncelenen İşletmeler (G-O)_____	291
Tablo 6.3 BİST 100 Endeksine Tabii İncelenen İşletmeler (P-Z)_____	292
Tablo 6.4 BİST 100 Endeksine Tabii İncelenen İşletmelerde Ertelenmiş Verginin Açıklanma Şekli_____	293
Tablo 6.5 BİST 100 Endeksine Tabii İncelenen İşletmelerin 2012 ve 2011 Yılları Genel Mali Toplamları_____	294
Tablo 6.6 BİST 100 Endeksine Tabii İncelenen İşletmelerin 2012 Yılı Yatay Analiz Oranları_____	295

BÖLÜM 1. GİRİŞ VE AMAÇ

Dünya üzerinde sermaye hareketlerinin büyümesi, mali tabloların önemini ve mali tablolardan fayda sağlayacak kişi ve kuruluşların daha da genişlemesini sağlamıştır. Globalleşen dünyamızda teknolojinin hızla artması da bilgiye olan erişimin daha kolay hale gelmesini sağlamıştır. Yatırım ve sermaye hareketlerinin hız kesmeden devam etmesi ve devam edecek olması, işletmelerin mali tablolarını daha şeffaf, anlaşılabilir ve tek düze standartta hazırlanmalarını gerektirmektedir.

Mali tablolardan çok değişik kişi ve kuruluşlar, çeşitli sebepler vasıtasıyla faydalanmaktadır ama neredeyse hepsinin ortak ilgilendikleri konu ise işletme kârlılığı ve buna bağlı diğer hesap hareketleri olmaktadır. İşte bu yüzden işletme fonksiyonları arasında yer alan kârlılık önemli bir konu olarak karşımıza çıkmaktadır. Mali tablolar kullanıcıları yani kişi ve kuruluşlar, ekonomik kararlarında kârlılığı dikkate alırken, devletler ise kârlılığı vergisel yükümlülüklerin hesaplanmasında dikkate almaktadır.

Dünya üzerinde farklı ülkelerde farklı diller konuşulduğu gibi farklı muhasebe uygulamaları da söz konusu olmaktadır. Bu aşamada Uluslararası Muhasebe Standartları karşımıza çıkmaktadır. Uluslararası Muhasebe Standartları, ülkeden ülkeye farklılık gösteren muhasebe sistemlerinin ve mali tablo raporlamalarının tek bir biçim altında hesaplanması ve raporlanmasını sağlamaktadır.

Uluslararası Muhasebe Standartları çerçevesinde anlaşılması en zor ve karmaşık konulardan bir tanesi de 12 no'lu standart olan "Gelir Vergileri" standardıdır. İlgili standardın esas amacı kurum üzerinden alınan gelir vergileri ile ertelenmiş vergi uygulamalarını açıklamaktır. Ülkelerin ulusal muhasebe sisteminde hesapladıkları kâr rakamı ile Uluslararası Muhasebe Standartları kapsamında hazırladıkları kâr rakamı farklıdır. Bu fark karşımıza sürekli farklar ve geçici farklar olarak ortaya çıkmaktadır. Sürekli farklar hiçbir zaman kapanmayacak farklar olup, ertelenmiş vergi hesabında dikkate alınmazlar. Geçici farklar ise ileriki dönemlerde kapanacak farklar olup, ertelenmiş vergi hesaplanmasında dikkate alınırlar.

Bu amaçla alışmamızda Türk Vergi Mevzuatı kapsamında hesaplanan kr ile Uluslararası Muhasebe Standartları kapsamında hesaplanan kr arasındaki geçici farklar belirlenerek, ertelenmiş verginin ortaya çıkış nedenleri ve finansal tablolarda nasıl raporlanması gerektiği örnekler ile anlatılmıştır.

BÖLÜM 2. MUHASEBE KURAMI VE KÂR KAVRAMININ BELİRLENMESİ

2.1.MUHASEBE KURAMINA GİRİŞ

Muhasebe kelimesinin kökeni Arapça'dan gelme hesap sözcüğüdür ve ekonomik bir faaliyeti ölçme sanatıdır. Dünyada işletme faaliyetlerinin ve başarı düzeylerinin mali anlamda değerlendirilmesini amaçlayan ve bir bilgi sistemi olarak ortaya çıkan muhasebe kavramı MÖ 3.000 yılına kadar uzanan bir geçmişe sahiptir.¹ Dünyada medeniyetlerin doğuşu ile muhasebe tarihi başladığı kabul edilse de muhasebe tarihi, muhasebe alanında yapılan diğer çalışmalar ile kıyaslandığında oldukça yeni bir araştırma alanıdır.² Muhasebe uygulamaları tarihi ise muhasebe kuramları tarihinden daha eski bir tarihe sahiptir. Günümüz muhasebe kuramının temeli 13.yy'da İtalya'da atılmıştır ve konudaki ilk basılı eser yine İtalya'da Rahip Luca Paciolo tarafından 1494 yılında yazılmıştır.³ Buna göre, Luca Pacioli "Summa de Arithmetica, Geometria, Proportioni e Proportionalite" adlı eserinin "Particularis di Compitus e Scripturis" (Defter tutma ve ona ait evrak üzerine bir etüt) başlıklı bölümünü çift taraflı kayıt yönteminin esaslarını açıklamaya ayırmıştır.⁴ Muhasebe teorsinin kavramsallaştırılmasına yönelik ilk akademik çalışma 1908 yılında Charles Ezra Sprogue tarafından yazılan "Hesap Yazma Felsefesi" isimli kitaptır. Bu çalışmada muhasebe uygulamalarının mantıklı ve rasyonel bir kurallar seti ile hazırlanması

¹ Recep Güneş ve Diğerleri, "Küreselleşmenin Muhasebe Uygulamalarına Etkisi", *Akademik Yaklaşımlar Dergisi*, Cilt 2, Sayı 2 (2012), s. 58.

² Seval Kardeş Selimoğlu ve Diğerleri, "12.Dünya Muhasebe Tarihi Kongresi Bir Literatür İncelemesi", <http://journal.mufad.org.tr/attachments/article/223/18.pdf> (03.05.2013)

³ Nurten Erdoğan, *Genel Muhasebe, 1.Baskı*, Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayınları, 2012, s. 3.

⁴ Nalan Altıntaş, "Türkiye'de Muhasebe Hukukunun Çevresi", *İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, Sayı 1 (2011), ss. 177-185

gerektiği vurgulanmış ve muhasebe denkliğinin cebirsel ifadesi (Varlıklar = Borçlar + Öz Kaynaklar) oluşturulmuştur.⁵

Muhasebenin konusu olan olaylar finansal nitelikteki olaylardır. Finansal nitelikteki olaylar, işletmenin sahip oldukları varlıklar ve bu varlıkların kaynakları üzerinde değişim yaratan ve para ile ifade edilebilen olaylardır.⁶

Muhasebenin yapısına bakıldığında iki ana yapıdan oluşmaktadır. Bu yapılar muhasebe kuramları ve muhasebe uygulamaları şeklinde adlandırılır. Muhasebe uygulamaları da, rapor sistemi ve hesap planı olarak iki yapıdan oluşmaktadır.⁷

Muhasebe kuramları, mali nitelikli işlemlerin kayıt altına alınması ve bunlara ilişkin ilke ve kavramların araştırılması, incelenmesi ve ortaya çıkan bulgularla muhasebe tekniği ve uygulamalarının geliştirilmesi olarak tanımlanmaktadır.⁸ Muhasebenin kuramsal yn ile uygulama yönünün sürekli etkileşim içinde oldukları gerçeğinden hareketle muhasebe uygulamaları, muhasebe kuramından bağımsız değildir.⁹

Muhasebede uygulamalarında ise temel amaç, işletmelerde ortaya çıkan ve para birimi ile ifade edilen olayları genel kabul görmü muhasebe ilkelerine uygun olarak, belirli bir sistem için kaydetmek, sınıflandırmak, özetlemek, finansal tablolar biçiminde raporlamak ve yorumlamaktır. Muhasebenin temelinde çeşitli amaçlar doğrultusunda kullanılabilir bilgi üretmek yer almaktadır.¹⁰ Muhasebe, işletmelerin varlıklarının ve kaynaklarının oluşumunu, bunların kullanılma biçimini, işletmelerin yaptığı işlemler sonucunda bu varlıklardaki ve kaynaklardaki değişmeleri, işletmelerin mali durumlarını açıklayacak bilgileri sağlayan ve bu bilgileri ilgili kişi ve kurumlara

⁵ Ganite Kurt, Tuğba Uçma, *Kavramsal ereve US-GAAP ve IFRS Yakınsama Projeleri, 1.Baskı*, Ankara: Gazi Kitapevi, 2011, s. 8.

⁶ Nurten Erdoğan, s. 5.

⁷ Yüksel Koç Yalkın, "Muhasebe Standartları ve Türkiye Uygulaması," *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, Cilt 4, Sayı 2 (Haziran, 2012), s. 5.

⁸ Oktay Güvemli, *Türk Devletleri Muhasebe Tarihi 1.Cilt, 2.Baskı*, İstanbul: Avcıol Basım Yayın, 2004, s. 8.

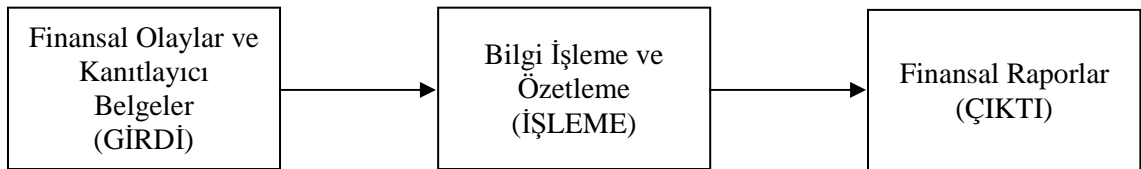
⁹ Rifat Nalbantoğlu, "Muhasebe Uygulamaları Konusunda Meslek Mensuplarının Bakış Açıları", <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/sempozyum/06Sempozyum/5Oturum/RifatNalbantoglu.pdf> (03.05.2013)

¹⁰ zgr zkan, Serdar Kuzu, "Finansal Raporların Sunuluş Standardının Muhasebe Bilgi Sistemi zerine Etkileri", <http://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=13766> (03.05.2013)

ileten bir bilgi sistemi ile oluşmaktadır. Bu sisteme, muhasebe bilgi sistemi adı verilmektedir. Çağımız ve günümüz rekabet ekonomisi bilgiyi daha önemli kılmaktadır. Bilgi çağında rekabet ve değişime bağlı olarak işletmeler daha yoğun olarak bilgi kullanmak durumunda kalmaktadır ve bilgi giderek stratejik bir önem kazanmaktadır.¹¹ Muhasebe bilgileri işletmelerde muhasebe bilgi sisteminde üretilir ve ilgili tarafların kullanımına sunulur.¹² Başka bir tanımlamada ise, işletme hakkında karar verme durumunda olan iç ve dış kullanıcıların ihtiyaç duyduğu muhasebe bilgilerini sağlamak amacıyla, insanoğlu tarafından uyumlu bir biçimde bir araya getirilmiş, birbirleriyle etkileşen işlevsel parçaların oluşturduğu bütündür.¹³ Muhasebe, finansal nitelik taşıyan değişim işlemleri ile kısmen de olsa benzeri ekonomik olayları, para cinsinden sistemli bir şekilde tanımlama, toplama, kaydetme, sınıflandırma ve anlamlı olarak özetleme işlemleri ile varılan sonuçları yorumlayarak işletme sahiplerine, yöneticilerine ve işletme ile ilişkisi bulunan diğer taraflara, amaçlara uygun ve faydalı bilgileri sağlayan bir disiplindir.¹⁴ Muhasebe bilgi sisteminde ortaya konan bu disiplinin kullanıcılara tam olarak fayda sağlayabilmesi için başka bir takım özelliklere de sahip olması gerekmektedir. Muhasebe bilgi sisteminde üretilen bilgilerin işletme içi ve dışına faydalı olabilmesi için şu nitelikleri taşıması lazımdır:

- Doğru ve güvenilir olmaları,
- Anlamlı olmaları,
- Karşılaştırmaya elverişli olmaları,
- Zamanında düzenlenmeleri.

Şekil 2.1 Muhasebe Bilgi Sistemi Süreci



¹¹ Nalbantoğlu.

¹² Orhan Çelik, "Muhasebe Kuramı ve Uygulamaları Açısından Muhasebe Bilgilerinin Niteliği", http://www.politics.ankara.edu.tr/tartisma_metinleri.php (09.04.2013)

¹³ Ahmet Ağca ve Diğerleri, *Muhasebede Bilgi Yönetimi*, 1.Baskı, Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayınları, 2013, s. 12.

¹⁴ Orhan Çelik.

Muhasebe bilgi sistemi sonucunda elde edilen çıktılar finansal tablo adını almaktadır. Finansal tabloların amacı, işletmenin finansal durumu (finansal pozisyon), performansı ve finansal durumundaki değişiklikler hakkında geniş bir kullanıcı kitlesine alacakları ekonomik kararlarda faydalı olacak bilgiler sunmaktır.¹⁵ Muhasebe bilgi sisteminde üretilen bilgiler şu şekilde sınıflandırılabilir:¹⁶

- Belli bir zamana ilişkin muhasebe bilgileri,
- Belli bir döneme ilişkin muhasebe bilgileri,
- Diğer bilgiler.

Muhasebe sadece kâr amacı ile kurulan işletmelerle ilgili değil, aynı zamanda kâr amacı gütmeyen yani topluma faydalı hizmetlerde bulunmak için kurulmuş tüm kuruluşlar için de geçerlidir. Bu yüzden işletmeler denilirken tüm kuruluşları kapsamaktadır. Uygulamada ise muhasebe sistemi kâr amacı güden işletmeler için daha önemlilik arz etmektedir. Muhasebe sisteminin yalnızca işletme yöneticilerine değil, işletme sahip veya sahipleri, finans kuruluşları, çalışanlar, tüketiciler, devlet gibi değişik çıkar gruplarına karşı da sosyal ve yasal yükümlülükleri bulunmaktadır.¹⁷ Dolayısıyla muhasebe kuramı da vergi sistemi de bir muhasebe sürecinin ortaya çıkmasına ihtiyaç duyar. Muhasebe sürecinin en önemli sonuçlarından biri bu süreç sonucu hesaplanan kâr kavramıdır. İşletmelerin faaliyet ve sonuçlarının sağlıklı ve güvenilir bir biçimde muhasebeleştirilmesi, mali tablolar aracılığı ile ilgililere sunulan bilgilerin tutarlılık ve mukayese edilebilirlik niteliklerini koruyarak gerçek durumunu yansıtmasının sağlanmasını ve işletmelerde denetimin kolaylaştırılması amacını ifade eden muhasebe kuramı, muhasebenin temel kavramları ile genel kabul görmüş muhasebe ilkelerinden oluşmaktadır.¹⁸

¹⁵ Cemal İbiş ve Diğerleri, *Seçilmiş Türkiye Finansal Raporlama Standartları Açıklamalar ve Uygulamalar*, 2.Baskı, İstanbul: İSMMM Yayınları, 2008, s. 15.

¹⁶ Orhan Çelik.

¹⁷ Cengiz Erdamar, Feryal Orhon Basık, "Finansal Muhasebe," *İ.Ü.İşletme Fakültesi İşletme İktisadi Enstitüsü Araştırma ve Yardım Vakfı*, Sayı 6 (1999), ss. 1-2.

¹⁸ Sait Kaygusuz ve Diğerleri, *Genel Muhasebe 1*, 1.Baskı, Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayınları, 2012, s. 12.

2.1.1.Muhasebenin Temel Kavramları

Muhasebenin temel kavramları, muhasebe uygulamalarına yön vermektir. Bu kavramlar, gerçekleşen bir olayın nasıl kaydedileceğini, kayıt yaparken ne tür özelliklerin dikkate alınacağını, yapılan kayıt işlemlerinin işletmeden işletmeye göre veya farklı dönemler arasında değişme göstermemesi gibi birtakım standartları belirlemektedir.¹⁹

1.Sıra No.lu Muhasebe Uygulama Genel Tebliğ²⁰ ile esas amaç bilanço usulünde defter tutan gerçek ve tüzel kişilere ait teşebbüs ve işletmelerin faaliyet ve sonuçlarının sağlıklı ve güvenilir bir biçimde muhasebeleştirilmesi, mali tabloları aracılığı ile ilgililere sunulan bilgilerin tutarlılık ve mukayese edilebilirlik niteliklerini koruyarak gerçek durumu yansıtmasının sağlanması ve işletmelerde denetimin kolaylaştırılması amaçlanmıştır. Yine bu uygulama genel tebliğ ile tüm dünyada kabul gören muhasebenin temel kavramları yayınlanmış ve açıklanmıştır.

Muhasebe kuramının anayasası sayılan genel kabul görmüş muhasebe temel kavramları aşağıda sırasıyla açıklanmıştır.

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

Sorumluluk, görevleri yerine yetime bilinci ve duygusudur. Muhasebe kuramı açısından bakıldığında ise, işletme yaptığı çok sayıda faaliyet sonucu birçok kişi ve kuruluş ile muhatap olur. İşletme faaliyetlerini yerine getirirken sorumluluklarının bilincinde ve ilk denetleyicisinin kendisi olmak zorundadır. Muhasebe bilgileri ve nihayetinde elde edilen sonuçların sadece belli bir gruba değil, toplumun tüm kesimine

¹⁹ Kaygusuz ve Diğerleri, s. 9.

²⁰ 1 No.lu Muhasebe Uygulama Genel Tebliği, 26.12.1992 Tarih ve 21447 Sayılı Resmi Gazete

tarafsız, adil ve kurallara uygun şekilde düzenlenmelidir. Bu kavram hukuki sorumluluk ile birlikte aynı zamanda vicdani sorumluluğu da kapsamaktadır.

Kişilik kavramı: İşletmenin sahip veya sahiplerinden, yöneticilerinden, personelinde ve diğel ilgililerden ayrı bir kişiliğe sahip olduğunu ve o işletmenin muhasebe işlemlerinin sadece bu kişilik adına yürütülmesi gerektiğini öngörür.

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.

İşletmenin sürekliliği kavramı: İşletmelerin faaliyetlerini bir süreye bağlı olmaksızın sürdüreceğini ifade eder. Bu nedenle işletme sahiplerinin ya da hissedarlarının yaşam süreleriyle bağlı değildir. İşletmenin sürekliliği kavramı maliyet esasının temelini oluşturur. Bu kavramın, işletmeler açısından geçerliliğinin bulunmadığı veya ortadan kalktığı durumlarda ise, bu husus mali tabloların dipnotlarında açıklanır. Sözleşmede aksi bir madde yoksa işletmenin sonsuz bir süre için kurulduğu ve ömrünün belli bir süreye bağlı olmadığı kabul edilir.

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

Parayla ölçülme kavramı: Parayla ölçülebilen iktisadi olay ve işlemlerin muhasebeye ortak bir ölçü olarak para birimiyle yansıtılmasını ifade eder. Muhasebe işlemleri ulusal para birimine göre yapılır.

Maliyet esası kavramı: Para mevcudu, alacaklar ve maliyetinin belirlenmesi mümkün veya uygun olmayan diğel kalemler hariç, işletme tarafından edinilen varlık ve

hizmetlerin muhasebeleştirilmesinde, bunların elde edilme maliyetlerinin esas alınması gereğini ifade eder.

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 fedakârlıktır. 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.

Tarafsızlık ve belgelendirme kavramı: Muhasebe kayıtlarının gerçek durumu yansıtan ve usulüne uygun olarak düzenlenmiş objektif belgelere dayandırılması ve muhasebe kayıtlarına esas alınacak yöntemlerin seçilmesinde tarafsız ve ön yargısız davranılması gereğini ifade eder.

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

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

İhtiyatlılık kavramı: Muhasebe olaylarında temkinli davranılması ve işletmenin karşılaşılabileceği risklerin göz önüne alınması gereğini ifade eder. Bu kavramın sonucu olarak, işletmeler, muhtemel giderleri ve zararları için karşılık

ayırırlar, muhtemel gelir ve kârlar için ise gerçekleşme dönemlerine kadar herhangi bir muhasebe işlemi yapmazlar. Ancak bu kavram gizli yedekler veya gereğinden fazla karşılıklar ayrılmasına gerekçe oluşturamaz.

Önemlilik kavramı: Bir hesap kalemi veya mâli bir olayın nispi ağırlık ve değerinin mali tablolara dayanılarak yapılacak değerlemeleri veya alınacak kararları etkileyebilecek düzeyde olmasını ifade eder. Önemli hesap kalemleri, finansal olaylar ve diğer hususların mali tablolarda yer alması zorunludur.

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

2.1.2.Muhasebe Politikalarının Açıklanması

İşletmeler tarafından benimsenen muhasebe politikalarından önemli olanların mali tablolarda, dipnotlar ve ekler aracılığıyla açık ve anlaşılır bir biçimde belirtilmesi şarttır. Muhasebe politikalarıyla ilgili açıklamalar mali tablolarla bütünlük oluşturur. Buna göre:

- Mali tablolar işletmenin sürekliliği, tutarlılık ve dönemsellik kavramlarına dayanılarak hazırlanmış ise bunların açıklanması istenmez. Ancak bu kavramlardan ayrılmaların mevcut olması hallerinde, mali tabloların dipnotlarında nedenleri ile birlikte açıklanmalıdır.
- İhtiyatlılık, özün önceliği ve önemlilik kavramları muhasebe politikalarının seçimini ve uygulamasını yönlendirmelidir.
- Mali tabloların içerdiği bütün önemli muhasebe politikaları anlaşılır ve kısa olarak açıklanmalıdır.
- Kullanılan muhasebe politikalarıyla ilgili açıklamalar mali tablolarla bütünlük oluşturur. Kullanılan önemli muhasebe politikalarının açıklanması mali tabloların bütünlüğü ve tamlığı için temel ilkedir. Politikalara ilişkin açıklamalar işletme yönetimi tarafından muhasebe departmanına toplu olarak verilmelidir.

- Bilanço ve gelir tablosundaki ve diğer tablolardaki yanlış veya gerçeğe uygun olmayan işlemler, muhasebe politikalarının açıklanması veya dipnotlarda belirtilmesi suretiyle düzeltilmiş olamaz. Düzeltme ancak, muhasebe kayıt ve tekniğine uygun olarak yapılır ve mali tablolara yansıtılır.
- Mali tablolar, dönemler itibariyle karşılaştırılabilir nitelikte olmalıdır.
- Mali politikalarda, cari dönem veya gelecek dönemlerde önemli etki yaratan veya yaratabilecek bir değişiklik yapılmış ise durum nedenleri ile birlikte açıklanmalı ve bunun mali tablolara olan etkileri gösterilmelidir.

2.1.3.Mali Tablo İlkeleri

Mali tablolar ilkeleri, temel mali tabloların düzenlenmesinde işletmeler tarafından uygulanacak kuralları ifade eder.

Bu düzenlemede yer almayan konularda, daha sonra yayımlanacak muhasebe standartlarına, yoksa muhasebe kavramlarına uygun olarak öncelikle, işletmenin içinde bulunduğu sektörde söz konusu işletme büyüklüğü için yaygın olarak kullanılan, bunun da uygulanmadığı hallerde uluslararası standartlarda benimsenen esaslara uyulur.

Mali tabloların hazırlanmasında esas alınan kavram ve ilkeler ile Türk Ticaret Kanunu ve ilgili diğer mevzuat hükümlerinin farklı uygulamalara yer verdiği durumlarda, işletmeler söz konusu mevzuat hükümleri uyarınca istenilen bilgileri sağlayacak şekilde gerekli düzenlemeleri yaparlar. Ancak, bu düzenlemeler bu bölümde yer alan ilkeler çerçevesinde düzenlenecek mali tabloların tekliği ilkesini değiştiremez.

Mali tabloların amaçlarına baktığımızda ise:

- Yatırımcılar, kredi verenler ve diğer ilgililer için karar almada yararlı bilgiler sağlamak,
- Gelecekteki nakit akımlarını değerlendirmede yararlı bilgiler sağlamak,
- Varlıklar, kaynaklar ve bunlardaki değişiklikler ile işletme faaliyet sonuçları hakkında bilgi sağlamak.

2.1.4. Temel Mali Tablo Düzenleme İlkeleri

Temel mali tabloların düzenlenme ilkeleri, temel mali tablolara paralel olarak iki ana gruba ayrılır. Bunlar gelir tablosu ilkeleri ve bilanço ilkeleridir.

2.1.4.1. Gelir Tablosu İlkeleri

Gelir tablosu ilkelerinin amacı satışların, gelirlerin, satışlar maliyetinin, giderlerin, kâr ve zararlara ait hesapların ve belli dönemlere ait işletme faaliyeti sonuçlarının sınıflandırılmış ve gerçeğe uygun olarak gösterilmesini sağlamaktır.

Bütün satışlar, gelir ve kârlar ile maliyet, gider ve zararlar brüt tutarları üzerinden gösterilirler ve hiç bir satış, gelir ve kâr kalemi bir maliyet, gider ve zarar kalemi ile tamamen veya kısmen karşılaştırılmak suretiyle gelir tablosu kapsamından çıkarılamaz. Gelir tablosu ilkeleri aşağıdaki gibidir:

- 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 kâr ve zararlar meydana geldikleri dönemde tahakkuk ettirilmeli, fakat normal faaliyet sonuçlarından ayrı olarak gösterilmelidir.
- Bütün kâr ve zararlardan, önceki dönemlerin mali tablolarında düzeltme yapılmasını gerektirecek büyüklük ve niteliktekiler dışında kalanlar, dönemin gelir tablosunda gösterilmelidir.
- Karşılıklar, işletmenin kârını keyfi bir şekilde azaltmak veya bir döneme ait kârı 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 bir kaç olayın gelecekte ortaya çıkıp çıkmamasına bağlı durumları ifade eden, şarta bağlı olaylardan kaynaklanan, makul bir şekilde gerçeğe yakın olarak tahmin edilebilen gider ve zararlar, tahakkuk ettirilerek gelir tablosuna yansıtılır. Şarta bağlı gelir ve kârlar için ise gerçekleşme ihtimali yüksek de olsa herhangi bir tahakkuk işlemi yapılmaz, dipnotlarda açıklama yapılır.

2.1.4.2.Bilanço İlkeleri

Bilanço ilkelerinin amacı ise sermaye koyan veya sonradan kendilerine ait kârı 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 öz kaynaklar itibariyle aşağıda, belirtilmiştir:

Varlıklara ilişkin ilkeler:

- 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 kapsamaları 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 ilişkin ilkeler:

- 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.

Öz kaynaklara ilişkin ilkeler:

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

fonlar gibi işletme faaliyetleri sonucu elde edilen kârların 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.

2.2.MUHASEBE KURAMINDA KÂR KAVRAMI

Muhasebe kuramında kâr en basit anlamıyla işletmenin tüm gelirlerinden yine işletmenin tüm giderlerinin düşülmesiyle elde edilen pozitif fark olarak tanımlanmaktadır. Bu farkın negatif olması da muhasebe kuramında zarar olarak adlandırılmaktadır. Genel anlamda daha geniş bir kâr tanımı yapmaya çalışırsak, bir dönem içinde yapılan işlemler, diğer olaylar ve koşullardan işletme sahipleriyle ilgili olmayan kaynaklardan dolayı bir işletmenin öz sermayesinde (net aktiflerinde) meydana gelen artışlar olarak tanımlanabilir. Bu kavram, belirli bir dönem içinde işletme sahipleri tarafından işletmeye ilave edilen veya işletmeden çekilen değerler dışındaki tüm değişiklikleri içermektedir.²¹ Yani kâr kavramında artık bir değer ifade eder.²²

Mal ve hizmet üretmek, katma değer yaratmak ve kâr elde etmek amacıyla kurulan ekonomik ve teknik bir birime işletme denir.²³ İşletme üretim faktörlerini planlı ve sistemli bir şekilde bir araya getiren, mal veya hizmet üreten kurumlardır. Geniş bir tanımlama da ise toplumun gereksinme duyduğu ekonomik değer taşıyan mal veya hizmetlerin üretildiği ve pazarlandığı, kâr elde etmek ya da hizmet yaratmak amacıyla üretim faktörlerini (sermaye, emek, teknoloji, doğal kaynaklar) bilinçli, uyumlu ve sistemli olarak bir araya getirildiği ekonomik, teknik ve sosyal bir varlıktır.²⁴ İşletmeler tüm bunları yaparken üç tane esas amacı bulunmaktadır. Bunlar sırasıyla mal ve hizmet üretmek, işletmenin sürekliliğini sağlamak ve kâr elde etmektedir. Bu noktada kâr kavramı işletmeler açısından önemli bir unsurdur.

²¹ Nalan Akdoğan, Hamdi Aydın, *Muhasebe Teorileri, 1.Baskı*, Ankara: Gazi Üniversitesi Yayınları, 1987, s. 415.

²² Nazmi Karyağdı, *Tüm Yönleriyle Kâr Dağıtımı, 1.Baskı*, Ankara: Oluş Yayınevi, 2008, s. 21.

²³ Ümit Gökçe, *Finansal Muhasebe, 1.Baskı*, Ankara: Gökçe Kitapevi, 2004, s. 1.

²⁴ Şadi Can Saruhan ve Diğerleri, *İşletme Yönetimi, 1.Baskı*, Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayınları, 2012, s. 18.

Kâra odaklanıp topluma hizmeti geri plana alan bir işletmenin hayatı sürekli olamaz. Topluma hizmete odaklanan bir işletmenin bu hizmeti sürekli topluma sunabilmesi için ise hayatının sürekli olması gerekir. İşletmenin hayatının sürekli olması için ise kâr elde etmesi gerekmektedir.²⁵

İşletmeler sonsuza kadar faaliyet göstereceği varsayımı altında kurulur. Sonsuza kadar faaliyetlerin süreceği varsayılan işletmenin, belirli dönemlerde faaliyetleri ve finansal durumu ile ilgili olarak, finansal tablolar aracılığı ile bilgi sağlama yükümlülüğü “süreklilik” ve “dönemsellik” kavramları adı altında toplulaştırılmaktadır.²⁶

Kâr aynı zamanda işletmenin en önemli başarı ölçütü olarak kabul edilmektedir.²⁷ Bu nedenle kâr finansal muhasebe ve raporlarda son derece önemli bir kavramdır.²⁸ İşletme kârı genelde belirli bir takvim zamanı esas alınarak hazırlanmaktadır. Genel kabul görmüş takvim zamanı bir yıl olarak kabul edilmiş olup, bu zaman dilimi içerisinde işletmenin sahip olduğu kâr, aynı zamanda dönem kârı olarak da adlandırılır. Gerek muhasebe kuramında ve gerek muhasebe uygulamalarında tanımlaması yapılmaya çalışılan kâr “net kâr” olarak sınıflandırılmaktadır. İşletmeler, basiretli kararların alınmasında yol gösterici nitelikte pratik bir kavram olarak dönem içinde ortaya çıkan kazançların ne kadar kısmının dağıtılabildiğini ortaya koyan “net kâr” kavramını benimsemektedirler.²⁹

Maliye Bakanlığı tarafından yayımlanan 1 No.lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği ile “Muhasebenin Temel Kavramları” belirtilmiş olup, bu kavramlardan tam açıklama kavramına göre “mali tabloların bu tablolardan yararlanacak kişi ve kuruluşların doğru karar vermelerine yardımcı olacak ölçüde yeterli, açık ve anlaşılır olmasını ifade eder.” denmektedir. İşletmelerin faaliyet sonuçları ortaya çıkan mali

²⁵ Sinan Aslan, *Envanter ve Değerleme Uygulamaları, 1.Baskı*, İstanbul: Beta Basım A.Ş., 2012, s. 2.

²⁶ Seda Erpek, “Ertelenen Vergi ve Ertelenen Verginin Finansal Tablolarda Raporlanması” (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2007), s. 1.

²⁷ Fulya Sevinç, “12 Numaralı Uluslararası Muhasebe Standardı ve Diğer Ülkelerdeki Uygulamaları Çerçevesinde Ertelenmiş Vergi ve Finansal Tablolara Alınması”, (Yayınlanmamış Türkiye Cumhuriyeti Merkez Bankası Uzmanlık Yeterlilik Tezi, 2003), s. 40.

²⁸ Baran Aslan, “Türkiye Muhasebe Standartı-12 ve Türk Vergi Sistemine Göre Gelir Vergileri ve Ertelenmiş Vergiler”, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2009), s. 8.

²⁹ Baran Aslan, s. 9.

tabloların kullanıcıları sırasıyla devlet, işletme sahipleri, yöneticiler, yatırımcılar ve kredi veren kuruluşlar diye sayabiliriz. Peki mali tabloların amacı bilgi vermek ise bu bilgiler mali tablo kullanıcılarından hangilerine doğru ve sağlıklı bilgi üretmektedir. Hazırlanan bu mali tablolar vergi esaslı ve devletin vergi otoritesi altında hazırlandığından dolayı işletmenin diğer çıkar gruplarına hizmet etmemektedir. Devlet diğer çıkar gruplarından farklı olarak hukuki gücünü ve yetkisini de kullanarak müdahalede bulunması sonucunda işletmelerin mali tabloları vergi otoritesi gücü altında hazırlanır. Devletin koyduğu ve uyulması gereken kurallar bütünü içerisinde hazırlanan mali tablolar ve hazırlanan finansal içeriklikler diğer çıkar gruplarına sağlıklı bilgi veremez.

Tüm çıkar gruplarının bilgi ihtiyacını karşılayacak bir mali tablolar seti hazırlanacaksa, bu tabloların mümkün olduğu kadar işletmenin gerçeklerini yansıtması gerekir.³⁰

Ortaya çıkan bu durumda ise vergi otoritesinin amacı ile muhasebe ilkelerinin amacı aslında birbirinden farklılaşmaktadır. Buradan da anlaşılacağı üzere, vergi sistemi ile muhasebe sisteminin amaçları birbiri ile uyuşmamaktadır. Vergi sisteminin amacı defter tutmaktır. Bu amaç halen yürürlükte bulunan 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 171. maddesinde 5 madde ile açıkça belirtilmiştir.³¹ Muhasebe sisteminin amacı ise çok daha geniştir.³² Muhasebe sistemi bu amaç ve işlevini yerine getirebilmesi için belirli görevleri bulunmaktadır. Bu görevler muhasebenin fonksiyonları şeklinde adlandırılmaktadır. Muhasebenin fonksiyonlarını kaydetme, sınıflandırma, özetleme ve raporlama olarak dört ana grupta toplayabiliriz.

Kaydetme fonksiyonu: Mali işlemleri belgelere dayanarak muhasebe sistemine göre muhasebe defterlerine kayıt yapılması aşamasıdır. Muhasebenin en önemli ve ilk fonksiyonudur. Muhasebe de kayıtlar doğru ve düzgün tutulmadan diğer fonksiyonların da bir anlamı kalmaz. Yapılan her işlem muhasebe sistemi içinde ilk

³⁰ Nasuhi Bursalı, Yücel Ercan, *Maliyet Muhasebesi İlkeler ve Genel Uygulamalar, 9.Baskı*, İstanbul: Der Yayınları, 1999, s. 44.

³¹ 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu, 10.01.1961 Tarih ve 10703 – 10705 Sayılı Resmi Gazete

³² Bülent Bedri, "Ertelenmiş Vergiler ve Ertelenmiş Vergilerin Finansal Tablolara Yansıtılması", (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2007), s. 4.

olarak kayıt yapılmak zorundadır. Bu kayıtlarda belgelere dayandırılarak yapılır. Muhasebe sisteminde iki tür kayıt yöntemi vardır. Tek taraflı kayıt ve çift taraflı kayıt. Çift taraflı kayıt sisteminde muhasebe kayıtları yevmiye defterine kayıt yapılır.

Sınıflandırma fonksiyonu: Kaydedilen bilgiler belirli zaman aralıklarında derlenip niteliklerine göre gruplara ayrılır. Böylece farklı nitelikteki ve gruplardaki işlemleri birbirleri ile karıştırmadan farklı sınıflarda incelenebilir. Sınıflandırma işlemleri muhasebe sistemi dahilinde muhasebe defterlerinden büyük defterlere (defteri kebir) yapılmaktadır.

Özetleme fonksiyonu: Sınıflandırılan işlemler dönem sonlarında toplanarak daha kolay sonuçlar çıkarabilmek ve yapılan kayıtların kontrolünü sağlamak için özetlenir. Dönem sonlarında işletmeler yüzlerce belki binlerce işlem yapmış olurlar. Bu işlemleri teker teker incelemek çok uzun zaman alacağından, aynı nitelikteki işlemleri özetleyerek görmek kişilere daha fazla yarar sağlamaktadır. Muhasebe sisteminde özetleme fonksiyonu muhasebe tablolarından mizan kullanılarak yapılır.

Raporlama fonksiyonu: En son olarak raporlama fonksiyonunda kaydedilen, sınıflandırılan ve özetlenen işlemler mali tablolar aracılığı ile sonuç aşamasına gelir. Bu sonuç aşaması da raporlamadır. Raporlama muhasebe sisteminin en son aşaması ve yorum yapma aşamasıdır. Muhasebenin en önemli fonksiyonlarından biridir. Raporlarda işletmelerin her türlü sonuçları ortaya çıkarılarak işletme hakkında bilgiler ve yorumlar yapılmaktadır. İşletme bu raporlar sayesinde geleceğine karar vermekte ve yeni kararlar almaktadır. Raporlama aşamasında muhasebe tabloları kullanılır ve bu tabloların en önemlileri bilanço ve gelir tablosudur. Raporlama amacını yerine getirmeden muhasebe amacını gerçekleştirmiş sayılmaz.³³

Kaydedilen, sınıflandırılan, özetlenen, analiz edilen ve yorumlanan işlem ve olaylar ile ilgili veriler, işletme ile ilgisi bulunan kişi ve kuruluşlara bilgilendirme amacı ile sunulur. Bu bilgilerin herkesin anlayacağı evrensel bir dil ile sunulması gerekir. İşletmenin bilgileri ile ilgilenen kişi ve kuruluşların ilgi nedenleri birbirinden farklı

³³ Nurten Erdoğan, s. 4.

olmakla birlikte sunulan bilgi ve raporların önemi herkes için büyüktür ve bu önemlilik işletme kârı altında ortak bir noktada birleşmektedir.

2.2.1.Kârın Unsurları

Kâr, işletmenin bir muhasebe döneminde bütün kaynaklarından elde edilen gelirlerinin giderlerinden fazla olması sonucu öz sermayede meydana gelen artıştır.³⁴ Kârın unsurları incelendiğinde ise gelir ve gider unsurlarından meydana geldiği görülmektedir. Kısacası bir kârdan bahsetmek için gelirin oluşması ve bu gelire karşılık ise giderlerin, tüketilen veya feda edilen sermayenin meydana gelmesi gerekmektedir.

2.2.1.1.Gelir – Hasılat Kavramı

Geliri, muhasebe dönemi boyunca ortakların katkısı haricinde öz kaynaklarda artışa yol açan varlıkların değerinin artması, varlık girişleri veya borçlarda azalış şeklinde tanımlamak mümkündür.³⁵ Gelir (hasılat), kârın en önemli unsuru kabul edilmektedir. Bir işletmede kâr kavramından söz edebilmek için işletmenin mutlaka gelirinin (hasılat) oluşması gerekmektedir. Ekonomistlerin üzerinde ittifak ettikleri gelir tanımı olarak, ekonomik servette artışa neden olan gerçek gelir tanımının öne çıktığı ifade edilmektedir.³⁶ Başka bir ifadeyle işletmenin esas faaliyetleri sebebiyle mal ve hizmetlerden elde etmiş olduğu parayla ifade edilen değerler gelir olarak adlandırılmaktadır. Hasılat ise, elde edilen gelirlerin toplamı olarak ifade edilmektedir. Diğer bir ifade ile hasılat, gelirin çoğulu olarak tanımlanabilir.³⁷

2.2.1.2.Gider – Maliyet Kavramı

Gider kavramı, bilançodan hareketle, varlık ve yükümlülüklerdeki değişikliklere göre tanımlanabileceği gibi, sonuç hesaplarından hareketle kârı olumsuz

³⁴ Celaleddin Atamanalp, Reşat Karcıoğlu, Mehmet Suphi Orhan, *Tekdüzen Hesap Planına Uygun Maliyet Muhasebesi, 1.Baskı*, Erzurum: Aktif Yayınevi, 2000, s. 12.

³⁵ Ganite Kurt ve Diğerleri, *Envanter ve Bilanço, 1.Baskı*, Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayınları, 2012, s. 141.

³⁶ Arif Ayluçtarhan, "Muhasebe Teorisi ve Vergi Teorisi Açısından Ticari Kârın Kavranması," *İSMMMÖ Mali Çözüm Dergisi*, Sayı 102 (Kasım – Aralık, 2010), s. 129.

³⁷ Mehmet Civan, *Finansal Muhasebe, 1.Baskı*, Gaziantep: Gaziantep Yayınları, 2002, s. 17.

yönde etkileyen akımları belirtmek üzere de tanımlanabilir.³⁸ Kârın saptanmasındaki yaklaşımlarda görüleceği üzere bilanço yaklaşımına göre gider kayıp kavramını da içerecek biçimde ele alınmıştır. Başka bir anlatımla gider, işletmeden çekilen ve konulan değerler hariç olmak üzere, belirli bir muhasebe döneminde varlıklarda meydana gelen azalışlar veya yükümlülüklerde meydana gelen artışlardan dolayı öz kaynaklarda ortaya çıkan azalıştır. Diğer bir tanımlama ise gider, işletmenin mal ve hizmet üretmek için katlandığı harcamalar varlık azalışları karşılığında, mal ve hizmet elde edilebiliyorsa, bu harcamalara gider denir.³⁹ Bu tür harcamalar mal ve hizmet üretimi sağlamıyorsa artık giderden söz edilemez, bu kavram zarar diye adlandırılır.

Diğer bir yaklaşım olan gelir yaklaşımının da ise gider kârı olumsuz yönde etkileyen bir unsurdur. Aynı zamanda gider, kayıp kavramını da içerecek biçimde genel olarak tanımlandığında gider belirli bir muhasebe döneminde hasılatтан düşülen yararı tükenmiş maliyetlerdir biçiminde tanımlanabilir.⁴⁰

Gider, işletmenin faaliyetini ve varlığını sürdürebilmesi, bir ekonomik yarar (gelir elde etmesi) sağlaması için belli bir dönemde kullandığı ve tükettiği girdilerin, faydası tükenmiş maliyetlerin hasılatтан düşülen kısmıdır. Bu anlamda giderden söz edebilmek için aşağıdaki koşulların varlığı gerekmektedir:⁴¹

- Yararı tükenen maliyetler, işletmenin faaliyetlerinin sürdürülmesi ile ilgili olmalıdır.
- Giderden söz edebilmek için, maliyetlerin yararının belirli bir dönemde tüketilmiş olması gerekir.

2.2.2.Kârın Saptanmasında Yaklaşımlar

Muhasebenin temel kavramlarından işletmenin sürekliliği kavramı uyarınca işletmeler belirli tarihlerde hesap kesimi yaparak, finansal yapılarını oluşturan varlıkları ve bu varlıkların sağlandığı kaynakları hesaplar. Sonuçta ortaya finansal durum ile ilgili

³⁸ Nalan Akdoğan ve Diğerleri, *Maliyet Muhasebesi, 1.Baskı*, Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayınları, 2012, s. 3.

³⁹ Ahmet Demir, *Tekdüzen Muhasebe Sistemi, 1.Baskı*, İstanbul: Çağdaş Yayınları, 1998, s. 827.

⁴⁰ Akdoğan ve Diğerleri, *Maliyet Muhasebesi*, s. 3.

⁴¹ Nalan Akdoğan, *Maliyet Muhasebesi Uygulamaları, 1.Baskı*, İstanbul: Ankara SMMMO Yayınları, 1998, ss. 7-8.

raporlar olan bilanço ve gelir tablosu meydana gelir. Bununla birlikte finansal tablo kullanıcıları olan devlet, işletme sahipleri, yöneticiler ve yatırımcıların bu aşamada en çok ilgilendikleri husus ise işletme kârı ve bu kârın oluşumudur.

İşletmede oluşan dönem kârının hesaplanması ile ilgili iki türlü yaklaşımdan söz edebiliriz. Bu yaklaşımlar, gelir yaklaşımı ve bilanço yaklaşımı şeklinde adlandırılmaktadır.

Gelir ile bu gelirin elde edilmesi için giderlerin karşılanması esasına muhasebe bilminde “gelir yaklaşımı” olarak adlandırılır. Diğer bir yaklaşım çeşidi ise “bilanço yaklaşımı, sermaye korunması yaklaşımı,” olup aktiflerin yenilenmesi veya kârdan ortaklara kâr payı dağıtılmadan önce sermayenin bütünlüğünün korunmasından söz edilmektedir.

Gelirler ile giderlerin karşılaştırılmasıyla kârın saptanması yani gelir yaklaşımı genel olarak muhasebecilerin benimsediği bir yaklaşım türü olup, dönem boyunca oluşan etkinlikler üzerinde yoğunlaşır ve dönem boyunca oluşan gelirle ilgili işlemlerin sonuçlarını ölçer. Üstelik tek bir sonuç vermek yerine detaylı ve net bir değişim yerine değişimi etkileyen unsurlar açıklanır.

Kârın gelir yaklaşımı şeklinde saptanması için işletmenin tüm varlıklarının yani aktiflerinin ve borçlarının değerlendirilmesinin yapılması gerekir. Bu değerlendirme işlemlerinin yapılabilmesi için ülkemiz muhasebe uygulamalarında VUK’da belirlenmiş olan değerlendirme ölçülerinin esas alınması, Türkiye Muhasebe Standartları’nda ise ölçümlemelerin esas alınması gerekmektedir.

Gerek kâr gerek kârın öğeleri sonuç hesaplarından hareketle, gelir ve gider akımlarına dayanılarak tanımlanmaktadır. Burada kâr; mübadele işlemleri ile gerçekliğe kavuşturulmuş net akımları anlatmakta olup, belirli bir dönemde elde edilen hasılatla, yapılan giderlerin eşleştirilmesi suretiyle saptanmaktadır. Yani dönem kârı, belirli bir dönemde sağlanan hasılatla (brüt gelirlerle) yapılan giderler arasındaki farktır.⁴² Bu yaklaşım türünde işletmeye ait tüm gelirler tek tek toplanır ve bu gelirlerin sağlanması

⁴² Akdoğan, Aydın, *Muhasebe Teorileri*, s. 418.

için yapılan giderler düşüldükten sonra kalan pozitif tutar kâr (negatif ise zarar) olarak adlandırılır. Basit bir formül ile izahat edecek olursak:

$$\text{Dönem Kârı} = \text{Toplam Gelirler} - \text{Toplam Giderler}$$

Şimdi sırasıyla gelir ve gider kavramlarını ele alalım. Gelir bir varlık veya hizmet satışının tamamlandığı veya faiz, kira vs.nin kazanıldığı anda gerçekleşen ve hak edilen tutardır. Ekonomik tanımına baktığımızda gelir, üretim faaliyetlerine katılan faktörlerin yaratılan hasıladan payları ifade eder. Bu bölümde emeğin payına ücret, sermayenin payına faiz, doğal kaynakların payına rant, teşebbüsün payına kâr adı verilir. Gider ise belirli bir dönemin gelirlerinin elde edilmesi yolunda kullanılmış, tüketilmiş maliyetler olarak tanımlanabilir.

Gelirler iki ana grupta toplanabilir:⁴³

- Ana faaliyet konusundan doğan gelirler (hasılat),
- Ana faaliyet dışında kalan işlemlerden doğan gelirler.

Giderleri de şu ana grupların içinde toplayabiliriz:

- Satışların maliyeti,
- Faaliyet giderleri,
- Diğer faaliyetlerden gider ve zararlar.

Gerçekleşen gelirler ve bu gelirleri sağlamak için katılan giderler dönemin gider tablosunda detaylı olarak gösterilir. Bu yaklaşıma göre gelecek dönemde gider haline dönüşecek maliyetler aktifleştirilir, yine gelecek dönemde gelir haline dönüşecek hasılat ise pasifleştirilir. Bu sebeple muhasebenin temel kavramlarından olan dönemsellik ilkesine de uygun hareket edilmiş olunur.

Finansal tablo kullanıcıları bu yaklaşım yöntemi ile finansal veri analizlerinde yalnız dönem net kârına bakmayacaklar, bunun yanında dönem net kârını oluşturan

⁴³ Yılmaz Bengligiray, *Muhasebe Uygulamaları, 1.Baskı*, Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayınları, 2006, s. 13.

çeşitli kalemlerin özelliklerini göz önünde bulundurup ona göre bir kaniya varacaklardır.

Konuyu bir örnekle anlatacak olursak:

(X) İşletmesinin inşaat malzemeleri alım satımı ile iştigal etmektedir. 2012 dönemi içerisindeki gelir ve giderlerine ilişkin mali bilgileri aşağıdaki gibidir:

Ticari mal satış hasılatı	150.000,00 TL
Satıştan iadeler (-)	5.000,00 TL
Satışların maliyeti (-)	90.000,00 TL
Pazarlama satış dağıtım giderleri (-)	15.000,00 TL
Genel yönetim giderleri (-)	25.000,00 TL
Faiz gelirleri	3.000,00 TL
Finansman giderleri (-)	2.000,00 TL

Bildiğimiz üzere gelir yaklaşımında dönem kârı = toplam gelirler – toplam giderler şeklinde formüle ediliyordu. Buna göre:

Toplam gelirler:

$$150.000,00 \text{ TL} + 3.000,00 = 153.000,00 \text{ TL}$$

Toplam giderler:

$$5.000,00 \text{ TL} + 90.000,00 \text{ TL} + 15.000,00 \text{ TL} + 25.000,00 \text{ TL} + 2.000,00 \text{ TL} = 137.000,00 \text{ TL}$$

Dönem kârı:

$$153.000,00 \text{ TL} - 137.000,00 \text{ TL} = 16.000,00 \text{ TL} \text{ olmaktadır.}$$

Bu hesaplamalardan sonra ilgili veriler gelir tablosuna kayıt edilmek suretiyle finansal analize daha uygun hale getirilmiş olmaktadır. Finansal tabloların analizi

sayesinde, bir işletmenin geçmiş faaliyetleri değerlendirildiği gibi, mevcut durumun belirlenmesi ve geleceğe ait tahminlerin yapılması da kolaylaşır.⁴⁴

Burada diğer bir tanımlama ise gelir tablosunun kendisiyle ilgilidir. Gelir tablosu dendiğinde işletmenin belli bir dönemde elde ettiği tüm gelirleri ile aynı dönemde katlandığı tüm maliyet ve giderleri ve bunların sonucunda işletmenin elde ettiği net kârını veya zararını gösteren bir tablodur.⁴⁵

Tablo 2.1 Özet Gelir Tablosu

	Önceki Dönem	Cari Dönem
A- Brüt Satışlar		
B- Satış İndirimleri (-)		
C- Net Satışlar		
D- Satışların Maliyeti (-)		
BRÜT SATIŞ KÂRI VEYA ZARARI		
E- Faaliyet Giderleri (-)		
FAALİYET KÂRI VEYA ZARARI		
F- Diğer Faaliyetlerden Olağan Gelir ve Kârlar		
G- Diğer Faaliyetlerden Olağan Gider ve Zararlar (-)		
H- Finansman Giderleri (-)		
OLAĞAN KÂR VEYA ZARAR		
İ- Olağandışı Gelir ve Kârlar		
J- Olağandışı Gider ve Zararlar (-)		
DÖNEM KÂRI VEYA ZARARI		
K- Dönem Kârı Vergi ve Diğer Yasal Yükümlülük Karşılıkları (-)		
DÖNEM NET KÂRI VEYA ZARARI		

Bilanço yaklaşımıyla bir işletmenin kârı ise dönem içinde sahiplerince sermaye eklemeleri ve çekmeleri için gerekli düzeltmeler yapıldıktan sonra öz sermayede meydana gelen artıştır.⁴⁶

Üstteki tanımdan sonra öz sermaye tanımına bakılacak olunursa, işletme bilançosunun aktifinde yer alan varlıkların toplamından borçların çıkarılmasıyla elde edilen pozitif fark olarak tanımlanabilir. Diğer bir ifadeyle bilanço tarihindeki işletme

⁴⁴ Ali İhsan Akgün, "Muhasebenin Uluslararası Harmonizasyonu ve İlke Bazlı Muhasebe Anlayışına Yöneliş," *Yönetim ve Ekonomi Dergisi*, Cilt 19, Sayı 2 (2012), s. 4.

⁴⁵ Fami Şamiloğlu, "Etkin Bir Vergi Denetiminde Temel Finansal Tabloların Analizinin Önemi," *İSMMM Mali Çözüm Dergisi*, Sayı 56 (Temmuz – Ağustos – Eylül, 2001), s. 41.

⁴⁶ Bengligiray, s. 11.

varlıklarının işletme ortakları tarafından sağlanmış olan kısmına denmektedir. Öz sermayeye, öz varlık veya net aktif de denilmektedir.⁴⁷

GVK'nın⁴⁸ 38. maddesine göre bilanço esasına göre ticari kazancın tespitini yapmıştır. İlgili maddeye göre bilanço esasına göre ticari kazanç, teşebbüs deki öz sermayenin hesap dönemi sonunda ve başındaki değerleri arasındaki olumlu farktır. Bu dönem zarfında sahip veya sahiplerce işletmeye ilave olunan değerler bu farktan indirilir, işletmeden çekilen değerler ise farka ilave olunur.

Bu tanımın, kârın (ticari kazancın) saptanmasında esas alınacağı GVK'da açık olarak, Ticaret Kanunu'nda zımnen belirtilmektedir. VUK 192. maddesi öz sermayeyi tanımlamış ve bu tanıma göre de öz sermaye bilançonun aktif toplamı ile borçlar arasındaki fark, müteşebbisin işletmeye mevzu varlığını (öz sermayeyi) teşkil eder şeklinde açıklamıştır. Bu tanıma göre artık öz sermayeyi aşağıdaki formülle açıklayabiliriz:

$$\text{Öz sermaye} = \text{Varlıklar} - \text{Borçlar}$$

Kârın öz sermaye karşılaştırmasıyla saptanması için işletmenin tüm varlıklarının yani aktiflerinin ve borçlarının değerlendirilmesini yapılması gerekir. Bu değerlendirme işlemlerinin yapılabilmesi için VUK'da belirlenmiş olan değerlendirme ölçülerinin, Türkiye Muhasebe Standartları'nda ise ölçümlenmelerin esas alınması zorunludur. Bu değerlendirme ölçüleri gelir yaklaşımı ile kârın hesaplanmasında ölçülerle aynıdır.

Bilanço yaklaşımında bir işletmenin kârını tespit ederken dönem başı ve dönem sonu öz sermayeler karşılaştırılacak, varsa işletmeye eklenen ve işletmeden çekilen varlıklar da dikkate alınacaktır. Bilanço yaklaşımında amaç, öz sermayenin devamlılığını korumaktır. Burada kâr, bir muhasebe döneminde; bir ekonomik birimin dönem başındaki durumunu dönem sonunda da aynen korumak koşuluyla elden çıkartabileceği (dağıtabileceği) en yüksek değeri göstermektedir. Kârın veya gelirin bu tanımları, servette yalnız faaliyetlerden dolayı değil, tüm kaynaklardan meydana gelen

⁴⁷ Baran Aslan, s. 10.

⁴⁸ 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu, 06.01.1961 Tarih ve 10700 Sayılı Resmi Gazete

artışları kapsar. Yani, olağandışı kaynaklardan elde edilen servet de çalışılarak elde edilen servet gibi mal ve hizmet alımları için kullanılabilir.⁴⁹

İşletme sahip veya sahiplerince dönem içinde işletmeye yeni koyulan varlıklardan dolayı dönem sonu öz sermayesinde bu varlıkların değeri kadar bir artış olacaktır. Aynı şekilde işletme sahip veya sahiplerince işletmeden çekilen varlıklardan dolayı ise dönem sonu öz sermayesinde çekilen varlıkların değeri kadar bir azalma olacaktır. Öz sermayede artış veya azalış meydana getiren bu işlemler, işletme faaliyetlerinden kaynaklanmadığından kârın tespitinde dikkate alınır, yani öz sermaye farkından çıkarılır veya farka eklenir. Bu aşamada kârın tespitine ilişkin işlemleri şu eşitlikle ifade edebiliriz:

$$\text{Kâr} = (\text{Dönem sonu öz sermaye} - \text{Dönem başı öz sermaye}) - \text{İşletmeye eklenen varlıklar} + \text{İşletmeden çekilen varlıklar}$$

Örnek:

(X) İşletmesinin mali bilgileri aşağıdaki gibidir:

31.12.2011 tarihli dönem başı varlıkları	1.200.000,00 TL
31.12.2011 tarihli dönem başı borçları	700.000,00 TL
Dönem içinde işletmeden çekilen varlıklar	350.000,00 TL
31.12.2012 tarihli dönem sonu varlıkları	1.300.000,00 TL
31.12.2012 tarihli dönems onu borçları	650.000,00 TL

Dönem başı öz sermaye = 1.200.000,00 TL – 700.000,00 TL = 500.000,00 TL

Dönem sonu öz sermaye = 1.300.000,00 TL – 650.000,00 TL = 650.000,00 TL

Kâr = 650.000,00 TL – 500.000,00 TL + 350.000,00 TL = 500.000,00 TL

Bütün bu açıklamalar, yasalarımızda kârın, sayım ve değerlemeye dayanan statik bilanço yaklaşımıyla saptanmasının esas alındığını gösterir. Öz sermaye karşılaştırılmasıyla kârın saptanmasında bilanço, mali durumu ve faaliyet sonucunu (kâr ya da zararı) gösteren tek ana tablo hüviyetini kazanır. Bu nedenle vergi kanunlarımızda

⁴⁹ Akdoğan, Aydın, *Muhasebe Teorileri*, ss. 416-417.

gelir tablosundan söz edilmez. Envanter defterinin yasal ticari defterlerden biri olarak kabulü nedeniyle ve konuları işleyen VUK'un özünde bu yaklaşım bulunur.⁵⁰ Yine bu yaklaşımda sermaye finansal açıdan korunmuş olmakla birlikte gelirin bileşenleri hakkında detaylı bir bilgiye yer vermemektedir. Gelirin ana faaliyetlerden mi yoksa yan faaliyetlerden mi sağlandığı veya olağan faaliyetlerden mi yoksa olağan dışı faaliyetlerden mi sağlandığı gibi konularda ayrıntılı bilgiye ulaşmak mümkün olmamaktadır. Çünkü net varlıkları etkileyen tüm sonuçlar, toplam gelirin içinde yer almaktadır.⁵¹ Değişik ilgi düzeylerine sahip taraflar için bu bilgi yeterli ve faydalı olmayabilir. Bu yaklaşımın asıl amacı daha çok vergi büyüklüğünün belirlenmesine yöneldiği için ayrıntılı bilgi gereksinimini göz ardı etmiştir. Yine bu yaklaşım finansal tabloların analizinde gelir tablosu ilgili hususlarda özellikle işletmenin değişik mali tablo kalemleri ile değişik kâr kalemleri arasındaki ilişkileri gösteremez.

2.3.TÜRK VERGİ SİSTEMİNDE KÂR KAVRAMI

1950 yılında yapılan vergi reformuyla çıkarılan VUK Türkiye'de muhasebe uygulamalarına temel oluşturmuştur ve günümüzde de bu yönlendirici etkisini sürdürmektedir.⁵² Bununla birlikte Gelir Vergisi Kanunu ve Kurumlar Vergisi Kanunu⁵³ kabul edilmiştir. Bu kanunların hazırlanmasında Batı hukukundan, özellikle Alman vergi kanunlarından yararlanılmıştır.⁵⁴

Verginin tanımına bakıldığında, kamu hizmetlerinin finansmanını sağlamak için gereken kaynakları oluşturmak ve bazı ekonomik ve sosyal amaçları gerçekleştirmek üzere, egemen kamu otoritesi tarafından kişilerden kamu gücüne dayanılarak alınan paydır.⁵⁵

Devletlerin gelir kaynaklarının en önemli bölümünü vergi gelirleri oluşturmaktadır. Vergiler devletlerin yaptıkları kamu harcamalarının finansmanını

⁵⁰ Bengligiray, s. 13.

⁵¹ Baran Aslan, s. 12.

⁵² Yasemin Yıldırım, "Finansal Raporlamada Ertelenmiş Vergi Kavramı", (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2007), s. 1.

⁵³ 5422 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu, 10.06.1949 Tarih ve 7229 Sayılı Resmi Gazete

⁵⁴ Nurettin Bilici, *Vergi Hukuku Genel İlkeler Türk Vergi Sistemi*, 3.Baskı, Ankara: Yargı Yayınevi, 2001, ss. 123-124.

⁵⁵ Ateş Oktar, *Vergi Hukuku*, 9.Baskı, İstanbul: Türkmen Kitapevi, 2013, ss. 5-6.

sağlamak gayesiyle fert ve işletmelerden karşılıksız olarak ve hukuki zorlama altında aldıkları bedeller olarak tanımlanmaktadır. Ancak tanımda belirtilen amaç, yani kamu harcamalarının finansmanı haricindeki amaçlarla da vergiler düzenlenebilmektedir. Bunların başında ekonomik istikrarı sağlamak ve gelir dağılımını düzenlemek gelmektedir.⁵⁶ Anayasamızın 73. maddesi herkesin mali gücüne göre vergi ödemekten söz ettiğinden, biz mali gücü ancak eşitlikle okuyabiliriz. Mali gücü aynı olanlar eşit, mali gücü farklı olanlar farklı vergi ödemek durumundadır.⁵⁷

Vergi idaresi ile mükellef arasında oluşan vergilendirme sürecinin başlaması için öncelikle vergiye konu olan bir olayın ortaya çıkması gerekmektedir. Gelir Vergisi ve Kurumlar Vergisi açısından bir kazanç veya iradın elde edilmesi vergiyi doğuran olayı oluşturmaktadır.⁵⁸

Çağdaş vergi sistemlerinin en önemli vergilerini, gelirden alınan vergiler oluşturmaktadır.⁵⁹ Bilindiği üzere gelir ve servet vergileri dolaysız, harcama vergileri ise dolaylı vergileri oluşturur.⁶⁰ Dolaysız verginin konusu sürekli, yükümlüsü önceden belli ve devamlı matrahlarla dayandığı için asıl çalışmamızın içinde yer almaktadır. Dolaylı vergiler ile dolaysız vergilerin servet üzerinden alınan şekli çalışmamızın asıl konusunu oluşturmadığı için çalışmamızda çok fazla yer verilmeyecektir. Ticari muhasebe sisteminin amacı kârın mümkün olduğunca gerçekçi ve doğru hesaplanmasına yöneliktir. Vergi otoritesinin amacı ise koyduğu kurallar çerçevesinde kârın mümkün olduğunca vergiye esas değerini doğru hesaplanmasına yöneliktir. Bugüne kadar ülkemizde muhasebe uygulamaları vergi düzenlemeleri doğrultusunda gerçekleştirilmiştir.⁶¹

Türk vergi sisteminde ve ticari muhasebede amaç farklılığından dolayı kâr kavramı farklı şekilde tanımlanmıştır. Buna kâr kavramı açısından baktığımızda, vergi mevzuatına uygun olarak tespit edilmiş tutar “vergiye tabi kâr”, muhasebe sisteminin

⁵⁶ Arif Nemli, *Kamu Maliyesine Giriş, 1.Baskı*, İstanbul: Filiz Kitapevi, 1990, ss. 108-109.

⁵⁷ Nihal Saban, *Vergi Hukuku, 1.Baskı*, İstanbul: DER Yayınları, 2003, s. 69.

⁵⁸ Bilici, *Vergi Hukuku Genel İlkeler Türk Vergi Sistemi*, s. 33.

⁵⁹ Fulya Sevinç, s. 5.

⁶⁰ Nurettin Bilici, *Türk Vergi Sistemi, 1.Baskı*, Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayınları, 2013, s. 4.

⁶¹ Ümit Gücenme Gençoğlu, Yasemin Ertan, “Muhasebe Kalitesini Etkileyen Faktörler ve Türkiye’deki Durum,” *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Sayı 52 (Ocak, 2012), s. 19.

gereklere uygun olarak tespit edilmiş olan kâr ise, “muhasabe kârı” olarak adlandırılmaktadır.⁶² İşte bu aşamada muhasabe kârı ile vergi sisteminin öngördüğü kâr birbirine uyuşmamaktadır. Ayrıca yine bu aşamada amaçlar da birbirinden ayrılmaktadır. Muhasebe sisteminin amacı bilgi sağlamak ve bu sağlanan bilgiyi kullanmak iken, vergi sisteminin amacı ise vergi için muhasabe oluşturmaktadır. Bir ülkede, muhasabe uygulamaları ve vergi düzenlemeleri arasında yakın bir ilişki bulunması, muhasabe kalitesini düşürmektedir.⁶³

Zamanla muhasabe etkisinin vergi etkisini etkilediği, bu etkinin zaman içindeki gelişimine baktığımızda da, önceleri vergi amacı ile muhasabe tutulmakta ve muhasabenin sadece bu amacın gerçekleştirilmesinde önemli olduğu düşünülmekteyken, günümüzde ise muhasabe basit bir vergi hesaplama aracı olmaktan çok bir yönetim aracı olma yolunda ilerlemektedir. Yönetimin kullandığı etkinlik ölçümlerinin yapılmasının en uygun yolu olarak da muhasabe görülmektedir. Gelinen aşamada verginin muhasabe gelişimi üzerindeki etkisi azalıyor demek belki doğru bir söylem olmayabilir ama muhasabe biliminde yeni standartlar ve prensipler, değişen ihtiyaçlara cevap verecek şekilde güncellenmektedir.

Verginin muhasabe üzerindeki etkilerini iki grupta toplamak mümkündür:⁶⁴

- Doğrudan etki,
- Dolaylı etki.

Doğrudan etkiler vergi yasalarının vergilendirmeye ilişkin düzenlemelerinden (amortisman hesaplama yöntemleri, değerlendirme ölçüleri gibi) doğarken, dolaylı etkiler işletmenin kararları ile (ihracat işletmelerinde bazı istisna uygulamaları gibi) ortaya çıkarlar. Dolaylı etkilerin bir kısmı vergi düzenleyicileri tarafından arzulan etkilerdir. Bir kısım dolaylı etkiler ise, vergi düzenleyicilerinin arzuları dışında gelişir. Örneğin, yatırım indirimi uygulaması ile yatırım yapan firmaların sayısının artması arzulan bir

⁶² Güliz Fulya Şen, *Uluslararası Muhasebe Standartlarının Vergisel Açısından İncelenmesi ve Ertilenmiş Vergi Uygulaması, 1.Baskı*, Ankara: Adalet Yayınevi, 2012, s. 32.

⁶³ Gençoğlu, Ertan, s. 12.

⁶⁴ Bedri, s. 6.

etki iken, amortisman süresinin sınırlandırılması, belki de işletme sonuçlarının gerçeği yansıtmasına neden olabileceğinden, arzulanmayan etkilere örnek verilebilir.⁶⁵

Vergi sisteminin amacı daha önce de değindiğimiz gibi vergi matrahının ve vergiye esas değer doğru tespit edilmesini sağlamaktır. VUK'un 258. maddesi değerlemenin tarifine yer vermiştir. VUK'a göre değerlendirme vergi matrahlarının hesaplanmasıyla ilgili iktisadi kıymetlerin takdir ve tespitidir. Diğer bir tanımlamada değerlendirme, esas olarak bir iktisadi kıymetin belirli bir zamandaki değerini belirlemesidir.⁶⁶ 259. maddesine göre de değerlendirme günü değerlemede, iktisadi kıymetlerin vergi kanunlarında gösterilen gün ve zamanlarda haiz oldukları kıymetler esas tutulur denmektedir. 261. maddesi ile değerlendirme ölçüleri başlığı adı altında değerlendirme ölçülerine yer vermiştir. Bu değerlendirme ölçüleri sırasıyla:

- Maliyet bedeli,
- Borsa rayici,
- Tasarruf değeri,
- Mukayyet değer,
- İtibari değer,
- Vergi değeri,
- Rayiç bedel,
- Emsal bedeli ve ücreti.

Vergi sistemi açısından muhasebenin amacı ise defter tutmaktır. Bu amaç VUK'un 171. maddesinde 5 madde halinde açıklanmıştır. Buna göre mükellefler bu kanuna göre tutacakları defterleri vergi uygulaması bakımından aşağıdaki maksatları sağlayacak şekilde tutarlar:

- Mükelleflerin vergi ile ilgili servet, sermaye ve hesap durumlarını tespit etmek,
- Vergi ile ilgili faaliyet ve hesap neticelerini tespit etmek,

⁶⁵ Yıldız Ayanoğlu, "Dönem Net Karının Belirlenmesi ve Ertelenen Vergi Etkilerinin Finansal Tablolara Yansıtılması", (Yayınlanmamış Doktora Tezi, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2001), s. 68.

⁶⁶ Kazım Yılmaz, *VUK, GVK, KVK ve KDVK Açısından Değerleme*, 2.Baskı, Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2000, s. 5.

- Vergi ile ilgili muameleleri belli etmek,
- Mükellefin vergi karşısındaki durumunu hesap üzerinden kontrol etmek ve incelemek,
- Mükellefin hesap ve kayıtlarının yardımıyla üçüncü şahısların vergi karşısındaki durumlarını kontrol etmek ve incelemek.

Muhasebe sisteminin kendi ilke ve kuralları vardır.⁶⁷ İşletmelerin amacı ise var olan bu ilke ve kurallar ile işletme kârının doğru ve bilgiye dayalı olarak tespit edilmesini sağlamaktır. Amaçların değişik olması muhasebe sistemlerinin tamamen farklı olduğu anlamına gelmemelidir. Muhasebe ve vergi uygulamalarının farklılık göstermesi konularına ileriki sayfalarımızda daha detaylı olarak değineceğiz.

Tüm dünyada olduğu gibi ülkemiz vergi mevzuatında da geliri, vergilendirmek suretiyle ödeme gücünü kavramaya çalışmaktadır. En genel bakış açısıyla gelir, belli bir zaman kesiti içinde alım gücünde artış şeklinde ortaya çıkan bir akım olarak tanımlanabilmektedir.⁶⁸ Bu akım sonucunda ortaya çıkan gelir artışlarında iki çeşit kuramdan bahsedebiliriz. Bu kuramlar hangi alım gücündeki artışların gelir sayılması gerektiğini göstermektedir. Bu kuramlar, kaynak kuramı ve safi artış kuramı şeklinde adlandırılmaktadır.

Kaynak kuramı: Bu kuramın diğer bir adı da kaynak teorisi şeklinde adlandırılmaktadır. Kaynak teorisi, Alman iktisatçılardan Von Hermann tarafından ileri sürülmüştür.⁶⁹ Bu kuram, belirli bir üretim faaliyetine katılma sonucu elde edilen ekonomik değerleri gelir olarak kabul etmektedir. Başka bir anlatımla, üretim faktörlerinin üretim sürecine sokulması karşılığında o dönem hasılatından sağladıkları payı karşılayan kazanç, gelir sayılmaktadır. Örneğin kişinin üretime emeği ile katılması, toprağın kiralınması, biriktirilmiş paranın başkasının kullanımına bırakılması ya da kişinin kendi teşebbüsünde kullanılması sonucunda sırasıyla ücret, rant, faiz ve kâr gibi gelir türleri doğmakta ve bunlar bölüşülmektedir. Kaynak kuramı uyarınca elde edilen değer, ortaya çıkan yeni alım gücünün gelir sayılabilmesi için bunun belli bir

⁶⁷ Güliz Fulya Şen, s. 33.

⁶⁸ Fulya Sevinç, s. 7.

⁶⁹ Fevzi Rifat Ortaç, *Gelir Vergisinin Üniter Yapısı, 1.Baskı*, Ankara: Gazi Kitapevi, 2000, s. 26.

kaynaktan üretim faaliyeti sonucu sürekli olarak doğması gerekmektedir. Yani gelir beşeri veya maddi bir kaynaktan elde edilmeli, arızı olmamalı, belli bir dönemde tekrarlanabilmelidir.⁷⁰

Uygulamada kaynak kuramı, vergileme alanını daralttığı, vergide adalet ilkesini göz ardı ettiği, kayıt dışı ekonominin yaygınlaşmasına katkıda bulunduğu, vergi idarelerinin vergi kayıp ve kaçağı ile mücadele etmesini zorlaştırdığı ve gelişen ekonomik hayatın ortaya çıkardığı yeni gelir unsurlarının vergilendirilmesi için gerekli esnekliği sağlamadığı gerekçeleriyle eleştirilere maruz kalmıştır.⁷¹

Safi artış kuramı: Bu kuramın diğer bir adı da net artış teorisidir. İlk defa 1892 yılında Geroge Von Schanz tarafından ifade edilmiştir.⁷² Bu kurama göre, hangi kaynaktan doğarsa doğsun, satın alma gücünde belli bir dönemde ortaya çıkan artış gelir kapsamında düşünülmektedir. Bunun sonucunda, kaynak kuramı çerçevesinde gelir sayılan akımların yanı sıra 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. Başka bir deyişle belli bir dönemde yapılan tüketim ile aynı dönem içinde yapılan tasarruftan oluşacaktır.⁷³

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

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

⁷⁰ Ayluçtarhan, s. 132.

⁷¹ Recep Bıyık ve Aydın Kıratlı, *Gelir ve Kurumlar Vergisi Matrahlarının Tespitinde Giderler ve İndirimler, 1.Baskı*, Ankara: Yaklaşım Yayıncılık, 2001, s. 36.

⁷² Ortaç, s. 29.

⁷³ Ayluçtarhan, s. 132.

maruz kalmaktadır. Bunun yanı sıra, realize olmamış gelirler ile ölçülmesi güç, vergilendirilmesi sosyal açıdan anlamlı olmayan öz tüketim de bu kurama göre vergileme kapsamına alınmamaktadır.⁷⁴

Bütün bu yaklaşımların ışığı altında safi artış teorisi değerlendirildiğinde, toplam vergilendirilebilir gelirin aşağıda belirtilen üç unsurdan oluştuğu görülür. Bu unsurlar aşağıdaki gibidir:⁷⁵

- Vergilendirme döneminde para ve mal olarak elde edilen değerler,
- Birey tarafından yapılan tüketim harcamalarının ve öz tüketimin gerçek pazar değeri,
- Vergilendirme döneminde mevcutlarda bulunan varlıkların değerindeki artışlardır.

2.3.1.Gelir Vergisi Açısından Değerlendirilmesi

Gelir vergisinin tarihsel gelişimi incelendiğinde, bu verginin ortaya çıkış nedeninin savaşların finansmanını sağlamak olduğu görülür.⁷⁶ Gelir vergisinin ilk kez İngiltere’de uygulandığı bilinmektedir. Cumhuriyet öncesinde uygulanan Osmanlı dönemi vergileri, genel olarak şeri vergilerden oluşuyordu.⁷⁷ Cumhuriyetin ilan edilmesinden sonra, Osmanlı vergi sistemi yerine Batılı ülkelerin uyguladığı vergi sistemleri benimsenmiştir. Türkiye’de modern gelir vergisi uygulamasına 1950 yılında geçilmiştir. Bu tarihe kadar uygulanan kazanç vergisi, ihtiyaçları karşılayabilecek bir yapıya ve verimliliğe sahip olmadığından bahisle, 1950 yılında 5421 sayılı Gelir Vergisi Kanunu ihdas olunmuş ve on yıllık bir uygulamadan sonra çeşitli değişiklikler geçirse de 193 sayılı GVK kabul edilmiştir.⁷⁸

Halen yürürlükte bulunan GVK’nın 1.Maddesine göre gerçek kişilerin gelirleri gelir vergisine tâbidir. Dolayısıyla, gelir elde eden gerçek kişilerin vergi yükümlüsü

⁷⁴ Mualla Öncel ve Diğerleri, *Vergi Hukuku, 1.Baskı*, Ankara: Ankara Üniversitesi Hukuk Yayınları, 1997, s. 247.

⁷⁵ Ortaç, s. 9.

⁷⁶ Ortaç, s. 9.

⁷⁷ Nurettin Bilici, *Türk Vergi Sistemi*, s. 3.

⁷⁸ Ersan Öz, Cemil Rakıcı, “Türk Gelir Vergisi Tarifelerinin Değerlendirilmesi”, <http://www.ceis.org.tr/dergiDocs/mak22.pdf> (05.07.2013)

olacaklarını söylemek daha doğru olacaktır.⁷⁹ Gelir, bir gerçek kişinin bir takvim yılı içinde elde ettiği kazanç ve iratların safi tutarıdır denmektedir. Ayrıca, GVK kolektif şirket ortakları, adi ortaklık ortakları, adi komandit şirket ortakları ile sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketin komandite ortaklarının kâr paylarını ortakların şahsi geliri olarak kabul ettiğinden, bu ortaklıkların ortaklarının elde ettiği gelirler de gelir vergisinin konusunu oluşturmaktadır. GVK'nın 2. maddesinde ise gelire giren kazanç ve iratlar sayılmıştır. Buna göre gelire giren kazanç ve iratlar aşağıdaki gibidir:

- Ticari kazançlar,
- Zirai kazançlar,
- Ücretler,
- Serbest meslek kazançları,
- Gayrimenkul sermaye iratları,
- Menkul sermaye iratları,
- Diğer kazanç ve iratlar.

Yukarıda sayılan kazanç ve iratları farklı bir biçimde elde edilen gelirin cinslerine göre de gruplandırabiliriz. Bu gruplandırma sırasıyla, teşebbüs gelirleri, emek gelirleri, servet gelirleri ve sui generis kategorisidir.

Teşebbüs gelirleri: Sermaye unsuru esas alınarak kurulmuş bir işletmede yürütülen faaliyetler sonucu elden edilen kazançların sınıflandırıldığı bir gelir çeşitidir. Ticari kazançlar ve zirai kazançlar bu kategoriye girmektedirler.

Emek gelirleri: Sermayeden çok emek ağırlıklı bir gelirin olduğu durumlarda söz konusudur. Ücret ve serbest meslek kazançları bu kategoriye girmektedir.

Servet gelirleri: Gayrimenkul sermaye iratları ve menkul sermaye iratları bu kategoriye girmektedir. Sahip olunan servetin başkasının kullanımına bırakılması karşılığı elde edilen iratlardan oluşmaktadır. Burada üretim faaliyetinden bahsetmek zordur.

⁷⁹ Fulya Sevinç, s. 6.

Sui generis: Bu kategoride belli servet unsurlarının elden çıkartılmasında ortaya çıkan değer artış kazançları ile devamlılık arz etmeyen bazı faaliyetlerden elde edilen arzi kazançlar bulunmaktadır. Diğer kazanç ve iratlar bu kategori içerisinde yer almaktadır.

Gelir Vergisinin mükellefleri gerçek kişiler olup, Türkiye içinde ve dışında elde ettikleri kazanç ve iratların tamamı üzerinden vergilendirilirler. Mükellefiyet açısından bakıldığında Gelir Vergisi mükellefiyeti tam ve dar mükellef olarak gruplandırılmıştır. Tam mükellefler, bir takvim yılında Türkiye içinde ve dışında elde ettikleri kazanç ve iratların tamamı üzerinden gelir vergisine tabi tutulan kişileri oluşturmaktadır. Bu kişilerin yabancı ülkelerde elde ettiği gelirlerden dolayı o ülkelerde gelir vergisi veya benzeri vergi ödemiş olmaları durumlarını değiştirmemektedir. Ancak, çifte vergilendirmeye meydan vermemek için yabancı ülkelerde ödenen gelir vergisi veya benzeri vergilerin Türkiye’de hesaplanan gelir vergisinden mahsubu esas kabul edilmiştir. Türkiye’de yerleşmiş olmamakla birlikte Türkiye’de gelir elde eden gerçek kişiler ise dar mükellef kabul edilmişlerdir. Bu kişiler sadece Türkiye’de elde ettikleri kazanç ve iratlar üzerinden gelir vergisine tabi olmaktadır.

Gelir Vergisi açısından bir kazanç veya iradın elde edilmesi halinde kural olarak vergiyi doğuran olay ortaya çıkar. Vergiyi doğuran olayla başlayan vergilendirme süreci, tarh, tebliğ, tahakkuk ve tahsil aşamalarıyla devam eder. Verginin tarhı VUK’un 20. maddesinde “Vergi alacağının kanunlarında gösterilen matrah ve nispetler üzerinden vergi dairesi tarafından hesaplanarak bu alacağı miktar itibarıyla tespit eden idari muameledir.” şeklinde tanımlanmıştır. Bu aşamadan sonra ihtiyaç duyulacak ilk şey verginin ne üzerinden alınacağıdır ve verginin oranıdır. Verginin ne üzerinden alınacağını belirleyen kavram matrah şeklinde isimlendirilmiş olup buna göre matrah vergi hesaplanabilecek teknik, fiziki veya ekonomik büyüklüktür.⁸⁰ Ülkemizde mevcut yürürlükte olan Gelir Vergisi ödeme gücüne göre vergilendirme ilkesi esas tutularak artan oranlı bir vergilendirme sistemine sahiptir. Artan oranlı vergi sistemine vergi hukuku dilinde “advolerem tarife” olarak adlandırılmaktadır. Kural olarak artan oranlı vergilendirme esas geçerli olmakla birlikte, bundan uzaklaştığı durumlar da

⁸⁰ Metin Taş ve Diğerleri, *Vergi Uygulamaları, 1.Baskı*, Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayınları, 2013, s. 9.

bulunmaktadır. Örneğin GVK'da belli bir dilimden sonra sabit (tek) orana geçmektedir.⁸¹

Vergiyi doğuran olayın bilinmesi ve doğru saptanması vergilerin kanuniliği ilkesine göre önemlidir. Aksi halde vergiyi doğuran olay ortaya çıkmadan vergi idaresinin vergi toplaması, bu işlemi geçersiz kılacaktır. Bununla birlikte, herhangi bir borç ilişkisine uygulanacak vergi hükmünün saptanmasında ve zamanaşımı süresinin işletilmesinde “elde etme olayı” ile bu olayın gerçekleştiği tarih büyük önem kazanmaktadır. Ayrıca elde etme olayının gerçekleştiği dönemin doğru ve eksiksiz saptanması, uygulanacak vergi kanunun hükümlerinin, varsa yararlanılacak istisna ve muafiyetlerin doğru belirlenmesine neden olacaktır.

Buraya kadar gelir vergisi ile ilgili olarak yazdıklarımızdan aşağıdaki özellikleri çıkarabiliriz:

- Gelir gerçek kişi tarafından elde edilmelidir. Kural olarak tüzel kişilerin elde ettikleri gelirler, başka bir verginin (kurumlar vergisinin) konusunu oluşturur.
- Gelir bir takvim yılı içerisinde elde edilmiş olmalıdır. Her takvim yılı bir vergileme dönemi oluşturmaktadır.
- Gelir elde edilmiş olmalıdır.
- Gelir kazanç ve iratların safi tutarından oluşmalıdır. Gelirin safi tutarının dikkate alınması demek, bu gelirin elde edilmesiyle ilgili masrafların, gayri safi gelirden düşülmesi anlamına gelmektedir.
- Son olarak, GVK'nın 2. maddesinde son fıkrada yer alan bir hükme göre, gelir vergisi gelirin gerçek tutarı üzerinden alınacaktır. Gerçek tutar ise mükellefin işiyle ilgili zararlarını gelirinden düşebileceği anlamına gelmektedir.

Gelirin elde edilmesi aşamasında iki farklı ilkeden söz edilmektedir. Bunlar tahakkuk ve tahsil ilkesidir. Gelirin elde edilmesinde tahsil esas olmakla beraber, bazı

⁸¹ Pınar Bozdağ, “UFRS'de Ertelenmiş Vergi Uygulamaları ve Ertelenmiş Vergilerin Finansal Tablolara Yansımaları”, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2012), s. 12.

gelir türlerinde bunun kesinleşmiş olması yeterli görülmektedir. Tahsil esasında gelir fiilen elde edildiği takvim yılı içerisinde muhasebeleştirilirken, tahakkuk esasına göre gelir kesinleştiği vergilendirme dönemi içerisinde muhasebeleştirilir. Tahakkuk esasında, gelir fiilen elde edilmese bile, vergiyi doğuran faaliyet vesika düzenine bağlanarak defterlere işletmenin alacağı olarak kaydedilmiş ise vergilendirme söz konusu olabilecektir⁸². Ticari ve zirai kazançlarda tahakkuk ilkesi geçerli iken, ücretler, serbest meslek kazançları, gayrimenkul sermaye iratları, menkul sermaye iratları ve diğer kazanç ve iratlar tahsil esasına bağlanmıştır. Tahakkuk esasında gelirin doğduğu takvim döneminde doğmasının yeterli olduğu varsayılır. Tahsilat esasında ise hangi dönemde nakden veya hesaben tahsil edilirse, gerçekleştikleri dönem dikkate alınmaksızın o dönemin geliri kabul edilir ve aynı dönemin faaliyet sonuçlarında görünür.⁸³ Tahsil esasında hangi işlemin hangi döneme ait olduğunun tespiti basit ve kolay olmasına rağmen, muhasebenin temel kavramlarından dönemsellik ilkesine aykırı davranılmış olmaktadır. Bu bir dezavantaj şeklinde ortaya çıkmaktadır ve bu dezavantajın etkisiyle finansal raporların doğru ve tarafsız yansıtılmasına olanak vermemektedir.

GVK'nın 40. maddesinde, safi kazancın tespit edilmesi için indirilecek giderlere yer vermiştir. Buna göre indirilecek giderler aşağıdaki gibidir:

- Ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılan genel giderler, (İhracat, yurt dışında inşaat, onarma, montaj ve taşımacılık faaliyetlerinde bulunan mükellefler, bu bentte yazılı giderlere ilaveten bu faaliyetlerden döviz olarak elde ettikleri hâsılâtın binde beşini aşmamak şartıyla yurt dışındaki bu işlerle ilgili giderlerine karşılık olmak üzere götürü olarak hesapladıkları giderleri de indirebilirler.)
- Hizmetli ve işçilerin iş yerinde veya iş yerinin müstemilatında iâşe ve ibate giderleri, tedavi ve ilaç giderleri, sigorta primleri ve emekli aidatı 27'nci maddede yazılı giyim giderleri,

⁸² Hasan Hüseyin Bayraklı, "Gelir Vergisi Kanunu'nda Gelir Kavramı ve Sapmalar", <http://www.mevzuatdergisi.com/2000/12a/02.htm> (01.06.2013)

⁸³ Güliz Fulya Şen, s. 38.

- İşle ilgili olmak şartıyla, mukavelenameye veya ilama veya kanun emrine istinaden ödenen zarar, ziyan ve tazminatlar,
- İşle ilgili ve yapılan işin ehemmiyeti ve genişliği ile mütenasip seyahat ve ikamet giderleri (Seyahat maksadının gerektirdiği süreye maksur olmak şartıyla),
- Kiralama yoluyla edinilen veya işletmeye dahil olan ve işte kullanılan taşıtların giderleri,
- İşletme ile ilgili olmak şartıyla; bina, arazi, gider, istihlak, damga, belediye vergileri, harçlar ve kaydiyeler gibi aynı vergi, resim ve harçlar,
- Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre ayrılan amortismanlar,
- İşverenlerce, Sendikalar Kanunu hükümlerine göre sendikalara ödenen aidatlar (şu kadar ki; ödenen aidatın bir aylık tutarı, işyerinde işçilere ödenen çıplak ücretin bir günlük toplamını aşamaz),
- İşverenler tarafından ücretliler adına bireysel emeklilik sistemine ödenen katkı payları (İşverenler tarafından bireysel emeklilik sistemine ödenen ve ücretle ilişkilendirilmeksizin ticari kazancın tespitinde gider olarak indirim konusu yapılacak katkı paylarının toplamı, ödemenin yapıldığı ayda elde edilen ücretin %15'ini ve yıllık olarak asgari ücretin yıllık tutarını aşamaz. Gerek işverenler tarafından bireysel emeklilik sistemine ödenen katkı payları, gerekse bu Kanunun 63 üncü maddesinin 1. fıkrasının (3) numaralı bendi kapsamında indirim konusu yapılacak prim ödemelerinin toplam tutarı, ödemenin yapıldığı ayda elde edilen ücretin %15'ini ve yıllık olarak asgari ücretin yıllık tutarını aşamaz.),
- Fakirlere yardım amacıyla gıda bankacılığı faaliyetinde bulunan dernek ve vakıflara Maliye Bakanlığınca belirlenen usul ve esaslar çerçevesinde bağışlanan gıda, temizlik, giyecek ve yakacak maddelerinin maliyet bedeli.

GVK'nın 41. maddesinde, safi kazancın tespit edilmesi sırasında indirilemeyecek giderlere yer vermiştir. Buna göre indirilemeyecek aşağıdaki gibidir:

- Teşebbüs sahibi ile eşinin ve çocuklarının işletmeden çektikleri paralar veya aynen aldıkları sair değerler, (Aynen alınan değerler emsal bedeli ile değerlendirilerek teşebbüs sahibinin çektiklerine ilave olunur.)

- Teşebbüs sahibinin kendisine, eşine, küçük çocuklarına işletmeden ödenen aylıklar, ücretler, ikramiyeler, komisyonlar ve tazminatlar,
- Teşebbüs sahibinin işletmeye koyduğu sermaye için yürütülecek faizler,
- Teşebbüs sahibinin, eşinin ve küçük çocuklarının işletmede cari hesap veya diğer şekillerdeki alacakları üzerinden yürütülecek faizler,
- Bu fıkranın 1 ilâ 4 numaralı bentlerinde yazılı olan işlemler hariç olmak üzere, teşebbüs sahibinin, ilişkili kişilerle emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit edilen bedel veya fiyatlar üzerinden mal veya hizmet alım ya da satımında bulunması halinde, emsallere uygun bedel veya fiyatlar ile teşebbüs sahibince uygulanmış bedel veya fiyat arasındaki işletme aleyhine oluşan farklar işletmeden çekilmiş sayılır. Teşebbüs sahibinin eşi, üstsoy ve altsoy, üçüncü derece dahil yansoy ve kayın hısımları ile doğrudan veya dolaylı ortağı bulunduğu şirketler, bu şirketlerin ortakları, bu şirketlerin idaresi, denetimi veya sermayesi bakımından kontrolü altında bulunan diğer şirketler ilişkili kişi sayılır. Bu bent uygulamasında, imalat ve inşaat, kiralama ve kiraya verme, ödünç para alınması veya verilmesi, ücret, ikramiye ve benzeri ödemeleri gerektiren işlemler, her hâl ve şartta mal veya hizmet alım ya da satımı olarak değerlendirilir. İşletmeden çekilmiş sayılan farklar, ilişkili kişi tarafından beyan edilmiş gelir veya kurumlar vergisi matrahının hesabında dikkate alınmış ise ilişkili kişinin vergilendirme işlemleri buna göre düzeltilir. İlişkili kişiler ve bu kişilerle yapılan işlemler hakkında bu maddede yer almayan hususlar bakımından, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 13 üncü maddesi hükmü uygulanır.
- Her türlü para cezaları ve vergi cezaları ile teşebbüs sahibinin suçlarından doğan tazminatlar (Akitlerde ceza şartı olarak derpiş edilen tazminatlar, cezai mahiyette tazminat sayılmaz.),
- Her türlü alkol ve alkollü içkiler ile tütün ve tütün mamullerine ait ilan ve reklâm giderlerinin % 50'si,
- Kiralama yoluyla edinilen veya işletmede kayıtlı olan yat, kotra, tekne, sürat teknesi gibi motorlu deniz, uçak ve helikopter gibi hava taşıtlarından

işletmenin esas faaliyet konusu ile ilgili olmayanların giderleri ile amortismanları,

- Kullanılan yabancı kaynakları öz kaynaklarını aşan işletmelerde, aşan kısma münhasır olmak üzere, yatırımın maliyetine eklenenler hariç, işletmede kullanılan yabancı kaynaklara ilişkin faiz, komisyon, vade farkı, kâr payı, kur farkı ve benzeri adlar altında yapılan gider ve maliyet unsurları toplamının %10'unu aşmamak üzere Bakanlar Kurulunca kararlaştırılan kısmı,
- Basın yoluyla işlenen fiillerden veya radyo ve televizyon yayınlarından doğacak maddî ve manevî zararlardan dolayı ödenen tazminat giderleri.
- Bu maddenin uygulanmasında, kollektif şirketlerin ortakları ile adi ve eshamlı komandit şirketlerin komandite ortakları teşebbüs sahibi sayılır.

GVK'nın 57. maddesinde, zirai kazancın tespit edilmesi için indirilecek giderlere yer vermiştir. Buna göre indirilecek giderler aşağıdaki gibidir:

- İşletme ile ilgili olarak tohum, gübre, fide, yem, ilaç ve benzeri maddelerin tedariki için yapılan giderler,
- Satılmak üzere satın alınan hayvanların, zirai mahsullerin ve diğer maddelerin bedelleri,
- İşletmelerde çalıştırılanlara ücret, prim ve sair namlarla hizmet mukabili yapılan ödemeler,
- İşçilerin iâşe, tedavi ve ilaç giderleri, sigorta primleri,
- Zirai tesisat, makine, aletler ve taşıtların çalıştırılması ve bakımı için yapılan giderler (Yakıt, yağ, elektrik, yedek parça vesaire) ve tamir giderleri,
- Vergi Usul Kanunu'na göre ayrılan amortismanlar,
- Kira ve ücret mukabili kullanılan istihsal vasıtaları için yapılan ödemeler,
- Zirai kazancın elde edilmesi ve idamesi için yapılan genel giderler:
 - ✓ İşletme için alınan ve işletme için harcanan borç paraların faizleri,
 - ✓ İşletme ile ilgili olmak şartı ile ödenen ayni vergi, resim ve harçlar,

- ✓ İşletme ile ilgili ve yapılan işin önemi ve genişliği ile mütenasip seyahat ve ikamet giderleri, (Seyahat maksadının gerektirdiği süreye maksur olmak üzere)
- ✓ İşletme ile ilgili olarak ödenen kira bedelleri,
- ✓ Genel mahiyetteki sair giderler,
- İşletme ilgili olmak şartıyla, mukavelenameye veya ilama veya kanun emrine istinaden ödenen zarar, ziyan ve tazminatlar,
- Amortismanına tabi iktisadi kıymetlerin (Zirai istihsalde kullanılan gayrimenkuller hariç) satılması halinde Vergi Usul Kanu'nun 328. maddesine göre hesaplanan zararlar,
- İşletmeye dahil olup, aynı zamanda zati veya ailevi ihtiyaçlar için de kullanılan taşıtların amortismanlarının tamamı ile giderlerinin yarısı,
- İşletmede istihsal edilip de tohum, yem ve sair suretlerle kullanılan zirai mahsullerin emsal bedelleri masraf yazılır. (Bu giderlerin sene sonunda bir kalemde yazılması caizdir.)
- Gerçek usule geçen çiftçilerin bir önceki yıllardan devreden ürünleri VUK'un 45. maddesinde belirtilen ortalama maliyet bedeli esasına göre değerlendirilerek gider yazılır.

GVK'nın 58. maddesinde, zirai kazançların hasıllattan indirilemeyecek giderler belirtilmiş olup, ilgili maddeye göre "41. maddede yazılı giderler hasıllattan indirilemez" denmektedir.

GVK'nın 68. maddesinde, mesleki giderler başlığı altında indirilecek giderlere yer vermiştir. Buna göre serbest meslek kazancının tespiti sırasında indirilecek giderler aşağıdaki gibidir:

- Mesleki kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için ödenen genel giderler, (İkametgâhlarının bir kısmını iş yeri olarak kullananlar, ikametgâh için ödedikleri kiranın tamamı ile ısıtma ve aydınlatma gibi diğer giderlerin yarısını indirebilirler. İş yeri kendi mülkü olanlar kira yerine amortismanı, ikametgâhı kendi mülkü olup bunun bir kısmını iş yeri olarak kullananlar amortismanın yarısını gider yazabilirler.)

- Hizmetli ve işçilerin iş yerinde veya iş yerinin müstemilatındaki iâşe ve ibate giderleri, tedavi ve ilaç giderleri, sigorta primleri ve emekli aidatı (bu primlerin ve aidatın geri alınmamak üzere Türkiye'de kain sigorta şirketlerine veya emekli ve yardım sandıklarına ödenmiş olması ve emekli ve yardım sandıklarının tüzel kişiliği haiz bulunmaları şartıyla) ile 27. maddede yazılı giyim giderleri,
- Mesleki faaliyetle ilgili seyahat ve ikamet giderleri, (seyahat maksadının gerektirdiği süre ile sınırlı olmak şartıyla.)
- Mesleki faaliyette kullanılan tesisat, demirbaş eşya ve envantere dahil taşıtlar için Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre ayrılan amortismanlar, (amortismanına tâbi iktisadi kıymetlerin elden çıkarılması halinde aynı Kanu'nun 328. maddesine göre hesaplanacak zararlar dahil.)
- Kiralanan veya envantere dahil olan ve işte kullanılan taşıtların giderleri,
- Alınan mesleki yayınlar için ödenen bedeller,
- Mesleki faaliyetin ifası için ödenen mal ve hizmet alım bedelleri,
- Serbest meslek faaliyetleri dolayısıyla emekli sandıklarına ödenen giriş ve emeklilik aidatları ile mesleki teşekküllere ödenen aidatlar,
- Mesleki kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için ödenen meslek, ilan ve reklam vergileri ile iş yerleriyle ilgili aynı vergi, resim ve harçlar,
- Mesleki faaliyetle ilgili olarak kanun, ilam ve mukavelenameye göre ödenen tazminatlar.

Serbest meslek kazancının tespiti sırasında indirilemeyecek giderler, ilgili Kanu'nun 68. maddesinde son fıkrasında düzenlenmiştir. Söz konusu maddeye göre "Her türlü para cezaları ve vergi cezaları ile serbest meslek erbabının suçlarından doğan tazminatlar gider olarak indirilemez" denmektedir.

GVK'nın 74. maddesinde, gayrimenkul sermaye iradının tespitinde giderler başlığı altında indirilecek giderlere yer vermiştir. Buna göre gayrimenkul sermaye iradının tespiti sırasında safi iradın bulunması için, 21. maddeye göre istisna edilen gayrisafi hasıllata isabet edenler hariç olmak üzere gayrisafi hasıllattan aşağıda yazılı giderler indirilir:

- Kiraya veren tarafından ödenene aydınlatma, ısıtma, su ve asansör giderleri,
- Kiraya verilen malların idaresi için yapılan ve gayrimenkulün ehemmiyeti ile mütenasip olan idare giderleri,
- Kiraya verilen mal ve haklara müteallik sigorta giderleri,
- Kiraya verilen mal ve haklar dolayısıyla yapılan ve bunlara sarf olunan borçların faizleri ile konut olarak kiraya verilen bir adet gayrimenkulün iktisap yılından itibaren 5 yıl süre ile iktisap bedelinin % 5'i (iktisap bedelinin % 5'i tutarındaki bu indirim, sadece ilgili gayrimenkule ait hasıllata uygulanır. Ancak, indirilmeyen kısım 88. maddenin 3. fıkrasının uygulanmasında gider fazlalığı sayılmaz.)
- Kiraya verilen mal ve haklar için ödenen vergi, resim, harç ve şerefiyelerle kiraya verenler tarafından ödenmiş olmak şartıyla belediyelere ödenen harcamalara iştirak payları,
- Kiraya verilen mal ve haklar için ayrılan amortismanlar, (Amortisman tabi değer, malum ise maliyet bedeli, malum değilse bina ve arazi için vergi değeri, diğer mallar için Vergi Usul Kanunu'nun 267. maddesinin 3.sirasına göre tespit edilen emsal değeridir.)
- Kiraya verenin yaptığı onarım giderleri, (Emlağın iktisadi değerini artıracak surette tevsii, tadili veya bunlara ilaveler yapılması için ihtiyaç olunan giderler onarım gideri sayılmaz.)
- Kiraya verilen mal ve haklara ait bakım ve idame giderleri,
- Kiraladıkları mal ve hakları kiraya verenlerin ödedikleri kiralar ve diğer gerçek giderler,
- Sahibi buldukları konutları kiraya verenlerin kira ile oturdukları konutun kira bedeli, (kira indirimi gayri safi hasıllattan bu maddenin 1 ile 9 ve 11 numaralı bentlerinde yazılı giderler düşüldükten sonra, kalan miktar üzerinden yapılır; kiranın indirilmeyen kısmı 88. maddenin 3. fıkrasının uygulanmasında gider fazlalığı sayılmaz.)
- Kiraya verilen mal ve haklarla ilgili olarak mukavelenameye, kanuna veya ilama istinaden ödenene zarar, ziyan ve tazminatlar.

Gayrimenkul sermaye mahiyetindeki mal ve hakların kısmen kiraya verilmesi halinde, yukarıda yazılı giderlerden yalnız bu kısma isabet edenler hasılattan indirilebilir. Mükellefler (hakları kiraya verenler hariç) diledikleri takdirde yukarıda yazılı giderlere karşılık olmak üzere hasılatlarından % 25'ini götürü olarak indirebilirler.

GVK'nın 74. maddesinde gayrimenkul sermaye iradının tespitinde indirilemeyecek giderler her türlü para cezaları ve vergi cezaları olarak sınırlanmıştır.

2.3.2.Kurumlar Vergisi Açısından Değerlendirilmesi

GVK'nın konusuna gerçek kişiler girmekte iken, Kurumlar Vergisi'nin⁸⁴ konusuna tüzel kişilikler girmektedir. Kurumlar Vergisi, Türk vergi sisteminde geliri vergilendiren ikinci vergi türüdür.⁸⁵ Kurumlar Vergisi, mükelleflerin bir hesap dönemi içinde elde ettikleri safi kurum kazancı üzerinden hesaplanır. Safi kurum kazancının tespitinde GVK'nın ticari kazanç hakkındaki hükümleri uygulanır denilmek suretiyle de Kurumlar Vergisinin de artık tahakkuk esasına göre gelirin elde edilmiş sayılacağı görülmektedir. Ticari bir gelir ya da giderin mahiyet itibarıyla tahakkuk ettiğiinden söz edilebilmesi için, miktar olarak hesaplanabilmesi, gelire hak kazanılması ya da borç altına girilmesi gerekmektedir.⁸⁶ Başka bir ifadeyle gelirin gelir sayılabilmesi için doğmuş olması yeterlidir, ayrıca tahsil edilmesi şartı aranmamaktadır. Bu kural giderler için de geçerlidir, yine giderin tahakkuk etmiş olması yeterli olup, ödemesinin yapılıp yapılmaması önemli değildir.

Kurumların gerçek kişi ortakları, kurumdan elde ettikleri kâr payı için gelir vergisine tabii olmaktadır. Bu durumda neden ayrıca bir de kurumlar vergisi alındığı sorusu akla gelebilir. Kurumları, vergi mükellefi kılan nedenler aşağıdaki gibidir:⁸⁷

- Gerçek kişiler dışında ayrı bir hukuki kişiliğe sahip olmaları,
- Gerçek kişiler gibi kamu hizmetlerinden yararlanmaları,
- Ödeme güçlerinin varlığı.

⁸⁴ 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu, 21.06.2006 Tarih ve 26205 Sayılı Resmi Gazete

⁸⁵ Fulya Sevinç, s. 13.

⁸⁶ Altar Ömer Arpacı, "Kurumlar Vergisi Matrah Tespitinde Temel Esaslar," *İSMMMO Mali Çözüm Dergisi*, Sayı 83 (Eylül – Ekim, 2007), s. 103.

⁸⁷ Nurettin Bilici, *Türk Vergi Sistemi*, s. 85.

Vergi sistemlerinde GVK'dan ayrı olarak Kurumlar Vergisi kabul edilmesinin gerekçesi kurum statüsünün ayrıcalıklarından yararlanan, ortaklarının sorumluluktan sınırlı olan sermaye şirketlerini, ortaklarından bağımsız ve daha etkili vergilendirmek düşüncesidir. Bu düşünce, sermaye gelirlerinin emek gelirlerine göre, daha ağır vergilendirmesi gerektiği yaklaşımına da uygun düşmektedir. Aynı zamanda, bu kurumlarda hakim olan unsur sermaye olduğu için, vergiye tabi tutulmalarında şahsi sebeplerin değil, sermayeye ait özelliklerin, diğer bir deyişle sermayenin oluşum tarzının, iştirak ve tasfiye hallerinin, ihtiyatların düzenlenmesi gibi özelliklerin dikkate alınması gerekmektedir.

Kurumlar Vergisi'nin konusu kurum kazançlarıdır. Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 1. maddesine göre de Kurumlar Vergisi'ne tabii kurumlar sıralanmıştır. Bunlar sırasıyla aşağıdaki gibidir:

- Sermaye şirketleri,
- Kooperatifler,
- İktisadi kamu kuruluşları,
- Dernek veya vakıflara ait iktisadi işletmeler,
- İş ortaklıkları.

Yine aynı maddenin son bendine ise kurum kazancının aynı zamanda gelir vergisinin konusuna giren unsurlardan da oluştuğunu belirtmiştir. Burada özellikle belirtilen, halen yürürlükte bulunan 193 sayılı GVK'daki indirilebilecek giderler ve indirilemeyecek giderlerin tamamının kurumlar vergisinde safi kurum kazancının tespitinde dikkate alınması gerektiği yönündedir. KVK'nın 13. maddesine baktığımızda "Safi kurum kazancının tespitinde GVK'nın ticari kazanç hakkındaki hükümleri uygulanır" denilerek, vergi matrahının saptanması yönünden GVK'nın ticari kazanç ile ilgili hükümlerine yollama yapıldığını görmekteyiz. Yine gelir vergisinin konusunu oluşturan kazanç ve iratlar, kurumlar vergisi mükellefleri tarafından elde edildiğinde bu kazanç artık kurum kazancı niteliğinde olmaktadır.

Kurumlar vergisinde de gelir vergisinde olduğu gibi mükellefiyet şekli tam ve dar mükellef olarak ikiye ayrılmaktadır. Tam mükellef – dar mükellef ayrımının önemi Türkiye’de vergilendirilecek kazançların belirlenmesinde ortaya çıkmaktadır.⁸⁸

KVK’nın 8. maddesinde safi kazancın tespit edilmesi için indirilecek giderlere yer vermiştir. Buna göre indirilecek giderler aşağıdaki gibidir:

- Menkul kıymet ihraç giderleri,
- Kuruluş ve örgütlenme giderleri,
- Genel kurul toplantıları için yapılan giderler ile birleşme, devir, bölünme, fesih ve tasfiye giderleri,
- Sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlerde komandite ortağın kâr payı,
- Katılım bankalarının katılma hesabı karşılığında ödenen kâr payları,
- Sigorta ve reasürans şirketlerinde bilânço gününde hükmü devam eden sigorta sözleşmelerine ait olup, aşağıda belirtilen teknik karşılıklar:
 - ✓ Muallak hasar ve tazminat karşılıkları; tahakkuk etmiş ve hesaben tespit edilmiş hasar ve tazminat bedelleri veya bu hesap yapılmamışsa hasar ve tazminatın ve bunlarla ilgili tüm masrafların tahmini değerleri ile gerçekleşmiş, ancak rapor edilmemiş hasar ve tazminat bedelleri ve bunlara ilişkin masraflardan, reasürör payı düşüldükten sonra kalan tutar ile saklama payına isabet eden muallak hasar karşılığı yeterlilik farklarından oluşur.
 - ✓ Kazanılmamış prim karşılıkları; yürürlükte bulunan sigorta sözleşmeleri için tahakkuk etmiş primlerden, komisyonlar düşüldükten sonra kalan tutarın gün esasına göre bilânço gününden sonraya sarkan kısmından, aynı esasa göre hesaplanan reasürör payının düşülmesinden sonra kalan tutardır. Ancak bu tutar, nakliyat emtia sigortalarında, yıllık primin komisyon düşüldükten sonraki tutarından şirketlerin kendi saklama

⁸⁸ Ayça Zeynep Süer, *Ertelenmiş Vergilerin Finansal Raporlamadaki Yeri ve Önemi*, 1.Baskı, İstanbul: Türkmen Kitapevi, 2012, s. 19.

paylarında kalanının % 25'ini geçemez. Kazanılmamış prim karşılığının gün esasına göre hesaplanması mümkün olmayan reasürans ve retrosesyon işlemlerinde 1/8 yöntemi uygulanabilir.

- ✓ Hayat sigortalarında matematik karşılıklar, her sözleşme üzerinden ayrı ayrı hesaplanır. Karşılıkların, gelirleri vergiden istisna edilmiş olan menkul kıymetlere yatırılan kısmına ait faiz ve kâr payları, giderler arasında gösterilemez.
- ✓ Dengeleme karşılığı; takip eden hesap dönemlerinde meydana gelebilecek tazminat oranlarındaki dalgalanmaları dengelemek ve katastrofik riskleri karşılamak üzere sadece deprem ve mühendislik sigorta branşlarında verilen deprem teminatı için hesaplanan dengeleme karşılıklarından oluşur.
- ✓ Bir bilânço döneminde ayrılan sigorta teknik karşılıkları, ertesi bilânço döneminde aynen kâra eklenir.

KVK'nın 11. maddesinde, safi kazancın tespit edilmesi için indirilemeyecek giderlere yer vermiştir. Buna göre indirilemeyecek giderler aşağıdaki gibidir:

- Öz sermaye üzerinden ödenen veya hesaplanan faizler,
- Örtülü sermaye üzerinden ödenen veya hesaplanan faiz, kur farkları ve benzeri giderler,
- Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazançlar,
- Her ne şekilde ve ne isimle olursa olsun ayrılan yedek akçeler, (Türk Ticaret Kanunu'na, kurumların kuruluş kanunlarına, tüzüklerine, ana statülerine veya sözleşmelerine göre safi kazançlardan ayırdıkları tüm yedek akçeler ile Bankacılık Kanunu'na göre bankaların ayırdıkları genel karşılıklar dahil)
- Bu Kanuna göre hesaplanan kurumlar vergisi ile her türlü para cezaları, vergi cezaları, 21/07/1953 tarihli ve 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun hükümlerine göre ödenen cezalar, gecikme zamları ve faizler ile Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre ödenen gecikme faizleri,
- Kanunlarla veya kanunların verdiği yetkiye dayanılarak tespit edilen hadler saklı kalmak kaydıyla, menkul kıymetlerin itibarî değerlerinin altında

ihracından doğan zararlar ile bu menkul kıymetlere ilişkin olarak ödenen komisyonlar ve benzeri her türlü giderler,

- Kiralama yoluyla edinilen veya işletmede kayıtlı olan; yat, kotra, tekne, sürat teknesi gibi motorlu deniz taşıtları ile uçak, helikopter gibi hava taşıtlarından işletmenin esas faaliyet konusu ile ilgili olmayanların giderleri ve amortismanları,
- Sözleşmelerde ceza şartı olarak konulan tazminatlar hariç olmak üzere kurumun kendisinin, ortaklarının, yöneticilerinin ve çalışanlarının suçlarından doğan maddî ve manevî zarar tazminat giderleri,
- Basın yoluyla işlenen fiillerden veya radyo ve televizyon yayınlardan doğacak maddî ve manevî zararlardan dolayı ödenen tazminat giderleri,
- Her türlü alkol ve alkollü içkiler ile tütün ve tütün mamullerine ait ilan ve reklam giderlerinin % 50'si. Bakanlar Kurulu bu oranı % 100'e kadar artırmaya veya sıfıra kadar indirmeye yetkilidir,
- Kredi kuruluşları, finansal kuruluşlar, finansal kiralama, faktoring ve finansman şirketleri dışında, kullanılan yabancı kaynakları öz kaynaklarını aşan işletmelerde, aşan kısma münhasır olmak üzere, yatırımın maliyetine eklenenler hariç, işletmede kullanılan yabancı kaynaklara ilişkin faiz, komisyon, vade farkı, kâr payı, kur farkı ve benzeri adlar altında yapılan gider ve maliyet unsurları toplamının %10'unu aşmamak üzere Bakanlar Kurulu'nca kararlaştırılan kısmı. Belirlenecek oranı sektörler itibarıyla farklılaştırmaya Bakanlar Kurulu, bendin uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkilidir.

Kurumlar Vergisi Kanunu'na göre indirilemeyecek giderler görüldüğü üzere anılan Kanun'un 11. maddesinde sayılmış olmakla birlikte bazı kanunlardan doğan gider türleri de hem 193 sayılı GVK'da hem de 5520 sayılı KVK uyarınca indirimi mümkün olmamaktadır. Bu giderler ise aşağıdaki gibidir:

- 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 58. maddesi hükmü uyarınca indirim konusu yapılabilen katma değer vergisi,
- 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 30/d maddesi hükmü gereğince Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunu kapsamında kazancın

tespitinde gider olarak indirimi kabul edilmeyen yani kanunen kabul edilmeyen giderler için ödenen katma değer vergisi,

- 197 sayılı Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu'nun 14. maddesinde yazılı taşıtların motorlu taşıt vergileri,
- 6802 sayılı Gider Vergiler Kanunu'nun 39. maddesi kapsamında ödenen özel iletişim vergileri,
- 5602 sayılı Şans Oyunları Hasılatından Alınan Vergi Fon ve Payların Düzenlenmesi Hakkında Kanunu'nun 6. maddesine istinaden ödenen şans oyunları vergisi.

2.4.ULUSLARARASI MUHASEBE STANDARTLARINDA KÂR KAVRAMI

Finansal raporlamanın dünyanın çeşitli ülkelerinde farklı kriterlere göre düzenlenmesi, yine bu ülkelerin uygulamalarında geçerli olan ulusal Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerini gündeme getirmektedir.⁸⁹ Finansal raporlamada ve muhasebeleştirmede farklılıkları ortadan kaldırma konusunda en önemli çalışma, Uluslararası Finansal Raporlama Muhasebe Standartları'nın oluşturulması olup, 1973 yılında Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (IASC) kurulması ile kurumsal çalışmalar başlamıştır.⁹⁰

Muhasebe sisteminden elde edilen bilgilerin muhasebe bilgi kullanıcıları için beklenen fonksiyonu yerine getirebilmesi ve işletme faaliyetlerine ilişkin doğru bilgiler aktarabilmesi, benzer olayları benzer şekilde ifade etmesi, ürettiği bilgilerin doğru, güvenilir, anlamlı, gerçeğe uygun ve karşılaştırılabilir olması için belirli muhasebe standartlarına göre hazırlanması gerekir. Bunun sonucunda muhasebe uygulamaları belirli bir temele dayandırılmış olmalıdır, bu çerçevede muhasebe standartları ortaya çıkmaktadır. Muhasebe standartları, muhasebe uygulamalarına yön veren ve finansal

⁸⁹ Ümit Akdeniz, *Muhasebe Uygulamalarındaki Uluslararası Farklılıklar ve Çözüm Önerisi*, 1.Baskı, İstanbul: Avcıoğlu Basım Yayın, 2005, s. 19.

⁹⁰ İpek Türker, *Türkiye'de Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS) Paralelinde Yapılan Düzenlemelerin Finansal Tablo Kullanıcıları Üzerindeki Muhtemel Etkileri*, 1.Baskı, Ankara: Türmob Yayınları, 2012, s. 36.

tabloların hazırlanmasına belirli bir düzen getiren kurallar olarak tanımlanabilir.⁹¹ Bu kural aynı zamanda ülkelerin sermaye ve kredi piyasalarının uluslararası piyasaların bir parçası olabilmesi, ülkenin yabancı sermayeyi çekebilmesi, rekabet piyasasında güçlü bir şekilde yer alabilmesi, karar alıcıların doğru ve etkin ekonomik kararlar alabilmeleri için dünya genelinde yüksek kaliteli, ortak bir muhasebe dilinin kullanılması gereği ortaya çıkmıştır.⁹²

Uluslararası muhasebe standartlarında işletme kârı belirli bir takvim dönemi esas alınarak hesaplanmaktadır. Aynı zamanda bu şekilde hesaplanan kâr, dönem kârı diye de adlandırılmaktadır. Dönem kârı, bir dönem içinde yapılan işlemler, diğer olaylar ve koşullardan işletme sahipleriyle ilgili olmayan kaynaklardan dolayı bir iktisadi işletmenin öz sermayesinde meydana gelen artışlardır. Kâr, ortakların şirkete koydukları sermaye neticesinde elde ettikleri bir gelir hakkıdır.⁹³ Aynı zamanda kâr hangi dönem esas alınarak ölçülmek isteniyorsa, kârı belirleyen satış geliri yani hasılat ve maliyet unsurlarının da aynı hesap döneminde karşılaştırılması gerekmektedir. Genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri uyarınca da bir hesap döneminin kârını "(Net Satışlar + Diğer Gelirler) - (Satışların Maliyeti + Faaliyet Giderleri + Diğer Giderler) = Kâr" şeklinde ifade etmek mümkündür.

Diğer bir konu da işletmeden çekilen veya konulan değerler haricinde, belli bir dönemde işletmenin dönem sonu öz sermayesi ile dönem başı öz sermayesi arasındaki pozitif farktır. Buna göre, öz sermaye rakamındaki artışın bir kısmı dönem içinde işletme sahipleri tarafından işletmeye konan değerlerden kaynaklanıyorsa, kâr rakamına ulaşmak için bu tutarın öz sermaye farkından düşülmesi gerekmektedir. Diğer durumda ise yani öz sermaye tutarındaki azalışın bir kısmı dönem içinde işletme sahipleri tarafından çekilen değerlerden kaynaklanıyorsa, kâr tutarına ulaşmak için öz sermaye farkına bu tutarın ilave edilmesi gerekmektedir.

⁹¹ Vefa Toroslu, "Dünyada ve Türkiye'de Muhasebe Standartlarının Gelişimi", <https://uye.yaklasim.com/siparis-tipi?returnUrl=BuyMagazine.aspx?ID=2013&ContentID=10018> (10.06.2013)

⁹² Gençoğlu, Ertan, s. 2.

⁹³ Bozdağ, s. 19.

Başka bir yaklaşımda ise kârın hangi şekilde elde edildiğinin bilinmesi gerekir. Gelir yaklaşımı konusunda da değindiğimiz üzere burada gelirler ve giderler arasında bir eşleştirme söz konusudur. Uluslararası muhasebe standartları uyarınca belli bir dönemin satışları, gelirler ve kârları, bunları elde etmek için yapılan maliyetler, gider ve zararlar ile karşılaştırılmalıdır denilerek eşleştirme ilkesinin önemini vurgulamaktadır. Eşleştirme ilkesi, hasılat elde etmek için katlanılan tüm giderlerin hasılatın kayda alındığı dönemde kayıtlara geçilmesi anlamına gelmektedir.⁹⁴

Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve⁹⁵ ve 18 No.lu Türkiye Muhasebe Standardı⁹⁶ amaçlarına göre gelir “hesap dönemi boyunca, sermayedarların katkılarıyla ilgili olanlar dışındaki nakit girişleri veya varlıklardaki artışlar veya borçlardaki azalışlar olarak öz kaynaklarda artışa neden olan ekonomik faydalardaki artışlar olarak tanımlanmıştır. Gelirin tanımı hasılatın ve kazancın ikisini birden içerir. Hasılat işletmenin olağan faaliyetleri neticesinde ortaya çıkan gelirdir ve satışlar, ücretler, faiz, temettü ve isim hakları gibi çeşitli adlar taşır.” diye tanımlanmaktadır. TMS 18’e göre ticari mamuller ve diğer stok kalemlerine ilişkin satışlar, mal satışlarını, diğer bir deyişle brüt satışların bir kısmını oluştururken, hizmet satışları da brüt satışların bir unsuru olmaktadır. Bunların yanı sıra, gelir olarak tanımlanan diğer kâr ve gelir unsurları, işletmenin esas faaliyeti dışında, iştiraklerden, bağlı ortaklıklardan ve diğer sermaye yatırımlarından elde edilen temettü gelirler, faiz gelirler, kira gelirler, kambiyo kârları, menkul kıymet satış kârları gibi unsurlardır.

Türkiye Muhasebe Standartları ticari kârı 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

⁹⁴ İbiş ve Diğerleri, s. 25.

⁹⁵ Finansal Raporlamanın Hazırlanma ve Sunulma Esaslarına İlişkin Kavramsal Çerçeve, 16.05.2005 Tarih ve 25702 Sayılı Resmi Gazete

⁹⁶ TMS 18 Hasılat Standardı, 09.12.2005 Tarih ve 26018 Sayılı Resmi Gazete

değerinden küçük ise ertelenmiş vergi alacağı söz konusu olacaktır. Ertelenmiş vergi konusu ilerleyen bölümlerde daha geniş bir biçimde ele alınacaktır.

Ülkemizde 13.01.2011 tarihinde kabul edilen ve 14.02.2011 tarihinde resmi gazetede yayınlanarak yürürlüğe giren 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu⁹⁷ ülkemizde artık vergi uygulamaları ile muhasebe uygulamalarının birbirinden ayrıştırılması hedeflenmiştir. TTK'nın 78. maddesi ile genel değerlendirme ilkeleri açıklanmış olup "finansal tablolarında yer alan varlıklar ile borçlarla ilgili olarak, aşağıdakilerle sınırlı olmamak ve Türkiye Muhasebe Standartlarında öngörülen ilkeler de dikkate alınmak üzere şu değerlendirme ilkeleri geçerlidir" denmektedir.

- Bir önceki dönemin kapanış bilançosundaki değerler ile faaliyet döneminin açılış bilançosundaki değerler birbirinin aynı olmalıdır.
- Fiiî veya hukuki duruma aykırı olmadıkça, değerlemelerde işletme faaliyetinin sürekliliğinden hareket edilir.
- Bilanço kapanış gününde, varlıklar ve borçlar teker teker değerlendirilir.
- Değerleme ihtiyatla yapılmalıdır; özellikle de bilanço gününe kadar doğmuş bulunan bütün muhtemel riskler ve zararlar, bunlar bilanço günü ile yılsonu finansal tablolarının düzenlenme tarihi arasında öğrenilmiş olsalar bile, dikkate alınır; kazançlar bilanço günü itibarıyla gerçekleşmişlerse hesaba katılır. Değerlemeye ilişkin olumlu ve olumsuz farkların dönem sonuçlarıyla ilişkilendirilmesinde Türkiye Muhasebe Standartlarındaki esaslara uyulur.
- Faaliyet yılının gider ve gelirleri, ödeme ve tahsilat tarihlerine bakılmaksızın yılsonu finansal tablolarına alınır.
- Önceki yılsonu finansal tablolarında uygulanmış bulunan yöntemler korunur.

Üstteki maddelerde de görüldüğü üzere, değerlendirme ilkeleri tanımlanmış olup, bu konuda Türkiye Muhasebe Standartları'nda öngörülen ilkeler temel alınmıştır. Bu ilkeler Kamu Gözetimi Kurumu tarafından yayınlanmış olan Finansal Tabloların Hazırlanma ve Sunulma Esaslarına İlişkin Kavramsal Çerçeve Hakkında Tebliğ Sıra

⁹⁷ 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu, 14.02.2011 Tarih ve 27846 Sayılı Resmi Gazete

No: 1 ile tek tip finansal tabloların düzenlenmesi ve finansal tabloların Uluslararası Finansal Raporlama Standartları ile uygunluğunun sağlanmasına dair usul ve esasları belirleme amacındadır.⁹⁸ Esas itibarıyla bir standart niteliğinde olmayan bu çerçeve, yayımlanmış ve yayımlanacak olan standartlar arasında tutarlılık sağlamaya yönelik temel ilkeleri kapsayan bir rehber niteliğindedir.⁹⁹ Aynı zaman belli bir finansal tablo kalemi ile ilgili ölçme veya raporlama kurallarına da işaret etmemektedir.¹⁰⁰

Ülkemizde halen yürürlükte bulunan 1 No.lu Muhasebe Uygulama Genel Tebliğ ile dönem kârının hesaplanması ticari anlamda ele alınmaya çalışılmış ise de ne yazık ki uygulama hala kural bazlı olarak uygulanmaktadır. Uluslararası Muhasebe Standartları açısından ise kural bazlı muhasebe terk edilmiş olup bunun yerini ilke bazlı muhasebe adı altında yeni bir kavram almıştır. Muhasebe standartları açısından ilke kavramı ile genel, kullanıcının içinde bulunduğu duruma göre yorumunu da ekleyebileceği, temel nitelikteki prensipler kastedilmektedir.¹⁰¹ İlke temelinin doğasında açıklık, esneklik gibi kavramlar yer almaktadır. İlke bazlı standartların daha az kural içermesi ve belirledikleri genel ilkelerin kullanıcılar tarafından yorumlanması “mesleki yargı” ve “niyet” kavramlarını ön plana çıkarmaktadır.¹⁰² Tabii bu kavramlar işletmelerde uygulanan muhasebe uygulamalarının ve finansal raporlamanın tamamen muhasebe dışına çıkmasına müsaade etmemektedir. İlke bazlı düzenleme yaklaşımında, düzenleyici otoritelerin hedefi, düzenlenen kişi ya da kuruluşların faaliyetlerini gerçekleştirirken gerekli sorumluluk bilincine sahip olmalarını sağlamaktır.¹⁰³ Bu aşamada Uluslararası Muhasebe Standartları ve bu standartların yol göstericisi Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve devreye girmektedir. İlke temelli Uluslararası Muhasebe Standartları sisteminde, standartlar Kavramsal Çerçeve kullanılarak geliştirilmektedir.¹⁰⁴ Kavramsal Çerçevede belirli muhasebe konularına, standartların

⁹⁸ Ersin Gökün, “Finansal Tabloların Hazırlanması ve Sunulma Esaslarına İlişkin Kavramsal Çerçeve,” *Mali Ufuklar Dergisi*, Sayı 39 (2007), s. 21.

⁹⁹ Durak Gündoğan, “Uluslararası Muhasebe Standartlarının Kavramsal Çerçevesi,” *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı 368 (Nisan, 2012), s. 38.

¹⁰⁰ İbiş ve Diğerleri, s. 12.

¹⁰¹ Rabia Aktaş, “İlke Temelli Finansal Raporlama Standartları Nasıl Öğretilmeli ?” *İSMMMÖ Mali Çözüm Dergisi*, Sayı 133 (Ocak – Şubat, 2013), s. 134.

¹⁰² Gençoğlu, Ertan, s. 4.

¹⁰³ İhsan Uğur Delikanlı, “Finansal Düzenlemelerin İlke Bazlı ya da Kural Bazlı Olmasının Finansal Raporların Denetim Sürecine Etkisi,” *Ankara Üniversitesi SBF Dergisi*, Cilt 66, Sayı 2 (2011), s. 76.

¹⁰⁴ Aktaş, s. 138.

uygulanmasında kullanılması gereken muhasebe tahminleri ve yargılarının altında yatan kavramları şekillendirmektedir.

Kavramsal Çerçeve Metni standartların üzerinde değildir. Belirli bir standardın hükümleri ile Kavramsal Çerçeve Metni arasında bir uyumsuzluk olduğunda, ilgili standart hükümleri geçerlidir. Herhangi bir standart ile düzenlenmemiş bir finansal olay söz konusu olduğunda, söz konusu olayın finansal tablolara etkisinin belirlenmesinde Kavramsal Çerçeve Metni'ne başvurulması gerekir.¹⁰⁵

Kavramsal Çerçevde temel olarak finansal raporlamanın amacından hareketle muhasebe bilgisinin niteliksel özellikleri, finansal tabloların temel unsurları, bu unsurların nasıl ve ne zaman tanınacağı, ölçümleneceği ve rapor edileceği hususları belirli varsayım ve prensipler doğrultusunda ortaya konmaktadır. Bu süreçte muhasebe ve finansal raporlama sürecindeki fayda-maliyet ve önemlilik kısıtlamaları da işlenmektedir. Son olarak ise sermaye ve sermayenin korunması kavramlarına yer verilmektedir. Türkiye Muhasebe Standartları'nın anlaşılması ve uygulanmasında kavramsal çerçevenin çok iyi anlaşılması gerekmektedir.

Ülkemizde Finansal Raporlanmanın Hazırlanma ve Sunulma Esaslarına İlişkin Kavramsal Çerçeve 31.12.2005 tarihinden sonra başlayan hesap dönemlerinde uygulanmak üzere 16.05.2005 tarih ve 25702 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanmıştır. Daha sonra söz konusu Kavramsal Çerçeve 08.10.2008 tarih ve 27018 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan 103 Sıra No.lu Tebliğ ile güncellenmiştir. En son 27.01.2011 tarih ve 27828 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 209 Sıra No.lu Tebliğ ile yenilenmiş olup "Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve 1" adını almıştır. Bu vesile ile 16.05.2005 tarih ve 25702 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan Tebliğ ve Tebliğ ekinde yer alan Kavramsal Çerçeve yürürlükten kalkmıştır.

Kavramsal Çerçeve'nin esas amacı işletme içi ve dışı kullanıcılar için hazırlanan finansal tabloların tabii olacakları usul ve esasları belirlemektir. Kavramsal Çerçevenin amacı aşağıdaki gibidir:¹⁰⁶

¹⁰⁵ İbiş ve Diğerleri, s. 13.

¹⁰⁶ TMS, Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve, Amaç ve Statü

- Kurul'a yeni Standartları geliştirmede ve mevcut Standartları gözden geçirmede yardımcı olmak,
- Standartların izin verdiği alternatif muhasebe yöntemlerinin azaltılmasına yönelik bir temel oluşturmak suretiyle Kurul'a finansal tabloların sunumuna ilişkin kuralların, muhasebe standartlarının ve uygulama usullerinin uyumlaştırılması konusunda yardımcı olmak,
- Kendi görev alanları dahilinde muhasebe kural ve uygulamalarını belirleyebilen otoritelere yardımcı olmak,
- Finansal tablolarını Standartlara göre hazırlayanlara, Standartların uygulanmasında ve henüz herhangi bir Standartların kapsamına girmeyen konularda yardımcı olmak,
- Bağımsız denetçilere, finansal tabloların Standartlara uygun olup olmadığı konusundaki görüşlerini belirlemelerinde yardımcı olmak,
- Finansal tablo kullanıcılarına, Standartlara uygun olarak hazırlanmış olan finansal tablolarda yer alan bilgileri yorumlamalarında yardımcı olmak,
- Kurul'un çalışmalarını konusuna ilgi duyanlara Standartları belirlemedeki yaklaşımını konusunda bilgi sağlamaktır.

Kavramsal Çerçeve, finansal raporlamanın amacını, faydalı finansal bilginin niteliksel özelliklerini, finansal tabloları oluşturan unsurların tanım, tahakkuk ve ölçümleme esasları ile sermaye ve sermayenin devamlılığı kavramlarını kapsamaktadır.

Genel amaçlı finansal raporlamanın amacı, Kavramsal Çerçeve'nin temelini oluşturmaktadır.¹⁰⁷ Bu temel in özünde, mevcut ve potansiyel yatırımcılara, borç verenlere ve kredi veren diğer taraflara raporlayan işletmeye kaynak sağlama kararlarını verirken faydalı olacak finansal bilgiyi sağlamaktır.¹⁰⁸

Kavramsal Çerçeve'de faydalı finansal bilginin niteliksel özelliklerine baktığımızda, finansal bilginin ihtiyaca uygun olması ve açıklamayı amaçladığı hususu gerçeğe uygun bir şekilde sunması gerekir. Finansal bilgi karşılaştırabilir,

¹⁰⁷ TMS, Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve, A1

¹⁰⁸ TMS, Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve, A2

doğrulanabilir, anlaşılabilir ve zamanında sunulmuş ise söz konusu bu bilgilerin faydası da artmış olacaktır.¹⁰⁹

Kavramsal Çerçeve uyarınca finansal tablolar normal olarak işletmenin devamlılığı ve öngörülebilir bir gelecekte de faaliyetlerini sürdüreceği varsayımına dayanılarak hazırlanırlar. Bu yüzden, işletmenin ne tasfiyeye niyetinin ne de ihtiyacının olduğu, faaliyet hacminin de önemli bir ölçüde azalmayacağı varsayılır.¹¹⁰ Yani süreklilik kavramı burada esastır.

Kavramsal Çerçeve’de faaliyet sonuçlarının ölçümü olarak veya yatırımın kârlılığı ya da hisse başına kâr gibi diğer ölçümlerin belirlenmesinin temel unsuru olarak sıklıkla kullanılmaktadır. Daha önce de belirtildiği üzere kâr ile ilgili direkt unsurlar gelirler ve giderlerdir. Gelirlerin ve giderlerin tahakkuku ve ölçülmesi, dolayısıyla kârın belirlenmesi kısmen, finansal tabloların hazırlanmasında işletmenin takip ettiği sermaye ve sermayenin sürdürülmesi kavramlarına bağlıdır.¹¹¹

Gelirler ve giderlerin unsurlarına bakacak olursak, Gelir muhasebe döneminde, ekonomik yararlar da işletme bünyesine varlık girişi veya diğer şekillerdeki varlık çoğalmaları sonucundaki artışı veya öz kaynaklarda hissedarların yatırdıkları fonlar dışındaki kalemlerde artış meydana getiren borçlardaki azalmayı ifade eder. Gider ise, muhasebe döneminde, ekonomik yararlar da varlık çıkışı veya diğer şekillerdeki varlık eksilmeleri sonucundaki azalışları veya öz kaynaklarda hissedarlara yapılan ödemelerin sonucunda ortaya çıkan azalmaların dışında öz kaynaklarda azalma sonucu doğuran borçlarda meydana gelen artışları ifade eder.¹¹²

Gelirlerin ve giderlerin tanımları bunların temel özelliklerini gösterir, ancak gelir tablosunda yer almaları için yerine getirmeleri gereken ölçütleri belirleme amacı taşımaz.¹¹³ Gelirler ve giderler ekonomik karar almaya uygunluk sağlamaları için gelir tablosunda değişik şekillerde gösterilebilirler. Örneğin, işletmenin olağan faaliyet konusu ile ilgili gelir ve giderlerinin bu konunun dışındaki faaliyetlerle ilgili

¹⁰⁹ TMS, Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve, NÖ4

¹¹⁰ TMS, Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve, 4.1

¹¹¹ TMS, Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve, 4.24

¹¹² TMS, Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve, 4.25

¹¹³ TMS, Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve, 4.26

olanlarından ayrı olarak gösterilmesi çok sık rastlanan bir uygulamadır. Bir işletmenin gelecekteki nakit ve nakit benzerlerini yaratma imkanlarını değerlendirirken bir unsurun kaynağının ne olduğunun bilinmesi önemli olduğu için bu ayırım yapılır. Örneğin, uzun vadeli varlıkların elden çıkarılması gibi az rastlanan bir unsurun devamlılık göstermesi ve tekrarlanması beklenmez. Unsurların bu şekilde ayrıştırılmasında işletmenin ve faaliyetlerinin özelliklerine dikkat etmek gerekir. Bir işletme için olağan faaliyetlerden olan bir unsur bir başkası için olağan dışı bir faaliyet olabilir.¹¹⁴ Gelir ve gider kalemlerinin ayrıştırılması ve değişik şekillerde gruplandırılması işletmenin faaliyet sonuçlarının değişik şekillerde gösterilmesine de izin verir. Bu gösterimler değişik seviyelerde kapsamlara sahiptirler. Örneğin, gelir tablosu, brüt kârı, vergi sonrası olağan faaliyet kârını ve net kârı gösterebilir.¹¹⁵

Kavramsal Çerçeve’de yer alan diğer önemli husus ise gelir ve giderlerin ilkeleridir. Çalışmamızın konusu olan kârın unsurları sayılan bu iki kavramla birlikte sermaye koruma düzeltmesi ilkesi de mevcuttur. Şimdi bun kavramları sırasıyla inceleyelim.

2.4.1. Gelir İlkeleri

Gelirin tanımı hasılatın ve kazancın ikisini birden içerir. Hasılat işletmenin olağan faaliyetleri neticesinde ortaya çıkar; satış, ücret, faiz, temettü, lisans ücreti ve kira gibi çeşitli adlar taşır.¹¹⁶ Kazançlar ise gelir tanımına giren diğer kalemleri belirtir. Bunlar işletmenin olağan faaliyetlerinden doğabildiği gibi olağan olmayan faaliyetlerinden de ortaya çıkabilir. Kazançlar ekonomik yarardaki artışları ifade ederler ve özellikleri itibariyle gelirlerden bir farkları yoktur. Bu nedenle, kazançlar Kavramsal Çerçeve’de ayrı bir unsur olarak ele alınmamışlardır.¹¹⁷ Kazançlar, örnek olarak uzun vadeli varlıkların elden çıkarılmasından elde edilen kazançları da kapsar. Gelirin tanımı, kısa vadeli menkul kıymetlerin değerlemesinden ve uzun vadeli varlıkların taşıdıkları değerdeki artışlardan kaynaklanan kazançlar gibi gerçekleşmemiş kazançları da içerir. Kazançlara ilişkin bilgiler ekonomik karar vermede faydalı olduğu için bunlar gelir

¹¹⁴ TMS, Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve, 4.27

¹¹⁵ TMS, Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve, 4.28

¹¹⁶ TMS, Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve, 4.29

¹¹⁷ TMS, Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve, 4.30

tablosunda genellikle ayrı bir şekilde gösterilirler. Kazançlar genellikle ilgili giderler düşüldükten sonra kalan net tutarı ile raporlanırlar.¹¹⁸ Gelir, çeşitli varlıkların elde edilmesini veya varlıklarda artışlar olmasını sağlar. Nakit, alacaklar, verilen mal ve hizmetlere karşılık alınan mal ve hizmetler gelirin örneklerini oluşturur. Gelir, borçların tasfiyesinden de kaynaklanabilir. Örneğin, bir işletme alacaklısına mevcut bir borcunun veya yükümlülüğünün kapatılması karşılığında mal veya hizmet sağlayabilir.¹¹⁹

2.4.2.Gider İlkeleri

Gider tanımı, zararları olduğu gibi işletmenin olağan faaliyetleri sırasında doğan giderleri de içerir. İşletmenin olağan faaliyetleri ile ilgili giderler, satışların maliyeti, ücretler ve amortismanlar gibi giderleri içerir. Giderler genellikle nakit, nakit benzerleri, stoklar, maddi duran varlıklar gibi varlıkların işletme dışına çıkışı veya işletmedeki varlıkların değerlerinde azalmalar olması şeklinde oluşur.¹²⁰ Zararlar gider tanımına giren diğer kalemleri belirtir. Bunlar işletmenin hem olağan hem de olağan dışı faaliyetlerinden doğabilir. Zararlar ekonomik yarardaki azalışları ifade eder ve özellikleri itibariyle giderlerden bir farkları yoktur. Bu nedenle Kavramsal Çerçeve de ayrı bir unsur olarak ele alınmamışlardır.¹²¹ Zararlar; yangın, sel gibi felaketlerden oluşan zararlar ile uzun vadeli varlıkların elden çıkarılması sonucunda oluşan zararlar gibi zararları da kapsar. Giderlerin tanımı, bir yabancı paranın kurundaki artıştan dolayı o para cinsinden olan borçlardaki artışlardan kaynaklanabilen gerçekleşmemiş zararları da içerir. Zararlara ilişkin bilgiler ekonomik karar vermede faydalı olduğu için bunlar gelir tablosunda genellikle ayrı bir şekilde gösterilirler. Zararlar genellikle ilgili gelirler düşüldükten sonra kalan net tutarı ile raporlanırlar.¹²²

2.4.3.Sermaye Koruma İlkesi

Varlıkların ve borçların yeniden değerlemesi veya değerlerinin yeniden belirlenmesi öz kaynaklarda artışlara veya azalışlara sebep olur. Bu artış veya azalışlar gelir ve gider tanımlarına girmekle birlikte, sermayenin korunması kavramı uyarınca

¹¹⁸ TMS, Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve, 4.31

¹¹⁹ TMS, Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve, 4.32

¹²⁰ TMS, Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve, 4.33

¹²¹ TMS, Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve, 4.34

¹²² TMS, Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve, 4.35

gelir tablosuna dahil edilmezler. Bunun yerine öz kaynaklarda sermaye koruma düzeltmesi (sermaye düzeltmesi olumlu / olumsuz farkları) veya yeniden değerlendirme yedeği olarak gösterilirler.¹²³

Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve’de finansal tablolara ilişkin unsurların tahakkuk açıklamasına yer verilmiştir. Tahakkuk, gerekli özellikleri taşıması halinde bir finansal tablo unsurunun bilanço ya da gelir tablosuna dahil edilmesi sürecini ifade etmektedir.¹²⁴ Bu süreç bir kalemin sözel olarak ve parasal tutar olarak tarifini ve bu tutarın bilanço ve gelir tablosu toplamları içine dahil edilmesini içerir. Tahakkuk ölçütlerine uyan kalemler bilançoda veya gelir tablosunda gösterilmelidirler. Bu tür kalemlerin muhasebeleştirilmemesi durumunda ne uygulanan muhasebe politikalarının açıklanması, ne de notlar veya açıklayıcı bilgilerle bu durum düzeltilebilir.¹²⁵

Böyle bir durumda bir kalemin tahakkuk ettirilebilmesi için gerekli ölçütler şu şekildedir:¹²⁶

- Finansal tablonun unsuru tanımına giren kalem ilgili gelecekte işletmeye ekonomik fayda akışının gerçekleşmesi ya da işletmenin ekonomik değerlerinin işletmeden çıkışı ihtimali bulunmaktaysa,
- Söz konusu kalemin maliyeti veya değeri güvenilir bir şekilde tespit edilebiliyorsa, ilgili kalemler tahakkuk ettirilir.

Tahakkuk işlemi Uluslararası Muhasebe Standartları’nın önemli konularında biridir. Bir unsurun tahakkuk ettirilmek için gereken ölçütleri taşıyıp taşımadığının belirlenmesi ve taşıması halinde finansal tablolarda gösterilip gösterilmemesi konusunda karar verirken Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve’de yer alan “faydalı bilgiye ilişkin niteliksel özellikler” kısmında açıklanmış önemlilik kavramı dikkate alınmalıdır. Unsurlar arasındaki ilişkinin bir sonucu olarak, bir kalem, unsur tanımına giriyor ve tahakkuk için gereken ölçütleri taşıyorsa ve bu varlığın tahakkuk

¹²³ TMS, Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve, 4.36

¹²⁴ İbiş ve Diğerleri, s. 26.

¹²⁵ TMS, Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve, 4.37

¹²⁶ İbiş ve Diğerleri, s. 26.

ettirilmesi gerekiyorsa, buna karşılık gelen bir başka unsurun da aynı anda tahakkuk ettirilmesi gerekmektedir.

Finansal Raporlamaya İlişin Kavramsal Çerçeve'ye göre gelirin ve giderin tahakkuku aşağıdaki gibidir:

Gelirin tahakkuku: Güvenilir bir şekilde ölçümlenmek şartıyla, varlıklardaki bir artış ya da borçlardaki bir azalış nedeniyle gelecekte ekonomik yarar artışı olacaksa, gelir tablosunda gelir tahakkuku yapılır. Bunun anlamı, varlıklarda artışlar veya borçlarda azalışlar meydana getiren tahakkuklar yapıldığında bunlarla eş zamanlı olarak gelir tahakkuklarının da yapılmasıdır. (Örneğin, mal veya hizmet satışları nedeniyle varlıklardaki net artışlarda veya alacaklının alacağından vazgeçmesi halinde borçlarda meydana gelen azalışlarda olduğu gibi.)¹²⁷ Normal olarak bir uygulamada gelir tahakkuku için yerine getirilmesi gereken usul, örneğin, gelirin kazanılmış olması şartı, Kavramsal Çerçeveye göre gelir tahakkuku yapılabilmesinin de şartlarını oluşturur. Söz konusu usul, genellikle gelir tahakkukunu, güvenilir bir şekilde ölçümlenebilen ve makul bir oranda gerçekleşme ihtimali olan kalemlerle sınırlamaya yöneliktir.¹²⁸

Giderlerin tahakkuku: Varlıklardaki bir azalış ya da borçlardaki bir artış nedeniyle ortaya çıkan ve ölçülebilen bir gelecekteki ekonomik yarar azalması, gelir tablosunda gider olarak tahakkuk ettirilir. Bunun anlamı, borçlarda artışlar veya varlıklarda azalışlar meydana getiren tahakkukların yapıldığında, bunlarla eş zamanlı olarak gider tahakkuklarının da yapılmasıdır (Örneğin, çalışanların ödemelere hak kazanmasında ya da maddi duran varlıkların amortismanının da olduğu gibi).¹²⁹ Giderler ilgili olduğu gelir hesapları ile doğrudan ilişkilendirilmesi esasına göre gelir tablosunda tahakkuk ettirilir. Genellikle, giderlerle gelirlerin eşleştirilmesi olarak adlandırılan bu işlem, doğrudan doğruya ve beraberce aynı işlemde veya diğer olaylardan kaynaklanan gelir ve giderlerin ayrı ayrı veya bir arada, eşzamanlı olarak tahakkuk ettirilmesini ifade eder. Örneğin, malların satışı sonucunda gelir tahakkuku yapıldığında satılan malın maliyetini oluşturan değişik giderlerin de tahakkuku yapılır. Ancak, Kavramsal Çerçevdeki eşleştirme prensibi varlık ve borç tanımlarına girmeyen kalemlerin

¹²⁷ TMS, Finansal Raporlamaya İlişin Kavramsal Çerçeve, 4.47

¹²⁸ TMS, Finansal Raporlamaya İlişin Kavramsal Çerçeve, 4.48

¹²⁹ TMS, Finansal Raporlamaya İlişin Kavramsal Çerçeve, 4.49

bilançoda tahakkuk ettirilmesine izin vermez.¹³⁰ Giderlerden beklenen ekonomik yararın ilerideki birkaç muhasebe döneminde ortaya çıkmasının söz konusu olduğu ve gelirin kabaca ve doğrudan hesaplanabildiği durumlarda, giderler sistematik olarak ve belli bir dağıtım mantığına dayanarak bu dönemlere paylaştırılmak suretiyle tahakkuk ettirilir. Maddi duran varlıklar, şerefiye, patent hakkı ve marka hakkı gibi varlıkların kullanımları ile ilgili amortisman ve itfa payları olarak adlandırılan giderlerin tahakkukunun bu şekilde yapılması zorunludur. Bu dağıtım usulü, giderleri ekonomik yararın ilişkilendirildiği kalemlerin kullanıldığı ya da tüketildiği muhasebe dönemlerinde tahakkuk ettirmek amacını taşır.¹³¹ Bir harcama yapıldığında, eğer ileride oluşacak bir ekonomik yarar yoksa veya ileride oluşacak ekonomik yarar bilançoda tahakkuk ettirilmesi gereken bir varlık olarak tanımlanma için gereken şartları taşıyor ya da bu şartlar kaybolmuş durumdaysa, gelir tablosunda derhal gider tahakkuku yapılır.¹³² Bir borcun oluştuğu ancak bununla ilgili bir varlığın meydana gelmediği durumlarda da, örneğin, ürün garantilerinden doğan borçlarda, gider tahakkuku yapılır.¹³³

Kavramsal Çerçevenin düzenlediği diğer bir konu da ölçüm esaslarıyla ilgilidir. Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve paragraf 4.54 ölçümü tanımlamış olup buna göre ölçüm, finansal tablolarda yer alan unsurların bilançoda ve gelir tablosunda tahakkuk ettirecekleri ve gösterecekleri parasal tutarların belirlenmesi işlemini ifade eder. Bu işlem uygulanacak ölçüm esasının da seçilmesini içerir. Bu tanıma göre finansal tablolarda değişik derecelerde ve değişik bileşimlerde kullanılan birkaç farklı ölçüm esası bulunmaktadır.¹³⁴ Bunlar sırasıyla:

- Tarihi maliyet,
- Cari maliyeti,
- Gerçekleşebilir değer (ödeme değeri),
- Bugünkü değer.

¹³⁰ TMS, Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve, 4.50

¹³¹ TMS, Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve, 4.51

¹³² TMS, Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve, 4.52

¹³³ TMS, Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve, 4.53

¹³⁴ İbiş ve Diğerleri, s. 27.

Kavramsal Çerçeve’de belirtilen ölçümlemenin karşılığı, VUK’da belirtilen değerlendirme kavramı ile aynıdır. Finansal tabloların hazırlanmasında işletmelerce en çok kullanılan ölçüm esasları tarihi maliyet esasıdır. Diğer ölçüm esasları genellikle tarihi maliyet değeri ile birlikte kullanılırlar.

Kavramsal Çerçeve’nin düzenlenme kısmındaki son aşama ise sermayenin korunması ve konumuz olan kârın belirlenmesidir. Buna göre sermayenin korunması kavramı ikiye ayrılmaktadır:¹³⁵

Sermayenin Nominal Olarak Korunması (Finansal Sermayenin Devamlılığı): Bu kavrama göre, dönem içinde hissedarlara yapılan ödemeler ve onların işletmeye koyduğu tutarlar hariç olmak kaydıyla, eğer net varlıkların dönem sonundaki finansal (para cinsinden) tutarı dönem başındaki finansal (para cinsinden) tutarını aşıyorsa bir gelir elde edilmiş demektir. Nominal (finansal) sermayenin devamlılığı nominal parasal birimlerle veya sabit satın alma gücü birimleri ile ölçülebilir. Sermayenin korunması (devamlılığı) kavramı, işletmenin devamlılığını sağlamak istediği sermayesini nasıl tanımladığına bağlıdır. Bu kavram sermaye kavramı ile kâr kavramı arasında bir bağlantı kurar. Söz konusu kavram hangi kârın ölçüleceğini belirler. Bu kavramın belirlenmiş olması bir işletmenin sermayesinin getirisi ile işletmenin sermayesinde meydana getirdiği artış arasında bir ayırım yapabilmeyi ön şarttır. Sadece, sermayenin devamlılığı için gereken varlık girişlerinin üzerindeki varlık artışları kâr olarak tanımlanabilir ve dolayısıyla sermayenin getirisi olarak düşünülebilir. Böylece, gelirlerden, giderler (eğer hesaba katılıyorsa, sermaye koruma düzeltmesini de içermek üzere) düşüldükten sonra kalan tutar kâr olarak belirlenir. Eğer giderler gelirlerden fazla ise bu durumda kalan net zarardır.

Sermayenin Üretim Gücünün Korunması (Fiziki Sermayenin Devamlılığı): Bu kavrama göre, dönem içinde hissedarlara yapılan ödemeler ve onların işletmeye koyduğu tutarlar hariç olmak kaydıyla, eğer net varlıkların dönem sonundaki fiziki üretim kapasitesi (veya faaliyet kapasitesi) dönem başındaki fiziki üretim kapasitesini (veya faaliyet kapasitesini) aşıyorsa bir gelir elde edilmiş demektir. Sermayenin Üretim Gücünün Korunması (Fiziki sermayenin devamlılığı) kavramı cari

¹³⁵ TMS, Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve, 4.59

maliyet esasının dikkate alınmasını gerektirir. Nominal (finansal) sermayenin devamlılığı kavramı ise belirli bir ölçüm esası kullanılmasını gerektirmez. Bu kavramın benimsenmesi halinde seçilecek olan maliyet esası, işletmenin hangi tür finansal sermaye kavramını devam ettirmeyi amaçladığına bağlıdır.

Bahsi geçen iki sermayenin korunması devamlılığı kavramı arasındaki temel fark işletmenin varlıklarının ve borçlarının fiyatlarındaki değişikliklerin etkilerinin nasıl değerlendireceğine bağlıdır. Genel olarak, eğer işletme dönem sonunda dönem başındaki kadar sermayeye sahipse sermayesini devam ettirmiş demektir. Dönem başındaki sermayeyi devam ettirmek için gereken tutarın üzerindeki sermaye kısmı, kâr olarak tanımlanır.¹³⁶

Ölçüm esaslarının ve sermayenin korunması kavramlarının seçimi finansal tabloların hazırlanmasında kullanılacak olan muhasebe modellerini belirler. Farklı muhasebe modelleri değişik derecelerde uygunluk ve güvenilirlik gösterir. Diğer alanlarda olduğu gibi, yönetim, uygunluk ve güvenilirlik arasında bir denge kurmayı amaçlamalıdır. Kavramsal Çerçeve bir dizi muhasebe modeline uygulanabilir ve seçilen kavrama göre finansal tabloları hazırlamak ve sunmak konusunda da rehberlik sağlamaktadır.¹³⁷

¹³⁶ TMS, Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve, 4.62

¹³⁷ TMS, Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve, 4.65

BÖLÜM 3. ERTELENMİŞ VERGİ KAVRAMI VE FİNANSAL TABLOLARDA RAPORLANMASI

3.1.VERGİLERİN SINIFLANDIRILMASI VE VERGİ ERTELEME YÖNTEMLERİ

Gelir vergilerine ilişkin muhasebe standartlarının hepsinde (gerek TMS 12 olsun, gerek UMS 12 olsun, gerek Sermaye Piyasası Kanunu ve Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu ilgili tebliği olsun) işletmelerin gelirleri üzerinden alınan, gelir ve kurumlar vergisinin muhasebeleştirilmesi açıklanmaktadır.¹³⁸ Esas neden ilgili çıkar gruplarına en güvenilir, doğrulanabilir, açıklanabilir ve karşılaştırılabilir durumu yansıtmaktır.

Burada esas sorun şu aşamada ortaya çıkmaktadır. Kâr üzerinden hesaplanan kurumlar bir gider unsurudur veya kârın bir unsurudur. Vergi mevzuatı kurumlar vergisini kârın bir dağıtım unsuru olarak kabul etmektedir.¹³⁹ Bu yaklaşımın ana nedeni kurumlar vergisinin, kurumlar vergisi matrahına ulaşma sırasında bir gider unsuru olarak kabul edilmemesinden kaynaklanmaktadır.¹⁴⁰ Bu yaklaşım literatürde “Vergi Borçları Yöntemi” olarak adlandırılmaktadır. Nitekim Türkiye’de halen bu görüş geçerliliğini korumaktadır.¹⁴¹

Kâr üzerinden hesaplanan kurumlar vergisinin gider olarak gösteren yaklaşımlar “Vergi Etkili Muhasebe Yöntemleri” olarak adlandırılır. Vergi etkili muhasebe yöntemlerinde vergiler kâr elde edilmesi sırasında işletmenin katlandığı giderlerden sayılır ve ilişkin oldukları gelir ve giderler ile aynı dönemlerde tahakkuk ettirilerek muhasebeleştirilir. Kurumlar vergisi eğer yapılan işin maliyeti ise genel kabul görmüş muhasebe ilkelerinden dönemsellik ilkesinin (Bu ilke belirli bir dönemde satılan

¹³⁸ Bedri, s. 79.

¹³⁹ Güliz Fulya Şen, s. 131.

¹⁴⁰ Bozdağ, s. 74.

¹⁴¹ Fulya Sevinç, s. 77.

malın maliyeti ve giderlerinin, ancak o dönemin satışları ve hâsılatı ile karşılaştırılmasını öngörmektedir) kurumlar vergisi gideri için de uygulanması gerekmektedir. Gelir tablosunun bu başlık altında yansıtacağı da dönemin gelir tablosundaki vergi öncesi gelirine karşılık gelen bir gider olacaktır. Bu uygulama kurumlar vergisinin ilgili olduğu gelir ve gider kalemlerinin muhasebeye yansıdığı dönemlerde vergi karşılığı gideri olarak bu gelir ve gider kalemlerinin altında yer almasıdır. Şayet bu gelir ve gider kalemlerinin bir kısmı muhasebe dışında vergilendirilebilir kâra ulaşırken erteleniyor ve bu şekilde ödenecek kurumlar vergisine ulaşıyorsa, dönemin kurumlar vergisi karşılığı giderinin ertelenen kalemlere isabet eden kurumlar vergisi yükümlülüğü dâhil olarak finansal tablolara yansıtılması gerekmektedir.

Vergi ertelemesine ilişkin iki tür yaklaşımdan söz edilmektedir. Bunlardan ilki vergi borçları yöntemi ve diğeri de vergi etkili muhasebe yöntemidir.

3.1.1. Vergi Borçları Yöntemi

Vergi hukukunun kurum vergisini kârın bir dağıtım unsuru olarak kabul etmesidir. Nedeni ise kurumlar vergisinin, kurumlar vergisi matrahına ulaşma aşamasında bir gider unsuru olarak kabul edilmemesinden kaynaklanmaktadır. Halen ülkemizde bu yöntem geçerlidir. Bu yöntemi savunanlara göre teşebbüslerin safi gelirleri üzerinden alınacak gelir veya kurumlar vergisi, aslında teşebbüs kârının devlette paylaşılmasından başka bir şey değildir.¹⁴² Dolayısıyla bir dönemin faaliyet sonuca tekabül eden gelir veya kurumlar vergisi ile ilgili olarak herhangi bir muhasebe kaydına ve bilanço ve kâr tablosunda ayrı bir hesapta göstermesine gerek yoktur.¹⁴³ Bu yöntem kullanılmaya karar verilmişse hesapların anlaşılabilir kılınması için dipnotlarda durumun açıklanması gerekir. Yapılan bu açıklamalar bilançoda ve kâr tablosunda ortaya çıkan net kâr tutarının, bileşik olma özelliğinin kaybolmasına sebep olmuştur.

¹⁴² Güliz Fulya Şen, s. 132.

¹⁴³ Çetin Hacıosmanoğlu, “12 Numaralı Uluslararası Muhasebe Standardının (Gelir ve Kurumlar Vergisinin Muhasebeleştirilmesi Standardı) Kısa Bir Analizi”, <http://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=1347> (14.05.2013)

Hesapların şeffaflığı açısından bir takım sorunlar yaratmaktadır, bu sorunların üstesinden gelebilmek için, vergi etkili muhasebe yöntemleri geliştirilmiştir.¹⁴⁴

Buraya kadar olan kısımdaki söylenenleri toparlayacak olursak, şirketlerin ödemesi gereken vergiler vardır. Ancak bu vergiler muhasebe ilkelerine uygun olarak değil de, vergi mevzuatına uygun olarak hesaplanmaktadır.¹⁴⁵ Bu durumda, vergi mevzuatı uyarınca ilgili dönemde devlete ödenmesi öngörülen vergi ile muhasebe ilkeleri ve standartları doğrultusunda hesaplanmış vergi öncesi net kâr rakamı ile şirketin tâbi olduğu vergi oranı çarpılarak elde edilen vergi olmak üzere elimizde iki farklı vergi tutarı olacaktır. Bunun için de yapılması gereken üç farklı alternatif yöntem vardır. Bunlar sırasıyla:

- Hiçbir şey yapılmaz. Vergi borçları yaklaşımı bunu savunur. Ama bunu yaptığımızda vergi harcamaları ile gelir tablosu sonucunda elde ettiğimiz kâr arasında tutarsızlık ortaya çıkacaktır.
- Vergi harcamaları ile muhasebe ilkelerine uygun hazırlanmış gelir tablosu arasındaki yalnızca geçmiş dönemlere ait farklılıkların hesaplanması yöntemi benimsenebilir. Bu yönteme “Erteleme Yöntemi” denmektedir.
- Muhasebe ilkelerine göre hesaplanmış vergi öncesi net kâr üzerinden gelecekte ödenecek vergileri hesaplama ve kaydetme şeklinde bir yöntem benimsenebilir. Bu yönteme ise “Yükümlülük Yöntemi” denmektedir.

3.1.2. Vergi Etkili Muhasebe Yöntemleri

Bu yöntemde teşebbüs kârına tekabül eden gelir ve kurumlar vergisi o kârın elde edilmesi için yapılması zorunlu bir gider niteliğindedir.¹⁴⁶

Vergi etkili muhasebe yönteminde dönem net kârına ulaşmak için dönemler arasında kurumlar vergisinin dağıtılması gerekir. Dönemler itibariyle kurumlar vergisinin ne kadarlık bir kısmının finansal tablolara yansıtılacağına ilişkin olarak “Tam

¹⁴⁴ Haciosmanoğlu.

¹⁴⁵ Bedri, s. 81.

¹⁴⁶ Haciosmanoğlu.

Tahakkuk Yaklaşımı” ve “Kısmi Tahakkuk Yaklaşımı” olmak üzere başlıca iki yaklaşım bulunmaktadır.¹⁴⁷

Vergi etkili muhasebe yöntemini benimseyenler, ödenecek verginin kârın bir dağıtım unsuru değil, yapılan işin bir maliyeti olarak kabul etmektedirler. Bu yaklaşıma göre kurumlar vergisi bir giderdir ve uygulanabilir olduğu sürece diğer giderlerde olduğu gibi ait oldukları gelir unsurları ile eşleştirilerek bunlarla aynı dönemde muhasebeleştirilmelidirler¹⁴⁸ Dolayısıyla vergi öncesi kârdan o kâra cari vergi tarifesini göre tekabül eden gelir / kurumlar vergisi için bir karşılık ayrılması gereklidir.¹⁴⁹ Karşılık ayırma işleminin muhasebeleştirilmesi ve ilgili finansal tablolara (gelir tablosu ve bilanço) aktarılmasıyla ilgili üç yöntem bulunmaktadır. Bu yöntemler, yükümlülük yöntemi, net vergi borçları yöntemi ve erteleme yöntemleridir.

3.1.2.1.Yükümlülük Yöntemi

Bu yöntemde cari zamanlama farklarının ileride gerçekleşeceği beklenen vergi etkileri dikkate alınır. Gerçekleşeceği beklenen vergi etkileri gelecekte fiilen ödenmesi gerekecek vergi borcuna ilişkin olarak yükümlülük veya ilerideki dönemlerle ilgili vergilerin peşin ödenmiş olmalarını içeren avans niteliğindeki ödemeleri temsil etmek üzere “varlık” olarak belirlenir ve gösterilirler. Bundan dolayı, “Peşin Ödenmiş Vergi Borcu” gelecekteki oluşabilecek tutarların doğru olarak gösterebilmeleri için yeni konulan vergileri veya vergi oranındaki değişiklikleri de kapsayacak şekilde ayarlanmalıdır.¹⁵⁰

Yapılacak olan bu ayarlama dönemin vergi öncesi kârı 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

¹⁴⁷ Erpek, s. 44.

¹⁴⁸ Yıldırım, s. 3.

¹⁴⁹ Bozdağ, s. 75.

¹⁵⁰ Mehmet Özbirecikli, “Ertelenmiş Vergi Kavramı ve Bilanço Üzerine Etkileri,” *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, Sayı 2 (Haziran 1999), s. 114.

değişmelerin dikkate alınarak hesaplanmasıdır. Bu uyarılama da dönem vergi öncesi kâr zararından tahsis suretiyle yapılacaktır.¹⁵¹

Bu yöntem uygulandığında belli bir dönemin vergi gideri aşağıdaki unsurları kapsamaktadır. Bunlar sırası ile aşağıdaki gibidir:

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

Yükümlülük yöntemi vergi dağıtımına (vergilendirilebilir kâr ile muhasebe kârı arasındaki sürekli farklardan arınmış) vergi öncesi muhasebe kârının bir fonksiyonu olan vergi giderinin tahakkuku gözüyle bakar. Ancak, vergi öncesi muhasebe amaçlı kârı oluşturan kalemler farklı vergi oranları ile vergilendirilebilir.¹⁵² Dönemin vergi gideri ile ödenecek vergi tutarı arasındaki fark ya gelecek dönemlerde ödenecek bir borç ya da peşin ödenmiş vergilerden doğan bir varlıktır. Gelecek dönemler ile ilgili vergi yükümlülüğünün tahmini tutarı ile peşin ödenmiş vergiler zamanlama farklarının ortadan kalkacağı dönemlerde geçerli olması beklenen vergi oranları ile hesaplanır.¹⁵³ Vergi oranlarında gelecek dönemlerde uygulanabileceği belirtilen bir değişikliğin açıklanmaması durumunda, mevcut vergi oranına göre hesaplama yapılır.

Yükümlülük yöntemi bilânçoya dayanır, diğer bir deyişle işletmenin alacak ve borçlarının doğru bir şekilde gösterilmesi temel unsurdur. Ertenmiş vergi, ya ileride ödenecek vergiye ilişkin bir borç veya peşin ödenmiş vergi nedeni ile bir varlık kalemidir. Ancak maliyeye karşı alacak ve borcun tutarı, gelecekteki vergi oranına

¹⁵¹ Bozdağ, s. 76.

¹⁵² Bedri, s. 88.

¹⁵³ Fulya Sevinç, s. 85.

bağlıdır; çünkü gelecek dönemlerdeki vergi oranının kestirilmesi gerekir ve gelir tablosunda, saptanan vergi gideri yer alır.¹⁵⁴

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.¹⁵⁵

3.1.2.2.Erteleme Yöntemi

Bu yöntemde cari zamanlama farklarının vergi etkileri, ortadan kalkacakları gelecek dönemlere ertelenmekte ve bu dönemlerde dikkate alınmaktadır. Bilançoda gösterilen “Peşin Ödenmiş Vergi Gideri” veya “Ertelenmiş Vergi Borcu” bakiyelerinin ileride elde edecekleri para tahsiline ilişkin veya para ödemesine ilişkin hakları ve para ödemesine ilişkin borçları (beklenen fiili ödeme veya tahsilat tutarları) belirttikleri kabul edilmediğinden bunlar yeni konulan vergileri ya da vergi oranlarındaki değişimleri yansıtmak üzere ayarlamalara tabi tutulmazlar.¹⁵⁶

Bu yaklaşıma göre dönemin vergi giderleri aşağıdaki unsurlardan oluşmaktadır:

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

Erteleme yöntemi, oluşan geçici farkların (bunlar zamanlama farkından kaynaklanmaktadır çoğunlukla) içinde bulunulan dönemin kârına etkisini hesaplamaktadır. Her dönem ödenecek olan vergi tutarı, vergi öncesi kâra bağlıdır. Ama birebir aynı değildir. Bunun sebebi, önceki dönemlerden farklı bir vergi oranının

¹⁵⁴ Fahir Bilginoğlu, “Muhasebe Hukukumuzun Uluslararası Muhasebe Standartlarına Uyumunda Ulaşılan Düzey ve Ertelenmiş Vergiler,” *İ.Ü. İşletme Fakültesi Dergisi*, Cilt 23, Sayı 2 (Kasım, 1994), s. 12.

¹⁵⁵ Bedri, s. 89.

¹⁵⁶ Özbirecikli, s. 114.

olması, önceki dönemlerden hâlihazırda bir ertelenmiş vergi tutarının olması ve sürekli farklardır. Bunun dışında vergi gideri, vergi öncesi kârın bir fonksiyonudur.¹⁵⁷

Erteleme yönteminde, erteleme nedeniyle gelecek dönemlerde ödenecek olan vergiler “Ertelenmiş Vergi Borçları” adlı bir yükümlülük hesabı altında, ileride düşülecek vergiler ise, “Ertelenmiş Vergi Alacakları” adlı bir varlık hesabında gösterilir. Burada şu iki hususa dikkat edilmelidir, birinci husus ertelenmiş vergi borcu veya alacağının en fazla üç dört yıl içinde kapatılması olup, ikinci husus ise gelecekte vergi oranlarında meydana gelecek değişikliklerin herhangi bir surette dikkate alınmamasıdır.¹⁵⁸

Cari dönem ödenecek gelir vergisi, vergilendirilebilir kr ve ilgili vergi oranı temel alınarak hesaplanmaktadır. Zamanlama farklarının oluşma veya giderilmesinden doğan “Ertelenmiş Vergi Borcu ve Alacağı” ise, bu dönemde yaratılmış dönemsel farklılıklardan veya geçmişte kaydedilmiş ertelenmiş vergi borç ve alacaklarının düzeltilmesinden kaynaklanan, ödenecek veya indirilecek gelir vergisi tutarını kapsar.¹⁵⁹

Erteleme yöntemi gelir tablosunu öne çıkarır, amaç eşleştirme ilkesine göre belirlenen dönem kârı ve dönem gideri arasında ilinti olmasıdır. Bunun sonucunda belirlenen vergi gideri ertelenmiş vergi gider kadar düzeltilir. Erteleme yöntemine göre ayarlama yapmanın esası, dönemin vergi oranı ile ertelenmiş vergi tutarının hesaplanmasıdır.¹⁶⁰ Erteleme yönteminde amaç sadece dönem net kâr / zararını doğru belirlemektir.¹⁶¹

3.1.2.3.Net Vergi Borçları Yöntemi

Bu yöntem, bilanço aktif ve pasif kalemlerinin değerlendirilmesinde vergilendirilebilirlik ve vergiden düşülebilirlik nispetlerinin de rol oynadığı fikrine dayanmaktadır.¹⁶² Bu yöntemin savunucuları, bir ekonomik malın değerini, kullanım değeri ve vergiden düşülmesine bağlayan düşüncelerdir. Bir ekonomik malın kullanımı

¹⁵⁷ Bedri, s. 83.

¹⁵⁸ Hacıosmanoğlu.

¹⁵⁹ Güliz Fulya Şen, s. 134.

¹⁶⁰ Bilginoğlu, s. 12.

¹⁶¹ Süer, *Ertelenmiş Vergilerin Finansal Raporlamadaki Yeri ve Önemi*, s. 56.

¹⁶² Fulya Sevinç, s. 90.

vergiden düşülmüyorsa, düşülene göre daha düşüktür. Mallar vergi etkilerine göre, sıralanabilir ve düzeltme yapılabilir. Gelir tablosunda gerçekten ödenen vergi gideri gösterilir.¹⁶³ Örnek vermek gerekirse, amortisman tabii bir varlığı ele aldığımızda vergi amaçlı olarak düşülen amortisman tutarının vergi etkisinin ilgili varlığın değerini azalttığı ileri sürülebilir.¹⁶⁴

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

Bu yöntem ilk geliştirilen yöntem olduğundan, erteleme ve yükümlük yöntemlerinin kullanılmaya başlanılmasından sonra kullanılabilirliğini yitirmiştir. Bu yöntemin en yaygın kullanımı, şirket satın alma uygulamasında elde edilen varlık ve borçların raporlanmasında bir değerlendirme tekniği şeklinde olmuştur.¹⁶⁵

¹⁶³ Bilginoğlu, s. 13.

¹⁶⁴ Fulya Sevinç, s. 90.

¹⁶⁵ Süer, *Ertelenmiş Vergilerin Finansal Raporlamadaki Yeri ve Önemi*, s. 63

3.2.ERTELENMİŞ VERGİ KAVRAMI

Ertelenmiş vergiler kavramının ülkemiz muhasebe yazınında ve uygulamasında yer almasının temel nedeni, 1990'lı yılların başına kadar, muhasebe uygulamasının vergi hukuku çerçevesinde yürütülmesidir.¹⁶⁶ 1994 yılında uygulamaya giren “Tek Düzen Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğ” ile kâr kavramı daha da belirginleşmiş, bu aşamada vergiye tabi kâr ve ticari kâr kavramları ortaya çıkmıştır. Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'nin uygulamaya başlandığı 1994 yılına kadar, işletmeler aynı hesap dönemi için farklı bilanço düzenlemek zorundaydılar.¹⁶⁷ İşte bu aşamada vergiye tabi kâr (mali kâr) üzerinden hesaplanan vergi tutarı ile muhasebe kârı (ticari kâr) üzerinden hesaplanan vergi tutarı arasındaki farka ertelenmiş vergi denir.¹⁶⁸ Başka bir tanımlama ise ertelenmiş vergi, dönem sonunda vergiye tabi kâr (mali kâr) üzerinden hesaplanan vergi değeri ile finansal tablolarda raporlanan ticari kâr üzerinden hesaplanan vergi tutarı arasındaki farktır.¹⁶⁹ Ertelenmiş vergi, bir varlıktan fayda temin edilmesinin veya bir borcun ödenmesinin ileride gerçekleşeceği beklentisi nedeniyle bu varlığın veya borcun (yükümlülüğün) muhasebedeki kayıtlı değeri ile vergi değeri arasında oluşan geçici farklar üzerinden hesaplanan vergidir.¹⁷⁰ Ertelenmiş vergiler konusu, işletmelerin elde ettikleri kazançlar üzerinden hesaplanan vergiler ile ilgili bir konudur.¹⁷¹ Bu nedenle işletmelerin düzenledikleri finansal tablolarda mali kâr

¹⁶⁶ Bilginoğlu, s. 10.

¹⁶⁷ İrfan Sarıkaya, “Ticari Kâr – Mali Kâr Ayrımında Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği ve Ticari Kârdan Mali Kâra Geçiş”, <http://webcache.googleusercontent.com/search?q=cache:Cj1V73Rk8nQJ:www.onerymm.com.tr/downloadm.php%3Ffilename%3DTicariMaliKarAyrimi+ndaMuhasebeSistemiUygulamaGenelTebliğiveTicariKardanMaliKaraGecis.pdf+irfan+sar%C4%B1kaya+ticari+kar+mali+kar&cd=1&hl=tr&ct=clnk&gl=tr>, (14.05.2013)

¹⁶⁸ Handan Sümer Göğüş, “Ertelenmiş Vergi ve Muhasebeleştirilmesi,” *İSMMMÖ Mali Çözüm Dergisi*, Sayı 101 (Eylül – Ekim, 2010), s. 13.

¹⁶⁹ İsmail Ufuk Mısırlıoğlu, “Kurum Kazancı Üzerinden Hesaplanan Vergilerin Raporlanması,” *İSMMMÖ Mali Çözüm Dergisi*, Sayı 72 (Temmuz – Ağustos - Eylül, 2005), s. 52.

¹⁷⁰ Ömer Tekşen, “TMS 12 Gelir Vergileri Standardına Göre Ertelenmiş Verginin İncelenmesi ve Muhasebeleştirilmesi,” *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, Cilt 15, Sayı 2 (2010), s. 299.

¹⁷¹ Süer, Yiğit Bora Şenyiğit, “Amortisman Uygulamasının Ertelenmiş Vergiler Üzerindeki Etkisi ve Finansal Tablolarda Raporlanması,” *İSMMMÖ Mali Çözüm Dergisi*, Sayı 74 (Ocak – Şubat - Mart, 2006), s. 201.

ön plana çıkmakta ve temel muhasebe kavramlarına göre düzenlenmesi gereken tablolarda vergi kanunlarının hakimiyeti oluşmaktadır.¹⁷²

Ertelenmiş vergi borç ve alacakları, yürürlükte olan veya bilanço tarihi itibarıyla yürürlüğe giren vergi oranları üzerinden hesaplanmaktadır. Mali kârın artan veya azalan oranlı vergilendirildiği durumlarda, ertelenen vergi ve borç alacakları, geçici farkların ortadan kalkmasının beklendiği dönemlerde mali kâra (mali zarara) uygulanması beklenen ortalama vergi oranları kullanılarak hesaplanmaktadır.¹⁷³

Ertelenmiş vergi kavramının amacı, literatürde dönemsellik ilkesi ile ilişkilendirilmiştir.¹⁷⁴ Dönemsellik ilkesi, işletmenin sürekli olması nedeniyle sınırsız kabul edilen ömrünün, belli dönemlere bölünmesi ve her dönemin faaliyet sonuçlarının diğer dönemlerden bağımsız olarak saptanmasını ifade etmektedir.¹⁷⁵ Bu kapsamda bir dönemde yapılan işlemlerin tüm vergisel sonuçları da, vergi otoriteleri tarafından kabul edildikleri döneme bakılmaksızın, ilgili dönemde dikkate alınmalı ve o dönemin hesaplarına intikal ettirilmelidir.

Nitekim TMS 12 Standardı, vergiyi işletmenin katlandığı bir gider unsuru olarak ele almakta ve verginin ilgili olduğu gelir ve giderlerle aynı dönemde tahakkuk ettirilerek muhasebeleştirilmesini öngörmektedir.¹⁷⁶ Bu çerçevede, ertelenmiş vergi kavramının muhasebenin tahakkuk esası ile ilişkili olduğunu söylemek de mümkündür.¹⁷⁷ Bölüm 2’de gördüğümüz üzere Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve’de tahakkuk, gerekli özellikleri taşıması halinde bir finansal tablo unsurunun bilanço ya da gelir tablosuna dahil edilmesi sürecini ifade etmektedir.

¹⁷² Mısırlıoğlu, “Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine Göre Ertelenmiş Vergilerin Finansal Tablolarda Raporlanması,” *Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, Cilt 4, Sayı 16 (Haziran, 2001), s. 183.

¹⁷³ Barış Sipahi, “Muhasebe Uyumlaştırma Çabaları İçerisinde Ertelenmiş Vergi,” *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi* (Haziran, 2004), s. 120.

¹⁷⁴ Ayça Sandıkçioğlu, “Finansal Raporlamada Ertelenmiş Vergi Uygulamaları ve İMKB’de İşlem Gören Şirketler Üzerinde İnceleme”, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2009), s. 11.

¹⁷⁵ Mehmet Güven, “Vergi Mevzuatımızda Dönemsellik ve Tahakkuk İlkesi”, http://www.batiymm.com.tr/_5/2007/07-27.htm (13.05.2013)

¹⁷⁶ Tunç Köse, Emrah Ferhatoğlu, “Gelir Vergilerine İlişkin Muhasebe Standardı (TMS 12) Kapsamında Sabit Kıymet Yenileme Uygulamasının Değerlendirilmesi,” *Muhasebe ve Denetim Bakış Dergisi*, Sayı 29 (Eylül, 2009), s. 63.

¹⁷⁷ Sandıkçioğlu, s. 12.

Ertelenmiş vergi farklarını kısaca dönemler arası vergi kaymaları olarak da tanımlayabiliriz. Ertelenmiş vergi farklarının oluşmasının nedeni ise, temel muhasebe kavramları ile vergi kanunları arasındaki farklılıklar olarak nitelendirebiliriz. Ertelenmiş vergiyi formülize edecek olursak:¹⁷⁸

Ertelenmiş Vergi = Ticari Kâra Göre Hesaplanan Vergi – Mali Kâra Göre Hesaplanan Vergi

Bu aşamada ortaya şu husus çıkmaktadır. Ticari kâra göre hesaplanan vergi ile mali kâra göre hesaplanan vergi arasında fark oluşturacak iki unsur bulunmaktadır. Bunlar sürekli farklar ve geçici farklardır. Ertelenmiş vergi konusunu geçici farklar oluşturur. Diğer bir ifadeyle bu fark gelecek dönemlerde ortadan kalkacak farklılıklar sonucu oluşur. Yani, ertelenmiş vergi bir varlığın ya da bir borcun (yükümlülüğün) muhasebede kayıtlı değeri ile vergi değeri arasındaki farktan oluşan geçici farklar sebebiyle oluşur ve bu farklar üzerinden hesaplanarak bulunur.¹⁷⁹ Bu hesaplama sırasında, mali kâr ile ticari kâr arasında yürürlükte bulunan vergi mevzuatının etkisiyle ortaya çıkan ve diğer dönemlerde ortadan kalkmayan sürekli farklar (vergiden istisna edilmiş gelirler ile kanunen kabul edilmeyen giderleri örnek olarak verebiliriz) dikkate alınmakta ancak dönemsellik ilkesi gereğince ortaya çıkan geçici farkların vergi etkisi dikkate alınmamaktadır.¹⁸⁰

Ertelenmiş vergi hesaplanırken aşağıdaki işlemlerin takip edilmesi gerekir:¹⁸¹

- Bilançodaki unsurların kayıtlı değerleri (defter değerleri) ve vergiye esas değerleri belirlenir.
- Bilançodaki unsurların cari dönemin sonunda tanınan gelecekteki vergi sonuçlarına ilişkin vergilendirilebilir ve indirilebilir geçici farkları belirlenir.
- Herhangi bir ilgili muhasebeleştirme istisnası ve mahsup etme işlemi dikkate alındıktan sonra bu geçici farklardan doğan ertelenmiş vergi varlığı ve ertelenmiş vergi borcu hesaplanır ve muhasebeleştirilir.

¹⁷⁸ Yıldırım, s. 12.

¹⁷⁹ Baran Aslan, s. 58.

¹⁸⁰ Volkan Demir, “Ertelenmiş Vergi Kavramı ve Bilgi Değeri, Türkiye’de Anlatılması ve Anlaşılmasındaki Zorluk ve Nedenleri,” *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı 290 (Kasım, 2009), s. 75.

¹⁸¹ Süer, *Ertelenmiş Vergilerin Finansal Raporlamadaki Yeri ve Önemi*, s. 63.

- Faaliyet dönemi boyunca ertelenmiş vergi varlığı ve ertelenmiş vergi borcundaki yeni hareketler kâr / zarar kapsamında ertelenmiş vergi gideri / geliri şeklinde muhasebeleştirilir. Bu durum, herhangi bir muhasebe standardının direkt olarak öz kaynaklarda veya bir işletme birleşmesinin unsuru olarak muhasebeleştirilmesini gerektirmediğinde geçerli olacaktır.

İlk üç işlem çalışma kağıtları üzerinde yapılır. Son işlem ise ayarlama kayıtlarının yapılmasını gerektirir.

Buna göre net geçici farklar, aktif farkları toplamı ile pasif farkları toplamı arasındaki farktır.¹⁸²

Aktif farkları toplamının pasif farkları toplamını aşması halinde ertelenen vergi yükümlülüğü oluşur. Çünkü cari dönemde vergi avantajı elde etmek için gelecek dönemlere ertelenebilecek indirimlerden cari dönemde yararlanılmakta ve bu yüzden sonraki dönemlere, finansal tablolarda raporlanan kâr açısından, bir vergi yükümlülüğü devretmektedir.¹⁸³ Ertelenmiş vergi borcu (yükümlülüğü), vergiye tabi geçici farklar sebebiyle takip eden dönemlerde ödenecek vergi tutarıdır. Vergiye tabi geçici farklar vergi matrahına geçişte muhasebe kârından düşülen tutarları ifade etmektedir. Ertelenmiş vergi borcu (yükümlülüğü) vergiye tabi geçici farklara vergi oranının uygulanması suretiyle bulunmaktadır.¹⁸⁴

Pasif farkları toplamının aktif farkları toplamından fazla olması halinde ise ertelenen vergi varlığı söz konusu olur. Bunun da nedeni, gelecek dönemlere devredebilecek bir vergi avantajının cari dönemde kullanılmasıdır.¹⁸⁵ Ertelenmiş vergi varlığı olarak ifade edilen tutar, mali zarar, sonraki dönemlere taşınan vergi avantajları ile indirilebilir geçici farklardan oluşan toplamın, vergi oranı ile ilişkilendirilmesi

¹⁸² Süer, *Ertelenmiş Vergilerin Finansal Raporlamadaki Yeri ve Önemi*, s. 64.

¹⁸³ Mısırlıoğlu, “Kurum Kazancı Üzerinden Hesaplanan Vergilerin Raporlanması”, ss. 54-55.

¹⁸⁴ Ümit Gücenme, Aylin Poroy, “Vergilerin Muhasebeleştirilmesi, Ertelenen Vergi Varlık ve Yükümlülükleri,” *Muhasebe ve Denetim Bakış Dergisi*, Sayı 21 (Ocak, 2007), s. 5.

¹⁸⁵ Mısırlıoğlu, “Kurum Kazancı Üzerinden Hesaplanan Vergilerin Raporlanması”, s. 55.

suretiyle bulunmaktadır. İndirilebilir geçici farklar vergi matrahına geçişte muhasebe kârına eklenen tutarları ifade etmektedir.¹⁸⁶

Ertelenmiş vergi borcu ve alacağının aşağıdaki gibi ifade edilmektedir:¹⁸⁷

Aktif Farkları Toplamı > Pasif Farkları Toplamı ise; Ertelenen Vergi Yükümlülüğü oluşur.

Aktif Farkları Toplamı < Pasif Farkları Toplamı ise; Ertelenen Vergi Varlığı oluşur.

Aktif Farkları Toplamı = Pasif Farkları Toplamı ise; Ertelenmiş Vergi Farkı oluşmaz.

3.2.1.Sürekli Farklar

Süreklilik arz eden farklar vergi mevzuatına göre mali kârın tespitinde hiçbir zaman kabul edilmeyen giderler ile hiçbir zaman vergilendirilmeyecek gelirlerden kaynaklanır ve bu farklar sonraki dönemlerde ortadan kalkması söz konusu olmadığından gelecek dönemlerin vergi gelir ve giderini etkilemez, dolayısıyla ertelenmiş vergi varlığı veya ertelenmiş vergi yükümlülüğü oluşturmaz. Bunun içindir ki sürekli farklar için herhangi bir muhasebesel işlem yapılmaz.¹⁸⁸ Bir dönemin muhasebe kârı ile vergiye tabi kârı arasında ortaya çıkan ve sonraki dönemlerde ortadan kalkmayacak olan bu farklar, ülkenin vergi mevzuatından kaynaklanmaktadır. Vergi kanunları tarafından kabul edilmeyen bu giderler olmaya devam ettikçe, sürekli farklar da olacaktır.¹⁸⁹

Kanunen kabul edilmeyen giderler, vergiye tabi kâr ile muhasebe kârı arasındaki en önemli farklardan biridir. Bu giderler muhasebe kârı açısından, diğer giderlerden farklı bir nitelikte değildir. Vergiye tabi kârın bulunmasında, muhasebe kârının tespitinin ardından kanunen kabul edilmeyen giderler belirlenecek; sonrasında

¹⁸⁶ Gücenme, Poroy, s. 5.

¹⁸⁷ Mısırlıoğlu, “Kurum Kazancı Üzerinden Hesaplanan Vergilerin Raporlanması”, s. 55.

¹⁸⁸ Ahmet Kavak, “TMS 12 Gelir Vergileri Standardı Uygulaması ve Vergi Değeri ile Muhasebe Değeri Arasındaki Farklılıkların Analizi”, ASMMMO VI. Muhasebe Uygulamaları ve Vergi Mevzuatı Sempozyumu, (Antalya, 02-06.03.2008), s. 42.

¹⁸⁹ Bedri, s. 12.

bu gider kâra eklenecektir. Hesaplama sonucunda ortaya çıkan yeni tutar üzerinden vergi hesaplaması yapılacaktır.¹⁹⁰

Belirli giderlerin vergi mevzuatında faaliyet gideri kabul edilmemesi veya belirli gelirlerin vergiden muaf olması örneğinde olduğu gibi, yalnızca mali mevzuata göre mali tablolara girmiş giderler veya gelirler olabilir. Ancak bu durumda söz konusu farklılık ileriki dönemlerde ortadan kalkamayacağına göre, gelecek dönemlerin "vergi gideri" etkilenmeyecektir; çünkü sürekli bu farklılık kalacağından ertelenmiş vergi oluşmaz.¹⁹¹ Ertelenmiş vergi varlığı veya borcu oluşmadığı için de herhangi bir işlem yapmaya gerek kalmaz. Bu yüzden de mali kâr üzerinden hesaplanan vergi tutarı, dönemin vergi gideri olarak dönem kârından indirilir ve net kâra ulaşılır.¹⁹²

Uygulanmakta olan vergi kurallarına göre, vergi matrahının tespitinde hiçbir zaman gider olarak indirilmesi kabul edilmeyen giderler ile hiçbir zaman vergilendirilmesi söz konusu olmayan gelirler (istisnalar) ilgili vergi kanunu ve madde numaraları ile aşağıda belirtilmiştir:¹⁹³

Sürekli farklılık yaratan kanunen kabul edilmeyen giderler:

- 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 41. maddesinde yer alan giderler,
- 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 11. maddesinde sayılan giderler,
- 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 58. maddesi hükmü uyarınca indirim konusu yapılabilen katma değer vergisi,
- 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 30/d maddesi hükmü gereğince Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunu kapsamında kazancın tespitinde gider olarak indirimi kabul edilmeyen yani kanunen kabul edilmeyen giderler için ödenen katma değer vergisi,
- 197 sayılı Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu'nun 14. maddesinde yazılı taşıtların motorlu taşıt vergileri,

¹⁹⁰ Bedri, s. 12.

¹⁹¹ Bilginoğlu, s. 11.

¹⁹² Azzem Özkan, "TMS-12 Gelir Vergileri Standardına Göre Ertelenmiş Vergiler ve Muhasebe Uygulamaları," *Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, Sayı 32 (Ocak – Haziran, 2009), s. 98.

¹⁹³ Kavak, s. 25.

- 6802 sayılı Gider Vergiler Kanunu'nun 39. maddesi kapsamında ödenen özel iletişim vergileri,
- 5602 sayılı Şans Oyunları Hasılatından Alınan Vergi Fon ve Payların Düzenlenmesi Hakkında Kanunu'nun 6. maddesine istinaden ödenen şans oyunları vergisi.

Sürekli farklılık yaratan gelirler (istisnalar):

- 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5. maddesinde yer alan ve kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlar,
- 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu'nun geçici 3. maddesi yer alan ve kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlar,
- 4490 sayılı Türk Uluslararası Gemi Sicili Kanunu'nun 12. maddesi kapsamında elde edilen ve kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlar,
- 4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu'nun geçici 2. maddesi kapsamında elde edilen ve kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlar.

3.2.2. Geçici Farklar

Bir varlığın veya borcun bilançodaki defter değeri ile bunların vergi açısından taşıdıkları değerler arasındaki farklar sonraki finansal raporlama dönemlerinde ortadan kalkmaktadır.¹⁹⁴ Yani hem vergi yasaları hem de muhasebe kuramına göre aynı niteliğe sahip bazı varlık / kaynak, gelir / giderlerin gerçekleşme ve / veya kâr / zarara intikal ettiği dönem nedeniyle farklılaşması söz konusu olabilir. Bundan başka aynı niteliğe sahip bu unsurların ticari ve mali bilançolara alınması sırasında, bu unsurlara değer biçme işlemi farklı amaçlar nedeniyle farklılaşabilir. İşte bu farklılaşmalar geçici farkları oluşturur.¹⁹⁵ Buradaki önemli bir husus bu farkların geçici olmasıdır, yani önümüzdeki dönemlerde bu farklılıklar değiş tokuş olacaktır ve zaman içerisinde ticari (muhasebe) kâr ile mali (vergilendirilebilir) kâr eşitlenecektir, yani bu farklar sonraki

¹⁹⁴ Süer, *Ertelenmiş Vergilerin Finansal Raporlamadaki Yeri ve Önemi*, s. 40.

¹⁹⁵ Bedri, s. 61.

finansal raporlama dönemlerinde ortadan kalkmaktadır. Bu nedenle ertelenmiş vergiyi doğuran bu farklar geçici veya zamanlama farkları adını almaktadır.¹⁹⁶

Geçici farklar iki ayrı durumda ortaya çıkar.¹⁹⁷ Gelir ve giderlerin doğma zamanı ile vergi mevzuatına göre tanınma zamanlarının farklı oluşuna bağlı olarak meydana gelen geçici farklar ki bu farklara zamanlama farkları da denilir. Bu farklar gelecek dönemlerde varlığın tahsili veya giderleşmesi veya borcun ödenmesi yada gelir kaydedilmesi ile ortadan kalkarlar. Örneğin, kıdem tazminatı karşılığının ayrıldığı dönemde ticari kârın tespitinde gider olarak yazmamıza rağmen mali kârın tespitinde KKEG olarak dikkate alınmaktadır ve kıdem tazminatının ödendiği dönemde fark ortadan kalkmaktadır. Önceki dönemde indirim kabul edilmediği için matraha ilave edilen karşılık gideri bir vergi varlığı yaratmakta, vergi yasalarıyla indirilebilir duruma geldiğinde matrahtan düşülmektedir. Bir başka deyişle matraha ilave edildiği dönemde ödenen vergi, matrahtan indirildiği dönemde mahsup edilmektedir. Önceki yıllarda matraha ilave edilmesi nedeniyle peşin ödenen vergi niteliğindeki tutarlar, izleyen yıllarda matrahtan indirilebilir hale gelinceye kadar, bir vergi varlığı olarak nitelendirilir ve bu varlık bilanço aktifinde gösterilir.

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

Geçici farklar, bir varlığın veya borcun TFRS'ye göre hazırlanmış finansal durum tablosundaki (bilanço) defter değeri ile (TFRS değeri) bu varlık veya borçların vergi mevzuatı açısından taşıdıkları değerler (vergi değeri) arasındaki zamanlama farklarını ifade etmektedir.¹⁹⁸ Bir diğer ifade ile, muhasebe standartları ve vergi yasaları arasında varlık ve kaynakların değerlendirme ölçülerinin aynı olmamasından kaynaklanan

¹⁹⁶ Süer, Şenyigit, "Amortisman Uygulamasının Ertelenmiş Vergiler Üzerindeki Etkisi ve Finansal Tablolarda Raporlanması", s. 203.

¹⁹⁷ Kavak, s. 45.

¹⁹⁸ Volkan Demir, s. 75.

farklar geçici farklardır.¹⁹⁹ Buradan anlaşılacağı üzere ertelenmiş vergiler bilanço yaklaşımına göre hesaplanmaktadır.

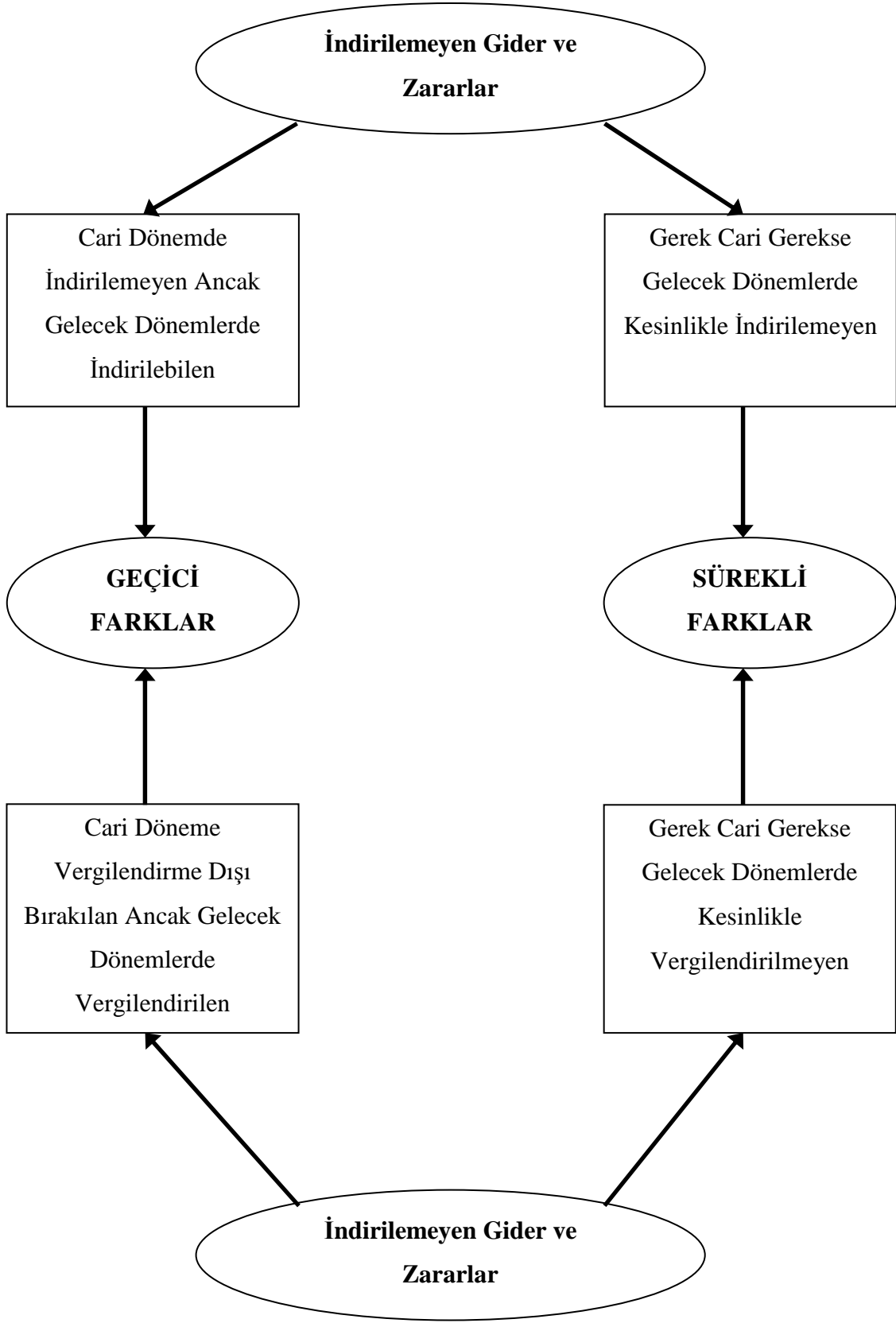
Geçici farklar kapsamında ele alınan zamanlama farkları ise dört farklı şekilde ortaya çıkmaktadır. Bunlar aşağıdaki gibidir:²⁰⁰

- Aynı hesap döneminde muhasebe kurallarına göre gelir olmayan fakat vergi mevzuatına göre mali kâra dahil edilen kalemler,
- Aynı hesap döneminde muhasebe kurallarına göre gelir olan fakat vergi mevzuatına göre mali kâra dahil edilmeyen kalemler,
- Aynı hesap döneminde muhasebe kurallarına göre gider olmayan fakat vergi mevzuatına göre mali kârın saptanmasında indirilen giderlere dahil edilen kalemler,
- Aynı hesap döneminde muhasebe kurallarına göre gider olan fakat vergi mevzuatına göre mali kârın saptanmasında indirilen giderlere dahil edilmeyen kalemler.

¹⁹⁹ Kavak, s. 47.

²⁰⁰ Necdet Sağlam, Salim Şengel, Bünyamin Öztürk, *UFRS-UMS Uyumlu Türkiye Muhasebe Standartları Uygulaması Yorum-Açıklama-Örnekler, 1.Baskı*, Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları, 2007, s. 32.

Şekil 3.1 Geçici Fark ve Sürekli Fark Ayrımı



Geçici farklar, vergiye tabi geçici farklar ve indirilebilir geçici farklar olmak üzere ikiye ayrılmaktadır.

3.2.2.1.Vergiye tabi geçici farklar

Muhasebe ilkelerine göre cari dönemde gelir olarak kaydedilen, ancak vergi mevzuatı tarafından gelecek dönemlerde kabul edilecek gelirler, geçici farkları oluşturur.²⁰¹ İşletme bir varlık satın aldığı anda bunun ilerleyen dönemlerde kendisine ekonomik fayda olarak geri döneceğini bilir. Bu varlığın hesaplara kaydedilirken kullanılan kayıt değeri, eğer vergi değerini aşarsa, vergilendirilebilir ekonomik faydanın miktarı, vergiden indirilebilir tutarı da aşacaktır. İşte “vergiye tabi geçici fark” denilen husus tam olarak budur. Vergiye tabi farklar dolayısıyla gelecekte ödenmesi gereken vergilerin tutarı, ertelenmiş vergi borcu olarak mali tablolara yansıtılmaktadır. Bunun kimi istisnaları olmakla beraber genelde vergiye tabi farklar, ertelenmiş vergi borcu olarak muhasebeleştirilmektedir. Son olarak, belirtmek gerekir ki, işletme varlığın kayıtlı değerini kazanmaya başladıkça, vergiye tabi geçici farklar azalacaktır.²⁰²

Başka bir tanımlamada ise vergiye tabi geçici farklar aktif kalemlerin muhasebe değerinin vergiye esas değerinden daha fazla olmasından ortaya çıkan geçici farklarla, pasif kalemlerin muhasebe değerinin vergiye esas değerinden daha düşük olmasından ortaya çıkan geçici farklar toplamıdır.²⁰³ Vergiye tabi geçici farklar gelecekte ödenecek bir ertelenmiş vergi yükümlülüğü (borcu) oluşturur.

Vergiye tabi geçici farklar, gelecek dönemlerde faydalanma veya ödeme yapıldığında o dönemlerin vergiye tabi kârını veya zararını belirlerken vergiye tabi tutarları oluşturmaktadır. Vergilendirilebilir geçici farklara bazı örnekler şunlardır.²⁰⁴

- Hisse senetleri değer artış kazançları,
- Verilen çekler reeskont gelirleri,

²⁰¹ Azzem Özkan, s. 102.

²⁰² Bedri, s. 41.

²⁰³ Akdoğan, “UMS-12 Gelir Vergileri Standart Hükümlerine Göre Dönem Karından İndirilecek Vergi Giderinin Hesaplanması ve Ertelenmiş Vergilerin Muhasebeleştirilmesi,” *Muhasebe ve Denetim Bakış Dergisi*, Sayı 17 (Ocak, 2006), s. 3.

²⁰⁴ Remzi Örtün ve Diğerleri, *Türkiye Muhasebe Finansal Raporlama Standartları (TMS-TFRS)*, 1.Baskı, Ankara: Gazi Kitabevi, 2007, s. 150.

- Vadesiz borçlar reeskont gelirleri,
- Varlık değer artış kazançları (Gelecek dönemlerde vergilendirilecek),
- Geliştirme giderleri,
- Yenileme fonu.

TMS 12 standardı vergilendirilebilir geçici farkların ortaya çıktığı tüm durumlarda ertelenmiş vergi borcunu tanımlamaktadır. Ancak aşağıda belirtilen iki istisnai durumun varlığı halinde vergilendirilebilir geçici fark ortaya çıkmış olsa dahi, ertelenmiş vergi borcu mali tablolara yansıtılmamaktadır:²⁰⁵

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

3.2.2.2.İndirilebilir geçici farklar

Bir yükümlülüğün bilançoda izlenen kayıtlı değerinin gelecekte ekonomik fayda sağlayacak şekilde işletmeden çıkması ile itfa edilmesi mümkündür. İşletmeden bu şekilde çıkan kaynakların tamamının veya bir bölümünün yükümlülüğünün kayıtlara alındığı dönemden sonraki dönemlerde, mali kârın tespitinde indirim konusu yapılabildiği durumlarda, yükümlülüğün kayıtlı değeri ile vergi değeri arasında geçici bir fark ortaya çıkmaktadır. Bu fark, indirilebilir geçici farktır. İndirilebilir geçici farklar, gelecek dönemlerde vergi matrahından indirilecek olan tutarlardır.²⁰⁶

Bu geçici farklar gelecek dönemlerde vergi matrahından indirilebilecek tutarları oluştururlar. Bu tutarlar sonucunda, eğer yükümlülüğün değeri gelecek dönemlerin kârından indirilebiliyorsa, cari dönem için “ertelenmiş vergi alacağı” oluşmuş demektir. Aynı durum varlıklar için de geçerlidir. Varlığın defter değeri, vergi değerinden daha düşükse, bu fark gelecek dönemlerde “ertelenmiş vergi alacağı” oluşturur. İndirilebilir farkların olduğu durumlarda genellikle, ertelenmiş vergi de

²⁰⁵ Fulya Sevinç, s. 97.

²⁰⁶ Fulya Sevinç, s. 101.

oluşmaktadır. Bunun kimi istisnaları olmakla beraber genelde indirilebilir farklar “ertelenmiş vergi alacağı” olarak muhasebeleştirilmektedir.²⁰⁷

Başka bir ifade ile vergi mevzuatımızın ilgili vergilendirme döneminde kabul etmediği, daha sonraki vergilendirme dönemlerinde kabul edeceği giderlerin vergisi peşin ödenmiş olacaktır. Gelecek dönemlerde vergi mevzuatının kabul etmesiyle peşin ödenen bu vergi gideri geri kazanılacağı için işletmeye bir alacak doğuracaktır.²⁰⁸ İndirilebilir geçici farkların etkisiyle finansal tablolarımızda bu durum ertelenmiş vergi alacağı (varlığı) olarak raporlanacaktır.

İndirilebilir geçici farklara bazı örnekler şunlardır:²⁰⁹

- Kıdem tazminatı karşılığı giderleri,
- Diğer borç ve gider karşılığı giderleri,
- Alınan çekler reeskont giderleri,
- Vadesiz alacak reeskont giderleri,
- Fazla ayrılan amortisman giderleri,
- Hisse senedi değer azalış zararları,
- Aktif karşılık giderleri (Gelecek dönemlerde indirilebilecek).

Genellikle indirilebilir geçici farkların oluştuğu her durumda, gelecekte vergiye tabi kâr elde etmek suretiyle ertelenmiş vergi alacağı hesaplanmakta ve mali tablolara yansıtılmaktadır. Ancak bu durumun iki istisnası bulunmaktadır:²¹⁰

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

²⁰⁷ Bedri, s. 29

²⁰⁸ Azzem Özkan, s. 99.

²⁰⁹ Örtün ve Diğerleri, s. 149.

²¹⁰ Fulya Sevinç, s. 101.

3.2.3.Vergi Değeri Kavramı

Vergiye esas değer, vergi dzenlemeleri kapsamında bir varlık veya ykumluluk ile gelecek dnemlerde vergi matrahını etkileyecek tutarlardır.²¹¹ Diğer bir ifadeyle, bir varlık veya ykumluluk unsurunun vergi yasalarınca kabul edilen ve vergi matrahının tespitinde esas alınacak değerdir.²¹²

Bazı kalemlerin vergiye esas değeri olmakla birlikte bunlar finansal durum tablosuna (bilançoya) varlık ve borç olarak yansıtılmazlar. Örneğin, araştırma giderleri oluştukları dönemin muhasebe kârının hesabında gider olarak dikkate alınırlar, ancak daha sonraki bir döneme kadar vergiye tabi kârın (mali zararın) belirlenmesinde gider olarak kabul edilmeyebilirler. Araştırma giderlerinin gelecek dnemlerde vergi otoritelerinin vergi hesabında gider olarak indirimine izin verdiği tutardan oluşan vergiye esas değeri ile sıfır olan defter değeri arasındaki fark, ertelenmiş vergi varlığı doğuran indirilebilir bir geçici farktır.²¹³

Konsolide finansal tablolarda geçici farklar, varlık ve borçların konsolide finansal tablolardaki defter değerlerinin bunların uygun vergiye esas değerleri ile karşılaştırılması suretiyle belirlenir. Konsolide vergi beyannamelerinin verilmesinin yasal olarak mümkün olduğu durumda vergiye esas değer, konsolide vergi beyannamesi esas alınarak belirlenir. Konsolide vergi beyannamelerinin söz konusu olmadığı durumlarda vergiye esas değer, gruba ait işletmelerin her birinin vergi beyannamesi dikkate alınarak tespit edilir.²¹⁴

3.2.3.1.Varlığın Vergi Değeri

TMS 12 standardına göre bir varlığı vergiye esas değeri, işletmenin gelecekte söz konusu varlığın defter değeri tutarında sağlayacağı vergiye tabi ekonomik yarardan vergisel açıdan gider olarak indirilebilecek olan tutarı ifade eder. Eğer ilerideki

²¹¹ Güliş Fulya Şen, s. 130.

²¹² Yıldız Özerhan, Serap Yanık, *Açıklamalı ve Örnek Uygulamalı Türkiye Muhasebe Standartları Türkiye Finansal Raporlama Standartları, 1.Baskı*, Ankara: Türmob Yayınları, 2012, s. 507.

²¹³ TMS 12, p.9

²¹⁴ TMS 12, p11

ekonomik faydalar vergiye tabi olmayacaksa, anılan varlığın vergiye esas değeri defter değerine eşittir.²¹⁵

Bu tanım aşağıdaki formülle ifade edilebilmektedir:²¹⁶

Varlığın vergiye esas değeri = Muhasebe standartlarına göre belirlenmiş değer – gelecekte vergilendirilebilir tutarlar + gelecekte indirilebilir tutarlar

Varlığın vergiye esas değerinin belirlenmesiyle ilgili formülü şu örnek tabloyla le açıklayabiliriz:

Tablo 3.1 Varlığın Vergiye Esas Değerinin Belirlenmesi

İşlem Örneği	Kayıtlı Değer	Gelecekte Vergilendirilebilir Tutarlar	Gelecekte İndirilebilir Tutarlar	Vergiye Esas Değer
Gelecek Aylara Ait Giderler (Kuruluş ve örgütlenme) 20.000,00 TL, ödendiğinde vergisel açıdan tümüyle indirilebilir.	20.000,00	(-) 20.000,00	0,00	0,00
Ticari Alacaklar (net) 120.000,00 TL, Şüpheli Alacak Karşılığı 25.000,00 TL, vergi matrahında satış geliri olarak raporlanmış	120.000,00	0,00	25.000,00	145.000,00
Makine ve Teçhizat 60.000,00 TL, kayıtlı değeri 20.000,00 TL, vergi kurallarına göre birikmiş amortismanı 25.000,00 TL	20.000,00	(-) 20.000,00	35.000,00	35.000,00
Faiz Alacağı 5.000,00 TL, gelir olarak raporlanmış ancak tahsil edilinceye kadar vergilendirilmez	5.000,00	(-) 5.000,00	0,00	0,00

²¹⁵ TMS 12, p.7

²¹⁶ Süer, *Ertelenmiş Vergilerin Finansal Raporlamadaki Yeri ve Önemi*, s. 67.

Varlığın vergiye esas değerini aşağıdaki örnekler ile açıklayabiliriz:

- Bir makinenin maliyeti 5.000,00 TL'dir. Vergi açısından içinde bulunulan dönemde ve önceki dönemlerde ayrılan amortisman tutarı 2.000,00 TL'dir. Makinenin kalan maliyeti gelecek dönemlerde ya amortisman ayırmak suretiyle ya da satış sırasında kalan maliyet olarak düşülebilecektir. Bu makineyi kullanarak elde edilen gelir vergiye tabidir, satış sonucu oluşan kâr da vergiye tabidir. Satışın zararlı sonuçlanmasında da zarar vergi açısından indirilebilir durumdadır. Hali hazırda makinenin vergiye esas değeri 3.000,00 TL'dir.
- Tahakkuk ettirilmiş olan faiz alacaklarının defter değeri 900,00 TL'dir. Bununla ilgili faiz gelirleri nakit esasına göre vergiye tabi olacaktır. Bu durumda faiz alacaklarının vergiye esas değeri sıfırdır.
- Satışlardan alacakların defter değeri 15.000,00 TL'dir. İlgili satış geliri vergiye tabi kârın (mali zararın) tespitinde dikkate alınmıştır. Alacakların vergiye esas değeri 15.000,00 TL'dir.
- Bir bağlı ortaklıktan tahsil edilecek temettünün defter değeri 6.500,00 TL'dir. Temettü geliri işletmede vergiye tabi değildir. Esas olarak bu varlığın değerinin tamamı gelir olarak muhasebeleştirilmiş olan ekonomik yarardan indirilebilir durumdadır. Sonuç olarak temettü alacaklarının vergiye esas olan değeri 6.500,00 TL'dir.
- Finansal alacak olarak muhasebeleştirilmiş olan verilmiş bir borcun defter değeri 2.500,00 TL'dir. Verilen borç geri alındığında bunun herhangi bir vergisel sonucu olmayacaktır. Bu alacağın vergiye esas değeri 2.500,00 TL'dir.

3.2.3.2.Borcun Vergi Değeri

TMS 12 standardına göre borcun vergiye esas değeri, onun defter değerinden bu borçla ilgili olarak gelecek dönemlerde vergi açısından indirilebilir tutarlar düşüldükten sonra kalan tutardır. Avans olarak alınmış olan hasılat örneğinde, ilgili

borcun vergiye esas değeri alınan avansın tutarından gelecek dönemlerde vergiye tabi olmayacak olan gelir tutarları düşüldükten sonra kalan değerdir.²¹⁷

Bu tanım aşağıdaki formülle ifade edilebilmektedir:²¹⁸

Borcun vergiye esas değeri = Muhasebe standartlarına göre belirlenmiş değer + gelecekte vergilendirilebilir tutarlar - gelecekte indirilebilir tutarlar

Borcun vergiye esas değerinin belirlenmesiyle ilgili formülü şu örnekle açıklayabiliriz:

Tablo 3.2 Borcun Vergiye Esas Değerinin Belirlenmesi

İşlem Örneği	Kayıtlı Değer	Gelecekte Vergilendirilebilir Tutarlar	Gelecekte İndirilebilir Tutarlar	Vergiye Esas Değer
Karşılıklar 10.000,00 TL ödeninceye kadar vergisel açıdan indirilemez (vergi kurallarına göre vergi matrahından indirilmesi kabul edilinceye kadar)	10.000,00	0,00	(-) 10.000,00	0,00
Ticari Boręlar 50.000,00 TL vergi matrahından gider olarak indirilmiş durumda	50.000,00	0,00	0,00	50.000,00
Gelecek Aylara Ait Gelirler (Üyelik Geliri) 2.000,00 TL tahsil edildiğinde vergilendirilir.	2.000,00	0,00	(-) 2.000,00	0,00
Ödenecek Giderler 9.000,00 TL ödendiğinde indirilebilir	9.000,00	0,00	(-) 9.000	0,00
Ödenecek Cezalar 1.500,00 TL vergisel açıdan indirilemez	1.500,00	0,00	0,00	1.500,00

²¹⁷ TMS 12, p.8

²¹⁸ Süer, *Ertelenmiş Vergilerin Finansal Raporlamadaki Yeri ve Önemi*, s. 68.

Borcun vergiye esas değerini aşağıdaki örnekler ile açıklayabiliriz:

- Kısa vadeli borçlar; defter değeri 6.000,00 TL olan, tahakkuk ettirilmiş giderleri içermektedir. İlgili gider, vergi açısından nakit olarak ödendiğinde gider yazılabilecektir. Gider tahakkukunun vergiye esas değeri sıfırdır.
- Kısa vadeli borçlar, peşin olarak tahsil edilen ve defter değeri 3.000,00 TL olan faiz gelirini içermektedir. İlgili faiz geliri nakit olarak tahsil edildiğinde vergi matrahına dahil edilmiştir. Peşin olarak tahsil edilen faiz gelirinin vergiye esas değeri sıfırdır.
- Kısa vadeli borçlar, defter değeri 4.000,00 TL olan tahakkuk ettirilmiş giderleri içermektedir. İlgili gider vergi açısından hali hazırda gider yazılmıştır. Tahakkuk ettirilmiş giderin vergiye esas değeri 4.000,00 TL'dir.
- Kısa vadeli borçlar defter değeri 850,00 TL olan tahakkuk ettirilmiş ceza ve tazminat içermektedir. Ceza ve tazminatlar vergi açısından gider kabul edilmemektedir. Tahakkuk ettirilen ceza ve tazminatların vergiye esas değeri 850,00 TL'dir.
- Bir kredi borcunun defter değeri 1.200,00 TL'dir. Kredinin geri ödemesi yapıldığında herhangi bir vergisel sonuç doğmamaktadır. Kredinin vergiye esas değeri 1.200,00 TL'dir.

Varlıkların ve borçların kayıtlı değerleri ile vergiye esas değerlerinin karşılaştırılması sonucu ortaya çıkan geçici farklardan doğan ertelenmiş vergi varlığı ve ertelenmiş vergi borçları aşağıdaki gibidir.²¹⁹

²¹⁹ Süer, *Ertelenmiş Vergilerin Finansal Raporlamadaki Yeri ve önemi*, s. 70.

Tablo 3.3 Kayıtlı Değer ile Vergiye Esas Değerin Karşılaştırılması

Varlık / Borç	Kayıtlı Değer, Vergiye Esas Değerden Düşük / Yüksek	Geçici Fark Türü	Ertelenmiş Vergi Varlığı / Borcu
VARLIK	YÜKSEK	VERGİLENDİRİLEBİLİR	BORÇ
VARLIK	DÜŞÜK	İNDİRİLEBİLİR	VARLIK
BORÇ	YÜKSEK	İNDİRİLEBİLİR	VARLIK
BORÇ	DÜŞÜK	VERGİLENDİRİLEBİLİR	BORÇ

3.3.ERTELENMİŞ VERGİLERİN RAPORLANMASINA İLİŞKİN MUHASEBE STANDARTLARI

Ertelenmiş vergiler konusu ile Finansal Muhasebe Standartları Kurulu'nun yayınladığı 109 No.lu standardı (FASB 109): “Gelir Vergileri Muhasebesi” ve Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu'nun yayınladığı 12 numaralı Uluslararası Muhasebe Standardı (IAS 12): “Gelir Vergileri (Kâr Üzerinden Alınan Vergiler)” başlıca uluslararası düzenlemeleri oluşturmaktadır.²²⁰

3.3.1.Finansal Muhasebe Standartları No.109 (FASB 109)

Amerika Birleşik Devletleri'nde 1887 yılında kurulan ve bir özel sektör kuruluşu olan Amerikan Yeminli Serbest Muhasebeciler Enstitüsü (AICPA), 1934 yılında kurulan ve bir kamu kuruluşu olan ABD Sermaye Piyasası Kurulu (SEC), ve 1973 yılında kurulan ve bir özel sektör kuruluşu olan Finansal Muhasebe Standartları Kurulu (FASB), Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerinin (US GAAP) oluşturulmasında etkili olan kuruluşlardır. Ayrıca, AICPA tarafından kurularak 1939 - 1959 yılları arasında 51 adet bülten yayınlayan Muhasebe Prosedürleri Komitesi (CAP) ile yine AICPA tarafından kurularak 1959-1973 yılları arasında 31 adet bildiri

²²⁰ Süer, *Ertelenmiş Vergilerin Finansal Raporlamadaki Yeri ve Önemi*, s. 70.

yayınlayan Muhasebe İlkeleri Kurulu (APB) US GAAP standartlarının meydana gelmesinde etkili olan kuruluşlardır.²²¹

Amerika Birleşik Devletleri'nde ertelenmiş vergiler ile ilgili uygulanan standart "yükümlülük" yaklaşımını benimseyen 109 no'lu Gelir Vergileri Muhasebesi standardıdır.²²²

1973 yılına Finansal Muhasebe Standartları Kurulu, Amerika birleşik Devletleri'nde para ve sermaye kuruluşları için muhasebe standartlarını yayımlamaya başlamıştır. 1988 yılının Aralık ayında ertelenmiş vergilerle ilgili Finansal Muhasebe Standartları Kurulu 96 no'lu muhasebe standardını yayımlamıştır.²²³

15 Aralık 1992 yılında ise ilgili 96 no'lu standardı kaldırarak yerine 109 no'lu Gelir Vergileri Muhasebesi Standardını yayımlamıştır.²²⁴ Bu standart 1992 sonrasında başlayan mali yıllar için geçerli olup, erken uygulama imkanı da bulunmaktadır.

3.3.2.Uluslararası Muhasebe Standartları No.12 (IAS 12)

Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu ilk defa Temmuz 1979 yılında IAS 12 adı altında "Gelir Üzerinden Alınan Vergiler" (Accounting for Taxes on Income) adlı standardı yayımlamıştır. 1996 yılına kadar bu standart ile ilgili bazı ufak tefek değişiklikler yapılmıştır. 1996 yılında ise yürürlük tarihi 01.01.1998 olan 12 no'lu "Gelir Vergileri" (Income Taxes) başlıklı standart yayınlanmıştır. Bu standart ile en önemli husus ise ertelenmiş vergilerin belirlenmesiyle ilgili hususlar olmuştur. 1979 yılında yayınlanan standartta ertelenmiş vergilerin erteleme yöntemine (gelir tablosu odaklı yaklaşıma) ya da yükümlülük yöntemine (bilanço odaklı yaklaşıma) göre hesaplanması gerekmekteydi. 1996 yılında yayınlamam 12 no'lu standart ise erteleme

²²¹ Şükriye Gül Kötüoğlu, "Uluslararası Muhasebe Standartları Paralelinde Türkiye ve Amerikan Muhasebe Standartları'nın Bazı Standartlarda Karşılaştırılması", (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Gaziantep Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2008), s. 79.

²²² Süer, *Ertelenmiş Vergilerin Finansal Raporlamadaki Yeri ve Önemi*, s. 70.

²²³ Süer, *Ertelenmiş Vergilerin Finansal Raporlamadaki Yeri ve Önemi*, s. 71.

²²⁴ Price Waterhouse Cooper, *Guide To Accounting For Income Taxes*, 2007, s. 243.

yönteminin kullanılmasını yasaklamış, sadece yükümlülük yönteminin kullanılmasını gerekli kılmıştır.²²⁵

3.3.3. Türkiye Muhasebe Standartları No.12 (TMS 12)

12 No.lu Uluslararası Muhasebe Standardının çevirisi olan TMS 12, her ne kadar İngilizcesine uygun olarak “Gelir Vergileri” olarak isimlendirilmiş olsa da kurum kazancı üzerinden hesaplanan vergiler veya kâr üzerinden alınan vergiler olarak anlaşılması gerekmektedir.²²⁶

Standardın temel amaçları, gelirler üzerinden hesaplanan vergilerin muhasebeleştirilmesi ve ticari kâr ile mali kâr ya da varlık ve yükümlülüklerin defter değeri ile vergiye esas değeri arasında oluşan farklılıklardan doğan vergi avantajlarının veya dezavantajlarının etkisinin ticari bilançoya yansıtılmasıdır.²²⁷

TMS 12 Gelir vergileri standardı 31.12.2005 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için uygulanmak üzere ilk olarak 28.03.2006 tarih ve 26122 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanmıştır.

Söz konusu Standart, Uluslararası Muhasebe Standartlarında meydana gelen değişikliklere paralellik sağlanması amacıyla.²²⁸

- 28.10.2006 tarih ve 26330 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 39 sıra no’lu,
- 15.07.2006 tarih ve 26583 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 53 sıra no’lu,
- 15.07.2007 tarih ve 26583 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 64 sıra no’lu,
- 13.08.2008 tarih ve 26966 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 66 sıra no’lu,
- 13.08.2008 tarih ve 26966 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 67 sıra no’lu,
- 13.08.2008 tarih ve 26966 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 71 sıra no’lu,
- 13.08.2008 tarih ve 26966 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 83 sıra no’lu,

²²⁵ Süer, *Ertelenmiş Vergilerin Finansal Raporlamadaki Yeri ve Önemi*, s. 71.

²²⁶ Özerhan, Yanık, s. 503.

²²⁷ Veli Ulvi Sevinç, “TMS 12 ve Söz Konusu Standardın Banka Bilanço ve Kâr-Zarar Tablosuna Etkileri”, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2010), s. 4.

²²⁸ TMS 12 s.1

- 27.04.2010 tarih ve 27564 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 181 sıra no’lu,
- 20.03.2011 tarih ve 27880 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 211 sıra no’lu,
- 20.03.2011 tarih ve 27880 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 212 sıra no’lu,
- 28.0.2011 tarih ve 28098 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 217 sıra no’lu,

tebliğler aracılığıyla güncellenmiştir.

Üçüncü değişiklik, Standartta “PB (Para Birimi) ve YTL” şeklinde geçen ibarelerin “TL” olarak değiştirilmesine ilişkin olup, 31.12.2006 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için geçerlidir.

Dördüncü ve altıncı değişiklik yeni yayımlanan TMS 1 tarafından yapılmış olup, esas itibariyle 31.12.2008 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için geçerlidir. Yeni TMS 1’in erken uygulanma imkânı da bulunmaktadır. Erken uygulanma durumunda ilgili değişiklikler 31.12.2007 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için geçerlidir.

Beşinci değişiklik yeni yayımlanan TFRS 3 tarafından yapılmış olup, esas itibariyle 30.06.2009 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için geçerlidir. Yeni TFRS 3’ün erken uygulanma imkânı da bulunmaktadır. Erken uygulanma durumunda ilgili değişiklik 31.12.2007 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için geçerlidir.

Birinci, ikinci, yedinci, sekizinci ve onuncu değişiklikler ise doğrudan TMS 12 tarafından yapılmış olup, birinci değişiklik 31.12.2005, ikinci değişiklik 31.12.2006, yedinci değişiklik 31.12.2007, onuncu değişiklik 31.12.2011, sekizinci değişiklik 31.12.2012 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için geçerlidir.

Dokuzuncu değişiklik ise yeni yayımlanan TFRS 9 tarafından yapılmış olup, 31.12.2012 tarihinden sonra başlayan dönemler için geçerlidir.

On birinci değişiklik TFRS 11 tarafından yapılmış olup, 31.12.2012 tarihinden sonra başlayan hesap d6nemleri için geçerlidir.

3.4.ERTELENMİŞ VERGİLERİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ VE RAPORLANMASI

İşletmelerin b6y6kl6ę6 ve Şekli ne olursa olsun, geekleŐtirdięi işlemlerin çoğu işletmenin varlıkları ve bu varlıkların kaynakları 6zerinde değişme yaratırlar. Bu işlemlere mali işlemler adı verilir.²²⁹ Mali nitelikteki bu işlemler bir s6re zinciridir ve bu s6re kaydetme, sınıflandırma, 6zetleme ve analiz etme ile son bulmaktadır. S6recin ilk aşaması olan kaydetme aşaması mali nitelikli işlemlere ait bilgilerin belgelendirilerek toplanması, daha sonra sunulması ve yorumlanmaya hazırlanması için belirli Şekillerde ve kurallara g6re muhasebe defterlerine yazılması işlemdir. En son aşaması raporlama olan bu sistemin en 6nemli kısmıdır. Bilgi kullanıcıların ihtiyaına yarayacak olan bilgiler bu aşamada oluşur ve ilgililere sunulur.

Çalışmamızın bu b6l6mde ertelenmiş vergilerin muhasebeleştirilmesi, finansal tablolarda ne Şekilde raporlanması gerektiği ve finansal tablo analizine olan etkileri incelenecektir.

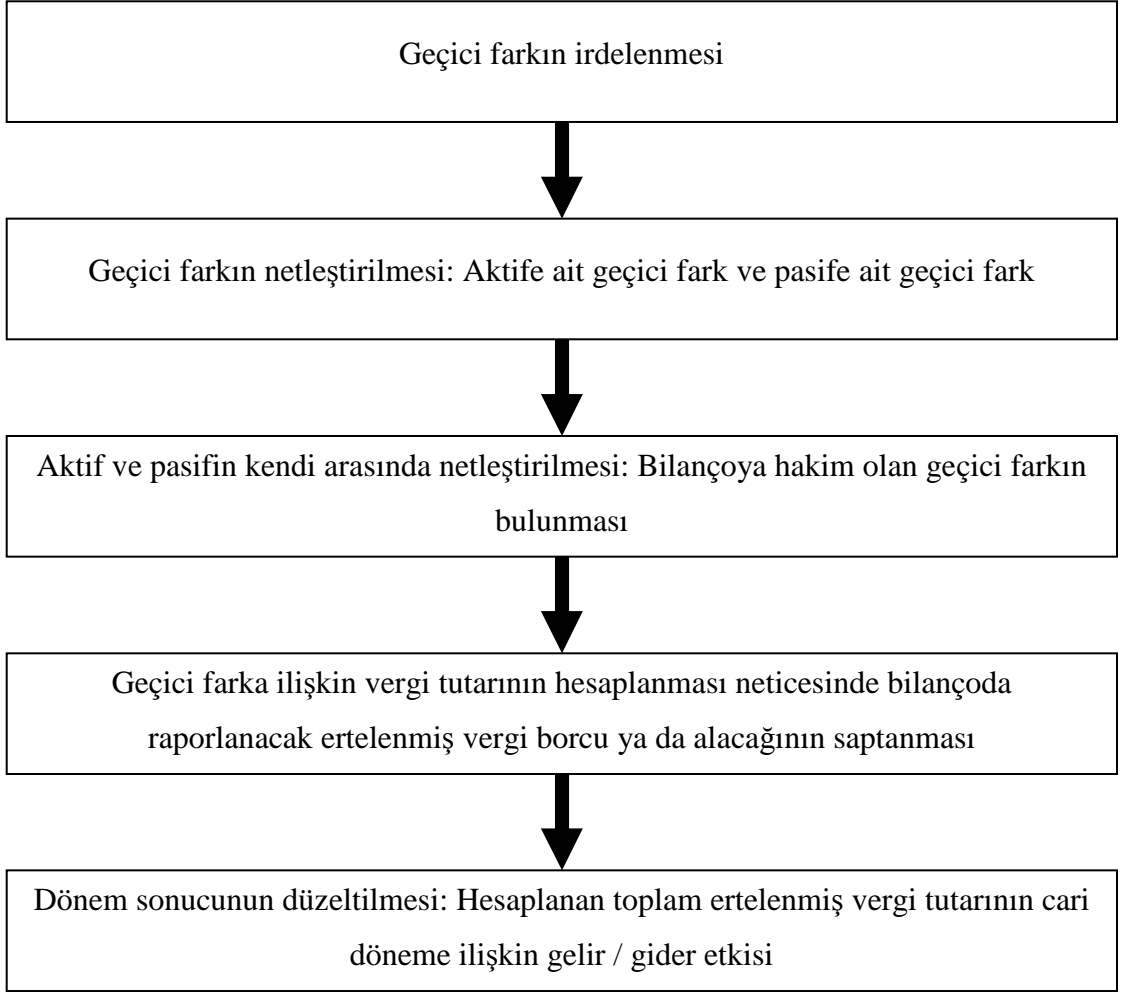
3.4.1.Ertelenmiş Vergilerin Muhasebeleştirilmesi

Ertelenmiş vergilerin muhasebeleştirilmesinden 6nce hesaplanması gerekmektedir. S6z konusu hesaplama ile ilgili aŐamalar aşağıda g6sterilmiŐtir.²³⁰

²²⁹ Zekiye Rende ve Diğerleri, *Envanter ve Bilanço*, 1.Baskı, Eskişehir: Anadolu 6niversitesi Yayınları, 2012, s. 3.

²³⁰ G6ę6Ő, s. 22.

Şekil 3.2 Ertelenmiş Vergi Hesaplanması Aşamaları



Ertelenmiş verginin hesaplanması için öncelikle aktiflerde ve pasiflerde yer alan tüm bilanço kalemleri geçici fark açısından incelenmelidir. Bunun için bilançoda yer alan kalemlerin muhasebe değerleri ile vergi değerleri arasındaki farklar tespit edilir, bir liste yapılır.

Söz konusu listelemeden sonra bilançonun aktifi ve pasifi kendi içinde netleştirilir. Yani aktif kalemlerin farkları toplanıp ya indirilebilir geçici fark ya da vergilendirilebilir geçici fark olmak üzere bilançonun aktifinde baskın olan geçici fark hesaplanır. Aynı işlem bilançonun pasifi için de gerçekleştirilir. Daha sonraki adımda ise bilanço genelinde geçerli olan etkin farkı bulmak üzere aktif ve pasif için bulunan farklar karşılıklı olarak netleştirilir. Bu aşamadan sonra bilançoda raporlanmak üzere ertelenmiş vergi borcu ya da ertelenmiş vergi alacağı hesaplaması yapılır. Bunun için

bilançonun geneline hakim olan geçici fark tutarı ile cari dönem vergi oranı çarpılır. İndirilebilir geçici fark tutarı vergi oranı ile çarpıldığında ertelenmiş vergi alacağına, vergilendirilebilir geçici fark tutarı vergi oranı ile çarpıldığında ise ertelenmiş vergi borcuna ulaşılır.²³¹

Ertelenmiş vergi borcu / alacağı olarak hesaplanan bu tutar geçmiş yıl / yıllara ait etkiyi içeren kümülatif nitelikteki bir tutardır. Ertelenmiş verginin dönem sonucu üzerindeki etkisinin ayrıca hesaplanması gerekir. Bunun için tamamen döneme ait kümülatif olmayan net bir ertelenmiş vergi değeri bulmak gereklidir. Bu nedenle de cari dönemde hesaplanan ertelenmiş vergi borcu / alacağı tutarı ile bir önceki döneme ait tutarın farkı alınır. Söz konusu fark cari dönemde ertelenmiş verginin gelir / gider etkisi olarak dönem sonucunu arttırır / azaltır.

Standart işletmenin, işlemlerin ve diğer olayların vergisel sonuçlarını, işlemleri ve diğer olayları muhasebeleştirdiği şekilde muhasebeleştirmesini zorunlu kılmaktadır. Bu nedenle, işlemler ve diğer olaylar kâr veya zararda muhasebeleştirilmişse, bunlarla ilgili vergi etkileri de kâr veya zararda muhasebeleştirilmektedir. İşlemler ve diğer olaylar doğrudan doğruya öz kaynak hesaplarında muhasebeleştirilmişse, ilgili vergi etkileri de doğrudan öz kaynak hesaplarında muhasebeleştirilmektedir.²³²

3.4.1.1.Ertelenmiş Vergilerin Muhasebeleştirilmesinde Kullanılan Hesaplar

TMS 12 standardında ertelenmiş vergi varlık ve yükümlülüklerinin cari dönem vergi varlık ve yükümlülüklerinden ayrı olarak gösterilmesi gerektiği belirtilmiştir. Ancak ertelenmiş vergi varlık ve yükümlüklerinin hangi hesaplarda ve bilançonun neresinde gösterileceğine dair açıklayıcı bir bilgi sunulmamıştır.²³³

²³¹ Göğüş, s. 23.

²³² Tekşen, s. 302.

²³³ Bahar Çakmakçı, "TMS-12 Gelir Vergileri Standardına Göre Kurum Kazancı Üzerinden Hesaplanan Vergilerin Muhasebeleştirilmesi ve Finansal Tablolarda Sunuluşu", (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Zonguldak Karaelmas Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2009), s. 70.

TMSK (yeni adı KGK) tarafından 2 No.lu Tekdüzen Hesap Planı Uygulama Genel Tebliğ taslağı hazırlanmıştır. İlgili tebliğ taslağı incelendiğinde çalışmamızla ilgili hesaplar aşağıdaki gibidir:

- 289 – Ertelenmiş Vergi Varlığı
- 489 – Ertelenmiş Vergi Borcu
- 559 – Ertelenmiş Vergi Gelir (Gider) Etkisi (±)
- 569 – Ertelenmiş Vergi Gelir (Gider) Etkisi (±)
- 692 – Sürdürülen Faaliyetler Ertelenmiş Vergi Gider Etkisi (-)
- 693 – Sürdürülen Faaliyetler Ertelenmiş Vergi Gelir Etkisi (+)
- 697 – Durdurulan Faaliyetler Ertelenmiş Vergi Gider Etkisi (-)
- 698 – Durdurulan Faaliyetler Ertelenmiş Vergi Gelir Etkisi (+)

Şimdi sırasıyla ilgili hesapların açıklamalarını ve işleyişlerini inceleyelim.

289 – Ertelenmiş Vergi Varlığı: “TMS 12 Gelir Vergileri” Standardı ve KOBİ TFRS kapsamında gelecek dönemlerde geri kazanılacak olan, indirilebilir geçici farklar, gelecek dönemlere devreden kullanılmamış mali zararlar ve gelecek dönemlere devreden kullanılmamış vergi avantajları ile ilişkili Kurumlar Vergisi ve stopaj tutarlarının izlendiği hesaptır.

Ertelenmiş vergi varlığı hesaplandığında, bu hesaba borç kaydedilirken, vergi varlığına neden olan ertelenmiş vergi gelir etkisinin sürdürülen veya durdurulan faaliyetten kaynaklanmasına göre; “693 Sürdürülen Faaliyetler Ertelenmiş Vergi Gelir Etkisi” veya “698 Durdurulan Faaliyetler Ertelenmiş Vergi Gelir Etkisi” hesaplarına alacak kaydedilir. Kapsamlı gelirin unsurlarından diğer bir ifade ile öz kaynaklara kaydedilen karlar ve zararlardan kaynaklanan ertelenmiş vergi varlığı bu hesaba borç kaydedilirken, öz kaynak hesaplarında izlenen “559 veya 569 Ertelenmiş Vergi Gelir (Gider) Etkisi” hesaplarına alacak kaydedilir. Her dönem sonunda ertelenmiş vergi gelir ve giderin tespitine yönelik olarak yapılan hesaplama çerçevesinde hesabın kalanı düzeltilir. Ertelenmiş vergi varlığının azalmasında veya ortadan kalkmasında bu hesaba alacak kaydedilir.

489 – Ertelenmiş Vergi Borcu: “TMS 12 Gelir Vergileri” Standardı ile KOBİ TFRS hükümleri kapsamında gelecek dönemlerde ödenecek olan vergilendirilebilir geçici farklar ile ilişkili kurumlar vergisi ve stopaj tutarlarının izlendiği hesaptır.

Ertelenmiş vergi borcu hesaplandığında, bu hesaba alacak kaydedilirken, vergi yükümlülüğüne neden olan ertelenmiş vergi gider etkisinin sürdürülen veya durdurulan faaliyetten kaynaklanmasına göre; “692 Sürdürülen Faaliyetler Ertelenmiş Vergi Gider Etkisi” veya “697 Durdurulan Faaliyetler Ertelenmiş Vergi Gider Etkisi” hesaplarına borç kaydedilir. Kapsamlı gelirin unsurlarından diğer bir ifade ile öz kaynaklara kaydedilen kârlar ve zararlardan kaynaklanan ertelenmiş vergi borcu bu hesaba alacak kaydedilirken, öz kaynak hesaplarında izlenen “559 veya 569 Ertelenmiş Vergi Gelir (Gider) Etkisi” hesaplarına borç kaydedilir. Her dönem sonunda ertelenmiş vergi gelir ve giderin tespitine yönelik olarak yapılan hesaplama çerçevesinde hesabın kalamı düzeltilir. Ertelenmiş vergi borcunun azalmasında veya ortadan kalkmasında bu hesaba borç kaydedilir.

559 – Ertelenmiş Vergi Gelir (Gider) Etkisi (±): TMS 12 ve KOBİ TFRS kapsamında hesaplanan ertelenmiş vergi gelir veya gider etkisi tutarlarının öz kaynak grubunda izlenen kâr veya zarara aktarılamayan diğer kapsamlı gelir kalemlerine ait tutarların izlendiği hesaptır.

Hesaplanan indirilebilir veya vergilendirilebilir geçici farklara ait vergi gelir veya gider etkisi tutarlarının öz kaynaklarda kaydedilen kâr veya zarara aktarılamayan diğer kapsamlı gelir kalemlerine ilişkin ertelenmiş vergi gelir ve gider tutarları, sonuç hesaplarına kaydedilmeyip bu hesabın borcuna veya alacağına, “289 Ertelenmiş Vergi Varlığı” hesabının borcuna veya “489 Ertelenmiş Vergi Borcu” hesabının alacağına kaydedilir. İndirilebilir veya vergilendirilebilir geçici farka neden olan diğer kapsamlı gelir kalemi kapatıldığında bu hesapta izlenen tutarlar yeni duruma göre yeniden hesaplanır.

569 – Ertelenmiş Vergi Gelir (Gider) Etkisi (±): TMS 12 ve KOBİ TFRS kapsamında hesaplanan ertelenmiş vergi gelir veya gider etkisi tutarlarının öz kaynak grubunda izlenen kâr veya zarara aktarılabilen diğer kapsamlı gelir kalemlerine ait tutarların izlendiği hesaptır.

Hesaplanan indirilebilir veya vergilendirilebilir geçici farklara ait vergi gelir veya gider etkisi tutarlarının öz kaynaklarda kaydedilen kâr veya zarara aktarılabilen diğer kapsamlı gelir kalemlerine ilişkin ertelenmiş vergi gelir ve gider tutarları, sonuç hesaplarına kaydedilmeyip bu hesabın borcuna veya alacağına, “289 Ertelenmiş Vergi Varlığı” hesabının borcuna veya “489 Ertelenmiş Vergi Borcu” hesabının alacağına kaydedilir. İndirilebilir veya vergilendirilebilir geçici farka neden olan diğer kapsamlı gelir kalemi kapatıldığında bu hesapta izlenen tutarlar yeni duruma göre yeniden hesaplanır.

692 – Sürdürülen Faaliyetler Ertelenmiş Vergi Gider Etkisi (-): Sürdürülen faaliyetlere ilişkin olarak vergilendirilebilir farklardan ortaya çıkan ertelenmiş vergi borçları ve iptallerinden kaynaklanan ertelenmiş vergi gider etkisinin izlendiği hesaptır.

Sürdürülen faaliyetlerle ilgili ertelenen vergi farkı gideri bu hesaba borç, “489 Ertelenmiş Vergi Borcu” hesabına veya iptallerde “289 Ertelenmiş Vergi Varlığı” hesabına alacak kaydedilir. Bu hesap dönem sonlarında “694 Sürdürülen Faaliyetler Dönem Net Kârı veya Zararı” hesabına aktarılarak kapatılır.

693 – Sürdürülen Faaliyetler Ertelenmiş Vergi Gelir Etkisi (+): Sürdürülen faaliyetlere ilişkin olarak indirilebilir farklardan ortaya çıkan ertelenmiş vergi varlıkları ve iptallerinden kaynaklanan ertelenmiş vergi gelir etkisinin izlendiği hesaptır.

Sürdürülen faaliyetlerle ilgili ertelenen vergi farkı geliri bu hesaba alacak, “289 Ertelenmiş Vergi Varlığı” hesabına veya iptallerde “489 Ertelenmiş Vergi Borcu” hesabına borç kaydedilir. Bu hesap dönem sonlarında “694 Sürdürülen Faaliyetler Dönem Net Kârı veya Zararı” hesabına aktarılarak kapatılır.

697 – Durdurulan Faaliyetler Ertelenmiş Vergi Gider Etkisi (-): Durdurulan faaliyetlere ilişkin olarak vergilendirilebilir farklardan ortaya çıkan ertelenmiş vergi borçları ve iptallerinden kaynaklanan ertelenmiş vergi gider etkisinin izlendiği hesaptır.

Durdurulan faaliyetlerle ilgili ertelenen vergi farkı gideri bu hesaba borç, “489 Ertelenmiş Vergi Borcu” hesabına veya iptallerde “289 Ertelenmiş Vergi Varlığı”

hesabına alacak kaydedilir. Bu hesap dönem sonlarında “699 Durdurulan Faaliyetler Dönem Net Kârı veya Zararı” hesabına aktarılarak kapatılır.

698 – Durdurulan Faaliyetler Ertelenmiş Vergi Gelir Etkisi (+):
Durdurulan faaliyetlere ilişkin olarak indirilebilir farklardan ortaya çıkan ertelenmiş vergi varlıkları ve iptallerinden kaynaklanan ertelenmiş vergi gelir etkisinin izlendiği hesaptır.

Durdurulan faaliyetlerle ilgili ertelenen vergi farkı geliri bu hesaba alacak, “289 Ertelenmiş Vergi Varlığı” hesabına veya iptallerde “489 Ertelenmiş Vergi Borcu” hesabına borç kaydedilir. Bu hesap dönem sonlarında “699 Durdurulan Faaliyetler Dönem Net Kârı veya Zararı” hesabına aktarılarak kapatılır.

3.4.1.2.Dönem Vergi Borcu ve Dönem Vergi Varlıklarının Muhasebeleştirilmesi

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) önceki kısımda incelendiği şekliyle hesaplanır. Hesaplanan ertelenmiş vergi varlıkları (alacakları) ve yükümlülükleri (borçları), dönem net kârını düzelterek şekilde kaydedilir.²³⁴

Cari dönemin ve önceki dönemlerin vergileri, henüz ödenmemiş kısımla sınırlı olmak üzere, borç olarak muhasebeleştirilir. Eğer cari dönem ve önceki dönemler için ödenen vergiler bu dönemlere ait vergiden fazla ise aşan kısım varlık (vergi varlığı) olarak muhasebeleştirilir.²³⁵ Bir mali zararın önceki dönemin dönem vergisine mahsup edilebilir bir şekilde geriye taşınabildiği hallerde faydalanılabilecek tutar bir varlık olarak muhasebeleştirilir.²³⁶ Bir mali zararın önceki dönemin ödenecek vergisine mahsup edilebildiği ve bu mahsubun yapıldığı durumda mali zararın ortaya çıktığı dönemde, işletmenin bu faydadan yararlanacağına olası olması ve faydanın da

²³⁴ Baran Aslan, s. 146.

²³⁵ TMS 12, p.12

²³⁶ TMS 12, p.13

güvenilir bir şekilde ölçülebilmesi nedenleriyle, işletme, bu faydayı bir varlık olarak muhasebeleştirir.²³⁷

3.4.1.3.Ertelenmiş Vergi Borçlarının ve Ertelenmiş Vergi Varlıklarının Muhasebeleştirilmesi

Daha önceki bölümlerde vergiye tabi geçici farkın ne olduğunu ve nasıl hesaplanması gerektiğini öğrenmiştik. Buna göre bütün vergiye tabi geçici farklar için ertelenmiş vergi borcu muhasebeleştirilir. Ancak aşağıdaki durumlarda meydana gelen geçici farklar için ertelenmiş vergi borcu muhasebeleştirilmez.²³⁸

- Şerefiyenin ilk muhasebeleştirilmesi sırasında,
- Aşağıdaki işlemler sonucunda oluşan bir varlık veya borcun ilk muhasebeleştirilmesi sırasında:
 - ✓ İşletme birleşmesi niteliğinde olmayan işlemler,
 - ✓ Oluşmasının ne muhasebe kârını ne de vergiye tabi kârı (mali zararı) etkilemediği işlemler.

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 kârının tespitinde gider yazılabilecek tutar vergi mevzuatına göre gider yazılabilecek tutarı aşılıyor demektir. Bu fark, vergiye tabi bir geçici farktır ve 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 kâr ortaya çıkacaktır. Bu durumda, işletmeden vergi ödemeleri şeklinde ekonomik fayda çıkışı olacaktır. Bu nedenle, bu Standart, 15 ve 39. paragraflarda tanımlananların dışındaki bütün durumlarda ertelenmiş vergi borcu muhasebeleştirilmesini zorunlu kılar.²³⁹

²³⁷ TMS 12, p.14

²³⁸ TMS 12, p.15

²³⁹ TMS 12, p.16

Örnek:

Bir varlığın maliyeti 150,00 TL, defter değeri 100,00 TL, vergi mevzuatına göre ayrılmış olan birikmiş amortismanı 90,00 TL ve vergi oranı da % 25'tir. Varlığın vergiye esas değeri 60,00 TL (maliyet 150,00 TL – birikmiş amortisman 90,00 TL)'dir. Defter değeri 100,00 TL'nin geri kazanılabilmesi için, işletme 100,00 TL vergiye tabi gelir elde etmelidir. Ancak vergi mevzuatına göre indirebileceği amortisman tutarı 60,00 TL'dir. Sonuç olarak, işletmenin bu varlığın defter değerini geri kazandığında ödeyeceği vergi 10,00 TL'dir (40,00 TL'nin % 25'i). Defter değeri 100,00 TL ve vergiye esas değeri 60,00 TL arasındaki fark, 40,00 TL vergiye tabi bir geçici farktır. İşletme, varlığın defter değerini geri kazandığında geliri üzerinden ödeyeceği vergi 10,00 TL'yi (40,00 TL'nin % 25'i) ertelenmiş vergi borcu olarak muhasebeleştirir.

Örnek:²⁴⁰

Bir işletmenin alım satım amacıyla elde tuttuğu ve borsada işlem gören hisse senetlerinin maliyeti 100.000,00 TL'dir. Söz konusu hisse senetlerinin dönem sonunda borsadaki fiyatı esas alınarak hesaplanan değeri ise 125.000,00 TL'dir. Muhasebe kayıtlarına yansıtılan 25.000,00 TL tutarındaki değer artışı yürürlükteki vergi mevzuatı uyarınca mali karın hesaplanmasında dikkate alınmamaktadır. Geçerli vergi oranı %20'dir.

Bu durumda işletmenin aktifinde yer alan hisse senetlerinin kayıtlı (defter) değeri 125.000,00 TL ve vergiye esas değeri 100.000,00 TL ise, varlıklar için kayıtlı (defter) değeri > vergiye esas değer olması durumunda aradaki fark (değer artışı tutarı) vergiye tabi bir geçici farktır ve söz konusu tutar için ertelenmiş vergi borcu muhasebeleştirilmelidir. Zira hisse senetlerin defter değerinin maliyeti aşan tutarı olan 25.000,00 TL'lik kısmı, söz konusu hisse senetleri işletmeden çıkarıldığında (satıldığında) kâr olarak realize edilecek ve elde edilen kâr üzerinden (satış döneminde) işletme vergi ödemekle yükümlülüğü olacaktır. Bu nedenle söz konusu aşan kısım işletme için ileride vergi yükümlülüğü doğuracak olup, bu yükümlülüğün TMS 12 uyarınca cari dönemde muhasebeleştirilmesi amaçlanmaktadır.

²⁴⁰ Sandıkçioğlu, s. 23.

Buna göre ertelenmiş vergi borcu = 25.000,00 TL x %20 = 5.000,00 TL olacaktır.

Muhasebe kaydı ise:

xx / xx / xxxx

692 – Sürdürülen Faaliyetler Ertelenmiş Vergi Gider Etkisi (-)	5.000,00	
489 – Ertelenmiş Vergi Borcu		5.000,00

Ertelenmiş vergi borçlarının muhasebeleştirilmesiyle ilgili başka bir örnek ise aşağıdaki gibidir:

Örnek:

X işletmesi araştırma ve geliştirme amacıyla ilgili cari dönemde 30.000,00 TL'lik bir harcama yapmıştır. Ülkede uygulanan vergi mevzuatı uyarınca bu tür giderler mali kârın tespitinde indirim konusu yapılabilmektedir. İlgili muhasebe kayıtlarına göre araştırma ve geliştirme gideri aktifleştirilerek kayıt altına alınmıştır. Ülkede uygulamam vergi oranı % 20'dir. Kayıtlı (defter) değeri 0,00 TL ve vergiye esas değeri 30.000,00 TL olacaktır. Giderler için kayıtlı (defter) değeri < vergiye esas değer olduğundan aradaki fark vergiye tabi geçici farktır. Bu fark X işletmesinin ertelenmiş vergi borcudur ve kayıtlara alınması gereklidir. Cari dönemde mali kârın tespitinde matrahtan indirilen bu gider işletmenin cari dönemde ödemesi gereken kurumlar vergisini düşürmüştür. Fakat aktifleştirilen bu gider ileriki yıllarda giderleştirildiğinde mali kârdan indirilmeyecek ve işletme vergi ödemekle yükümlü olacaktır.

Ertelenmiş vergi borcu = 30.000,00 TL x %20 = 6.000,00 TL olacaktır.

Muhasebe kaydı ise:

xx / xx / xxxx

692 – Sürdürülen Faaliyetler Ertelenmiş Vergi Gider Etkisi (-)	6.000,00	
489 – Ertelenmiş Vergi Borcu		6.000,00

Bazı geçici farklar gelir veya giderin bir dönemin muhasebe kârına dahil edilmiş olmasına rağmen vergiye tabi kârın hesabında farklı bir dönemde dikkate alınmış olmasından kaynaklanabilir. Bu tür farklar, zamanlama farkı olarak adlandırılır. Aşağıdaki örneklerde yer verilen farklar ertelenmiş vergi borcu doğuran bu tür vergiye tabi zamanlama farklarıdır.²⁴¹

- Faiz gelirleri muhasebe kârının tespitinde faiz işleyen zaman esasına göre belirlenebilirken, vergi mevzuatına göre nakit tahsil edilen faiz tutarları gelir yazılabilir. Finansal durum tablosuna (bilanço) yansıtılmış ancak tahsil edilmemiş bu tür faiz alacaklarının vergiye esas değeri sıfır olacaktır; çünkü bu gelirler nakit olarak tahsil edilmedikleri için vergiye tabi geliri etkilemez.
- Muhasebe kârının (zararının) tespitinde dikkate alınan amortisman, vergiye tabi kârın (mali zararın) tespitinde dikkate alınan amortismandan farklı olabilir. Bir varlığın defter değeri ile o varlığın vergiye esas değeri, ki varlığın orijinal maliyetinden o varlıkla ilgili olarak vergi mevzuatının içinde bulunulan dönemin ve önceki dönemlerin vergiye tabi kârları tespit edilirken izin verdiği bütün indirimler düşüldükten sonra kalan tutardır, arasındaki fark geçici farktır. Vergi açısından hızlandırılmış amortisman uygulanması halinde ertelenmiş vergi borcu doğuran vergiye tabi bir geçici fark ortaya çıkar. (vergi açısından uygulanan amortismanın ticari muhasebede uygulanan amortismandan daha yavaş olması halinde indirilebilir bir geçici fark oluşur ve ertelenmiş vergi varlığı ortaya çıkar)
- Geliştirme giderleri ticari muhasebe açısından aktifleştirilip, muhasebe kârının hesabında gelecek dönemler boyunca amortismanına tabi tutulabilir, vergiye tabi kârın tespitinde ise oluştukları dönemde gider yazılabilir. Bu tür geliştirme giderlerinin vergiye esas değeri, bu giderler vergiye tabi kârın tespitinde dikkate alınmış oldukları için sıfırdır. Geliştirme giderlerinin defter değeri ile sıfır olan vergiye esas değeri arasındaki fark geçici farktır.

²⁴¹ TMS 12, p.17

Geçici farklar aşağıdaki durumlarda da ortaya çıkabilir:²⁴²

- Bir işletme birleşmesinde edinilen belirlenebilir varlıklar ve üstlenilen borçlar, “TFRS 3 İşletme Birleşmeleri” Standardı uyarınca gerçeğe uygun değerleri üzerinden muhasebeleştirilir, fakat buna eşdeğer bir düzeltme vergisel açıdan yapılamaz,
- Varlıkların yeniden değerlendirildiği ancak, vergisel açıdan buna eşit bir değerlemenin yapılmadığı bir durumda,
- İşletme birleşmelerinde şerefiye oluşması durumunda,
- Bir varlık veya borcun ilk muhasebeleştirilmesindeki vergiye esas değerinin başlangıç defter değerinden farklı olması durumunda, örneğin işletmenin bu varlıkla ilgili olarak vergiye tabi olmayan devlet teşviklerinden yararlanması durumunda.

Vergisel açıdan indirilebilir gider niteliğindeki bütün geçici farklar için, ileriki dönemlerde bu giderlerin indirilmesine yetecek kadar vergiye tabi gelir oluşacağı muhtemel olması koşuluyla ve ertelenmiş vergi varlığının aşağıda sayılan işlemler sonucunda bir varlık veya borcun ilk muhasebeleştirilmesinden kaynaklanmamış olması halinde ertelenmiş vergi varlığı muhasebeleştirilir.²⁴³ Bu noktada ilk muhasebeleştirme işleminin, bir işletme birleşmesi veya birleşme niteliğinde olmayıp muhasebe ve vergiye tabi kârı etkilemeyen bir işlem sonucu gerçekleştiği gözden kaçmamalıdır.²⁴⁴

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 kârının 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 kârın tespitinde gider olarak indirilmesine izin verildiğinde geri kazanılacak vergileri ifade eden bir ertelenmiş vergi varlığı oluşur. Benzer şekilde, eğer bir varlığın

²⁴² TMS 12, p.18

²⁴³ TMS 12, p.24

²⁴⁴ Baran Aslan, s. 148.

defter değeri vergiye esas değerinden daha az ise, aradaki fark ilerideki dönemlerde geri kazanılacak vergileri belirten ertelenmiş vergi varlığının doğmasına neden olur.²⁴⁵

Örnek:

Bir işletme tahakkuk ettirdiği garanti giderleri için 100,00 TL tutarında borç muhasebeleştirmiştir. Vergisel açıdan ürün garantisi giderleri garanti talepleri ödenmediği sürece gider yazılamamaktadır. Vergi oranı % 25'tir. Borcun vergiye esas değeri sıfırdır (defter değeri 100,00 TL – borçla ilgili olarak gelecek yıllarda vergiye tabi kârın tespitinde indirilebilecek tutar 100,00 TL). İşletme borcun defter değerini kaydederken, ilerideki vergiye esas kârını 100,00 TL azaltacak ve dolayısıyla ileride ödeyeceği vergi de 25,00 TL (100,00 TL'nin % 25'i) azalacaktır. Defter değeri 100,00 TL ile sıfır olan vergiye esas değer arasındaki fark olan 100,00 TL indirilebilir bir geçici farktır. Bu durumda, ileriki dönemlerde bu giderlerin indirilmesine yetecek kadar vergiye tabi gelir oluşacağının olası olması koşuluyla, işletme 25,00 TL (100,00 TL'nin % 25'i) tutarında ertelenmiş vergi varlığı muhasebeleştirir.

Ertelenmiş vergi varlığı doğuran indirilebilir geçici farklara ilişkin örnekler aşağıda gösterilmiştir.²⁴⁶

- Emeklilik tazminatlarının maliyeti çalışanların hizmet verdikleri sürece muhasebe kârının hesabında gider olarak dikkate alınabilir, ancak vergisel açıdan ya bir fona yatırıldığında ya da emeklilik halinde çalışana ödendiğinde gider yazılabilmesi mümkün olabilir. Bu durumda borcun defter değeri ile genellikle sıfır olan vergiye esas değeri arasında bir indirilebilir geçici fark ortaya çıkar. Bu indirilebilir geçici fark da, gelecek dönemlerde emeklilik fonlarına ya da emeklilere doğrudan ödeme yapıldığında vergiye tabi kârdan indirilmek suretiyle bir ekonomik fayda olarak geri dönecek olan bir ertelenmiş vergi varlığı oluşmasına yol açar.
- Araştırma giderleri muhasebeleştirildikleri dönemin muhasebe kârının hesabında gider olarak dikkate alınabilirler; ancak vergiye esas kârın (mali zararın) tespitinde daha sonraki bir dönemde gider olarak indirilmeleri söz konusu olabilir. Araştırma giderlerinin vergi mevzuatının gelecek

²⁴⁵ TMS 12, p.25

²⁴⁶ TMS 12, p.26

dönemlerde gider olarak yazılmasına izin verdiği tutar olan vergiye esas değeri ile sıfır olan defter değeri arasındaki fark, ertelenmiş vergi varlığı doğuran bir indirilebilir geçici farktır.

- Bir işletme; işletme birleşmesinden devralınan belirlenebilir varlıkları ve üstlenilen borçları, sınırlı istisnai durumlar haricinde, devir tarihindeki gerçeğe uygun değerleri üzerinden muhasebeleştirir. Elde etme tarihinde üstlenilen bir borçla ilgili maliyet, eğer vergi mevzuatı açısından sonraki bir döneme kadar gider olarak indirilemiyorsa, ertelenmiş vergi varlığı yaratan bir indirilebilir geçici fark oluşur. Edinilen bir belirlenebilir varlığın gerçeğe uygun değeri o varlığın vergiye esas olan değerinden daha az olması durumunda da ertelenmiş vergi varlığı oluşur. Her iki durumda da oluşan ertelenmiş vergi varlığı şerhliyenin tutarını etkiler.
- Bazı varlıklar gerçeğe uygun değerleri ile gösterilebilir ya da bunlar için yeniden değerlendirme yapılabilir ancak vergisel açıdan buna eşit bir düzeltme yapılamamış olabilir. Bir varlığın vergiye esas değerinin o varlığın defter değerini aştığı bu gibi durumlarda indirilebilir geçici fark ortaya çıkar.

İndirilebilir geçici farklar ilerideki dönemlerde iptal edildiğinde o dönemlerin vergiye tabi kârlarından 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.²⁴⁷

Eğer bir işletmenin aynı vergi idaresi ile ilgili olarak indirilebilir geçici farkların indirilmesine yetecek kadar, aşağıdaki dönemlerde tersine dönmesi beklenen, vergiye tabi geçici farkları bulunuyorsa, indirilebilir geçici farkların kullanılabilmesine yeterli vergiye tabi gelirin olduğu olası demektir.²⁴⁸ Buna göre aşağıdakilerin olduğu durumlarda indirilebilir geçici farkların doğduğu dönemlerde ertelenmiş vergi varlığı muhasebeleştirilir:

²⁴⁷ TMS 12, p.27

²⁴⁸ TMS 12, p.28

- İndirilebilir geçici farkların tersine dönmesi beklenen dönemde,
- Ertelenmiş vergi varlığı nedeniyle oluşan mali zararın geriye veya ileriye taşınmasının mümkün olduğu dönemlerde.

Eğer bir işletmenin aynı vergi idaresi ile ilgili olan vergiye tabi geçici farkları indirilebilir geçici farkların indirilmesine yetecek tutarda değilse ertelenmiş vergi varlığı, aşağıdaki koşullara göre muhasebeleştirilir:²⁴⁹

- İşletmenin indirilebilir geçici farklarının tersine döneceği dönemde (veya ertelenmiş vergi varlığı nedeniyle mali zararın oluştuğu ve mali zararın geriye veya ileriye taşınmasının mümkün olduğu durumlarda, bu taşınmanın yapıldığı dönemlerde), geçici farklara yetecek tutarda, aynı vergi idaresi tarafından vergilenebilecek yeterince gelirin olması halinde. İşletme gelecek dönemlerde yeterli vergiye tabi kârının olup olmayacağını değerlendirirken gelecek dönemlerde ortaya çıkabilecek indirilebilir geçici farkları dikkate almaz; çünkü gelecekte ortaya çıkabilecek indirilebilir geçici farklardan kaynaklanan ertelenmiş vergi varlıklarının kullanılabilmesi için söz konusu dönemlerden sonra gelen dönemlerde yeterli tutarda vergiye tabi kârın bulunması gerekir,
- İşletmenin söz konusu dönemlerde vergilendirilebilir gelir yaratacak vergi planlaması olanaklarının olması halinde.

Vergi planlaması olanakları işletmenin mali zararının veya vergi avantajının kullanımının zamanaşımına uğramasından önceki dönemde yapabileceği ve vergilendirilebilir gelir yaratabileceği veya bu geliri arttırabileceği eylemlerdir. Örneğin, aşağıdaki durumlarda vergi mevzuatı vergilendirilebilir gelir yaratılmasına veya arttırılabilmesine imkan verebilir:²⁵⁰

- Faiz gelirin tahsil veya tahakkuk esasından birine göre vergilendirilmesi seçmeye tabi olabilir,
- Bir borcun vergilendirilebilir gelirden indirilmesinin ertelenebilmesi,
- Amortisman tabi tutulmuş ancak vergiye esas değeri bu amortismanı yansıtmayan maddi varlıkların satılması, belki de geri kiralanması,

²⁴⁹ TMS 12, p.29

²⁵⁰ TMS 12, p.30

- Vergiye tabi olmayan gelir yaratan bir varlığın (örneğin devlet tahvillerinin satışından elde edilen gelirin vergiye tabi olmadığı bir vergileme rejiminin olması durumunda) geliri vergilendirilebilir olan bir varlık satın alınması durumunda.

Vergi planlama olanaklarının kullanılarak daha sonra oluşacak vergiye tabi gelirin önceki bir döneme çekilmesi suretiyle geçmiş dönemlerden gelen mali zararın veya vergi avantajının söz konusu döneme taşınabilmesi için de ilerideki dönemde oluşacak vergilendirilebilir gelirin o dönemde ortaya çıkacak geçici farkların dışındaki kaynaklardan oluşması gerekir.

Örnek:

X işletmesi araştırma ve geliştirme amacıyla ilgili cari dönemde 30.000,00 TL'lik bir harcama yapmıştır. Ülkede uygulanan vergi mevzuatı uyarınca bu tür giderler mali kârın tespitinde indirim konusu yapılmayıp aktifleştirilmektedir.. İlgili muhasebe kayıtlarına göre ise araştırma ve geliştirme gideri giderleştirilerek kayıt altına alınmıştır. Ülkede uygulamam vergi oranı % 20'dir. Kayıtlı (defter) değeri 30.000,00 TL ve vergiye esas değeri 0,00 TL olacaktır. Giderler için kayıtlı (defter) değeri > vergiye esas değer olduğundan aradaki fark indirilebilir geçici farktır. Bu fark X işletmesinin ertelenmiş vergi varlığıdır ve kayıtlara alınması gereklidir. Cari dönemde mali kârın tespitinde matrahtan indirilemeyen bu gider işletmenin cari dönemde ödemesi gereken kurumlar vergisini yükseltmiştir.

Ertelenmiş vergi varlığı = 30.000,00 TL x %20 = 6.000,00 TL olacaktır.

Muhasebe kaydı ise:

xx / xx / xxxx		
289 – Ertelenmiş Vergi Varlığı	6.000,00	
693 – Sürdürülen Faaliyetler Ertelenmiş Vergi Gelir Etkisi (+)		6.000,00

Örnek:²⁵¹

Bir işletmenin 1.500.000,00 TL değerinde maddi duran varlığı bulunmakta olup, söz konusu varlıklar için muhasebe kayıtlarında esas alınan amortisman süresi 10 yıl iken, vergi mevzuatı 15 yıllık bir amortisman süresi öngörmektedir. Geçerli vergi oranı % 20'dir. Bu durumda işletmenin maddi duran varlıkları için hesaplanan amortisman gideri:

$$\text{Kayıtlı (defter) değeri} = 1.500.000,00 \text{ TL} \times (1/10) = 150.000,00 \text{ TL}$$

$$\text{Vergiye esas değeri} = 1.500.000,00 \text{ TL} \times (1/15) = 100.000,00 \text{ TL}$$

Giderler için kayıtlı (defter) değeri > vergiye esas değer olması durumunda aradaki fark bir indirilebilir geçici farktır ve söz konusu tutar için ertelenmiş vergi varlığı muhasebeleştirilmelidir.

$$\text{Ertelenmiş vergi varlığı} = 50.000,00 \times \%20 = 10.000,00 \text{ TL}$$

Muhasebe kaydı ise:

xx / xx / xxxx

289 – Ertelenmiş Vergi Varlığı	10.000,00	
693 – Sürdürülen Faaliyetler Ertelenmiş Vergi Gelir Etkisi (+)		10.000,00

3.4.2.Ertelenmiş Vergilerin Finansal Tablolarda Raporlanması

TMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu Standardı'na²⁵² göre işletmeler tam bir finansal tablolar seti hazırlamak zorundadır. Tam bir finansal tablolar seti aşağıdakileri içerir.²⁵³

- Dönem sonu finansal durum tablosu,
- Döneme ait kapsamlı gelir tablosu,
- Döneme ait öz kaynak değişim tablosu,

²⁵¹ Sandıkçıoğlu, s. 28.

²⁵² TMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu Standardı, 16.01.2005 Tarih ve 25702 Sayılı Resmi Gazete

²⁵³ TMS 1, p.10

- Döneme ait nakit akış tablosu,
- Önemli muhasebe politikalarını özetleyen dipnotlar ve diğer açıklayıcı notlar,
- Bir işletmenin bir muhasebe politikasını geriye dönük olarak uygulaması durumunda ya da bir işletmenin finansal tablolarındaki kalemleri geriye dönük olarak yeniden ifade etmesi söz konusu olduğunda ya da işletmenin finansal tablo kalemlerini yeniden sınıflandırdığında, karşılaştırılabilir en erken dönemin başına ait finansal durum tablosu (bilanço).

TMS 1' de tanımlanan genel amaçlı finansal tabloların hedefi, işletmenin finansal durumunu, finansal performansı ve nakit akışı hakkında geniş bir kullanıcı kitlesinin ekonomik karar alma sürecine fayda sağlayacak bilgilerin sunulmasıdır.²⁵⁴

TMS 1 kapsamındaki genel hususlar, büyük ölçüde 1994 yılından bu yana uygulanan Tekdüzen Muhasebe Sistemi'ndeki ilke ve esaslarla örtüşmekle birlikte mali tablolarda yer alması gereken bilgiler, bu bilgilerin sınıflandırılması ve tabloların formatı konusunda çeşitli farklılıklar bulunmaktadır. Tekdüzen Muhasebe Sistemi'nde mevcut bulunan fon akım tablosu, satışların maliyeti tablosu ve kâr dağıtım tablosu standartlarda yer almamakta, sadece özel amaçlı mali tabloların da hazırlanabileceği ve bu tabloların standart kapsamı dışında tutulduğu belirtilmektedir.²⁵⁵

3.4.2.1.Ertelenmiş Vergilerin Finansal Durum Tablosunda Raporlanması

TMS 1'de belirli bir bilanço formatı öngörülmemiştir.²⁵⁶ TMS 1 Standardına göre bilanço en azından aşağıdaki tutarları gösteren hesap gruplarını kapsamalıdır:²⁵⁷

- Maddi duran varlıklar,
- Yatırım amaçlı gayrimenkuller,
- Maddi olmayan duran varlıklar,
- Finansal varlıklar,
- Öz kaynak yöntemine göre muhasebeleştirilen yatırımlar,

²⁵⁴ İbiş ve Diğerleri, s. 31.

²⁵⁵ Güliz Fulya Şen, s. 48.

²⁵⁶ Özerhan, Yanık, s. 42.

²⁵⁷ TMS 1, p.54

- Canlı varlıklar,
- Stoklar,
- Ticari ve diğer alacaklar,
- Satılmak üzere elde tutulan varlıkların toplamı ile TFRS 5'e göre satılmak üzere elde tutulan ve elden çıkarılacaklar grubuna dahil olan varlıkların toplamı,
- TMS 12'de tanımlandığı gibi, dönem vergisiyle ilgili borçlar ve varlıklar,
- TMS 12'de tanımlandığı gibi, ertelenmiş vergi borçları ve ertelenmiş vergi varlıkları,
- TFRS 5'e göre elden çıkarılacaklar grubuna dahil olan satılmak üzere elde tutulanlar olarak sınıflandırılan borçlar,
- Öz kaynaklarda gösterilen kontrol gücü olmayan paylar (azınlık payları),
- Ana şirketin ortaklarına ait çıkarılmış sermaye ve yedekler.

TMS 1'de iki sunum biçimi benimsenmiştir. Birincisi, likidite temeline dayalı sunum, ikincisi ise, faaliyet döngüsünün esas alındığı sunum biçimidir. Faaliyet döngüsünün esas alındığı sunumda dönen – duran varlık ile kısa vadeli – uzun vadeli borçlar şeklinde bir ayırım söz konusudur.²⁵⁸

Eğer işletme dönen ve duran varlıklarını ve kısa ve uzun vadeli borçlarını finansal durum tablosunda (bilançoda) ayrı ayrı sınıflandırıyorsa, ertelenmiş vergi varlıkları (borçları) dönen varlıklar (kısa vadeli borçlar) olarak sınıflandırılmaz.²⁵⁹ Başka bir deyişle faaliyet döngüsünün esas alındığı sunumda, işletmenin finansal tablolarında cari ve cari olmayan varlık ve borçlar ayırımı yapması durumunda ertelenmiş vergi varlık ve borçlar cari olmayan varlık ile cari olmayan borçlar kapsamında gösterilmelidir.

TMS 1 Netleştirme (mahsup etme) hükümlerine istinaden, işletme bir TFRS zorunlu kılmadıkça veya izin vermedikçe varlıkları ve borçları ya da gelirleri ve giderleri netleştiremez.²⁶⁰ Değer düşüklüğü zararı ya da şüpheli alacaklar için ayrılan

²⁵⁸ Özerhan, Yanık, s. 43.

²⁵⁹ TMS 1, p.56

²⁶⁰ TMS 1, p.32

karşılıkların maliyet bedellerinden düşülmesi, netleştirme kapsamında değerlendirilmemektedir.²⁶¹

İşletme, varlıkları ile borçları ve gelirler ile giderleri finansal tablolarda ayrı ayrı göstermelidir. İşlem veya diğer olayın özü gereği yapılan netleştirme dışında, kapsamlı gelir tablosu veya finansal durum durum tablosu (bilanço) ya da (eğer sunulmuşsa) bireysel gelir tablosunda yapılan netleştirmeler, kullanıcıların gerçekleştirmiş olan işlemleri, diğer olayları ve şartları ve gelecekteki nakit akışlarını anlamalarını zorlaştırmaktadır. Varlıkların, örneğin stok değer düşüklüğü karşılığı ve şüpheli alacaklar karşılığı gibi, düzenleyici hesaplar düşüldükten sonra net tutarıyla gösterilmesi netleştirme değildir.²⁶²

Her ne kadar dönem vergi varlığı ve vergi borcu ayrı ayrı hesaplanıp ayrı ayrı muhasebeleştirilse de finansal durum tablosunda (bilançoda), “TMS 32 Finansal Araçlar: Sunum” Standardındaki kriterlere benzer kriterlere uymak koşulu ile mahsup edebilirler. Bir işletmenin dönem vergi varlığı ve dönem vergi borcu aynı vergi idaresi ile ilgili ise ve vergi idaresi tek bir net ödeme almayı veya net ödeme yapmayı mümkün kılmışsa, normal olarak işletmenin yasal olarak muhasebeleştirilmiş tutarları mahsup etme hakkı vardır.²⁶³

Finansal Tablo Örnekleri ve Kullanım Rehberi²⁶⁴ ekinde bulunan Finansal Durum Tablosu örneği aşağıdaki gibidir. Görüldüğü üzere ertelenmiş vergi varlığı ve ertelenmiş vergi yükümlülüğü duran varlıklar ve uzun vadeli yükümlülükler adı altında raporlanması gerekmektedir.

²⁶¹ Selin Bayrak, “Tek Düzen Hesap Planı ve UFRS'ye Göre Hazırlanan Finansal Tabloların Mali Analizdeki Farklılıklar”, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Sakarya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2011), s. 11.

²⁶² TMS 1, p.33

²⁶³ TMS 12, p.72

²⁶⁴ Finansal Tablo Örnekleri ve Kullanım Rehberi, 20.05.2013 Tarih ve 28652 Sayılı resmi Gazete

Tablo 3.4 Finansal Durum Tablosu (Varlıklar)

	Dipnot Referansı	Cari Dönem	Geçmiş Dönem
VARLIKLAR			
Dönen Varlıklar			
Nakit ve Nakit Benzerleri			
Finansal Yatırımlar			
Ticari Alacaklar			
İlişkili Taraflardan Ticari Alacaklar			
İlişkili Olmayan Taraflardan Ticari Alacaklar			
Diğer Alacaklar			
İlişkili Taraflardan Diğer Alacaklar			
İlişkili Olmayan Taraflardan Diğer Alacaklar			
Stoklar			
Peşin Ödenmiş Giderler			
Cari Dönem Vergisiyle İlgili Varlıklar			
Diğer Dönen Varlıklar			
ARA TOPLAM			
Satış Amaçlı Sınıflandırılan Varlıklar			
TOPLAM DÖNEN VARLIKLAR			
Duran Varlıklar			
Ticari Alacaklar			
İlişkili Taraflardan Ticari Alacaklar			
İlişkili Olmayan Taraflardan Ticari Alacaklar			
Diğer Alacaklar			
İlişkili Taraflardan Diğer Alacaklar			
İlişkili Olmayan Taraflardan Diğer Alacaklar			
Finansal Yatırımlar			
Öz kaynak Yöntemiyle Değerlenen Yatırımlar			
Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller			
Maddi Duran Varlıklar			
Maddi Olmayan Duran Varlıklar			
Şerefiye			
Diğer Maddi Olmayan Duran Varlıklar			
Peşin Ödenmiş Giderler			
Ertelenmiş Vergi Varlığı			
Diğer Duran Varlıklar			
TOPLAM DURAN VARLIKLAR			
TOPLAM VARLIKLAR			

Tablo 3.5 Finansal Durum Tablosu (Kaynaklar)

	Dipnot Referansı	Cari Dönem	Geçmiş Dönem
KAYNAKLAR			
Kısa Vadeli Yükümlülükler			
Kısa Vadeli Borçlanmalar			
Uzun Vadeli Borçlanmaların Kısa Vadeli Kısımları			
Diğer Finansal Yükümlülükler			
Ticari Borçlar			
İlişkili Taraflara Ticari Borçlar			
İlişkili Olmayan Taraflara Ticari Borçlar			
Çalışanlara Sağlanan Faydalar Kapsamında Borçlar			
Diğer Borçlar			
İlişkili Taraflara Ticari Borçlar			
İlişkili Olmayan Taraflara Ticari Borçlar			
Ertelenmiş Gelirler			
Dönem Kârı Vergi Yükümlülüğü			
Kısa Vadeli Karşılıklar			
Çalışanlara Sağlanan Faydalara İlişkin Kısa Vadeli Karşılıklar			
Diğer Kısa Vadeli Karşılıklar			
Diğer Kısa Vadeli Yükümlülükler			
ARA TOPLAM			
Satış Amaçlı Sınıflandırılan Varlık Gruplarına İlişkin Yükümlülükler			
TOPLAM KISA VADELİ YÜKÜMLÜLÜKLER			
Uzun Vadeli Yükümlülükler			
Uzun Vadeli Borçlanmalar			
Diğer Finansal Yükümlülükler			
Ticari Borçlar			
İlişkili Taraflara Ticari Borçlar			
İlişkili Olmayan Taraflara Ticari Borçlar			
Diğer Borçlar			
İlişkili Taraflara Ticari Borçlar			
İlişkili Olmayan Taraflara Ticari Borçlar			
Ertelenmiş Gelirler			
Uzun Vadeli Karşılıklar			
Çalışanlara Sağlanan Faydalar İlişkin Uzun Vadeli Karşılıklar			
Diğer Uzun Vadeli Karşılıklar			
Cari Dönem Vergisiyle İlgili Borçlar			
Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü			
Diğer Uzun Vadeli Yükümlülükler			
TOPLAM UZUN VADELİ YÜKÜMLÜLÜKLER			

Tablo 3.6 Finansal Durum Tablosu (Öz Kaynaklar)

	Dipnot Referansı	Cari Dönem	Geçmiş Dönem
ÖZ KAYNAKLAR			
Ana Ortaklığa Ait Öz kaynaklar			
Ödenmiş Sermaye			
Geri Alınmış Paylar (-)			
Karşılıklı İştirak Sermaye Düzeltmesi (-)			
Paylara İlişkin Primler			
Kâr veya Zararda Yeniden Sınıflandırılmayacak			
Birikmiş Diğer Kapsamlı Gelirler veya Giderler			
Kâr veya Zararda Yeniden Sınıflandırılacak Birikmiş			
Diğer Kapsamlı Gelirler veya Giderler			
Kârdan Ayrılan Kısıtlanmış Yedekler			
Geçmiş Yıllar Kârları / Zararları			
Dönem Net Kârı / Zararı			
Kontrol Gücü Olmayan Paylar			
TOPLAM ÖZ KAYNAKLAR			
TOPLAM KAYNAKLAR			

3.4.2.2.Ertelenmiş Vergilerin Gelir Tablosunda Raporlanması

Bir önceki bölümde anlatıldığı üzere işletmenin finansal tablo seti hazırlaması gerektiği ve bu setin kapsadığı finansal tablolar açıklanmıştır. Kapsamlı gelir tablosu ise bu finansal tablolar setinin bir parçasıydı. Muhasebe literatüründe 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 gösteren tablodur.

TMS 1 standardında 81 No.lu paragrafta izin verildiği şekliyle, bir işletme kâr ya zararın bölümlerini ya tek bir kapsamlı gelir tablosunun ya da bir bireysel gelir tablosunun parçası olarak sunabilir. Gelir tablosu sunulduğunda, gelir tablosu, tam bir finansal tablolar setinin bir parçasıdır ve kapsamlı gelir tablosundan hemen önce gösterilmelidir.²⁶⁵ Bir işletme bir dönemde muhasebeleştirilen tüm gelir ve gider kalemlerini,²⁶⁶

²⁶⁵ TMS 1, p.12

²⁶⁶ TMS 1. P.81

- Tek bir kapsamlı gelir tablosunda,
- Kâr veya zarar bileşenlerini gösteren bir tablo (bireysel gelir tablosu) ve kâr veya zararla başlayan ve diğer kapsamlı gelir bileşenlerini gösteren ikinci bir tablo (kapsamlı gelir tablosu) olmak üzere iki tabloda sunar.

Kapsamlı gelir tablosu asgari olarak, söz konusu dönemle ilgili aşağıdaki tutarları gösteren kalemleri içerir:²⁶⁷

- Hasılat,
- Finansman maliyetleri,
- Öz kaynak yöntemi kullanılarak muhasebeleştirilen iştirakler ve iş ortaklıklarının kâr veya zarar payları,
- Vergi gideri,
- Durdurulan faaliyetlere ilişkin vergi sonrası kâr ya da zarar ile satış maliyeti düşülmüş gerçeğe uygun değer ölçülmesinde veya durdurulan faaliyetleri oluşturan elden çıkarılacak grup ya da grupların veya varlıkların elden çıkarılmasında muhasebeleştirilen vergi sonrası kazanç ya da zarar toplamını içeren tek bir tutar,
- Kâr veya zarar,
- Niteliğine göre sınıflandırılan gerçekleşmemiş kâr ya da zarar bileşenlerinin her biri,
- Öz kaynak yöntemi kullanılarak muhasebeleştirilen iştirakler ve iş ortaklıklarının gerçekleşmemiş kâr veya zarar payları,
- Toplam kapsamlı gelir.

İşletme dönem içerisindeki tüm gelir ve gider kalemlerini, bir TFRS aksini öngörmedikçe dönem kâr ya da zararında muhasebeleştirir.²⁶⁸

TMS 12 öncelikle hangi durumlarda ertelenmiş verginin gelir tablosunda raporlanamayacağını belirterek tanımlama yoluna gitmiştir.²⁶⁹ TMS 12 standardının, “Kâr veya zararda muhasebeleştirilen kalemler” başlığı uyarınca, dönem vergisi ve

²⁶⁷ TMS 1, p.82

²⁶⁸ TMS 1, p.88

²⁶⁹ Bedri, s. 92.

ertelenmiş vergi gelir veya gider olarak, verginin aşağıdaki durumlarda ortaya çıkmamış olması koşuluyla, dönemin kâr veya zararına dahil edilir:²⁷⁰

- Bir işlemin veya olayın aynı veya farklı bir dönemde, kâr veya zarar dışında, ya diğer kapsamlı gelirden ya da doğrudan öz kaynaklarda muhasebeleştirilmiş olması halinde,
- İşletme birleşmelerinde.

Ertelenmiş vergi borçlarının ve ertelenmiş vergi varlıklarının çoğu, bir gelir veya bir giderin bir dönemin muhasebe kârının hesabında dikkate alınmış olması ancak vergiye tabi kâr açısından o dönemden farklı bir dönemde dikkate alınmış olması nedeniyle oluşur. Ortaya çıkan ertelenmiş vergi gelir tablosunda muhasebeleştirilir. Aşağıdaki durumlar örnek olarak verilmiştir:²⁷¹

- Oluşmalarını takiben tahsil edilen faiz, isim hakkı, ve temettü gelirleri muhasebe kârına, “TMS 18 Hasılat” Standardı uyarınca zaman orantılı esasa göre dahil edilir; fakat vergi mevzuatı nakit esasına göre gelir yazmayı öngörüyorsa, tahsil edildiklerinde vergiye tabi kâra (mali zarara) gelir yazılabilmeleri söz konusu olabilir,
- Maddi olmayan duran varlıkların maliyeti “TMS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar” Standardı uyarınca aktifleştirilir ve kâr ya da zarar içerisinde amortismanına tabi tutulur; ancak vergi mevzuatının izin vermesi durumunda, bu maliyetlerin oluştuğlarında gider yazılabilmeleri söz konusu olabilir.

Standartın bu kısmında anlatılan, ertelenmiş vergi alacak ve borçlarının çoğunlukla, gelir ve giderin vergiye tabi kârın tespit edildiği dönem ile muhasebe kârının tespit edildiği dönemin farklı olmasından ortaya çıkmaktadır. Bu geçici farklar gelir ve giderlerden kaynaklandığı için, ertelenmiş vergilerin dönem kâr veya zararına etkisi olacaktır. Bunlar da gelir tablosunda gösterilecektir.

Standart ertelenmiş vergi borç ve alacağının değerinin, geçici farkın tutarında farklılık olmadan da değişebileceği standartta da belirtilmiştir. Vergi kanunlarında,

²⁷⁰ TMS 12, p.58

²⁷¹ TMS 12, p.59

vergi oranlarında veya varlığın farklı bir şekilde tahsil edilmesi durumlarında ortaya ertelenmiş vergi çıkmaktadır. Burada ortaya çıkan vergi eğer daha önce öz sermaye hesabı ile ilişkilendirilmediyse gelir tablosunda yansıtılmaktadır.²⁷² Buna göre ertelenmiş vergi varlıklarının ve vergi borçlarının defter değerleri, bunlarla ilgili geçici farkların değerlerinde bir değişikliğin olmaması halinde dahi değişebilir. Bu değişiklikler aşağıdaki durumlarda ortaya çıkabilir:²⁷³

- Vergi oranlarında veya vergi kanunlarında değişiklikler olması,
- Ertelenmiş vergi varlığının gözden geçirilerek geri kazanılabilecek tutarın yeniden belirlenmesi,
- Varlığın ne şekilde geri kazanılacağına ilişkin beklentinin değişmesi.

Yukarıdaki nedenlerle ertelenmiş vergilerde meydana gelen değişiklikler, daha önce kâr ya da zarar dışında muhasebeleştirilmiş olan kalemlerle ilgili değişiklikler hariç olmak üzere, kâr ya da zararda muhasebeleştirilir.

Gelir tablosunda cari dönem vergi karşılığı ile ertelenmiş vergiler ayrı ayrı gösterilir. Böylece, işletmelerin ilgili dönemde elde ettiği kârlar üzerinden hesaplanan vergi karşılıkları, vergilendirilebilir kâr üzerinden hesaplanan vergi tutarı ile işletmenin gelecek dönemlere devredeceği vergi tutarı ayrı ayrı aşağıdaki şekilde raporlanmış olur:²⁷⁴

Örnek:

Sürdürülen Faaliyetler Vergi Öncesi Kâr (Zarar)	2.556.001,00
Dönem Vergi Geliri (Gideri)	(-)152.051,00
Ertelenmiş Vergi Geliri (Gideri)	(-)133.526,00
<u>Net Dönem Kârı (Zararı)</u>	<u>2.270.424,00</u>

Ertelenmiş vergi borcu rakamında meydana gelen bir artış işletmenin gelir tablosunda negatif bir etki yaratır ve ertelenmiş vergi gideri olarak raporlanır.

²⁷² Bedri, s. 93.

²⁷³ TMS 12, p.60

²⁷⁴ Mısırlıoğlu, “Kurum Kazancı Üzerinden Hesaplanan Vergilerin Raporlanması”, s. 60.

Ertelenmiş vergi borcu rakamında meydana gelen bir azalış ise işletmenin gelir tablosunda pozitif bir etki yaratır ve ertelenmiş vergi geliri olarak raporlanır.

Ertelenmiş vergi alacağı rakamında meydana gelen bir artış işletmenin gelir tablosunda pozitif bir etki yaratır ve ertelenmiş vergi geliri olarak raporlanır. Ertelenmiş vergi alacağı rakamında gelen bir azalış ise işletmenin gelir tablosunda negatif bir etki yaratır ve ertelenmiş vergi gideri olarak raporlanır.

Bu nedenle uygulamada ilk bakışta ilginç görünen ancak ertelenmiş verginin mantığını kavradıktan sonra anlaşılabilen bazı durumlara rastlanmaktadır. Örneğin; hesap dönemi sonunda işletmenin vergi öncesi ticari kârı değil de vergi öncesi ticari zararı oluştuysa ve mali açıdan da bakıldığında ödenecek bir vergisi çıkmadıysa ancak ertelenmiş vergi rakamlarındaki değişimden dolayı kâr zarar tablosuna yansıyan ertelenmiş bir vergi geliri varsa bu durum net dönem zararını azaltıcı bir etki yaratmaktadır. Her ne kadar böyle bir durumda ödenecek bir vergi bulunmasa da ticari açıdan gelir ya da giderlerin tanınma zamanları ile mali açıdan tanınma zamanları arasındaki farklılıklar nedeniyle oluşan bir pozitif etkinin finansal tablolara yansımaları gerekmektedir.²⁷⁵ Veyahut hesap dönemi sonunda işletmenin vergi öncesi ticari kârı çıktıysa ve mali kâr üzerinden hesaplanan dönem vergisi düşüldükten sonra kalan tutara TFRS uyarınca ertelenmiş vergi geliri eklenmesi sonucu bu durum dönem net kârını arttırıcı bir etki de yaratabilir.

Örnek:

31.12.2012 tarihi itibarıyla BİST 100 endeksinde faaliyet gösteren reel sektör firmalarından en yüksek vergi geliri açıklayan Tüpraş Türkiye Petrol Rafinerileri A.Ş.'nin dipnotlarında yer hesaplama tablosu aşağıdaki gibidir:

Sürdürülen Faaliyetler Vergi Öncesi Kârı / Zararı	1.371.712.000,00
Sürdürülen Faaliyetler Vergi Gelir / Gideri	96.327.000,00
Dönem Vergi Gelir / Gideri	(-) 248.876.000,00
Ertelenmiş Vergi Gelir / Gideri	345.203.000,00
Sürdürülen Faaliyetler Dönem Kârı / Zararı	1.468.039.000,00

²⁷⁵ Yıldırım, s. 82.

Tablo 3.7 Kâr veya Zarar Tablosu

	Dipnot Referansı	Cari Dönem	Önceki Dönem
Hasılat			
Satışların Maliyeti (-)			
Brüt Kâr / Zarar			
Genel Yönetim Giderleri (-)			
Pazarlama Giderleri (-)			
Araştırma ve Geliştirme Giderleri (-)			
Esas Faaliyetlerden Diğer Gelirler			
Esas Faaliyetlerden Diğer Giderler (-)			
Esas Faaliyet Kârı / Zararı			
Yatırım Faaliyetlerinden Gelirler			
Yatırım Faaliyetlerinden Giderler (-)			
Öz kaynak Yöntemiyle Değerlenen Yatırımların Kârlarından / Zararlarından Paylar			
FİNANSMAN GİDERİ ÖNCESİ FAALİYET KÂRI / ZARARI			
Finansman Giderleri (-)			
SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER VERGİ ÖNCESİ KÂRI / ZARARI			
Sürdürülen Faaliyetler Vergi Gideri / Geliri			
Dönem Vergi Gideri / Geliri			
Ertelenmiş Vergi Gideri / Geliri			
SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER DÖNEM KÂRI / ZARARI			
DURDURULAN FAALİYETLER DÖNEM KÂRI / ZARARI			
DÖNEM KÂRI / ZARARI			
Dönem Kâr / Zararının Dağılımı			
Kontrol Gücü Olmayan Paylar			
Ana Ortaklık Payları			
Pay Başına Kazanç			
Sürdürülen Faaliyetlerden Pay Başına Kazanç			
Durdurulan Faaliyetlerden Pay Başına Kazanç			
Sulandırılmış Pay Başına Kazanç			
Sürdürülen Faaliyetlerden Sulandırılmış Pay Başına Kazanç			
Durdurulan Faaliyetlerden Sulandırılmış Pay Başına Kazanç			

Tablo 3.8 Kâr veya Zarar ve Diğer Kapsamlı Gelir Tablosu

	Dipnot Referansı	Cari Dönem	Önceki Dönem
DÖNEM KÂRI / ZARARI			
<i>DİĞER KAPSAMLI GELİRLER</i>			
<u>Kâr veya zararda yeniden sınıflandırılmayacaklar</u>			
Maddi Duran Varlıklar Yeniden Değerleme Artışları / Azalışları			
Maddi Olmayan Duran Varlıklar Yeniden Değerleme Artış / Azalışları			
Tanımlanmış Fayda Planları Yeniden Ölçüm Kazançları / Kayıpları			
Öz kaynak Yöntemiyle Değerlenen Yatırımların Diğer Kapsamlı Gelirinden Kâr / Zararda Sınıflandırılmayacak Paylar			
Diğer Kâr veya Zarar Olarak Yeniden Sınıflandırılmayacak Diğer Kapsamlı Gelir Unsurları			
Kâr veya Zararda Yeniden Sınıflandırılmayacak Diğer Kapsamlı Gelire İlişkin Vergiler			
Dönem Vergi Gideri / Geliri			
Ertelenmiş Vergi Gideri / Geliri			
<u>Kâr veya zarar olarak yeniden sınıflandırılacaklar</u>			
Yabancı Para Çevirim Farkları			
Satılmaya Hazır Finansal Varlıkların Yeniden Değerleme Ve / Veya Sınıflandırma Kazançları / Kayıpları			
Nakit Akış Riskinden Korunma Kazançları / Kayıpları			
Yurtdışındaki İşletmeye İlişkin Yatırım Riskinden Korunma Kazançları / Kayıpları			
Öz kaynak Yöntemiyle Değerlenen Yatırımların Diğer Kapsamlı Gelirinden Kâr / Zararda Sınıflandırılacak Paylar			
Diğer Kâr veya Zarar Olarak Yeniden Sınıflandırılacak Diğer Kapsamlı Gelir Unsurları			
Kâr veya Zararda Yeniden Sınıflandırılacak Diğer Kapsamlı Gelire İlişkin Vergiler			
Dönem Vergi Gideri / Geliri			
Ertelenmiş Vergi Gideri / Geliri			
<u>DİĞER KAPSAMLI GELİR</u>			
<u>TOPLAM KAPSAMLI GELİR</u>			
<u>Toplam Kapsamlı Gelirin Dağılımı</u>			
Kontrol gücü olmayan paylar			
Ana ortaklık payları			

31.12.2012 tarihi itibariyle BİST 100 endeksinde faaliyet gösteren reel sektör firmalarından en yüksek gelir açıklayan Koç Holding A.Ş.'nin konsolide kâr / zarar tablosu ile kapsamlı gelir tablosu aşağıdaki gibidir:

Tablo 3.9 Koç Holding A.Ş. 31.12.2012 Tarihli Konsolide Kâr / Zarar Tablosu

Finansal Tablo Türü	Dipnot	Cari Dönem Konsolide 01.01.2012- 31.12.2012 Bin TL	Önceki Dönem Konsolide 01.01.2011- 31.12.2011 Bin TL
Dönem Raporlama Birimi			
SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER			
Satış Gelirleri	26	77.535.603	68.969.387
Faiz, Ücret, Prim, Komisyon ve Diğer Gelirler	5	7.297.729	5.973.720
GELİRLER	5	84.833.332	74.943.107
Satışların Maliyeti (-)	27	-69.517.198	-60.829.381
Faiz, Ücret, Prim, Komisyon ve Diğer Giderler (-)		-3.621.323	-2.953.838
MALİYETLER	5	-73.138.521	-63.783.219
Ticari Faaliyetlerden Brüt Kâr (Zarar)		8.018.405	8.140.006
Finans Sektörü Faaliyetlerinden Brüt Kâr (Zarar)	5	3.676.406	3.019.882
BRÜT KÂR / ZARAR	5	11.694.811	11.159.888
Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri (-)	27	-3.172.978	-2.698.588
Genel Yönetim Giderleri (-)	27	-3.340.274	-2.981.145
Araştırma ve Geliştirme Giderleri (-)	27	-166.507	-141.562
Diğer Faaliyet Gelirleri	28	270.018	599.119
Diğer Faaliyet Giderleri (-)	28	-820.832	-447.773
FAALİYET KÂRI / ZARARI	5	4.464.238	5.489.939
Öz kaynak Yöntemiyle Değerlenen Yatırımların Kâr / Zararlarındaki Paylar	9	8.896	7.210
Esas Faaliyet Dışı Finansal Gelirler	29	2.293.693	2.403.540
Esas Faaliyet Dışı Finansal Giderler (-)	29	-2.249.329	-3.193.221
SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER VERGİ ÖNCESİ KÂRI / ZARARI	5	4.517.498	4.707.468
Sürdürülen Faaliyetler Vergi Gelir/Gideri		-415.791	-857.115
- Dönem Vergi Gelir / Gideri	20	-904.707	-796.303
- Ertelenmiş Vergi Gelir / Gideri	20	488.916	-60.812
SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER DÖNEM KÂRI / ZARARI		4.101.707	3.850.353
DÖNEM KÂRI / ZARARI		4.101.707	3.850.353
Dönem Kârı / Zararının Dağılımı			
Azınlık Payları		1.786.827	1.725.884
Ana Ortaklık Payları		2.314.880	2.124.469
Hisse Başına Kazanç	35	0,913	0,838

Tablo 3.10 Koç Holding A.Ş. 31.12.2012 Tarihli Konsolide Kapsamlı Gelir Tablosu

Finansal Tablo Türü	Dipnot	Cari Dönem Konsolide 01.01.2012- 31.12.2012 Bin TL	Önceki Dönem Konsolide 01.01.2011- 31.12.2011 Bin TL
Dönem Raporlama Birimi			
DÖNEM KÂRI / ZARARI		4.101.707	3.850.353
DİĞER KAPSAMLI GELİR			
Finansal Varlıklar Değer Artış Fonundaki Değişim		801.173	-160.364
Finansal Varlık Değer Artış/Azalışları		1.008.247	-185.814
Gelir Tablosuna Sınıflandırılan Tutar		-7.255	-421
Vergi Etkisi		-199.819	25.871
Duran Varlıklar Değer Artış Fonundaki Değişim		422	423
Vergi Etkisi		422	423
Finansal Riskten Korunma Fonundaki Değişim		-76.592	-241.841
Finansal Riskten Korunma Kârları / Zararları		-254.701	-433.638
Finansal Riskten Korunma Konusu Kalemin Defter Değerine Transfer Edilen Tutar (Not 3)			20.965
Gelir Tablosuna Sınıflandırılan Tutar		154.726	111.529
Vergi Etkisi		23.383	59.303
Yabancı Para Çevrim Farklarındaki Değişim		-92.813	245.087
Emeklilik Planlarından Aktüeryal Kazanç ve Kayıplar			
Öz kaynak Yöntemiyle Değerlenen Ortaklıkların			
Diğer Kapsamlı Gelirlerinden Paylar			
Diğer Kapsamlı Gelir Kalemlerine İlişkin Vergi Gelir / Giderleri			
DİĞER KAPSAMLI GELİR (VERGİ SONRASI)		632.190	-156.695
TOPLAM KAPSAMLI GELİR		4.733.897	3.693.658
Toplam Kapsamlı Gelirin Dağılımı			
Azınlık Payları		1.970.329	1.738.287
Ana Ortaklık Payları		2.763.568	1.955.371

3.4.2.3.Ertelenmiş Vergilerin Dipnotlarda Raporlanması

Dipnot kavramı TMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşunda detaylı olarak tanımlanmıştır. Buna göre finansal durum tablosundan (bilançoda), kapsamlı gelir tablosunda, bireysel gelir tablosunda (sunulmuşsa), öz kaynak değişim tablosunda ve nakit akış tablosunda yer alan bilgilere ilave bilgiler içerir. Dipnotlar, bu tablolarda yer

alan kalemlerin metinsel açıklamalarını veya açılımlarını ve bu tablolarda raporlanan muhasebeleştirme kriterlerini sağlamayan kalemlerle ilgili bilgileri sağlar.²⁷⁶

TMS / TFRS'ler uyarınca geçici farkların neden olduğu ertelenen vergi varlıkları ve ertelenen vergi yükümlülükleri ile ilgili olarak açıklanması gereken bilgiler aşağıdaki gibidir.²⁷⁷

Ayrı ayrı olmak kaydıyla vergi giderinin (gelirinin) ana unsurları:

- Dönem vergi gideri (geliri),
- Dönem vergisinin ilgili olduğu dönemde önceki dönem vergileri ile ilgili olarak yapılan düzeltmeler,
- Bu dönemde meydana gelen veya bu döneme tersine dönen zamanlama farklarının ertelenmiş vergi gideri (geliri) tutarları,
- Vergi oranlarındaki değişiklikler veya yeni konulan vergiler nedeniyle meydana gelen ertelenmiş vergi gideri (geliri) tutarları,
- Önceki dönemlerde muhasebeleştirilmemiş mali zarar, vergi avantajı veya geçici farkların bu dönemde muhasebeleştirilmesinin dönem vergi giderinde yarattığı vergi azalması tutarı ve dönemin ertelenmiş vergi giderinde yarattığı vergi azalmasının tutarı,
- TMS 8 uyarınca muhasebe politikalarında yapılan değişiklikler ve hataların düzeltilmesi sonucunda, geriye dönük olarak muhasebeleştirilemedikleri için dönem gelir veya giderinde gösterilen tutarlarla ilgili ertelenmiş vergi gideri (geliri) tutarları.

Aşağıdakiler de ayrı ayrı kamuoyuna açıklanır:

- Öz kaynağa borç veya alacak olarak kaydedilen dönem vergisi ve ertelenmiş verginin tutarı,
- Vergi gideri (geliri) tutarı ile muhasebe kârının vergi oranı ile çarpılması sonucunda bulunan tutarın, uygulanan vergi oranı (oranları) da açıklanmak

²⁷⁶ TMS 1, p.7

²⁷⁷ Özerhan, Yanık, s. 525.

suretiyle rakamsal mutabakatı, ayrıca vergiden istisna edilmiş gelirler, vergi mevzuatı açısından kanunen kabul edilmeyen giderler, mali zararların sonuçları ve yabancı ülkelerdeki vergi oranları gibi bilgiler,

- Önceki hesap dönemi ile karşılaştırıldığında vergi oranlarında meydana gelen değişiklikler,
- Bilançoda ertelenmiş vergi varlığı muhasebeleştirilmemiş olan indirilebilir geçici farkların, kullanılmamış birikmiş mali zararların ve birikmiş vergi avantajlarının tutarları (ve varsa zaman aşımı tarihleri),
- Bağlı ortaklıklar, şubeler ve iştirakler ile iş ortaklıklarındaki hisseler ile ilgili, henüz ertelenmiş vergi borcu muhasebeleştirilmiş geçici farkların toplam tutarı,
- İşletmenin ortaklarına dağıtılması finansal tabloların yayımının onaylanmasından önce önerilen veya açıklanan, ancak finansal tablolarda borç olarak muhasebeleştirilmemiş olan temettü gelir vergisi açısından sonuçlarının tutarı,
- Kullanılmamış mali zararlar ve vergi avantajları için bilançoğa yansıtılmış olan ertelenmiş vergi varlığı ile borcunun sunumu yapılan dönemler itibariyle tutarları ve daha açıklayıcı olmak isteyenler, gelir tablosuna yansıtılmış olan ertelenmiş vergi gelirinin (giderinin) tutarı,
- Durdurulan faaliyetlere ilişkin olarak, vergi giderinin ilgili olduğu faaliyete son verme kârı veya zararı.

31.12.2012 tarihi itibariyle BİST 100 endeksinde faaliyet gösteren reel sektör firmalarından en yüksek vergi gideri açıklayan Türk Telekom A.Ş.'nin dipnotlarında yer alan vergi geliri (gideri) hesaplama tablosu aşağıdaki gibidir:

Tablo 3.11 Türk Telekom A.Ş. 31.12.2012 Tarihli Vergi Geliri (Gideri) Hesaplama Tablosu

	01 Ocak - 31 Aralık 2012	01 Ocak - 31 Aralık 2011
Cari kurumlar vergisi gideri	-754.988.000,00	-728.123.000,00
Önceki dönem vergileri ile ilgili olarak yapılan düzeltmeler	-6.249.000,00	-6.343.000,00
Ertelenmiş vergi varlıklarının silinmesinden doğan ertelenmiş vergi gideri	-6.500.000,00	-1.503.000,00
Geçmiş yıl zararlarından yaratılan ertelenmiş vergi geliri	284.000,00	2.249.000,00
Ertelenmiş vergi geliri (gideri)	-5.819.000,00	24.147.000,00
Vergi Geliri (Gideri) Toplamı	-773.272.000,00	-709.573.000,00

Tablo 3.12 Dipnotlara İlişkin Bilgi Tablosu

Dipnot Adı	İlgili TMS / TFRS'ler
Şirketin Organizasyonu ve Faaliyet Konusu	TMS 1, TMS 10
Finansal Tabloların Sunumuna İlişkin Esaslar	
Sunuma İlişkin Temel Esaslar	TMS 1, 29, TFRS 1, TFRS 10, 11, 12 vd.
TMS'ye Uygunluk Beyanı	TMS 1
Muhasebe Politikalarında Değişiklikler	TMS 8
Muhasebe Tahminlerindeki Değişiklikler ve Hatalar	TMS 8
Önemli Muhasebe Politikalarının Özeti	İlgili tüm TMS / TFRS'ler
Önemli Muhasebe Değerlendirme, Tahmin ve Varsayımları	TMS 1, TMS 8, vd.
İşletme Birleşmeleri	TFRS 3, vd.
Diğer İşletmelerdeki Paylar	TMS 28, TFRS 11, 12, vd.
Bölgümlere Göre Raporlama	TFRS 8
İlişkili Taraf Açıklamaları	TMS 24
Ticari Alacak ve Borçlar	TMS 32, 39, TFRS 7, (TFRS 9)vd.
Diğer Alacak ve Borçlar	TMS 32, 39, TFRS 7, (TFRS 9) vd.
Stoklar	TMS 2
Canlı Varlıklar	TMS 41, vd
Peşin Ödenmiş Giderler ve Ertelenmiş Gelirler	TMS 1, TMS 18 vd.
Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller	TMS 40, 16, 17, 36, vd.
Maddi Duran Varlıklar	TMS 16, 17, 23, 36, TFRS 6, vd
Hizmetten Çekme, Restorasyon ve Çevre Rehabilitasyon Fonlarından Kaynaklanan Paylar Üzerindeki Haklar	TFRS Yorum 5, vd.
Üyelerin Kooperatif İşletmelerdeki Hisseleri ve Benzeri Finansal Araçlar	TFRS Yorum 2, vd.
Maddi Olmayan Duran Varlıklar	TMS 38, 36, 17 TFRS 6, vd.
Şerefiye	TFRS 3, TMS 36, vd.
Maden Kaynaklarının Araştırılması ve Değerlendirilmesi	TFRS 6, TMS 16, TMS 38, vd.
Kiralama İşlemleri	TMS 17, TFRS Yorum 4, vd.
İmtiyazlı Hizmet Anlaşmalar	TFRS Yorum 12, vd.
Varlıklarda Değer Düşüklüğü	TMS 36, vd.
Devlet Teşvik ve Yardımları	TMS 20, vd.

Tablo 3.12 Dipnotlara İlişkin Bilgi Tablosu (Devam Tablosu)

Dipnot Adı	İlgili TMS / TFRS'ler
Borçlanma Maliyetleri	TMS 23, vd.
Karşılıklar, Koşullu Varlık ve Borçlar	TMS 37, 2, 10, 11, 12, 18 28, TFRS 6, 12vd
Taahhütler	TMS 16, 17, 31, 38, 40, TFRS 11, 12vd
Çalışanlara Sağlanan Faydalar	TMS 19, vd.
Diğer Varlık ve Yükümlülükler	TMS 1, vd.
Sermaye, Yedekler ve Diğer Öz kaynak Kalemleri	TMS 1, 21, 28, 29, 32 39, TFRS 7, 10, 11, 12 vd.
Hasılat	TMS 18, vd.
İnşaat Sözleşmeleri	TMS 11, vd.
Genel Yönetim Giderleri, Pazarlama Giderleri, Araştırma ve Geliştirme Giderleri,	TMS 1, 16, 19, 36, 38, vd.
Esas Faaliyetlerden Diğer Gelirler ve Giderler	TMS 18, TMS 1, vd.
Yatırım Faaliyetlerinden Gelirler ve Giderler	TMS 16, TMS 38, TMS 40, vd.
Çeşit Esasına Göre Sınıflandırılmış Giderler	TMS 1
Finansman Giderleri	TMS 21, 23, 32, 39, TFRS 7, (TFRS 9) vd.
Diğer Kapsamlı Gelir Unsurlarının Analizi	TMS 1 vd.
Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler	TFRS 5, vd.
Gelir Vergileri (Ertelenmiş Vergi Varlık ve Yükümlülükleri Dahil)	TMS 12
Pay Başına Kazanç	TMS 33
Pay Bazlı Ödemeler	TFRS 2, vd.
Sigorta Sözleşmeleri	TFRS 4, vd.
Kur Değişiminin Etkileri	TMS 21, vd.
Yüksek Enflasyonlu Ekonomide Raporlama	TMS 29, vd.
Finansal Araçlar	TMS 32, 39, TFRS 7, 9 vd.
Finansal Araçlardan Kaynaklanan Risklerin Niteliği ve Düzeyi	TMS 1, TFRS 7
Finansal Araçlar (Gerçeğe Uygun Değer Açıklamaları ve Finansal Riskten Korunma Muhasebesi Çerçevesindeki Açıklamalar)	TFRS 7
Raporlama Döneminden Sonraki Olaylar	TMS 10
Finansal tabloların önemli ölçüde etkileyen ya da finansal tabloların açık, yorumlanabilir ve anlaşılabilir olması açısından açıklanması gereken diğer hususlar	TMS 1, TMS 8 vd.
TMS'ye İlk Geçiş	TFRS 1
Bireysel Finansal Tablolara İlişkin Açıklamalar	TMS 27, vd.
Nakit Akış Tablosuna İlişkin Açıklamalar	TMS 7, vd.
Öz kaynaklar Değişim Tablosuna İlişkin Açıklamalar	TMS 1, vd.

3.4.3.Ertelenmiş Vergilerin Finansal Analizdeki Yeri

Finansal analiz, bir işletmenin finansal durumunu, faaliyet sonuçlarını, finansal performansını ve finansal yönden gelişimini değerlendirebilmek, gelişme yönünü ve büyüklüğünü öngörebilmek, geleceğe yönelik tahminlerde bulunabilmek için finansal tablolarda yer alan kalemler arasındaki ilişkilerin ve bunların zaman içerisinde gösterdiği eğilimlerin incelenmesi olayıdır.²⁷⁸

Finansal tablolarda yer alan kalemlerden çok azı kendi içinde veya tek başına bir anlam ifade eder. Önemli olan bu kalemlerin başka değerlerle olan ilişkileri veya geçmişte herhangi bir tarihten bugüne olan değişimleri ve değişim yönleridir.²⁷⁹ Kalemler arasındaki ilişki çeşitli analiz teknikleri ile yapılır.

Finansal analiz işletme içinde uzmanlar tarafından yapılabileceği gibi, firmanın ekonomik gücünü görmek isteyen kredi kuruluşları ya da yatırımcılar tarafından da yapılabilir. Yapılacak finansal analizde doğru bilgilere ulaşabilmek için finansal analizi yapacak yöneticinin,²⁸⁰

- Muhasebe teori ve uygulamaları bilmesi,
- Firmanın bağlı bulunduğu sektörü tanınması,
- İşletme politikalarını bilmesi,
- Genel ekonomik konjoktörü iyi tahlil etmesi ve elde edilen sonuçları mantıklı bir şekilde yorumlaması gerekir.

İşletmelerin düzenledikleri finansal tablo türleri, işletmelerin ihtiyaç duyduğu bilgilere göre şekillenmektedir. Bununla beraber finansal analizde temel olarak kullanılan tablolar, bilanço ve gelir tablosudur.²⁸¹

²⁷⁸ Adem Çabuk ve Diğerleri, *Mali Analiz, 1.Baskı*, Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayınları, 2012, s. 15.

²⁷⁹ Hümevra Burcu, "Finansal Analiz Tekniklerinin İşletmelerin Mali Durumunu Göstermedeki Etkinliği ve Bir Uygulama", (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2009), s. 6.

²⁸⁰ Ali Ceylan, *İşletmelerde Finansal Yönetim, 9.Baskı*, Bursa: Ekin Kitapevi, 2006, s. 41.

²⁸¹ Burcu, s. 12.

Uluslararası Muhasebe Standartları temelinde muhasebe kayıtlarına yönelik olmayıp, doğrudan raporlamaya yönelik standartlar olduğu söylenebilir.²⁸² Yakın zamana kadar “muhasebe standartları” adı altında hazırlanan bu standartların, artık “finansal raporlama standartları” adıyla yayınlanıyor olmaları finansal raporlamaya vurgu yapıldığının en temel göstergesidir. Raporlamanın hedef kitlesi ise Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve’de belirtilen yatırımcılardır.

TMS 12 standardına göre ertelenmiş vergi finansal tablolarda “ertelenmiş vergi varlığı” ve “ertelenmiş vergi yükümlülüğü” şeklinde sınıflandırılır. Bazı durumlarda analistler ertelenen vergi yükümlülüklerini analitik amaçlar doğrultusunda göz ardı etmeyi seçerler. Çünkü bunların gelecekte gerçek bir yükümlülük veya öz kaynağın bir parçası haline dönüşüp dönüşmeyeceklerini kestirmek zordur. Bunun için finansal analistin ertelenmiş vergi yükümlülüklerinin birer normal yükümlülük ve öz kaynak parçası olarak sayılmasının gerekip gerekmediğine karar vermesi önem arz etmektedir.²⁸³ Ertelenmiş vergiler ile kullanılacak bazı oranlar ise aşağıdaki gibidir:

- Ertelenmiş Vergi Varlığı / Duran Varlıklar
- Ertelenmiş Vergi Varlığı / Toplam Varlıklar
- Ertelenmiş Vergi Varlığı / Öz Sermaye
- Ertelenmiş Vergi Varlığı / Ertelenmiş Vergi Borcu
- Ertelenmiş Vergi Borcu / Ertelenmiş Vergi Varlığı
- Ertelenmiş Vergi Borcu / Uzun Vadeli Yükümlükler
- Ertelenmiş Vergi Borcu / Toplam Varlıklar
- Ertelenmiş Vergi Borcu / Öz Sermaye
- Dönem Net Kâr (Zararı) / Ertelenmiş Vergi Gelir (Gideri)
- Satış Gelirleri / Ertelenmiş Vergi Varlığı
- Satış Gelirleri / Ertelenmiş Vergi Borcu

²⁸² Serdar Özkan, Ece Erdener Acar, “Uluslararası Muhasebe / Finansal Raporlama Standartlarının Finansal Tablolar Analizi Üzerindeki Etkilerine Genel Bakış,” *İSMMMO Mali Çözüm Dergisi*, Sayı 97 (Ocak – Şubat, 2010), s. 53.

²⁸³ Metin Atmaca, “Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına ve Vergi Yasalarına Göre Düzenlenen Temel Mali Tabloların Finansal Analiz Açısından Karşılaştırmalı Olarak İncelenmesi ve Türkiye Uygulaması”, (Yayınlanmamış Doktora Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2010), s. 152.

3.4.4. Türkiye’de Ertelenmiş Vergilerin Uygulanma Modelleri

Ülkemizde ertelenmiş vergilerin uygulanma modelleri iki çeşittir. Bunlar aşağıdaki gibidir.

3.4.4.1. İşlem Bazlı Uygulama Modeli

01 Kasım 2006 tarihli ve 26333 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan “Bankaların Muhasebe Uygulamalarına ve Belgelerin Saklanması İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik” ile birlikte bankaların faaliyetlerini Türkiye Muhasebe Standartlarına uygun olarak muhasebeleştirmeleri esası getirilmiştir. Böylece bankalarda faaliyetler dönem içinde TMS / TFRS’ye uygun olarak muhasebeleştirilerek TMS / TFRS bazlı finansal tablolar düzenlenmektedir. TMS / TFRS’lerin hem kaydetme hem de raporlama sırasında uygulanması nedeniyle bu model “işlem bazlı uygulama” olarak adlandırabilmektedir. İşlem tabanlı muhasebeleştirme yöntemi kaydetme odaklı hareket etmeyi gerektirmektedir. Bunların üzerinde düzeltmeler yapılarak vergi mevzuatına uygun finansal tablolar düzenlenmektedir. İşlem bazlı uygulama modelinde ertelenmiş vergiler dönem içinde geçici fark yaratan her unsur sonrasında kayıtlara alınarak belirlenmektedir.²⁸⁴

3.4.4.2. Dönem Bazlı Uygulama Modeli

09 Nisan 2008 tarihli ve 26842 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan “Sermaye Piyasasında Finansal Raporlamaya İlişkin Esaslar Tebliği” ile işletmeler, Avrupa Birliği tarafından kabul edilen haliyle Uluslararası Muhasebe / Finansal Raporlama Standartlarını uyguluyorlar ve finansal tabloların Avrupa Birliği tarafından kabul edilen haliyle UMS / UFRS’lere göre hazırlandığı hususuna dipnotlarda yer verirler. Bu kapsamda, benimsenen standartlara aykırı olmayan, TMSK’ca yayımlanan (yeni adıyla KGK) TMS / TFRS esas alınır. İşletmelerin vergi mevzuatı gibi diğer mevzuatta öngörülen finansal tabloları hazırlamaları mümkündür. Ancak Sermaye Piyasası Mevzuatı uyarınca kamuya açıklanacak finansal tabloların, bu tebliğdeki esaslara uygun olarak hazırlanması zorunludur. Finansal tabloların bu Tebliğ uyarınca hazırlanmasına ilişkin hesaplamalar nedeniyle, işletmelerin diğer mevzuat uyarınca tutmakla mükellef

²⁸⁴ Süer, *Ertelenmiş Vergilerin Finansal Raporlamadaki Yeri ve Önemi*, s. 74.

oldukları kanuni defter ve belgelere yeni kayıtlar yapılamaz ve bu kayıtlar değiştirilemez. Finansal tabloların bu Tebliğ hükümleri uyarınca hazırlandığı dönemlerde işletmeler, muhasebe defter ve kayıtları ile bu Tebliğ uyarınca hazırlanmış finansal tablolar arasındaki ilişkiyi kurmak ve bir sonraki yıl finansal tablolarının sağlıklı bir şekilde hazırlanmasını sağlamak üzere "Sermaye Piyasası Muhasebe Defteri" tutarlar. Muhasebe kayıtlarından, bu Tebliğ uyarınca hazırlanan finansal tablolardaki tutarlara ulaşılırken yapılan tüm açılış ve cari dönem düzeltme ve sınıflandırma kayıtlarının Sermaye Piyasası Muhasebe Defterine ayrı ayrı kaydedilmesi gerekmektedir. Söz konusu defter, elektronik ortamda veya yazılı olarak tutulabilir. Yazılı olarak tutulan Sermaye Piyasası Muhasebe Defteri sayfaları müteselsil sıra numarası taşıyacak şekilde düzenlenir, işletmeyi temsile yetkili kişiler tarafından imzalanır ve Türk Ticaret Kanununda ticari defterlerin saklanması için öngörülen süre kadar saklanır. "Sermaye Piyasası Muhasebe Defteri"nin elektronik ortamda tutulması durumunda, işletmelerin yönetim kurulu; bilgilerin değiştirilmemesi ve belirtilen süre kadar saklanması konusunda gerekli önlemi almak zorundadırlar.

Ülkemizde ihraç ettiği sermaye piyasası araçları bir borsada işlem gören ortaklıkları, aracı kurumlar, portföy yönetim şirketleri ve bu işletmelerin UMS / UFRS (TMS / TFRS)'lerde tanımlanan bağlı ortaklıkları, iştirakleri ve iş ortaklıklarında Uluslararası Muhasebe Standartları / Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının uygulanması "dönem bazlı uygulama modeli" olarak ortaya çıkmaktadır. Dönem / rapor tabanlı muhasebeleştirme yöntemi uygulanan işletmelerde finansal işlemler VUK hükümlerine göre muhasebeleştirilmektedir. Dönemin sonunda VUK temelli raporlama yapılmaktadır. Bu raporlar üzerinde düzeltme yapılarak UFRS bazlı finansal tablolara ulaşılmaktadır. Bu modelde düzeltme esaslı söz konusu olup, bu düzeltmeler raporlama anlarında yapılmaktadır. Bu şekilde uygulanan bir modelde ertelenmiş vergilerin belirlenmesi sırasında yapılan işlemler "Düzeltilme İşlemlerine Dayalı Ertelenmiş Vergi Muhasebesi" şeklinde adlandırılabilir.²⁸⁵

²⁸⁵ Süer, *Ertelenmiş Vergilerin Finansal Raporlamadaki Yeri ve Önemi*, s. 80.

BÖLÜM 4. TÜRKİYE’DE ERTELENMİŞ VERGİ UYGULAMALARI, HESAPLANMASI VE RAPORLANMASI

4.1.ŞÜPHELİ TİCARİ ALACAKLAR KARŞILIĞI

Çalışmamızın 1.bölümünde kâr kavramını inceler iken kârın unsurlarından olan geliri ayrıntılı olarak açıklamıştık. Gelir kısacası işletmenin ana faaliyet konusuna giren mal ve hizmet satışlarından veya ana faaliyet konusu dışında kalan varlıkların satışından ve faiz, kira, temettü gelirler v.b. oluşan değerlerin brüt tutarıdır. İşletmeler, iktisadi faaliyetlerinin devamlılığını sağlamak ve genişletmek için, sektörde benzer işletmelerle rekabet edebilmek, üretim ve satışını yaptıkları mallara olan talebi korumak ve arttırmak amacıyla kredili (açık hesap) satış yöntemlerine de başvurmaktadır. Bu yöntemi işletmeler genellikle buldukları sektörün özelliklerine göre belirlemektedir. Bulduğu sektörde güçlü ve rakipsiz olan bir işletme alacaklarının vadesinde, müşteri seçiminde, tahsilinde sert davranabilirken, rekabetin yoğun olduğu bir sektörde ise, işletmeler daha esnek politikalar izlemek durumunda kalmaktadır. Zira müşterinin hemen ödeme yapmasında direnmek satış kaybına ve düşük kârlara yol açmaktadır. İşletmenin sektördeki konumu ne olursa olsun mal ve hizmetlerin üretilmesi kadar, bunların hedeflenen müşteri kitlesine ulaştırılıp nakde çevrilmesi büyük önem taşır. Yoksa peşin satış yapma noktasında direnmek üretilen mal ve hizmetlerin stokta kalmasına neden olur. Bu durum işletmenin sürekliliğini de zamanla tehlikeye sokar. Özellikle, ekonominin daraldığı dönemlerde, işletmelerin satışlarının azalmasını engellemek ve / veya satışlarını arttırmak için kredili satış yöntemi kaçınılmaz olur. Bununla beraber kredili satış yöntemi beraberinde alacakların tahsil riskini de doğurur.²⁸⁶

²⁸⁶ Murat Okyay Demirörs, “Şüpheli Ticari Alacaklar ve Muhasebesi,” *Mevzuat Dergisi*, Sayı 63 (Mart, 2003), s. 60.

İşletme vadeli satışlarda veya verdiği borçlarda ne kadar titiz davranırsa davransın alacaklarından bir bölümünü tahsil edememesi doğaldır. Bununla beraber alacakların tahsil edilmemesinin işletmeyi zarara uğratacağı açıktır. Böyle bir durumda oluşacak zararın bir gider olarak gelir tablosuna aktarılması gerekmektedir.²⁸⁷ Böyle bir zararın gider olarak ayrılabilmesi için yürürlükte bulunan vergi mevzuatımız uyarınca şüpheli ticari alacaklar karşılığının ayrılması gerekmektedir.

VUK'un 323. maddesi şüpheli alacak ayrılması koşullarını belirtmiştir. Buna göre bir alacağı şüpheli alacak olarak değerlendirilebilmesi için ticari ve zirai kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi ile ilgili olmalıdır. Ayrıca şüpheli alacak karşılığı ayrılabilmesi için aşağıdaki koşulların da sağlanması gereklidir:

- Dava veya icra safhasında bulunması,
- Yapılan protestoya veya yazı ile bir defadan fazla istenilmesine rağmen borçlu tarafından ödenmemiş bulunan dava ve icra takibine değmeyecek derecede küçük alacak olması.

Şüpheli alacaklar için değerlendirme gününün tasarruf değerine göre pasifte karşılık ayrılabilir. Bu karşılığın hangi alacaklara ait olduğu karşılık hesabında gösterilir. Teminatlı alacaklarda bu karşılık teminattan geri kalan miktara inhisar eder.

Şüpheli alacakların sonradan tahsil edilen miktarları tahsil edildikleri dönemde kâr-zarar hesabına intikal ettirilir.

Şüpheli ticari alacak karşılığı VUK'nun 323. maddesindeki şartları taşımazsa KKEG niteliğindedir.²⁸⁸ Türk vergi kanunlarında şüpheli alacaklara ilişkin yer alan düzenlemeler ihtiyatlılık ve dönemsellik kavramlarıyla aykırı hareket etmektedir.²⁸⁹ Şüpheli alacaklar, alacağın şüpheli hale geldiği hesap dönemi itibariyle karşılık ayrılarak gider yazılabilirler.²⁹⁰ Temel muhasebe kavramlarından dönemsellik ve ihtiyatlılık kavramlarına göre ise işletmelerin karşılaşılabilecekleri riskleri ortaya

²⁸⁷ Feryal Orhon Basık, Cengiz Erdamar, *Finansal Muhasebe ve Tekdüzen Muhasebe Sistemi, 2.Baskı*, İstanbul: Arıkan Basım Yayım Dağıtım, 2006, s. 104.

²⁸⁸ Çakmakçı, s. 51.

²⁸⁹ Bozdağ, s. 81.

²⁹⁰ Yıldırım, s. 47.

çıktıkları hesap döneminde göz önüne almaları gerekmekte olup muhtemel gider ve zararları için ilgili oldukları dönemlerde karşılık ayırmaları zorunlu hale getirilmiştir.

TMS’de işletmenin kimi olumsuz beklentilerine de karşılık ayrılabilmekte, bu sayede önceden “ihtiyatlılık” gereği olarak gelir azalabilmekte iken VUK ve vergi uygulamaları “gerçekleşme” olmadan karşılık ya da giderleştirmeye izin vermemektedir.²⁹¹

Özün önceliği kavramı gereği vadesi gelmemiş bir alacak da şüpheli sayılabilir. Örneğin; işletmenin alacaklı olduğu işletme hakkında iflas kararı verildiğini ve bu iflasın iflas masasına kaydının yapıldığını tespit etmiş olduğunu düşündüğümüzde işletme bu alacağını şüpheli sayarak karşılık ayırıp gider yazabilir ancak VUK’a göre KKEG olarak ticari kârdan mali kâra geçerken beyanname üzerinde göstermelidir. Muhasebenin dönemsellik ve ihtiyatlılık kavramları gereği bir alacağın tahsilinin mümkün olmayacağı kesinleştiği zaman karşılık ayrılmalıdır. Bir borçlunun borçların ötürü iflas edecek boyuta gelmesi, işletmenin alacaklarının da geri dönmeyeceğinin bir göstergesidir. Bu safhada işletmenin temkinli hareket ederek karşılık ayırması gerekmektedir. Ayrılan şüpheli alacağın mahkemeye başvurma aşaması birkaç dönemi kapsayabilir. Bu durumda ayrılan karşılık tutarı mali kâr ile ticari kâr arasında bir indirilebilir geçici fark ortaya çıkaracaktır. Ancak alacakların dava veya icra safhasına gelmesi ile geçici fark ve yarattığı ertelenmiş vergi varlığı ortadan kalkacaktır

Örnek:

X İşletmesi vadesinde ödenmeyeceğini düşündüğü bir ticari alacağına karşılık, muhasebe kayıtlarında 50.000,00 TL şüpheli ticari alacak karşılığı ayırmıştır. X işletmesi bu karşılığı muhasebenin temel kavramlarından ihtiyatlılık kavramı gereğince ayırmış ve dava veya icra safhasına getirmemiştir. Vergisel açıdan dava veya icra safhasına gelmeyen bir ticari alacak için şüpheli ticari alacak ayrılamadığından dolayı ayrılan karşılığın muhasebe değeri 50.000,00 TL olacak, vergi değeri ise olmayacaktır. Giderler için kayıtlı (defter) değeri > vergiye esas değer olduğundan aradaki fark indirilebilir geçici farktır. Bu fark X işletmesinin ertelenmiş vergi varlığıdır ve kayıtlara

²⁹¹ Akın Akbulut ve Diğerleri, *TMS/TFRS/KOBİ Standartlarına Göre Hesaplanan Ticari Kârdan Mali Kâra Geçiş*, 2.Baskı, Ankara: Türmob Yayınları, 2011, s. 39.

alınması gereklidir. Cari dönemde mali kârın tespitinde matrahtan indirilemeyen bu gider işletmenin cari dönemde ödemesi gereken kurumlar vergisini yükseltmiştir. Uygulanan kurumlar vergisi oranı % 20'dir.

Buna göre X işletmesini ertelenmiş vergi varlığı 50.000,00 TL x %20 = 10.000,00 TL olacaktır.

Muhasebe kaydı ise:

XX / XX / XXXX

289 - Ertelenmiş Vergi Varlığı	10.000,00	
693 - Sürdürülen Faaliyetler Ertelenmiş Vergi Gelir Etkisi (+)		10.000,00

Türkiye Muhasebe Standartlarında ise alacaklara karşılık ayrılabilmesi 37 No.lu standart²⁹² uyarınca mümkündür. Karşılık, gerçekleşme zamanı veya tutarı belli olmayan yükümlülüktür.²⁹³

Bir karşılık aşağıda yer alan koşulların varlığı halinde finansal tablolara yansıtılır:²⁹⁴

- Geçmiş bir olaydan kaynaklanan mevcut bir yükümlülüğün (hukuki veya zımni) bulunması,
- Yükümlülüğün yerine getirilmesi için ekonomik fayda içeren kaynakların işletmeden çıkmalarının muhtemel olması,
- Yükümlülük tutarının güvenli bir biçimde tahmin edilebiliyor olması.

Dönem sonlarında ticari alacaklar, tahsil edileme imkânı bakımından incelenmek suretiyle şüpheli durumda olup olmadığı tespit edilmelidir. Buna göre, bir

²⁹² TMS 37 Karşılıklar, Koşullu Borçlar Ve Koşullu Varlıklar Standardı, 15.02.2006 Tarih ve 26081 Sayılı Resmi Gazete

²⁹³ TMS 37, p.10

²⁹⁴ TMS 37, p.14

alacağın şüpheli alacak olarak değerlendirilebilmesi için işletmeler değişik göstergelerden yararlanabilmektedir. Bunlar:²⁹⁵

- İşletmenin önceki yıllarda tahsil edilemeyen alacaklarına ilişkin veriler,
- Borçlunun ödeme yeteneği,
- İşletmenin içinde bulunduğu sektörde ve cari ekonomik ortamda ortaya çıkan olağanüstü koşullardır.

İşletmeler bu verilerden yararlanmak suretiyle ve makul bir gerekçeye dayandırarak şüpheli alacak tahmini yapabilir ve bununla birlikte bu alacaklara karşılık ayırabilirler.²⁹⁶

Şimdi konumuzun daha iyi anlaşılabilmesi için örneğimizi biraz daha zorlaştıralım.

Örnek:

Demir İnşaat San. ve Tic. A.Ş. toptan inşaat demir işi ile iştigal etmektedir. Şirket Türkiye pazarında yaygın bir bayilik ağına sahip olup, üretmiş olduğu inşaat demirlerini bayileri vasıtası ile Türkiye'nin her yerine satmaktadır.

Demir İnşaat San. ve Tic. A.Ş. 2011 yılında ekonomide oluşan yavaşlama yüzünden birkaç bayisi ile tahsilat sıkıntısı yaşamakta, bayilerden bir tanesi olan Selim Tic.Ltd.Şti.'nden alacağının 45.000,00 TL'lik kısmını firmanın iflas eşiğine gelmesinden dolayı tahsil edememektedir. Bu yüzden 2011 senesi içerisinde firmanın açık hesabına istinaden alacak birkaç defa istenmiş ve nihayetinde alacak icra takibi yolu ile mahkemeye intikal etmiştir. Demir İnşaat San. ve Tic. A.Ş. 31.12.2011 tarihi itibarıyla mizanından "Ticari Alacaklar" hesaplarını kontrol ettiğinde başka bir bayisi olan Konuk Tic.Ltd.Şti.'den de uzun zamandır 15.000,00 TL'lik alacağını tahsil edemediğini ve yapılan araştırmalar sonucu ilgili firmanın da ciddi bir nakit sıkıntısı ve borç içinde olduğu belirtilmiştir. Demir İnşaat San. ve Tic. A.Ş. muhasebenin temel kavramlarından biri olan ihtiyatlılık kavramına göre her iki borçlu firma için de toplam

²⁹⁵ İstanbul Ticaret Üniversitesi, *Türkiye Muhasebe Standartları ve TMS/TFRS Yorumları*, İstanbul, 2012, s. 28.

²⁹⁶ Beyhan Marşap, "Finansal Bir Varlık Olarak Alacakların Değerlemesi ve Türkiye Muhasebe Standartları Açısından İncelenmesi," *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, Cilt 8, Sayı 3 (Eylül, 2006), s. 25.

60.000,00 TL (45.000,000 TL + 15.000,00 TL) şüpheli ticari alacak karşılığı ayıracaktır. Uygulanan kurumlar vergisi % 20'dir. 31.12.2011 tarihi itibariyle Demir İnşaat San.ve Tic. A.Ş.'nin gelir tablosu kalemleri aşağıdaki gibidir:

Yurtiçi Satışlar	850.000,00 TL
Satışların Maliyeti	550.000,00 TL
Faaliyet Giderleri	50.000,00 TL
Karşılık Giderleri	60.000,00 TL

Buna göre 31.12.2011 tarihi itibariyle VUK'a göre hazırlanan gelir tablosu aşağıdaki gibidir:

Tablo 4.1 Demir İnşaat San. ve Tic. A.Ş. 31.12.2011 Tarihli VUK'a Göre Hazırlanan Gelir Tablosu

Yurtiçi Satışlar	850.000,00
Satışların Maliyeti (-)	550.000,00
Brüt Satış Kârı	300.000,00
Faaliyet Giderleri (-)	50.000,00
Faaliyet Kârı veya Zararı	250.000,00
Karşılık Giderleri (-)	45.000,00
Brüt Kâr / Zarar	205.000,00
Vergi ve Yasal Yükümlülük Karşılığı (-)	41.000,00
Dönem Net Kâr / Zarar	164.000,00

Vergi mevzuatımız uyarınca şüpheli hale gelen alacaklar için daha önce nasıl karşılık ayrılması gerektiğini öğrenmiştik. Karşılık giderlerinde görüldüğü üzere işletme şüpheli ticari alacak karşılığı olarak sadece 45.000,00 TL karşılık gideri ayırabilmiştir.

Demir İnşaat San. ve Tic. A.Ş.'nin 31.12.2011 tarihi itibariyle TMS'ye göre hazırlanan gelir tablosu ise aşağıdaki gibi olacaktır:

Tablo 4.2 Demir İnşaat San. ve Tic. A.Ş. 31.12.2011 Tarihli TMS'ye Göre Hazırlanan Gelir Tablosu

Yurtiçi Satışlar	850.000,00
Satışların Maliyeti (-)	550.000,00
Brüt Satış Kârı	300.000,00
Faaliyet Giderleri (-)	50.000,00
Faaliyet Kârı veya Zararı	250.000,00
Karşılık Giderleri (-)	60.000,00
Brüt Kâr / Zarar	190.000,00
Vergi ve Yasal Yükümlülük Karşılığı (-)	38.000,00
Dönem Net Kâr / Zarar	152.000,00

Her iki gelir tablosu da incelendiğinde, giderler için kayıtlı (defter) değeri > vergiye esas değer olduğundan aradaki fark indirilebilir geçici farktır. Bu fark Demir İnşaat San. ve Tic. A.Ş'nin ertelenmiş vergi varlığıdır ve kayıtlara alınması gereklidir. Cari dönemde mali kârın tespitinde matrahtan indirilemeyen bu gider işletmenin cari dönemde ödemesi gereken kurumlar vergisini yükseltmiştir. Esasen her iki gelir tablosu arasındaki farklılık daha öncede belirttiğimiz gibi temel muhasebe kavramları ile vergi uygulamaları arasındaki uyumsuzluktan kaynaklanmaktadır.

Buna göre ertelenmiş vergi varlığı = 15.000,00 TL x %20 = 3.000,00 TL olacaktır ve TMS kapsamında düzenlenecek finansal durum tablosunda “Duran Varlık” veya “Cari Olmayan Varlık” kapsamında raporlanacaktır.

Muhasebe kaydı ise:

xx / xx / xxxx

289 – Ertelenmiş Vergi Varlığı	3.000,00	
693 – Sürdürülen Faaliyetler Ertelenmiş Vergi Gelir Etkisi (+)		3.000,00

Üstteki örneğimize geri dönersek bu işlemin kaydı VUK'a göre düzenlenecek bilanço ve TMS kapsamında düzenlenecek finansal durum tablosuna etkisi şu şekilde olacaktır:

Tablo 4.3 Demir İnşaat San. ve Tic. A.Ş. VUK ve TMS'ye Göre Düzenlenmiş 31.12.2011 Tarihli Bilanço Kalemlerinin Karşılaştırılması

HESAP NO	HESAP ADI	VUK	TMS	FARK
100	KASA HESABI	15.000,00	15.000,00	0,00
101	ALINAN ÇEKLER	259.500,00	259.500,00	0,00
102	BANKALAR	250.000,00	250.000,00	0,00
120	ALICILAR	175.000,00	160.000,00	15.000,00
128	ŞÜPHELİ TİCARİ ALACAKLAR	45.000,00	60.000,00	-15.000,00
129	ŞÜPHELİ TİCARİ AL. KARŞILIĞI	-45.000,00	-60.000,00	15.000,00
153	TİCARİ MALLAR	300.000,00	300.000,00	0,00
190	DEVREDEN KDV	50.000,00	50.000,00	0,00
255	DEMİRBAŞLAR	55.000,00	55.000,00	0,00
257	BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR	-18.000,00	-18.000,00	0,00
289	ERTELENMİŞ VERGİ VARLIĞI	0,00	3.000,00	-3.000,00
	AKTİF TOPLAMI	1.086.500,00	1.074.500,00	
320	SATICILAR	125.000,00	125.000,00	0,00
335	PERSONELE BORÇLAR	30.000,00	30.000,00	0,00
360	ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR	7.000,00	7.000,00	0,00
361	ÖDENECEK SOSYAL GÜVENLİK KES.	9.500,00	9.500,00	0,00
370	DÖNEM KARI VERGİ DİĞ. YÜK.KARŞ	41.000,00	41.000,00	0,00
500	SERMAYE	500.000,00	500.000,00	0,00
570	GEÇMİŞ YILLAR KARLARI	210.000,00	210.000,00	0,00
590	DÖNEM NET KARI	164.000,00	152.000,00	12.000,00
	PASİF TOPLAMI	1.086.500,00	1.074.500,00	

4.2.KIDEM TAZMİNATI KARŞILIĞI

İş hukuku, genel olarak incelendiğinde işçi ve işveren arasındaki ilişkiyi belirleyen ve düzenleyen bir hukuk dalıdır.²⁹⁷ Kıdem tazminatı konusu da iş hukukunu ilgilendiren bir konudur. Tazminat ise Arapça bir sözcüktür. Kelime anlamı zarar karşılığı ödenen para, ödencedir.²⁹⁸

Kıdem tazminatı, hizmet sözleşmesinin kanunda sayılan nedenlerden biri ile sona ermesi halinde işveren tarafından çalışanlara yapılan bir ödemedir.²⁹⁹ Bu ödeme miktarı hizmetin süresine ve ücrete göre değişen, ödenecek en yüksek miktarı belirlenmiş olan, yine yasayla belirlenmiş bazı durumlar dışında ödenmediği durumlarda işverenin cezai yaptırıma uğrayacağı, aynı zamanda şayet geç ödenirse faiz uygulanacak bir paradır.³⁰⁰ Kıdem tazminatı verilmesinin asıl amacı, işçinin bir işveren için çalıştığı süre içinde işyerine yapmış olduğu katkı, yıpranması, tekrar bir işe girene kadar yaşadığı güçlüklerin düşünülmesi ve geçmiş hizmetlerine karşılık kendine has (sui jeneris) bir ödeme yapılmasıdır.³⁰¹ Nitekim konu ile ilgili Yargıtay'ın verdiği görüşte aynı doğrultudadır.³⁰²

Kıdem tazminatının hukuki niteliği ile ilgili olarak, bu tazminatın ek bir ücret olduğunu belirten ücret görüşü, işverenin kusuru olmasa da işçinin çalıştığı işyerinden ayrılırken yıpranmış olması ve işini kaybetmiş bulunması nedeniyle karşılaştığı zarar nedeniyle ödenmesi gereken tazminat olduğunu belirten tazminat görüşü, aynı işyerinde uzun süre sadakat ve doğrulukla çalışan işçiyi işverenin bir nevi ödüllendirmesi amacına

²⁹⁷ Umud Uyar, "Kıdem Tazminatı Fonu Kanun Tasarısı Çerçevesinde Kıdem Tazminatı ve Muhasebesi", (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Pamukkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2011), s. 1.

²⁹⁸ İbrahim Organ, *GVK 40/41 İndirilecek – İndirilemeyecek Giderler, 1.Baskı*, Ankara: Gazi Kitabevi, 2013, s. 61.

²⁹⁹ Fatma Pamukçu, Nevzat Pamukçu, "Kıdem Tazminatı Karşılığı Hesaplanmasında İş Kanunu ile Türkiye Muhasebe Standartlarındaki Düzenlemelerin Karşılaştırılması", *Muhasebe ve Denetim Bakış*, Sayı 34 (Nisan, 2011), s. 66.

³⁰⁰ Gülnaz Uluğ, "Kıdem Tazminatı: Türkiye ve Kanada Uygulaması", (Yayınlanmamış Doktora Tezi, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2007), ss. 5-6.

³⁰¹ Ünal Narmanlıoğlu, "İş Hukuku Ferdi İş İlişkileri", *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayını*, Sayı 3 (1998), s. 332.

³⁰² Yargıtay 9.Hukuk Dairesi, 19.02.1980 Tarih ve 1980/1075-1278 Sayılı Kararı ve Yargıtay 9.Hukuk Dairesi, 25.06.2009 Tarih ve 3611 Sayılı Kararı

yönelik ikramiye olduğunu belirten ikramiye görüşü ve kendine özgü bir tazminat olduğunu belirten kendine özgü bir kurum olduğu görüşü bulunmaktadır.³⁰³

Ülkemizde yürürlükte bulunan 4857 sayılı İş Kanunu'nun Geçici 6. maddesi uyarınca kıdem tazminatı fonu kurulması gerektiği, kıdem tazminatı fonuna ilişkin kanunun yürürlüğe gireceği tarihe kadar işçilerin kıdemleri için 1475 sayılı İş Kanunu'nun 14. maddesi hükümlerine göre kıdem tazminatı hakları saklıdır.³⁰⁴ Buna göre 1475 sayılı İş Kanunu'nun 14. maddesine göre kıdem tazminatı alabilme şartları aşağıdaki gibidir:³⁰⁵

- İşveren tarafından bu Kanunun 17. maddesinin II numaralı bendinde gösterilen sebepler dışında,
- İşçi tarafından bu Kanunun 16. maddesi uyarınca,
- Muvazzaf askerlik hizmeti dolayısıyla,
- Bağlı buldukları kanunla kurulu kurum veya sandıklardan yaşlılık, emeklilik veya malullük aylığı yahut toptan ödeme almak amacıyla,
- 506 sayılı Kanunu'nun³⁰⁶ 60. maddesinin 1. fıkrasının (A) bendinin (a) ve (b) alt bentlerinde öngörülen yaşlar dışında kalan diğer şartları veya aynı Kanunun Geçici 81. maddesine göre yaşlılık aylığı bağlanması için öngörülen sigortalılık süresini ve prim ödeme gün sayısını tamamlayarak kendi istekleri ile işten ayrılmaları nedeniyle feshedilmesi,
- Kadının evlendiği tarihten itibaren bir yıl içerisinde kendi arzusu ile sona erdirmesi,
- İşçinin ölümü sebebiyle son bulması.

İşçinin işe başladığı tarihten itibaren hizmet akdinin devamı süresince her geçen tam yıl için işverence işçiye 30 günlük ücreti tutarında kıdem tazminatı ödenir. Bir yıldan artan süreler için de aynı oran üzerinden ödeme yapılır.

³⁰³ Selahattin Bayram “Kıdem ve İhbar Tazminatlarında Uygulanacak Faiz ve Başlangıcı Meselesi,” *İSMMMO Mali Çözüm Dergisi*, Sayı 98 (Mart – Nisan, 2010), s. 296.

³⁰⁴ 4857 Sayılı İş Kanunu, 10.06.2003 Tarih ve 25134 Sayılı Resmi Gazete

³⁰⁵ 1475 Sayılı İş Kanunu, 01.09.1971 Tarih ve 13943 Sayılı Resmi Gazete

³⁰⁶ 506 Sayılı Sosyal Sigortalar Kanunu, 31.07.1964 – 01.08.1964Tarih ve 11766 – 11779 Sayılı Resmi Gazeteler

İşçilerin kıdemleri, hizmet akdinin devam etmiş veya fasilalarla yeniden akdedilmiş olmasına bakılmaksızın aynı işverenin bir veya değişik işyerlerinde çalıştıkları süreler göz önüne alınarak hesaplanır. İşyerlerinin devir veya intikali yahut herhangi bir suretle bir işverenden başka bir işverene geçmesi veya başka bir yere nakli halinde işçinin kıdemi, işyeri veya işyerlerindeki hizmet akitleri sürelerinin toplamı üzerinden hesaplanır. 12.07.1975 tarihinden itibaren işyerinin devri veya herhangi bir suretle el değiştirmesi halinde işlemiş kıdem tazminatlarından her iki işveren sorumludur. Ancak, işyerini devreden işverenlerin bu sorumlulukları işçiyi çalıştırdıkları sürelerle ve devir esnasındaki işçinin aldığı ücret seviyesiyle sınırlıdır. 12.07.1975 tarihinden evvel işyeri devrolunmuş veya herhangi bir suretle el değiştirmişse devir mukavelesinde aksine bir hüküm yoksa işlemiş kıdem tazminatlarından yeni işveren sorumludur.

İşçinin birinci bendin 4. fıkrası hükmünden faydalanabilmesi için aylık veya toptan ödemeye hak kazanmış bulunduğunu ve kendisine aylık bağlanması veya toptan ödeme yapılması için yaşlılık sigortası bakımından bağlı bulunduğu kuruma veya sandığa müracaat etmiş olduğunu belgelemesi şarttır. İşçinin ölümü halinde bu art aranmaz.

Kıdem tazminatı işçinin son aldığı ücret üzerinden hesaplanmaktadır. Her 365 günlük süre, hesaplamada bir yıl olarak dikkate alınmaktadır. Kıdem tazminatı hesabında ücret dışındaki parasal hakların son bir yılda ödenenler toplamının 365'e bölünmesi suretiyle sonuca gidilmesi gerekir. Artan süreler ise orantı yapılarak kıdem tazminatı hesabına yansıtılır.³⁰⁷ İş Kanunu'nun bu hükmünden yola çıkarak söyleyebiliriz ki, hukukumuzda kıdem tazminatının miktarını belirlemek için gerekli olanlar, işçinin kıdem süresinin ve son ücretinin tespitidir.³⁰⁸ Kıdem tazminatı hesaplanmasında, hesap tarihi itibarıyla kıdem tazminatı tavanının aşılması gerekmektedir. 1475 sayılı İş Kanunu'nun halen yürürlükte olan 14. maddesine göre, toplu iş sözleşmeleri ve / veya iş sözleşmeleri ile belirlenen kıdem tazminatının yıllık miktarı, Devlet memurları Kanunu'na tabi en yüksek devlet memuruna 5434 sayılı

³⁰⁷ Cumhuriyet Sinan Özdemir, "Kıdem Tazminatı Uygulaması," *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı 351 (Kasım, 2010), s. 132.

³⁰⁸ Nurcan Demirtaş, "1475 Sayılı İş Kanununa Göre Kıdem Tazminatının Miktarı ve Ödenmesi", (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2011), s. 21.

Emekli Sandığı Kanunu hükümlerine göre bir hizmet yılı için ödenecek azami emeklilik ikramiyesini aşamaz.³⁰⁹ 01.07.2013 – 31.12.2013 dönemi için hesaplanması gereken kıdem tazminatı tavanı 3.254,44 TL'dir.³¹⁰

Kıdem tazminatı hesaplamasına hangi ödemelerin dahil edileceği belirlenirken ödemenin devamlı olup olmadığına bakılmalıdır. Devamlılık göstermeyen ödemeler geniş anlamdaki ücret kavramına dahil olmadıkları için kıdem tazminatının hesaplanmasında dikkate alınmazlar. Kıdem tazminatı hesaplamasına dahil edilen ve edilmeyen ödemeler şöyle sayılabilir.³¹¹

Tablo 4.4 Kıdem Tazminatına Dahil Edilen ve Edilmeyen Ödemeler Tablosu

Kıdem Tazminatına Dahil Edilen Ödemeler:	Kıdem Tazminatına Dahil Edilmeyen Ödemeler:
Aile Yardımı	Askerlik Yardımı
Ayakkabı Bedeli	Bayram Harçlığı
Çıplak Ücret	Bir Defalık İkrariyeler
Çocuk Zammı	Devamlılık Göstermeyen Primler
Devamlı Ödenen Primler	Doğal Afet Yardımı
Eğitim Yardımı	Doğum Yardımı
Erzak Yardımı	Evlenme Yardımı
Gıda Yardımı	Fazla Çalışma Ücreti
Giyecek Yardımı	Genel Tatil Ücreti
Kalifiye Zammı	Hafta Tatili Ücreti
Kasa Tazminatı	Hastalık Yardımı
Konut Yardımı	İş Arama Yardımı
Mali Sorumluluk Tazminatı	İzin Harçlığı
Sağlık Yardımı	Jestiyon Ödemeleri
Taşıt Yardımı	Ölüm Yardımı
Temettü	Seyahat Primleri
Unvan Tazminatı	Teşvik İkrariyesi ve Primleri
Yakacak Yardımı	Yıllık İzin Ücreti ve Yolluklar
Yemek Yardımı	

³⁰⁹ Özdemir, s. 131.

³¹⁰ Kamu Görevlileri Hakem Kurulunun 29/5/2012 Tarihli ve 2012/1 Sayılı Kararı ile 01.06.2012 Tarih ve 28310 Sayılı Resmi Gazete

³¹¹ Fatma Pamukçu, Nevzat Pamukçu, s. 67.

Kıdem tazminatı, GVK'nın 25/7. maddesine istinaden gelir vergisinden müstesnadır. Kıdem tazminatı tavanını aşan tutar eğer işveren tarafından ödenirse ücret olarak kabul edilir ve gelir vergisine tabidir. Kıdem tazminatı, 488 sayılı Damga Vergisi Kanunu'na³¹² istinaden binde 7,59 oranında damga vergisine tabidir. Kıdem tazminatı ödemeleri, 5510 sayılı Sosyal Sigortalar Kanunu³¹³ 80. maddesine istinaden sigorta primleri hesabında dikkate alınmaz.

Örnek:

X İşletmesi çalıştırdığı 2 personel için 31.12.2012 tarihi itibariyle kıdem tazminatı ayıracaktır. Personellere ait bilgiler ve hesaplanmış kıdem tazminatı karşılığı aşağıdaki gibidir:

Tablo 4.5 X İşletmesi 31.12.2012 Tarihli Kıdem Tazminatı Karşılığı Hesaplama Tablosu

Personele Ait Bilgiler	1	2
İşe Giriş Tarihi	01.01.2000	15.02.2005
Bilanço Tarihi	31.12.2012	31.12.2012
Çıplak Ücret	2.000,00	2.750,00
Konut Yardımı	500,00	0,00
Yemek Yardımı	100,00	300,00
Taşıt Yardımı	250,00	250,00
Aylık Brüt Ücret	2.850,00	3.300,00
31.12.2012 Tarihli Kıdem Tazminatı Tavanı	3.033,98	3.033,98
Kıdem Tazminatına Esas Ücret	2.850,00	3.033,98
Kıdem Tazminatına Esas Günlük Ücret	7,81	8,31
Kıdem Tazminatına Hak Kazanılan Gün	4.748,00	2.876,00
Brüt Kıdem Tazminatı	37.073,42	23.906,10

³¹² 488 Sayılı Damga Vergisi Kanunu, 11.07.1964 Tarih ve 11751 Sayılı Resmi Gazete

³¹³ 5510 Sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu, 16.06.2006 Tarih ve 26200 Sayılı Resmi Gazete

Hesaplanan toplam 60.979,52 TL (37.073,42 + 23.906,10) kıdem tazminatı karşılığı, GVK'nın 40. maddesinin 3. maddesi uyarınca fiilen ödenmediği için gider olarak kabul edilmemektedir. Diğer bir anlatımla kıdem tazminatı, işverenlerin işten çıkardıkları işçilere, İş Kanunu hükümleri çerçevesinde hesaplayarak ödedikleri tazminat olup, övendikleri tarihte gider yazılırlar.³¹⁴ Nitekim GVK'nın 41/3. maddesi "İşle ilgili olmak şartıyla, mukavelenameye veya ilzama veya kanun emrine istinaden ödenen tazminatların" gider yazılabileceği kabul edilmiştir. Kanun hükmünde "ödenen" ibaresi açıkça belirtildiğinden tahakkuk eden fakat ödenmeyen tazminatların gider olarak yazılması mümkün olmayacaktır. Tazminatların mutlaka fiilen ödendiği zamanda gider yazılması gerekecektir.³¹⁵ Tahakkuk etmiş olsa da ödenmemiş kıdem tazminatının gider yazılması mümkün değildir.³¹⁶

Kıdem tazminatı konusunun muhasebe sisteminde yer almasını muhasebenin temel kavramları ile açıklamak mümkündür. Kıdem tazminatı para ile ifade edilmesinden ötürü parayla ölçülebilme kavramı içerisinde bir maliyet unsuru olarak yer alır. Özün önceliği kavramı gereği, aslen vergi yasalarında kıdem tazminatı ödendiği andan itibaren kanunen kabul edilen gider olarak kabul edilmesine rağmen, kıdem tazminatı ile ilgili maliyetleri her dönem görebilmek açısından karşılık ayrılması yöntemiyle gider olarak kayıt altına alınmaktadır. En önemlisi ve muhasebede uygulamada sorun olarak karşımıza çıkan noktası ise dönemsellik kavramı gereği kıdem tazminatı ödemelerine ilişkin karşılıkların her dönem sonunda ayrılması ve o dönemin maliyeti içerisinde yer alması gereklidir. Son olarak da tutarlılık kavramı gereğince yapılan tüm dönemsel kıdem tazminatı gider karşılık ayrımlarının her sene düzenli olarak yapılması gerekmektedir.³¹⁷ İleride ortaya çıkabilecek bir takım olayların sonucuna göre kesinleşecek olan, bugün için gerçekleşme zamanı veya tutarı belirli

³¹⁴ Feyzullah Durgut, "Mali Kazancın Tespitinde İndirilemeyecek (Kanunen Kabul Edilmeyen) Bazı Giderler," *Maliye ve Sigorta Yorumları Dergisi*, Sayı 487 (Mayıs, 2007), s. 85.

³¹⁵ Organ, s. 75.

³¹⁶ İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı, 23.02.2012 Tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-KVK 6-719 Sayılı Özelgesi

³¹⁷ Uyar, s. 38.

olmayan yükümlülükler için fon oluşturulması işlemi karşılık olarak adlandırılmaktadır.³¹⁸

TMS 12 Gelir Vergileri standardının 26 No.lu paragrafında ertelenmiş vergi varlığı ve doğuran indirilebilir geçici farklara ilişkin örnekler verilmiş olup, buna göre “Emeklilik tazminatlarının maliyeti çalışanların hizmet verdikleri sürece muhasebe kârının hesabında gider olarak dikkate alınabilir, ancak vergisel açıdan ya bir fona yatırıldığında ya da emeklilik halinde çalışana ödendiğinde gider yazılabilmesi mümkün olabilir. Bu durumda borcun defter değeri ile genellikle sıfır olan vergiye esas değeri arasında bir indirilebilir geçici fark ortaya çıkar. Bu indirilebilir geçici fark da, gelecek dönemlerde emeklilik fonlarına ya da emeklilere doğrudan ödeme yapıldığında vergiye tabi kârdan indirilmek suretiyle bir ekonomik fayda olarak geri dönecek olan bir ertelenmiş vergi varlığı oluşmasına yol açar” denilmek suretiyle kıdem tazminatı karşılıklarında geçici farkın oluşmasına yol açan nedenler açıklanmıştır.

Türkiye Muhasebe Standartlarında kıdem tazminatı kavramı “TMS 19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar” standardı içinde değerlendirilmiştir.³¹⁹ Standardın temel prensibi çalışanlara sağlanan her türlü imkan ve ödemenin yapıldığı dönem değil, çalışanın işletmeye fayda sağladığı dönemde kayda net şimdiki değeri ile alınmasıdır.³²⁰ TMS 19 çalışanlara sağlanan faydalar aşağıdakileri kapsar:

- Çalışanlara sağlanan kısa vadeli faydalar; ücret, maaş ve sosyal güvenlik yardımları, ücretli yıllık izin ve ücretli hastalık izni, kâr paylaşımı ve ikramiyeler (dönem sonundan itibaren on iki ay içinde ödenebilir olanlar) ve mevcut çalışanlara sağlanan parasal olmayan faydalar (sağlık yardımı, lojman, araç ve ücretsiz veya indirimli olarak verilen gıda yardımı ve diğer hizmetler) gibi,
- Çalışma dönemi sonrasında sağlanan faydalar; emekli maaşı, diğer emeklilik faydaları, emeklilik sonrası hayat sigortası ve emeklilik sonrası sağlık yardımı gibi,

³¹⁸ Mehmet Kaygusuzoğlu, “Kıdem Tazminatı Karşılığı Uygulamasının Muhasebe Standardı (IAS-TMS 19) Kapsamında Değerlendirilmesi,” *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Sayı 47 (Temmuz, 2010), s. 183.

³¹⁹ TMS 19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar Standardı, 30.03.2006 Tarih ve 26124 Sayılı Resmi Gazete

³²⁰ Cemal Elitaş, *UMS/UFRS Uygulamaları, 1.Baskı*, Bursa: Hipotez Yayınları, 2011, s. 165.

- Çalışanlara sağlanan diğer uzun vadeli faydalar; uzun süreli işten ayrılmalar veya seyahat, jübile veya diğer uzun süreli hizmet verme faydaları, iş göremezlik ödeneği ve dönemin bitiminden itibaren on iki ay içinde tamamı ödenmeyen kâr paylaşımı, ikramiye ve ertelenmiş ödemeler,
- İşten çıkarma tazminatları.

Bu standart, işten çıkarma tazminatlarını çalışanlara sağlanan diğer faydalardan ayrı olarak ele alır, çünkü yükümlülük doğuran olay, çalışanın hizmeti değil işten çıkarılmasıdır. Çalışanın işten çıkarılması ile ilgili taahhüt işletme için yükümlülüğe dönüştüğünde, bilanço tarihi itibarıyla bir borç kalemi mahiyetinde bir gider karşılığı ayrılmalıdır.³²¹ İşten çıkarma tazminatları, normal emeklilik tarihinden önce işverenin kararı ile işine son verilmesi veya çalışanın gönüllü olarak, tazminat karşılığında işten ayrılmaya karar vermesi durumunda ortaya çıkan ve ödenebilir duruma gelen faydalardır.³²²

İşletme açısından yükümlülük doğuran olay, çalışanın hizmeti değil, işten çıkarılmasıdır. Dolayısıyla işten çıkarma tazminatının bir borç ve gider olarak muhasebeleştirilmesi için, işletmenin işten çıkarmayı taahhüt etmesi gerekir. Bir başka ifadeyle, TMS 19 kıdem tazminatından doğan yükümlülüğün gelecek dönemlere ait olduğunu dikkate alarak, kıdem tazminatı yükümlülüğünün muhasebeleştirilmesini uygun görmektedir.³²³ Bir işletme, işten çıkarma tazminatlarını sadece ve sadece aşağıdakilerden birisini açıkça taahhüt etmiş olduğu durumlarda borç ve gider olarak muhasebeleştirir:³²⁴

- Bir çalışanın veya bir grup çalışanın işine normal emeklilik tarihlerinden önce son verilmesi,
- Gönüllü olarak işten ayrılmayı teşvik etmek amacıyla yapmış olduğu teklifte işten çıkarma tazminatı sağlaması.

³²¹ Akbulut ve Diğerleri, s. 263.

³²² Özerhan, Yanık, s. 485.

³²³ İbiş ve Diğerleri, s. 203.

³²⁴ TMS 19, p.133

Bir işletme sadece ve sadece, işten çıkarma için detaylı bir resmi planı olduğunda ve işletmenin bunu geri çekmek için gerçekçi bir olasılığı bulunmadığında açıkça işten çıkarmayı taahhüt eder. Bu detaylı plan en az aşağıdakileri içermelidir:³²⁵

- İşlerine son verilecek çalışanların yeri, görevi ve yaklaşık sayısı,
- Her bir görev sınıf ve niteliği itibariyle ödenecek işten çıkarma tazminatı,
- Planın yürürlüğe konulacağı zaman. Plan, mümkün olduğunca çabuk yürürlüğe girer ve önemli bir değişikliğin olmayacağı kadar kısa bir sürede bitirilir.

İşten çıkarma tazminatları işletmeye gelecek ekonomik yararlar sağlamaz ve derhal gider olarak muhasebeleştirilirler.³²⁶ Görüldüğü üzere standart “ihtiyatlılık” kavramı ve “dönemsellik” kavramlarına vurgu yapmıştır.

Söz konusu faydaların, bilanço tarihi itibariyle bir yılı aşması halinde bilanço tarihinde iskonto işlemi yapılmalıdır.³²⁷ İşten ayrılma sonrasında fayda yükümlülüklerini (hem fonlanan hem de fonlanmayan) iskonto etmek için kullanılan oranlar, raporlama dönemi sonundaki yüksek kaliteli kurumsal senetlere ilişkin piyasa getirilerine bakılarak belirlenir. Bu gibi senetler için derin bir piyasanın bulunmadığı ülkelerde, devlet tahvillerinin (raporlama dönemi sonundaki) piyasa getirileri kullanılır. Bu kurumsal senetlerin veya devlet tahvillerinin para birimleri ile vadeleri, işten ayrılma sonrası fayda yükümlülüklerinin para birimi ve beklenen vadeleriyle tutarlı olmalıdır.³²⁸

Aktüeryal varsayımlar, işten ayrılma sonrası sağlanacak faydaların nihai maliyetini belirleyecek değişkenlere dair en iyi tahmindir. Bu tutar, bilanço gününde işletmeden personel ayrılrsa ne ödenecek ise o tutar değildir. Bu tutarın bazı varsayımlar ile personelin işinden ayrılacağı veya kıdem tazminatı alacağı tarihe getirilmesi, bu tutarında tekrar belirli bir iskonto oranı ile bugünkü değerine getirilmesi gerekir.³²⁹ Bu varsayımlar TMS 19 standardında geniş çaplı açıklanmış olup, çalışmamızda sadece hesaplanmasına ilişkin formüllere yer verilmiştir.

³²⁵ TMS 19, p.134

³²⁶ TMS 19, p.137

³²⁷ Akbulut ve Diğerleri, s. 263.

³²⁸ TMS 19, p.78

³²⁹ Hasan Kaval, “Kıdem Tazminatı Karşılığında Aktüer Kazanç ve Kayıpların Diğer Kapsamlı Gelirler Tablosunda Raporlanması,” <http://www.akademikdenetim.com.tr/dosya/1323450568a2f3> (30.06.2013)

Kıdem tazminatı yükümlülüğünün hesaplanarak bilançoda gösterilebilmesi için bazı varsayımların yapılması gerekmektedir. Bunlar aşağıdaki gibidir:³³⁰

- İşçinin işten ayrılacağı veya kıdem tazminatını alacağı tarih,
- İşçinin işinden ayrılırken alacağı kıdem tazminatına esas ücret,
- İşinden ayrılırken alacağı kıdem tazminatının mevcut kıdemine uygun tutarı (kazanılmış kıdem tazminatı tutarı),
- İskonto oranı,
- Genel işten ayrılma oranı,

Bilindiği gibi işinden ayrılan her personele kıdem tazminatı ödenmemektedir. Dolayısıyla tüm personel için hesaplanan tutar gerçekçi olmayabilir. Bunu gidermek için geçmiş dönemlerde personelin ne oranda kıdem tazminatı almadan ayrıldığı oran olarak tespit edilebilir.

Aktüeryal hesaplama, hesaplama dönemindeki her bir çalışan için ayrı ayrı hesaplanmaktadır. Aktüeryal varsayımlar tarafsız olmalı ve birbirleriyle uyum içinde bulunmalıdır.³³¹

Buraya kadar anlatılanlara göre TMS 19 kapsamında kıdem tazminatı karşılığının ayrılması için örneğimize bir önceki örnekten devam edilecektir, hesaplama ise bu sefer TMS kapsamında yapılacaktır.

³³⁰ Ahmet Gökgöz, "Diğer Kapsamlı Gelirler ve Muhasebeleştirilmesi," *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Sayı 57 (Ocak, 2013), s. 29.

³³¹ Cüneyt Morgül, "Aktüeryal Yöntemle Kıdem Tazminatı Karşılığı Hesaplanması", http://www.alomaliye.com/mayis_06/cuneyt_morgul_aktüeryal_kidem.htm (03.07.2013)

Tablo 4.6 X İşletmesi 31.12.2012 Tarihli TMS 19 Standardı Kapsamında Kıdem Tazminatı Karşılığı Hesaplama Tablosu

Personele Ait Bilgiler	1	2
Doğum Tarihi	10.02.1974	28.06.1977
Sigortalılık Başlangıç Tarihi	10.02.1992	20.06.1995
İşe Giriş Tarihi	01.01.2000	15.02.2005
Bilanço Tarihi	31.12.2012	31.12.2012
Öngörülen Yıllık Ortalama Zam	5%	5%
Öngörülen İskonto Oranı	8%	8%
Kıdem Tazminatı Almadan Ayrılma Oranı	15%	15%
Çıplak Ücret	2.000,00	2.750,00
Konut Yardımı	500,00	0,00
Yemek Yardımı	100,00	300,00
Taşıt Yardımı	250,00	250,00
Aylık Brüt Ücret	2.850,00	3.300,00
31.12.2012 Tarihli Kıdem Tazminatı Tavanı	3.033,98	3.033,98
Kıdem Tazminatına Esas Ücret	2.850,00	3.033,98
Hizmet Süresi Tamamlama Tarihi	31.12.2024	28.06.2020
Kıdem Tazminatına Esas Günlük Ücret	7,81	8,31
Kıdem Tazminatına Hak Kazanılan Gün	4.748,00	2.876,00
İşletmedeki Kıdemleri (Yıl)	13,01	7,88
Hizmet Süresi Bitmesi (Yıl)	12,01	7,50
Hizmet Süresi Sonundaki Ücretin Gelecekteki Değeri	5.120,24	4.373,66
Hizmet Süresi Sonundaki Ücretin İskonto Edilmiş Bugünkü Değeri	2.032,03	2.456,43
İndirgenmiş Kıdem Tazminatı	26.433,13	19.355,33
İşten Ayrılma İhtimallerinin Parasal Değeri	3.964,97	2.903,30
Net İndirgenmiş Kıdem Tazminatı	22.468,16	16.452,03

Görüldüğü üzere TMS kapsamında kıdem tazminatı hesaplanması oldukça karışık ve zahmetli bir işlemdir. Bu yüzden hesaplama tablosundaki bazı satırların hesaplanma formülleri aşağıda verilmiştir:

- Hizmet Süresi Sonundaki Ücretin Gelecekteki Değeri = [Kıdem Tazminatına Esas Ücret x (1+Öngörülen Yıllık Ortalama Zam)^{Hizmet Süresi Bitmesi}]
- Hizmet Süresi Sonundaki Ücretin İskonto Edilmiş Bugünkü Değeri = Hizmet Süresi Sonundaki Ücretin Gelecekteki Değeri / (1+İskonto Oranı)^{Hizmet Süresi Bitmesi}]
- İndirgenmiş Kıdem Tazminatı = İşletmedeki Kıdemleri (Yıl) x Hizmet Süresi Sonundaki Ücretin Bugünkü Değeri
- İşten Ayrılma İhtimallerinin Parasal Değeri = İndirgenmiş Kıdem Tazminatı x Kıdem Tazminatı Almadan Ayrılma Oranı

Örneğimizde görüldüğü üzere TMS'ye göre 2 personel için ayrılması gereken kıdem tazminatı karşılığı 38.920,20 TL olup, muhasebe hesaplarında kıdem tazminatı karşılığı adı altında muhasebeleştirilmesi gerekmektedir. VUK'a göre hesaplanan kıdem tazminatı karşılığı 60.979,52 TL olup fiilen ödemesi yapılmadığından dolayı gider olarak kayıt edilemez. Bu aşamada TMS ve VUK arasındaki fark indirilebilir geçici fark oluşturur. Bu fark tutarı 38.920,20 TL olup, ertelenmiş vergi varlığı oluşturur.

TMS 1 standardına göre; TMS 19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar Standardı uyarınca muhasebeleştirilmiş tanımlanmış fayda planlarındaki aktüeryal kazanç ve kayıplar, diğer kapsamlı gelir (öz kaynaklara yansıtılan kâr veya zarar) şeklinde muhasebeleştirilir.³³² TMS 12 standardı ise, kâr veya zarar dışında muhasebeleştirilmiş kalemlerle ilgili olan dönem vergisi ve ertelenmiş vergi de aynı dönemde veya farklı dönemlerde kâr veya zarar dışında muhasebeleştirilmesi gerektiğini belirtmiştir.³³³

Buna göre ertelenmiş vergi varlığı = 38.920,20 TL x %20 = 7.784,04 TL olacaktır ve TMS kapsamında düzenlenecek finansal durum tablosunda “Duran Varlık” veya “Cari Olmayan Varlık” kapsamında raporlanacaktır.

³³² TMS 1, p.7

³³³ TMS 12, p.61A

Muhasebe kaydı ise:

xx / xx / xxxx

289 – Ertelenmiş Vergi Varlığı	7.784,04	
559 – Ertelenmiş Vergi Gelir (Gider) Etkisi (±)		7.784,04

İşten ayrılma tazminatları TMS 1 standardına göre nitelik ve tutar olarak önemlilik arz ediyorsa bu durumun ayrıca kamuoyuna da açıklanması gerekmektedir.

4.3.YILLARA YAYGIN İNŞAAT İŞLEMLERİ

İnşaat işleri, bir gayrimenkulün (konut, daire, yol, baraj v.b.) yapı kısmına ilişkin üretim faaliyetleri olarak tanımlanabilir.³³⁴ Yapım türlerine göre ise inşaat faaliyetleri, özel inşaatlar ve taahhüt şeklindeki inşaatlardır. Özel inşaatlar, esas inşaat faaliyetini yaptıran işletmenin ortaya çıkacak olan bir üründen pay almasıdır. Bu pay %1 veya %100 olabilir. Önemli olan işletmenin ürün üzerindeki tasarruf hakkının olmasıdır. Kişi ya da kuruluşlar inşaat faaliyetlerine konu yapıyı kendileri kullanmak ya da satın kazanç sağlamak amacıyla inşa ediyorlardır.³³⁵ Çalışmamızın konusu yıllara yaygın inşaat ve taahhüt işlerinde dönem içi gelir ve gider kayıtları olduğundan dolayı özel inşaatlar ve muhasebeleştirilmesi konularına değinilmeyecektir.

Taahhüt şeklinde ortaya çıkan inşaat işlerinde ise, işletme üründen herhangi bir pay almaz ve iş başkası nam ve hesabına yapılmaktadır. Yani işletme ürünü başkasına ait olan bir inşaat işini bir bedel karşılığında ve belli bir zamanda tamamlama vaadi ile üstlenmiştir. İnşaat faaliyetleri ya başladığı yılda bitirilmekte, ya da iş izleyen yıl veya yıllara sarmaktadır. İnşaat işi başkalarının adına (gerçek veya tüzel kişi) yapılmasına “taahhüt” denmektedir. Taahhüt, gerçek veya tüzel kişilere karşı, bir işin bir kısmının veya tamamının, malzeme ve / veya işçilik kullanmak suretiyle yapımını üstlenmektir. İnşaatın yapımını üstlenen taahhüt eden kişilik “müteahhit” olarak adlandırılmaktadır.

³³⁴ Recep Selimoğlu, *İnşaat Muhasebesi ve Vergi Uygulamaları Rehberi, 1.Baskı*, Bursa: Hipotez Yayınları, 2011, s. 1.

³³⁵ Yaşar Kabataş, “TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardı ile Tek Düzen Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğine Göre İnşaat İşletmeleri İçin Düzenlenen Finansal Tabloların Karşılaştırılması”, http://www.vergisorumlari.com.tr/makale_yazdir.aspx?makaleno=2837 (10.07.2013)

Ticari hayatta başkaları nam ve hesabına iş yapan işletmeler “hizmet işletmesi” olarak adlandırılır. İnşaat ve taahhüt işi yapan işletmeler, başkaları nam ve hesabına iş yaptıklarından dolayı hizmet işletmesi olarak nitelendirilir ve muhasebe kayıtları hizmet işletmelerinin ki ile aynı olmaktadır.³³⁶

İnşaat taahhüt işlerinde, işin başladığı yılda bitmiş olması veya yıllara yaygın biçiminde yapılıyor olması, muhasebe ve vergi uygulamaları açısından son derece önemlidir. Eğer inşaat ve taahhüt işi başladığı yılda tamamlanmışsa, yıllara yaygın değilse, işin kâr veya zararın tespitinde genel hükümler geçerlidir. Ancak iş yıllara yaygın olarak yapılıyorsa, yani işin başladığı ve bittiği yıllar farklıysa muhasebe ve vergi uygulamaları bu aşamada özel hususlar arz etmektedir.

4.3.1. Türk Vergi Mevzuatı Kapsamında Gelir ve Gider Uygulamaları

İnşaat taahhüt işleri başladığı yılda tamamlanmışsa genel hükümlere tabii olmaktadır. Örneğin bir inşaat taahhüt işi 2012 yılında başlamış ve yine aynı yıl bitmişse bu işle ilgili vergi ve muhasebe uygulamalarında özel bir düzenleme yoktur, genel hükümler ve kurallar geçerlidir.

İnşaat taahhüt işlerinde işin yıllara yaygın olup olmadığının tespiti önemlidir. Dikkat edilmesi gereken en önemli husus taahhüt işinin başladığı yıldan sonraki yıla sarkmış olmasıdır. Eğer taahhüt işi 2012 yılında başlamış ve 2013 yılında tamamlanacak ise bu inşaat taahhüt işi faaliyeti artık yıllara yaygın olarak kabul edilecektir. Burada artık muhasebe ve vergi uygulamaları açısından genel hükümler söz konusu olmayıp, özel düzenlemeler mevcuttur.

Taahhüt şeklindeki yıllara yaygın inşaat ve onarma işlerinin vergilendirilmesinde, GVK'nın 42. 43. ve 44. maddelerinde özel düzenlemeler yer almaktadır.

GVK'nın 42. maddesinde; “Birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat ve onarma işlerinde kâr veya zarar işin bittiği yıl kati olarak tespit edilir ve tamamı o yılın geliri sayılarak mezkur yıl beyannamesinde gösterilir” hükmü yer almaktadır. Bu

³³⁶ Recep Selimoğlu, s. 3.

hükme göre yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinde, kesin kâr veya zarar işin bitiminde belli olur. İşin henüz tamamlanmadığı ve devam ettiği yıllarda elde edilen hasılat ve işle ilgili yapılan giderler, izleyen yıla devredilir ve bu devir işlemi işin bittiği yıla kadar yapılır. İşin bittiği yıl inşaat ve onarma işinin kâr veya zararı kesin olarak tespit edilir ve kâr halinde işin bittiği yılın kârı sayılarak vergilendirmeye konu edilir.”

Örnek:

2011 yılında başlayan ve 2012 yılında tamamlanan bir inşaat taahhüt işinde elde edilen hasılat ve giderler aşağıdaki gibidir:

2011 yılı hasılat : 1.230.000,00 TL

2012 yılı hasılat : 2.150.000,00 TL

Toplam hasılat : 3.380.000,00 TL

2011 yılı giderler : 1.100.000,00 TL

2012 yılı giderler : 1.800.000,00 TL

Toplam giderler : 2.900.000,00 TL

Örneğimiz incelediğimizde toplam hasılat ile toplam giderlerin arasındaki olumlu farkın 480.000,00 TL olduğu, bu olumlu farkın 2012 yılına ilgili inşaat taahhüt işinin kârı olmaktadır ve bu kâr 2012 yılının dönem kurum beyannamesine konu edilmesi gerekmektedir.

Bir inşaat ve onarma işinin GVK'nın 42. madde kapsamında değerlendirilebilmesi için:

- İş inşaat ve onarma işi olmalıdır,
- İnşaat ve onarma işi başkalarının hesabına, yani taahhüde bağlı olmalıdır,
- İnşaat ve onarma işi, birden fazla takvim yılına sirayet etmeli, yani yıllara yaygın olmalıdır.

İnşaat işinin GVK 42. madde kapsamında değerlendirilmesi için, yapılan işin bu koşulların tamamının taşınması gerekmektedir. Yapılan iş inşaat işi olabilir ve taahhüde bağlı yapılabilir. Ancak iş başladığı yılda tamamlanmışsa bu iş GVK 42. madde ile ilişkisi olmayacaktır. Aynı şekilde bir inşaat işi üç yılda tamamlanabilir,

ancak bu iş bir taahhüde bağı olarak yapılmamışsa yine GVK 42. madde kapsamında değerlendirilmeyecektir.

GVK'nın 44. maddesine göre; “İnşaat ve onarma işlerinde geçici ve kesin kabul usulüne tabi olan hallerde geçici kabulün yapıldığını gösteren tutanağın idarece onaylandığı tarih, diğer hallerde işin fiilen tamamlandığı veya fiilen bırakıldığı tarih bitim tarihi olarak kabul edilir.” Bitim tarihinden sonra bu işlerle ilgili olarak yapılan giderler ve her ne nam ile olursa olsun elde edilen hasılat, bu giderlerin yapıldığı veya hasılatın elde edildiği yılın kâr veya zararının tespitinde dikkate alınır.

Genel olarak, bir inşaat taahhüt işinde geçici kabul, işin sözleşmeye uygun olarak yapılıp yapılmadığının kontrolü ve tespiti ile birlikte, işin tamamlanmış olduğunun bir komisyon marifetiyle ortaya konulmasıdır. Geçici ve kesin kabul usulüne müteahhit firma, yapılan işin sözleşmeye uygun olarak tamamlandığını iş sahibine bildirmekte, işveren kontrol teşkilatı ile işin muayenesini yapmakta, kabulün yapılmasında bir sakınca bulunmadığına karar verildiğinde geçici kabul yapılmakta ve bu durum bir tutanakla, geçici kabul tutanağı ile tespit edilmektedir.³³⁷ Geçici kabulün geçerli bir evrak olabilmesi için mutlaka işverenin tasdiki ile sonuçlanması gerekmektedir.

Uygulamada sık karşılaşılan sorunlardan bir tanesi de işin bittiği tarihte geçici kabulün imzalanmasında sonra ortaya çıkan küçük noksanlıkların, eksikliklerin giderilmesi ve tamamlanmasıyla ilgilidir. Müteahhit, geçici kabulden sonra işi kesin kabulüne kadar geçen sürede bu işle ilgili bazı harcamalar yapabilir ve bazı maliyetlere katlanabilir. GVK 44. maddede yer alan “bitim tarihinden sonra bu işlerle ilgili olarak yapılan giderler ve her ne nam ile olursa olsun elde edilen hasılat, bu giderlerin yapıldığı veya hasılatın elde edildiği yılın kâr veya zararının tespitinde dikkate alınır” denilmek suretiyle geçici kabulden kesin kabul tarihine kadar bu işle ilgili olarak yapılan giderler ile her türlü hasılat, bu giderlerin yapıldığı veya hasılatın elde edildiği yılın kâr / zarar hesabına intikal ettirilir.

³³⁷ Recep Selimoğlu, s. 62.

4.3.1.1.Yıllara Yaygın İnşaat İşlemlerinde Gelir ve Hasılat Uygulaması

01.01.1994 tarihinden itibaren yürürlüğe giren Muhasebe Uygulama 1 ve 2 nolu Genel Tebliğlerine göre yıllara yaygın inşaat ve onarım hasılatlarının “350 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Hakediş Bedelleri” hesabında izlenmesi zorunlu hale getirilmiştir.

İnşaat işinin başlanılan yılda tamamlanamadığı durumlarda hakediş adı altında yapılan tahsilatlar (hakedişlerin faturaya bağlanması ve stopaj ayrılması zorunludur) “350 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Hakediş Bedelleri” hesabına alınmak suretiyle pasifleştirilecektir. Geçici kabul tutanağı yapıldığı ve bu tutanağı idarece onaylandığı tarihte ise “350 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Hakediş Bedelleri” hesabı “600 Yurtiçi Satışlar” hesabına aktarılacak ve ilgili dönem kâr / zarar hesabına aktararak kapatılacaktır.

Örnek:

Dumantaş İnşaat A.Ş. Firması 2011 yılında almış olduğu yıllara yaygın inşaat ve onarma işini 2012 yılında tamamlayacaktır. 10.09.2011 tarihinde HTK İnşaat A.Ş. işletmesine hakediş bedeli adı altında kesmiş olduğu fatura tutarı 250.000,00 TL'dir. (KDV ve stopaj atlanmıştır.)

Muhasebe kaydı aşağıdaki gibidir:

10 / 09 / 2011

120 – Alıcılar (HTK İnşaat A.Ş.)	6.000,00	
350 – Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Hakediş Bedelleri		6.000,00

İlgili dönem sonunda gelir ve hasılat ile ilgili başka kayıt yapılmaz, “350 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Hakediş Bedelleri” hesabı ilgili dönem bilançosunda gösterilir. İşin bittiği yıl ise “600 Yurtiçi Satışlar” hesabına aktarılarak ilgili yılın kâr / zarar hesaplarına aktarılır ve kapatılır.

4.3.1.2.Yıllara Yaygın İnşaat İşlemlerinde Gider ve Maliyet Uygulaması

01.01.1994 tarihinden itibaren yürürlüğe giren Muhasebe Uygulama 1 ve 2 no lu Genel Tebliğlerine göre yıllara yaygın inşaat ve onarım maliyetlerinin “740 Hizmet Üretim Maliyeti” hesabında izlenmesi zorunlu hale getirilmiştir. İnşaat işletmeleri inşaat maliyetlerini dönem içinde bu hesapta toplayacaklardır. Dönem sonlarında “740 Hizmet Üretim Maliyeti” hesabında toplanan inşaat maliyetlerinin hangi hesaba devredileceği, inşaat ve onarım işinin bulunulan dönemde tamamlanıp, tamamlanmamasına göre değişecektir.

İnşaat işinin başlanılan yılda tamamlanamadığı durumlarda “740 Hizmet Üretim Maliyeti Hesabı” dönem sonunda “170 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri” hesabına alınmak suretiyle aktifleştirilecektir. Geçici kabul tutanağı yapıldığı ve bu tutanağı idarece onaylandığı tarihte ise “170 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri” bu hesap “622 Satılan Hizmet Maliyeti” hesabına aktarılacaktır. Bu hesabın alt hesapları “170 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri” hesabın alt hesapları ile paralel açılırsa bilgi verme ve raporlamada fayda yaratacaktır.

İnşaat işinin yıllara yaygın olmaması halinde ise farklı bir işleme gerek olmayıp “741 Hizmet Üretim Maliyeti Yansıtma Hesabı” ile “622 Satılan Hizmet Maliyeti” hesabına devirler yapılacaktır. “740 Hizmet Üretim Maliyeti Hesabı” ve “741 Hizmet Üretim Maliyeti Yansıtma Hesabı” dönem sonunda birbiri ile karşılaştırılarak eksik veya fazla yüklemeler tespit edilecektir. “622 Satılan Hizmet Maliyeti” hesabı dönemin kâr / zararına devredilecek ve kapanacaktır.

Örnek:

Hoştur İnşaat A.Ş. 2011 yılında almış olduğu yıllara yaygın inşaat ve onarma işini 2012 yılında tamamlayacaktır. 2011 yılında almış olduğu ilk madde ve malzeme maliyetleri 500.000,00 TL’si olup bu iş ile ilgili katlandığı hizmet üretim giderleri 350.000,00 TL’dir. Dönem sonu yapılan sayımda ilk madde ve malzemenin 290.000,00 TL’lik kısmının kullanıldığı tespit edilmiştir. (KDV atlanmıştır) Dönem içi ve dönem sonu kayıtları aşağıdaki gibidir:

xx / xx / xxxx

150 – Direkt İlk Madde ve Malzeme 320 – Satıcılar (Dönem içi ilk madde ve malzeme alışı)	500.000,00	500.000,00
--	------------	------------

xx / xx / xxxx

740 – Hizmet Üretim Maliyeti 320 – Satıcılar (Dönem içi hizmet üretim maliyeti alışı)	350.000,00	350.000,00
---	------------	------------

31 /12 / 2011

740 – Hizmet Üretim Maliyeti 150 – İlk Madde ve Malzeme (Dönem içi tüketilen ilk madde ve malzeme)	290.000,00	290.000,00
--	------------	------------

31 /12 / 2011

170 – Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri 741 – Hizmet Üretim Maliyetleri Yansıtma Hesabı (Yıllara yaygın maliyetlerin aktifleştirilmesi)	640.000,00	640.000,00
---	------------	------------

31 /12 / 2011

741 – Hizmet Üretim Maliyeti Yansıtma 740 – Hizmet Üretim Maliyeti (Dönem sonu yansıtma hesaplarına devir)	640.000,00	640.000,00
--	------------	------------

Üstteki örneğimizde görüldüğü üzere Vergi Mevzuatı uyarınca yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinde kâr / zarar işin bittiği yılda hesaplanacağı için 2011 yılında yapılan tüm maliyet ve harcama kalemleri aktifleştirilerek 2012 yılına devretmektedir.

4.3.2.TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri Kapsamında Gelir ve Gider Uygulamaları

İnşaat sözleşmelerinin muhasebeleştirilmesi ve finansal tablolarda raporlanması “TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardı³³⁸” kapsamında ele alınmıştır. Bu standart, sözleşme yapan yüklenicinin finansal tablolarına yansıyan inşaat sözleşmelerinin muhasebesine uygulanmaktadır

Bu standardın esas amacı inşaat sözleşmelerine ilişkin gelir ve maliyetlerle ilgili muhasebe uygulamasının açıklanmasıdır. Bu standart, uzun vadeli müşteri isteğine uygun özellikteki yapım sözleşmelerinde, kârın belirlenme zamanını ve raporlanmasını belirlemek amacıyla belirlenene kurallar bütünüdür.³³⁹ Standardın en önemli özelliğinin, işin alınmasından tamamlanmasına kadar geçen süre içerisinde genelde her dönem katlanılan maliyetlerin öngörülen toplam maliyetler içindeki payı esas alınarak bulunan oranın ihale bedeline uygulanması sonucu o dönemin gelirleri ile giderlerinin eşleştirilmesini sağlayan bir yöntem olmasına işaret etmiştir.³⁴⁰ Bu standart, yap işlet devret ve kendi adına yapılan inşaatlar kapsamına girmemektedir. Bu yönüyle, standardın kapsamına “müşteri adına ve hesabına yapılan ve yapımı bir hesap döneminden daha uzun süren yıllara yaygın yapım sözleşmeleri” girmekte ve sözleşme gelir ve maliyetlerinin gelir tablosunda ne zaman gelir ve gider olarak gösterilecekleri konusunda kavramsal çerçevede belirtilen muhasebeleştirme ilkelerini esas alınmaktadır.³⁴¹

İnşaat sözleşmeleri, bu standart kapsamında “sabit fiyat sözleşmeleri” ve “maliyet artı kâr sözleşmeleri olarak sınıflandırılmaktadır.

³³⁸ TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardı, 26.10.2005 Tarih ve 25978 Sayılı Resmi Gazete

³³⁹ Elitaş, s. 9.

³⁴⁰ Akgün, “İnşaat Sözleşmelerinin Finansal Tablolarda Sunuluşuna Yönelik Kullanılan Yöntemlere Bakış,” *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Sayı 58 (Nisan, 2013), s. 78.

³⁴¹ Türker Susmuş, Yasemin Zengin, “İnşaat Sözleşmeleri Standardı (TMS 11) ve Uygulamaları”, http://dosya.izsmmmo.com/documan/TMSS_XII_BILDIRILER/turker_susmus_yasemin_zengin.doc (30.07.2012)

TMS 11 standardı kapsamında ise hesaplama yöntemleri finansal raporlarda gösterilme amaçlarına göre ikiye ayrılmaktadır. Bu hesaplama yöntemleri aşağıdaki gibidir:

Tamamlanmış Sözleşme (Taahhüt) Yöntemi: Tamamlanmış sözleşme yöntemi, kısa vadeli projeler veya güvenilir tahminler yapmada yetersiz sonuçlar veren ve kendine özgü riskleri kapsayan projeler için uygulanan bir yöntemdir. Bu yöntemde, inşaat sözleşmesine ait gelir ve maliyetler işin bitiminde finansal tablolara yansıtıldığı için, işletmeler iş tamamlanana kadar oluşan kârların gelir vergisini erteleme imkanına sahiptir.³⁴² Tamamlanmış sözleşme yönteminin özelliği, geliri sadece inşaat sözleşmesi tamamlandığında ya da iş bitiminde finansal tablolara yansıtmasıdır.³⁴³

Bu yöntem, gelirin ve maliyetin işin tamamı sonuçlanıncaya kadar belirlenmemesi, sözleşmeden elde edilen gelirlerin işin tamamlanması aşamasına kadar bir cari yükümlülük, sözleşmeden doğan maliyetlerin işin bitimine kadar bir cari varlık olarak muhasebe kayıtlarında gösterilmesi ve bilançoda sunulması ile ilişkilidir. Tamamlanmış sözleşme yönteminde, şirket yıllara yaygın inşaat taahhütlerine ait maliyetleri ve hakedişleri fatura etmeleri taahhüt tamamlanıncaya kadar biriktirdiğinden, söz konusu faturalara ait muhasebe işlemleri bilanço hesaplarına yansıtılıp, gelir tablosunun sonuç hesaplarına ise yevmiye kaydı yapılamamaktadır. Ancak, inşaat taahhüt işi tamamlanınca ve taahhüdü yaptıran tarafından iş bitimi kabul edildiğinde, gelir tablosunun sonuç hesaplarına ilgili maliyet ve gelirler yansıtılır. Bu yöntemde inşaat kaç yıl devam ederse etsin, inşaat tamamlanmadıkça inşaata ilişkin gelir ve maliyet unsurları gelir tablosuna aktarılamadığından, kâr veya zarar hesaplamasında dikkate alınmamaktadır. Dolayısıyla, inşaatın veya taahhüdün tamamlandığı yıl, inşaatın tüm hasılatının ve maliyetinin topluca gelir tablosuna aktarılması, o dönemin gelir tablosunun şişmesine neden olmaktadır. Bu durum işletmenin gerçek faaliyet durumunu yansıtmadığı için yanıltıcı sonuçlar doğurmaktadır. Bu yöntem, faaliyet sonucunun inşaat taahhüt işinin tamamlanmasından sonra belirlenmesine imkan verdiğinden, faaliyetin devam ettiği dönemlerde kâr veya zararın

³⁴² Akgün, “İnşaat Sözleşmelerinin Finansal Tablolarda Sunuluşuna Yönelik Kullanılan Yöntemlere Bakış”, s. 82.

³⁴³ Hayrettin Usul, *TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardına Göre İnşaat Muhasebesi, 1.Baskı*, İstanbul: Detay Yayıncılık, 2012, s. 36.

kesin olarak ölçülememesine yol açmaktadır. Yürürlükte vergi mevzuatında yıllara yaygın inşaat işlerinin muhasebeleştirilmesi için “tamamlanmış sözleşme” yaklaşımı benimsenmiştir.³⁴⁴ Tamamlanmış sözleşme yöntemi özellikle taahhüt işinin devam ettiği dönemlerde farklı kârlılık oranları söz konusu olduğunda dönemin başında daha fazla vergi vermeyi önlediği, geç de olsa daha somut bir kâr veya zarar tutarına erişilmesini sağladığı için tercih edilen bir yöntemdir. Ancak, taahhüt işinin yapım süresince işin nasıl gittiğini gösteren bir kâr rakamının elde edilmemesi, elde edilse bile bunun kullanımına imkan vermemesi gibi nedenlerle eleştirilen bir yöntemdir.³⁴⁵

Tamamlanmış sözleşme (taahhüt) yöntemi, GVK’daki işin bittiği yılda kâr / zarara aktarılmasıyla benzerlik göstermektedir.

Tamamlanmış Yüzde Yöntemi: Tamamlanma yüzdesi yönteminin uygulanması, her bilanço döneminde gerçekleşen proje gelirleri ile toplam maliyetlerinin finansal tablolarda gösterilmesini gerektirir. Uygulamada tamamlama yüzdesi yöntemi diye adlandırılmaktadır. Dolayısıyla, bir işin sözleşme geliri işin yapıldığı ilgili hesap dönemlerinin kâr veya zararda gelir olarak gösterilirken, sözleşme maliyetleri ise ait oldukları işin yapıldığı hesap dönemlerinin kâr veya zararında gider olarak gösterilmesini gerektirir. Diğer bir anlatımla inşaat sözleşmesinin her dönem gerçekleşen maliyetleri ilgili oldukları dönemde gelir tablosuna satış maliyeti olarak alınırken, sözleşmenin toplam bedelinin tamamlanma derecesine isabet eden tutarı da ilgili dönemin hasılatına aktarmaktadır.³⁴⁶ Ayrıca, bir yüklenici sözleşme kapsamında gelecekte yapılacak işlere ilişkin maliyetlere katlanmış olabilir. Bu tür sözleşme maliyetleri, geri alınabileceklerinin muhtemel olması koşuluyla, bir tamamlanma yüzdesi yöntemi, genellikle uzun vadeli projelerde işin tamamlanma yüzdesine bağlı olarak geliri finansal tablolara yansıtmak için tercih edilen bir yöntemdir. Bu yöntemde, inşaat işinin tamamlanmasına bakılmaksızın, işle ilgili maliyetler ve gelirlerin dönem bazında belirlenerek sonuç hesaplarına yansıtılarak, dönemsel maliyetler ile tamamlanan işle orantılı gelir eşleştirilerek dönemsel olarak faaliyet sonucunun

³⁴⁴ Sandıkçıoğlu, s. 93.

³⁴⁵ İlker Kıymetli Şen, “TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardına Göre Tamamlanma Yüzdesi Yöntemi,” *Çukurova Üniversitesi İİBF Dergisi*, Cilt 16, Sayı 2 (Aralık, 2012), s. 89.

³⁴⁶ Fatih Yılmaz, “TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardının İşletmeler Üzerindeki Etkisi,” *Yönetim Dergisi*, Sayı 64 (Ekim, 2009), s. 11.

raporlanması sağlanmış olur. Tamamlanma yüzdesi yöntemi her hesap döneminde sözleşme geliri ve sözleşme maliyetlerine ilişkin cari tahminlere birikimli olarak uygulanır. Bu nedenle, sözleşme geliri veya sözleşme maliyetlerine ilişkin tahminlerdeki bir değişikliğin etkisi veya sözleşme sonucuna ilişkin tahminlerdeki değişikliğin etkisi, muhasebe tahminlerindeki bir değişiklik olarak muhasebeleştirilir. Değiştirilen tahminler değişikliğin yapıldığı dönemin kâr veya zararına yansıtılan gelir ve gider tutarlarının belirlenmesinde ve izleyen dönemlerde kullanılır. Dolayısıyla bu yöntemde, inşaat ve taahhüt işinin tamamlanma aşamalarına uygun şekilde kârın finansal tablolara alınması ve kâr veya temettü dağıtımı için, işin tamamlanmasını beklemeye gerek kalmamaktadır. Tamamlanma yüzdesi yöntemi, inşaat sözleşmelerinin taraflarca kabul edilmesi ve şartlarının sağlanması, sözleşmedeki mal ve hizmetlerin dava edilebilir hakları kapsamı, satıcının sözleşmedeki yükümlülüklerden tatmin elde etmeyi beklemesi ve sözleşmeyi yüklenenin de sözleşme yükümlülüklerinden bir performans elde etmesi durumunda tercih edilmektedir. Tamamlanma yüzdesinin hesaplanmasında kullanılan performans değerlendirme yöntemleri, girdilere dayalı değerlendirme ve çıktılara dayalı değerlendirme olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. Girdilere dayalı değerlendirme, bir sözleşmeyle ilişkilendirilen çalışmalara göre yapılırken, çıktılara dayalı değerlendirme ise, sonuçlara dayalı olarak yapılmaktadır. Bu yöntemlerden yaygın kullanılan değerlendirme yöntemi, maliyetlere dayalı olarak hesaplanan tamamlanma yüzdesidir.³⁴⁷ Maliyetlere dayalı olarak hesaplanan tamamlanma yüzdesi, iş bitimine kadar gerçekleşen maliyetlerin toplam maliyetler ile tamamlanmaya yönelik tahmini maliyetlere bölünmesi sonucu hesaplanır.³⁴⁸ Bir inşaat sözleşmesinin sonu kesin olarak bilinmiyorsa tamamlanma yüzdesi yöntemi uygulanmaz.³⁴⁹ Başka bir tanımlamada ise, tamamlanma yüzdesi bir inşaat sözleşmesinin sonucu güvenilir bir biçimde öngörülebiliyorsa, her bir dönem sonu itibarıyla katlanılan maliyetler ve alınan hakedişler, söz konusu inşaatın tamamlanma

³⁴⁷ Ali Alagöz, “TMS 11: İnşaat Sözleşmeleri Standardı Çerçevesinde İnşaat İşlerinde Sözleşme Maliyet ve Gelirlerinin Muhasebeleştirilmesi,” *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, Cilt 2, Sayı 1 (Ocak, 2009), s. 5.

³⁴⁸ Akgün, “İnşaat Sözleşmelerinin Finansal Tablolarda Sunuluşuna Yönelik Kullanılan Yöntemlere Bakış”, s. 85.

³⁴⁹ Elitaş, s. 100.

orani esas alınmak suretiyle dönem kâr veya zararın tespit edilmesidir.³⁵⁰ Nitekim TMS 11 standardına göre bir inşaat sözleşmesinin sonucu güvenilir biçimde öngörülebiliyorsa, inşaaata ilişkin gelir ve maliyetler raporlama dönemi sonu itibariyle sözleşmeye konu işin tamamlanma aşaması esas alınarak, gelir ve giderler olarak finansal tablolara yansıtılır.³⁵¹

Bu yöntem ile ilgili hesaplamalar aşağıdaki gibidir:

- Tamamlanma Yüzdesi = O Tarihe Kadar Gerçekleşen Maliyet / O Tarihe Kadar Gerçekleşen Maliyet – İşin Bitirilmesi İçin Gerekli Maliyet
- Dönem Geliri = (Sözleşme Bedeli x Tamamlanma Yüzdesi) – Kayda Alınan Önceki Gelirler
- Dönem Gideri = (Sözleşme Bedeli x Tamamlanma Yüzdesi) – Kayda Alınan Önceki Giderler

Örnek:

ABC işletmesi üç dönemde tamamlayacağı bir inşaat işi için 400.000,00 TL maliyet bedeli belirlemiş olsun. Bu işe ait sözleşme bedeli ise 500.000,00 TL'dir. İşletme 1.dönemde 100.000,00 TL maliyet, 2.dönemde 200.000,00 TL maliyet tüketmiştir. Verilen bilgilere göre işletmenin 1.ve 2.dönem gelirlerini tamamlanma yüzdesi yöntemine göre hesaplayalım.

1.dönem için:

Tüketilen dönem gideri (%) = $100.000,00 / 400.000,00 = \%25$

Dönem geliri = $500.000,00 \times \%25 = 125.000,00$ TL olacaktır.

2.dönem için:

Tüketilen dönem gideri (%) = $200.000,00 / 400.000,00 = \%50$

Dönem geliri = $500.000,00 \times \%50 = 250.000,00$ TL olacaktır.

³⁵⁰ Salman Yılmaz, "TMS/TFRS Uyarınca İnşaat (Yapım) İşlerinden Sağlanan Kazancın Vergilendirilmesi", [http://www.ozdogrular.com/content/view/21771/ \(10.05.2013\)](http://www.ozdogrular.com/content/view/21771/ (10.05.2013))

³⁵¹ TMS 11, p.22

Örnek:

Taşkapı İnşaat San. ve Tic. A.Ş. imzalamış olduğu inşaat sözleşmesine ait bilgiler aşağıdaki gibidir:

Başlangıç Tarihi	:	Şubat 2010
Bitiş Tarihi	:	Haziran 2012
Tahmini Sözleşme Geliri	:	150.000,00 TL ve iş bitiminde
Tahmini Sözleşme Maliyeti:	:	120.000,00 TL

Söz konusu inşaat işi için öngörülen inşaat harcamaları yıllar itibariyle aşağıdaki gibidir:

1.Yıl için	:	60.000,00 TL
2.Yıl için	:	36.000,00 TL
3.Yıl için	:	24.000,00 TL

Yukarıdaki bilgilere göre verilen inşaat işinin yıllar itibariyle yevmiye kayıtları aşağıdaki gibi olacaktır. (Tamamlanma oranının tespitinde yapılan harcamalar dikkate alınacaktır.)

Tablo 4.7 Taşkapı İnşaat San. ve Tic. A.Ş. Üç Yıllık Karşılaştırmalı Harcama ve Tahmini Gelir Kalemlerini Gösteren Tablo

Yıllar	Harcama Tutarı	Tamamlanma Oranı	Tahmini Gelir
1.Yıl	60.000,00 TL	% 50	75.000,00 TL
2.Yıl	36.000,00 TL	% 30	45.000,00 TL
3.Yıl	24.000,00 TL	% 20	30.000,00 TL
Toplam	120.000,00 TL	% 100	150.000,00 TL

Üstteki tablomuzda görüldüğü üzere, 1.yılın sonunda finansal raporlarımıza 60.000,00 TL inşaat sözleşmelerinden maliyet girmekte iken, 75.000,00 TL ise gelir olarak mali tablolarımıza yansımaktadır.

Vergi mevzuatı uyarınca yıllara yaygın inşaat işlerinde yapılan harcamaların ve edinilen hakediş bedellerinin (dolayısıyla ilgili gelir ve giderlerin) kayıtlara yansıtılması için işin tamamlanması beklenirken, söz konusu harcama ve hakedişler TMS / TFRS'ye

göre hazırlanan finansal tablolara için tamamlanması beklenmeksizin yansıtılmaktadır. Söz konusu zamanlama farklılığı yıllara yaygın inşaat işini yürüten işletmelerin bu iş nedeniyle ertelenmiş vergi geliri ya da giderini kayıtlarına almalarına sebep olmaktadır.³⁵²

Konumuzun daha iyi anlaşılabilmesi için üstteki örneğimizde yer alan veriler ile VUK hükümleri doğrultusunda vergilendirme ve muhasebeleştirme aşamasında ertelenmiş vergi olayı aşağıdaki gibi olacaktır:

Tablo 4.8 Taşkapı İnşaat San. ve Tic. A.Ş. Üç Yıllık Ertelenmiş Vergi Hesaplama Tablosu

Yıllar	TMS Gelir	TMS Gider	TMS Kâr	Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü
1	75.000,00	60.000,00	15.000,00	3.000,00
2	45.000,00	36.000,00	9.000,00	1.800,00
3	30.000,00	24.000,00	6.000,00	0,00
	150.000,00	120.000,00	30.000,00	4.800,00

Görüldüğü üzere TMS 11 kapsamında tamamlanmış yüzde yöntemine göre 1.yıl 75.000,00 TL gelir ve 60.000,00 TL gider kayıtlara yansıtılacaktır. Fakat vergi mevzuatımız uyarınca bu işle ilgili gelir ve giderler bilanço hesaplarımızda bekletilip, işin kesin olarak bittiği yıl gelir ve gider olarak kayıtlara alınacaktır. İşte bu aşamada muhasebe kârı ile mali kâr arasında bir zamanlama farkı doğmakta, bu fark vergilendirilebilir bir geçici fark oluşturmakta, karşılığında ertelenmiş vergi borcu (yükümlülüğü) oluşturmaktadır.

Buna göre 1.yıl için ertelenmiş vergi borcu (yükümlülüğü) = 15.000,00 TL x %20 = 3.000,00 TL olacaktır ve TMS kapsamında düzenlenecek finansal durum tablosunda “Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar” veya “Uzun Vadeli Yükümlülükler” kapsamında raporlanacaktır.

³⁵² Sandıkçıoğlu, s. 93.

Muhasebe kaydı ise:

xx / xx / xxxx

692 – Sürdürülen Faaliyetler Ertelenmiş Vergi Gider Etkisi (-)	3.000,00	
489 – Ertelenmiş Vergi Borcu		3.000,00

Üçüncü yılın sonunda vergi mevzuatı uyarınca pasifleştirilen gelirler ile aktifleştirilen giderler, kâr / zarar hesaplarına aktarılarak kapatılır. Üçüncü yıl sonunda tamamlanan bu işle ilgili başka bir ertelenmiş vergi borcu hesaplanmaz. Vergilendirilebilir geçici fark ortadan kalktığı için daha önce hesaplanmış ertelenmiş vergi borcu kapatılır ve ertelenmiş vergi gelir etkisi hesabına devredilir.

Muhasebe kaydı ise:

xx / xx / xxxx

489 – Ertelenmiş Vergi Borcu	4.800,00	
693 – Sürdürülen Faaliyetler Ertelenmiş Vergi Gelir Etkisi (+)		4.800,00

4.4.FİNANSMAN GİDERLERİ

İşletmeler faaliyet konularına göre içinde buldukları sektörün gereklerine uygun olarak mal ve hizmet satın almak ya da bu malı veya hizmeti üretmek için gerekli yatırımları yapmak zorundadır. Bu yatırımların gerçekleştirilebilmesi ancak yeterli finansal kaynağın sağlanması ile mümkün olmaktadır.³⁵³

İşletmeler kaynak ihtiyacını öncelikle öz kaynaklarla karşılarlar. Ancak çeşitli nedenlerle ihtiyaçlarının bir kısmını da yabancı kaynakları kullanarak giderirler. Nedenlerden biri, temelde yabancı kaynak maliyetinin öz kaynak maliyetinden düşük olmasıdır.³⁵⁴ Aslında, yabancı kaynakların türlerine göre kolay elde edilebilmesi,

³⁵³ Muharrem Karataş, “Borçlanma Maliyetlerinin UMS 23, KOBİ’ler için UFRS ve Vergi Usul Kanunu Kapsamında Değerlendirilmesi,” *İSMMM Mali Çözüm Dergisi*, Sayı 98 (Mart – Nisan, 2010), s. 120.

³⁵⁴ Kemalettin Çonkar, Naciye Gökçe, Tülay F.Tellioğlu, “TMS 23 Kapsamında Borçlanma Maliyetinin Boyutları,” *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Sayı 36 (Ekim, 2007), s. 74.

yabancı kaynak maliyetlerinin bir kısmının gider yazılabilmesi gibi avantajlar da yabancı kaynak kullanımını cazip hale getirebilmektedir.³⁵⁵ İşletmenin kullandığı kaynaklar ve kaynakların maliyeti işletmenin kârlılığını etkileyen en önemli faktördür.³⁵⁶ İşletmelerin ihtiyaç duydukları finansal kaynağı, öz kaynakları dışındaki herhangi bir kaynaktan sağlamaları durumunda katlanmak zorunda oldukları finansal yük genellikle “borçlanma maliyetleri” ya da “finansman giderleri” başlığı altında ele alınmaktadır. Ancak söz konusu finansal yükün gider ya da maliyet olarak muhasebeleştirilmesine karar verme aşamasında temel alınacak kriterler konusunda çeşitli sorunlarla karşılaşmaktadır. Konu “borçlanma maliyetleri” olarak ele alınacak olursa ilgili tutarın direkt maliyet olarak muhasebeleştirilmesi gerektiği, “finansman giderleri” olarak ele alınacak olursa ilgili tutarın ortaya çıktığı dönemin gideri olarak muhasebeleştirilmesi gerektiği izlenimini uyandırmaktadır.³⁵⁷ Başka bir tanımıyla finansman giderleri, işletmenin borçlandığı tutarla ilgili olarak katlandığı ve varlıkların maliyetine eklenmemiş bulunan faiz, kur farkları, kredi komisyonları ve benzeri diğer giderlerden oluşur.³⁵⁸ Finansman giderleri kullanım amaçlarına göre maliyet ya da gider olarak muhasebeleştirilir.

Borçlanma maliyetleri, vergi mevzuatımızda maddi duran varlık ve stoklar olarak iki açıdan ele alınmıştır.³⁵⁹ Finansman giderleri, sabit kıymet alımları ve ticari mal alımları yönünden ele alındığında, sabit kıymet alımlarından doğan finansman giderlerini³⁶⁰ 163 Sıra nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğ³⁶¹ kapsamında açıklanmıştır. Buna göre yatırımların finansmanında kullanılan kredilerle ilgili faizlerden kuruluş dönemine ait olanların sabit kıymetle birlikte amortisman yoluyla itfa edilmek üzere yatırım maliyetine eklenmesi gerekmekte; işletme dönemine ait olanların

³⁵⁵ İlker Kıymetli Şen, “Borçlanma Maliyetlerinin Türk Vergi Mevzuatı, Sermaye Piyasası Mevzuatı ve Uluslararası Muhasebe Standartları Kapsamında İncelenmesi”, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2006), s. 36.

³⁵⁶ Aysun Koçak, “Borçlanma Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi”, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2007), s. 7.

³⁵⁷ Nazlı Kepçe, “Finansman Harcamalarının Muhasebeleştirilmesi ve Mali Tablolarda Raporlanması,” *İSMMM Mali Çözüm Dergisi*, Sayı 57 (Ekim – Kasım – Aralık, 2001), s. 110.

³⁵⁸ İlker Kıymetli Şen, “Borçlanma Maliyetlerinin Türk Vergi Mevzuatı, Sermaye Piyasası Mevzuatı ve Uluslararası Muhasebe Standartları Kapsamında İncelenmesi” s. 45.

³⁵⁹ Çonkar, Gökçe, Tellioğlu, s. 75.

³⁶⁰ Uğur Yatağanbaba, “Borçlanma Maliyetlerinin Ulusal ve Uluslararası Standartlar Açısından İrdelenmesi”, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2006), s. 67.

³⁶¹ 163 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğ, 27.01.1985 Tarih ve 18648 Sayılı Resmi Gazete

ise, ilgili buldukları yıllarda doğrudan gider yazılması ya da maliyete intikal ettirmek suretiyle amortisman tabii tutulması, döviz kredisi kullanılarak yurt dışından sabit kıymet ithal edilmesi sırasında veya sonradan bu kıymetlere ilişkin borç taksitlerinin değerlendirilmesi dolayısıyla ortaya çıkan kur farklarından, sabit kıymetin iktisap edildiği dönem sonuna kadar olanların, kıymetin maliyetine eklenmesi zorunlu bulunmakta; aynı kıymetlerle ilgili söz konusu dönemden sonra ortaya çıkan kur farklarının ise, ait oldukları yıllarda doğrudan gider yazılması ya da maliyete intikal ettirilerek amortisman konusu yapılması, mümkün bulunmaktadır. Yani, duran varlığın aktifleştirildiği hesap dönemi sonuna kadar ödenmek veya tahakkuk etmek suretiyle kesinleşen faiz giderleri ve kur farkları duran varlığın maliyetine eklenmek zorundadır

Ticari mal alımlarından kaynaklanan finansman giderlerinin nasıl değerlendirileceği ve sonuç hesaplarına ne şekilde yansıtılacağı ise, Uluslararası Muhasebe Standartlarına uygun hale getirilerek 238 sayılı VUK Genel Tebliği³⁶² ile açıklanmıştır.³⁶³ Buna göre; emtiaın satın alınıp işletme stoklarına girdiği tarihe kadar oluşan kur farklarının maliyete intikal ettirilmesi zorunludur. Stokta kalan emtia ile ilgili olarak daha sonra ortaya çıkacak kur farklarının ise, ilgili buldukları yıllarda gider yazılması veya maliyete intikal ettirilmesi mümkün bulunmaktadır. İşletmelerin finansman temini maksadıyla bankalardan veya benzeri kredi müesseselerinden aldıkları krediler için ödedikleri faiz ve komisyon giderlerinden dönem sonu stoklarına pay vermeleri zorunlu bulunmamaktadır. Buna göre mükellefler söz konusu ödemelerini doğrudan gider olarak kaydedebilecekleri gibi, diledikleri takdirde stokta bulunan emtiaya isabet eden kısmı maliyete dahil edebileceklerdir.

TMS 23 ise borçlanma maliyetlerini ele almıştır.³⁶⁴ Bu standarda göre, maddi duran varlığın edinimi ile doğrudan ilgili kredilerin faiz, komisyon, kur farkı gibi borçlanma maliyetlerinin dönem gideri olarak finansman giderlerinde muhasebeleştirilmesi gerekir.

Standartta temel ilke bir özellikli varlığın elde edilmesi, inşası veya üretimi ile doğrudan ilişkilendirilebilen borçlanma maliyetleri bu varlığın maliyetinin bir parçasını

³⁶² 238 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği, 02.03.1995 Tarih ve 22218 Sayılı Resmi Gazete

³⁶³ Yatağanbaba, s. 55.

³⁶⁴ TMS 23 Borçlanma Maliyetleri, 09.11.2005 Tarih ve 25988 Sayılı Resmi Gazete

oluşturur. Diğer borçlanma maliyetleri gider olarak muhasebeleştirilir, denmektedir.³⁶⁵ Bu standarda göre özellikli varlık, amaçlanan kullanıma veya satışa hazır duruma getirilebilmesi zorunlu olarak uzun bir süreyi gerektiren varlıklardır.³⁶⁶

Aşağıdakilerden herhangi biri koşullara bağlı olarak, özellikli varlık olabilir:³⁶⁷

- Stoklar,
- İmalat tesisleri,
- Enerji üretim tesisleri,
- Maddi olmayan duran varlıklar,
- Yatırım amaçlı gayrimenkuller.

Finansal varlıklar ve kısa süre içerisinde üretilen veya imal edilen stoklar özellikli varlık değildir. Elde edildiklerinde amaçlanan kullanıma veya satışa hazır hale gelen varlıklar da, özellikli varlık değildir.

İşletmelerce, bir özellikli varlığın elde edilmesi, inşası veya üretimi ile doğrudan ilişkilendirilebilen borçlanma maliyetleri, ilgili özellikli varlığın maliyetinin bir parçası olarak aktifleştirilir. İşletmeler, diğer borçlanma maliyetlerini oluştukları dönemde gider olarak muhasebeleştirirler.³⁶⁸

İşletmelerce borçlanma maliyetlerinin bir özellikli varlığın maliyetinin parçası olarak aktifleştirilmesine, aktifleştirme koşullarının sağlandığı tarihte başlanır. Aktifleştirmenin başlama tarihi, işletmenin aşağıdaki koşulların tümünü sağladığı tarihtir:³⁶⁹

- İşletme, varlık için harcama yaptığında,
- Borçlanma maliyetleri oluştuğunda,
- İşletme, ilgili varlığın amaçlanan kullanıma veya satışa hazır duruma getirilmesi için gerekli işlemlere başladığında.

³⁶⁵ TMS 23, p.1

³⁶⁶ TMS 23, p.5

³⁶⁷ TMS 23, p.7

³⁶⁸ TMS 23, p.8

³⁶⁹ TMS 23, p.17

Standartta görüldüğü üzere borçlanma maliyetleri özellikli varlık ve borçlanmayla ilgili aktifleştirmenin nasıl yapılması gerektiğini belirtmiş, diğer tüm borçlanma maliyetlerinin dönem gideri olarak hesaplanmasını belirtmiştir.

Standart her türlü faiz giderini borçlanma maliyeti olarak kabul etmektedir. Kur farkları ise sadece faiz maliyetlerine yönelik düzeltme olarak dikkate alındıkları ölçüde borçlanma maliyeti olarak kabul edilmiştir. Diğer bir ifadeyle, borçlanma maliyetleri borçlanmalara ilişkin katlanılan yükümlülükler olduğuna göre, bir kur farkının borçlanma maliyeti sayılabilmesi için mutlaka bir borçlanma işlemi sonucunda meydana gelmiş olması gerekmektedir.³⁷⁰

Borçlanma maliyetleri ile ilgili VUK düzenlemeleri ve Türkiye Muhasebe Standartlarındaki uygulamaların karşılaştırılması aşamasında, borçlanma maliyetlerinin muhasebeleştirilme yönteminin kâr üzerindeki etkisi önem arz etmektedir. Doğrudan gider yazılması ilgili dönemdeki kârı azaltacak, maliyete intikal suretiyle ve amortisman yolu ile gider yazılması ise ilgili dönemdeki kârın yüksek çıkmasına neden olacaktır. Diğer yandan, ilk dönemlerde kâr oluşması ve şirketin bu kârdan vergi ödemesi sonucu şirketin genel anlamda yani toplam varlık ve nakit bakımından bir kayba uğrayacağı söylenebilmektedir. Dolayısıyla borçlanma maliyetlerinin muhasebeleştirilmesi yöntemleri mali ve ticari kârın oluşumunda büyük bir önem teşkil etmektedir.³⁷¹

Duran varlıkla ve stok edinimleri ile ilgili borçlanma maliyetlerinin muhasebeleştirme esaslarının karşılaştırılması ile ilgili tablolar aşağıdaki gibidir:³⁷²

³⁷⁰ Karataş, s. 123.

³⁷¹ Karataş, s. 135.

³⁷² İlker Kıymetli Şen, “Borçlanma Maliyetlerinin Türk Vergi Mevzuatı, Sermaye Piyasası Mevzuatı ve Uluslararası Muhasebe Standartları Kapsamında İncelenmesi”, s. 133.

Tablo 4.9 Duran Varlıklarla İlgili Borçlanma Maliyetlerinin Muhasebeleştirme Esaslarının Karşılaştırılması Tablosu

KONU	TMS UYGULAMALARI		TÜRK VERGİ MEVZUATI UYGULAMALARI	
	Varlığın Durumu		Varlığın Durumu	
	Varlık Kullanıma Hazır Hale Gelmeye Kadar	Varlık Kullanıma Hazır Hale Geldikten Sonra	Varlığın İktisap Edildiği Dönem Sonuna Kadar	Varlığın İktisap Edildiği Dönemden Sonra
Faiz Giderleri	Özellikli varlık ise varlığın maliyetine eklenir. Değil ise dönem gideri olarak kaydedilir.	Dönem gideri olarak kaydedilir.	Maliyete eklenir.	Maliyete eklenir veya dönem gideri olarak kaydedilir.
Vade Farkları	Özellikli varlık ise varlığın maliyetine eklenir. Değil ise dönem gideri olarak kaydedilir.	Dönem gideri olarak kaydedilir.	Maliyete eklenir.	Maliyete eklenir veya dönem gideri olarak kaydedilir.
Kur Farkları	Özellikli varlık ise varlığın maliyetine eklenir. Değil ise dönem gideri olarak kaydedilir.	Dönem gideri olarak kaydedilir.	Maliyete eklenir.	Maliyete eklenir veya dönem gideri olarak kaydedilir.
Komisyon Giderleri	Özellikli varlık ise varlığın maliyetine eklenir. Değil ise dönem gideri olarak kaydedilir.	Dönem gideri olarak kaydedilir.	Maliyete eklenir.	Maliyete eklenir veya dönem gideri olarak kaydedilir.

Tablo 4.10 Stok Edinimi İlgili Borçlanma Maliyetlerinin Muhasebeleştirme Esaslarının Karşılaştırılması Tablosu

KONU	TMS UYGULAMALARI		TÜRK VERGİ MEVZUATI UYGULAMALARI	
	Stokun Durumu		Stokun Durumu	
	Stok Kullanıma Hazır Hale Gelineye Kadar	Stok Kullanıma Hazır Hale Geldikten Sonra	Varlık Aktife Alıncaya Kadar	Varlık Aktife Alındıktan Sonra
Faiz Giderleri	Özellikli varlık ise varlığın maliyetine eklenir. Değil ise dönem gideri olarak kaydedilir.	Dönem gideri olarak kaydedilir.	Maliyete eklenir.	Maliyete eklenir veya dönem gideri olarak kaydedilir.
Vade Farkları	Özellikli varlık ise varlığın maliyetine eklenir. Değil ise dönem gideri olarak kaydedilir.	Dönem gideri olarak kaydedilir.	Maliyete eklenir.	Maliyete eklenir veya dönem gideri olarak kaydedilir.
Kur Farkları	Özellikli varlık ise varlığın maliyetine eklenir. Değil ise dönem gideri olarak kaydedilir.	Dönem gideri olarak kaydedilir.	Maliyete eklenir.	Maliyete eklenir veya dönem gideri olarak kaydedilir.
Komisyon Giderleri	Özellikli varlık ise varlığın maliyetine eklenir. Değil ise dönem gideri olarak kaydedilir.	Dönem gideri olarak kaydedilir.	Maliyete eklenir.	Maliyete eklenir veya dönem gideri olarak kaydedilir.

Tablolarda genel olarak belirtildiği üzere VUK'a göre; maddi duran varlıkların ve stokların satın alındığı yıla ilişkin borçlanma maliyetleri aktifleştirilirken, sonraki

yıllarda aktifleştirme veya giderleştirme işletmenin tercihine bırakılmıştır. Standarda göre ise işletme özellikli varlık kapsamında değerlendirip aktifleştirilmesine karar verdiği borçlanma maliyetlerini tüm özellikli varlıklarına uygulamalı ve aktifleştirmenin sona ermesi koşulları sağlanıncaya kadar da borçlanma maliyetlerini giderleştirememektedir.³⁷³ Bu şekilde uygulama farklılıklarının sonucunda kayıtlara geçen bilgiler, bilanço ve gelir tablosuna yansıtılırken, bilançoda aktif ve pasif rakamlarını, gelir tablosunda ise kâr ve zararı etki yapıp vergiyi değiştirmektedir.³⁷⁴

Örnek:

Hürses Tekstil San.ve Tic.Ltd.Şti. bayan dış giyim üretimi ve aynı zamanda mağazacılık sektöründe faaliyet göstermektedir. 2012 yılında artan iş hacmine karşılık nakliye yapmak amacıyla işletmeye 01.05.2012 tarihinde bir adet kamyonet satın almıştır. Kamyonetin KDV hariç alış fiyatı 50.000,00 TL'dir. (%18 KDV)

Hürses Tekstil San. ve Tic.Ltd.Şti. işletme aktifine satın aldığı kamyonetin KDV hariç tutarı için X bankasından % 80'i karşılığı taşıt kredisi kullanmıştır. Geri kalan % 20'si ise banka havalesi şeklinde ödenmiştir. Taşıt kredisi faizi % 1,25 olup, 24 ay vadeli, kredi ile ilgili hesaplama tablosu aşağıdaki gibidir:

³⁷³ Karataş, s. 138.

³⁷⁴ Ebru İhtif, "TMS 23 Borçlanma Maliyetinin Finansal Tablolara Etkisi", (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2010), s. 97.

Tablo 4.11 X Bankası 24 Ay Vadeli Taşit Kredisi Hesaplama Tablosu

Taksit	Taksit Tarihi	Taksit Tutarı	Anapara Ödemesi	Faiz Tutarı	Vergi + Fon
1	01.06.2012	3.667,20	3.067,20	500,00	100,00
2	01.07.2012	3.667,20	3.113,21	461,66	92,33
3	01.08.2012	3.667,20	3.159,91	422,74	84,55
4	01.09.2012	3.667,20	3.207,30	383,25	76,65
5	01.10.2012	3.667,20	3.255,42	343,15	68,63
6	01.11.2012	3.667,20	3.304,25	302,46	60,49
7	01.12.2012	3.667,20	3.353,81	261,16	52,23
8	01.01.2013	3.667,20	3.404,11	219,24	43,85
9	01.02.2013	3.667,20	3.455,19	176,68	35,33
10	01.03.2013	3.667,20	3.506,99	133,50	26,71
11	01.04.2013	3.667,20	3.559,61	89,66	17,93
12	01.05.2013	3.667,19	3.613,00	45,16	9,03
TOPLAM		44.006,39	40.000,00	3.338,66	667,73

İşletme 1.taksit ödemesinin kredi ile ilgili katlanılan faiz ve benzeri giderlerini giderleştirilmeyip 163 No.lu VUK tebliğine göre maddi duran varlığın maliyetine eklenmiştir. Muhasebe kaydı ise aşağıdaki gibidir:

01 / 06 / 2012

254 – Taşıtlar	600,00	
300 – Banka Kredileri	3.067,20	
102 – Bankalar		3.667,20
(X Bankası 1.taksit kredi ödemesi)		

İşletme TMS 23 hükümlerine göre borçlanma maliyetlerinin muhasebe kaydını yaptığıında, söz konusu varlık; özelliği varlık olmadığından dolayı dönem gideri kısmında muhasebeleştirilmiştir. Muhasebe kaydı ise aşağıdaki gibidir:

01 / 06 / 2012

780 – Finansman Giderler 300 – Banka Kredileri	600,00 3.067,20	
102 – Bankalar (X Bankası 1.taksit kredi ödemesi)		3.667,20

İşletmenin 2012 yılı içerisinde ticari kâr ve mali kâr arasında değerlendirilme farkından dolayı toplamda 3.209,30 TL fark çıkmaktadır. (Haziran 2012 – Aralık 2012 arasındaki faiz giderleri ve vergi, fon toplam tutarı) TMS ve VUK arasındaki bu fark indirilebilir geçici fark oluşturur. Buna göre ertelenmiş vergi varlığı = 3.209,30 TL x %20 = 641,86 TL olacaktır ve TMS kapsamında düzenlenecek finansal durum tablosunda “Duran Varlık” veya “Cari Olmayan Varlık” kapsamında raporlanacaktır.

Muhasebe kaydı ise:

xx / xx / xxxx

289 – Ertelenmiş Vergi Varlığı	641,86	
693 – Sürdürülen Faaliyetler Ertelenmiş Vergi Gelir Etkisi (+)		641,86

4.5.ÖDENMEYEN SGK PRİMLERİ

5510 sayılı Kanun’un 88. maddesi primlerin ödenmesini düzenlemiş, buna göre “4. maddenin 1. fıkrasının (a) bendinde belirtilen sigortalıları çalıştıran işveren, bir ay içinde çalıştırdığı sigortalıların primlerine esas tutulacak kazançlar toplamı üzerinden bu kanun gereğince hesaplanacak sigortalı hissesi prim tutarlarını ücretlerinden keserek ve kendisine ait prim tutarlarını da bu tutara ekleyerek en geç kurumca belirlenecek günün sonuna kadar kuruma öder” denmektedir. İşverenlerin üzerinde işçi çalıştırmının getirdiği ekonomik yükler ve primlerin yüksek tutulması nedeniyle, maalesef bazı dönemlerde SGK primleri kuruma zamanında ödenememektedir. Mali kârın hesaplanması aşamasında ise ödenmemiş SGK primleri gider olarak yazılamamaktadır.

GVK'nın 40. maddesi safi kazancın tespit edilebilmesi için indirilebilecek giderleri tanımlamış, 2. bendi uyarınca "hizmetli ve işçilerin iş yerinde veya iş yerinin müştemilatında iâşe ve ibate giderleri, tedavi ve ilaç giderleri, sigorta primleri ve emekli aidatı (Bu primlerin ve aidatın istirdat edilmemek üzere Türkiye'de kain sigorta şirketlerine veya emekli ve yardım sandıklarına ödenmiş olması ve emekli ve yardım sandıklarının tüzel kişiliği haiz bulunmaları şartıyla), 27. maddede yazılı giyim giderleri;" demek suretiyle SGK primlerinin fiilen ödenmiş şartıyla gider olarak indirilebileceğini hüküm altına almıştır.

3917 sayılı Kanun³⁷⁵ ile 506 sayılı Sosyal Sigortalar Kanunu'nun 80. maddesinde yapılan değişiklikle ve en son 5510 sayılı Kanun'un 88. maddesi ile sosyal sigortalar kurumuna fiilen ödenmeyen primlerin vergi uygulamasında gider olarak kabul edilmeyeceği hususu ise aşağıdaki gibi düzenlenmiştir:

Kuruma fiilen ödenmeyen prim tutarları, gelir vergisi ve kurumlar vergisi uygulamasında gider yazılamaz.

GVK 174 seri No.lu genel tebliği ile sigorta primleri ertesi ayın sonuna kadar ödenebileceğinden, Aralık ayına ait olan sigorta primlerinin ertesi yılın Ocak ayı içinde ödenmesi durumunda, bu primler Aralık ayının gideri olarak dikkate alınabilecektir.³⁷⁶ Yine aynı tebliğe göre, ödenmemiş olan sigorta primleri, dönemine ve ait olduğu yıla bakılmaksızın fiilen ödendiği dönemde mali kârın tespitinde gider olarak dikkate alınabilecektir.³⁷⁷

Kurum kazançlarının tespitinde tahakkuk esası geçerli olup, tahakkuk yapılmış olan giderlerin muhasebede gider kaydının yapılabilmesi için ödenmiş olması şartı aranmamalıdır. Bu aynı zamanda muhasebenin dönemsellik ilkesi ve tahakkuk esası ile de ilgilidir. Muhasebe ilkelerine göre tahakkuk ettirilen SGK primlerinin ilgili dönemde

³⁷⁵ 3917 Sayılı 506 Sayılı Sosyal Sigortalar Kanunu, 4792 Sayılı Sosyal Sigortalar Kurumu Kanunu ve 6570 Sayılı Gayrimenkul Kiraları Hakkında Kanun ile 190 Sayılı Genel Kadro ve Usulü Hakkında Kanun Hükmünde Kararnamenin Eki Cetvellerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun, 01.12.1993 Tarih ve 21782 Sayılı Resmi Gazete

³⁷⁶ 174 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğ, 19.02.1994 Tarih ve 21854 Sayılı Resmi Gazete

³⁷⁷ Baran Aslan, s. 100.

gider olarak kaydedilmesi ve ticari kârın hesaplanmasında gider olarak dikkate alınması gerekmektedir.

Başka bir ifade ile işletme açısından aslında bu dönemin gideri olan bir unsur, vergi kanunları açısından ileriki dönemlerde tanınacak bir gider unsuru olduğundan ilgili olduğu hesap dönemi içerisinde gider olarak dikkate alınmayıp matraha ilave edilerek vergilendirilecektir. Ancak bu durum geçici olup gelecek dönemlerde indirilecek bir vergi farkı olduğundan yasal vergi oranı çarpılmak suretiyle bilançonun duran varlıklar kısmında ertelenmiş vergi alacağı adı altında raporlanacaktır.

İlerleyen zamanlarda ödenmemiş (ödenecek) sosyal güvenlik kesintilerinin ödenmesiyle fark ortadan kalkar. Primler ödendiği dönemde gider olarak vergi matrahından indirilerek muhasebe kârı ile vergiye tabi kâr arasında geçmiş dönemlerde ortaya çıkmış olan indirilebilir geçici fark ortadan kalkar; dolayısıyla bu farktan kaynaklanmış ve gelecek dönemlerde geri kazanılacak olan gelir vergisi tutarını ifade eden ertelenmiş vergi alacağı da geri kazanılır ve ortadan kalkar.³⁷⁸

Örnek:

X işletmesi 2012 yılında ekonomideki durgunluktan dolayı Ekim ve Kasım dönemlerine ait SGK primlerini ödeyememiştir. İlgili dönem SGK primleri toplamı 25.000,00 TL'dir. Vergi mevzuatı uyarınca ödenmeyen SGK primleri gider olarak kabul edilmemektedir. İşletme bu ödenmemiş SGK primlerini 2013 yılı içerisinde ödemiştir. Bu aşamada TMS ve VUK arasındaki fark indirilebilir geçici fark oluşturur. Bu fark tutarı 25.000,00 TL olup, ertelenmiş vergi varlığı oluşturur.

Buna göre ertelenmiş vergi varlığı = 25.000,00 TL x %20 = 5.000,00 TL olacaktır ve TMS kapsamında düzenlenecek finansal durum tablosunda "Duran Varlık" veya "Cari Olmayan Varlık" kapsamında raporlanacaktır.

³⁷⁸ Baran Aslan, s. 100.

Muhasebe kaydı ise:

xx / xx / xxxx

289 – Ertelenmiş Vergi Varlığı	5.000,00	
693 – Sürdürülen Faaliyetler Ertelenmiş Vergi Gelir Etkisi (+)		5.000,00

4.6.AMORTİSMAN GİDERLERİ

Amortisman, aslı Latince olan “a mortir” sözcüğünden gelmektedir ve ölüme doğru götürmek, yavaş yavaş öldürmek anlamında kullanılmaktadır. Amortisman sözcüğünün karşılığı olarak dilimizde “amorti etmek, aşınma payı, aşınma oranı, itfa etmek, aşınma ve yıpranma payı” gibi sözcükler kullanılmaktadır.³⁷⁹ Ticari işletmeler yönünden dar anlamıyla amortisman ayrımı, duran varlığın maliyetinin, bu varlığın yararlı ömrüne sistematik bir şekilde dağıtılması işlemidir.³⁸⁰

Amortisman, teşebbüslerin sahibi oldukları ekonomik değerlerde, fiziksel ve ekonomik nedenler sonucu oluşan değer azalmalarının, eksilmelerin, yıpranmaların v.b. sermayede oluşturacağı olumsuz etkilerin giderilmesi amacı ile hesaben giderleştirilerek finanse edilmesi şeklinde de tanımlanabilir.³⁸¹

Tüm bu tanımlamalar çerçevesinde amortisman bir açıdan, aktif mal varlığının, yıpranma, eskime, çeşitli olağanüstü sebeplerle ortadan kalkma veya kullanılamaz hale gelme durumlarıyla kaybettiği değer o bilanço yılına düşen miktardır. Diğer bir açıdan, yatırım unsuru olan malvarlığının aktife geçirilen maliyet değeri veya işletme içerisinde üretilmeleri durumunda üretim giderleri toplamının belirli dönemlere

³⁷⁹ Çiğdem Şen, “Türkiye Muhasebe Standardı-16 Açısından Maddi Duran Varlıklarda Amortisman Uygulaması,” *İSMMMÖ Mali Çözüm Dergisi*, Sayı 106 (Temmuz – Ağustos, 2011), s. 134.

³⁸⁰ Mustafa Topal, “Amortismanların Türk Vergi Sistemindeki Yeri”, (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2010), s. 3.

³⁸¹ Mehmet Özkan, “Amortisman Hesaplarında Almanya Uygulaması”, <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/14MaliCozum/07-YrdDocDrMehmetozkan30.doc> (10.06.2013)

dağıtılmasıdır. Bu suretle, amortismanına konu edilen varlıkların kullanım süreleri içerisinde itfa edildikleri tutarda kaynak yaratılması imkanı doğmaktadır.³⁸²

Amortisman, uygulama konusu iktisadi kıymetlerin maliyet bedellerinin doğrudan gider yazılmayıp; bu konudaki hükümlere göre ve faydalı ömürleri içinde parça parça giderleştirilmesi işlemi olduğundan amortisman ayrılması bu yönüyle dönemsellik ilkesinin ilk akla gelen örneklerinden biridir.³⁸³

Amortisman muhasebesinin amacı bir değerlendirme değildir. Amortisman muhasebesi, maliyetin dönemlere dağıtım yöntemi olduğundan, bilançoda gözüken varlığa ilişkin muhasebe değeri, onun henüz gidere dönüşmemiş maliyetidir.³⁸⁴ Duran varlıkların maliyetlerinin yararlanıldıkları dönemlere amortisman yoluyla dağıtılması dönemsellik ilkesi gereğidir.³⁸⁵ Görülüyor ki amortismanın konusunu teşebbüste kullanılmak amacı ile edinilen ve kullanma süreleri sonunda değerleri yok olan (sıfırlanan) ekonomik değerler oluşturur.³⁸⁶

Çalışmamızın bundan sonraki kısmında Türk Vergi Sistemi ve TMS kapsamında amortisman konusu incelenecek olup, geçici farklılık doğuran olaylar alt başlıklar halinde açıklanacaktır.

4.6.1. Türk Vergi Mevzuatı Kapsamında Amortisman Uygulamaları

Türk vergi sisteminde amortisman uygulaması VUK 313'te tanımlanmıştır. VUK'un 313. maddesi uyarınca, işletmede bir yıldan fazla kullanılan ve yıpranmaya, aşınmaya ve kıymetten düşmeye maruz bulunan gayrimenkullerle, aynı Kanun'un 269. maddesi hükmü uyarınca gayrimenkul gibi değerlendirilen iktisadi kıymetlerin ve ayrıca alet, edevat, mefruşat, demirbaş ve sinema filmlerinin aynı Kanun'un 262. ve devam eden maddelerine göre belirlenen değerinin, Kanun'un 313 ve devam eden madde

³⁸² Topal, s. 5.

³⁸³ Mehmet Emin Akyol, "Amortisman Ayrılmasına Başlanacak Dönem ve Kıst Amortisman Uygulaması," *Yaklaşım Yayınları Dergisi*, Sayı 215 (Kasım, 2010), s. 66.

³⁸⁴ Basık, Erdamar, s. 81.

³⁸⁵ Başak Ataman Akgül, "Maddi Duran Varlıkların Amortismanına İlişkin Uluslararası Muhasebe Standardında (IAS 16) Yer Alan Düzenlemeler ve Türk Vergi Mevzuatı ile Karşılaştırılması," *İSMMMÖ Mali Çözüm Dergisi*, Sayı 67 (Nisan – Mayıs – Haziran, 2004), s. 2.

³⁸⁶ Mehmet Özkan.

hükümlerine göre yok edilmesi amortisman mevzuunu teşkil eder.³⁸⁷ VUK ve Tekdüzen Muhasebe Sistemi'ndeki (TDHP) amortisman uygulamalarında öne çıkan hususlar aşağıda sıralanmıştır:³⁸⁸

- Amortisman konusundaki değer varlığın maliyet bedelidir.
- İşletmede kullanılan ve değeri belli bir tutarı aşmayan duran varlıklar doğrudan gider yazılabilmektedir.
- Vade farkı, kur farkı ve faizler aktifleşme döneminin sonuna kadar maliyete dahil edilir. Aynı ödemeler için sonraki yıllarda maliyete ekleme ve döneme gider yazma konusunda seçimlik hak vardır. Amortisman, vade farkını ve finansman giderlerini içeren tutar üzerinden ayrılmaktadır.
- Değerleme yetkisi kamudadır. Faydalı ömür VUK tebliğleri ile belirlenmiştir. Yararlı ömür olağanüstü durumlar dışında sabittir.
- Amortisman için normal amortisman yöntemi, azalan bakiyeler yöntemi ve istisnai durumlarda fevkalade amortisman yöntemi vardır. Ayrıca madenler için de istisnai bir düzenleme öngörülmüştür. Diğer yöntemlerin uygulamasına izin verilmemiştir. Parçalara ayırarak ya da gruplandırarak amortisman ayırma ile ilgili düzenleme bulunmamaktadır. Ancak birlikte değerlendirilebilir. İktisadi ve teknik bakımdan bir bütün teşkil eden değerler için normal veya azalan bakiyeler usulü ile amortisman usullerinden yalnız birisi uygulanabilir. Azalan bakiyeler yönteminde uygulanacak amortisman oranı % 50'yi geçmemek üzere normal amortisman oranının iki katıdır.
- Bir iktisadi değer üzerinden normal amortisman usulüne göre amortisman ayrılmasına başlandıktan sonra bu usulden dönülemez. Sadece bir iktisadi değer üzerinden azalan bakiyeler usulüne göre amortisman ayrılmaya başlandıktan sonra normal amortisman usulüne geçilebilir.
- Her duran varlık için ayrı amortisman yöntemi seçilebilir.

³⁸⁷ Bekir Çelik, Fatih Güven, “**Mevcutlarda Amortisman ve Özellik Arz Eden Hususlar**”, <https://uye.yaklasim.com/siparis-tipi?returnUrl=BuyMagazine.aspx?ID=2013&ContentID=19331> (11.06.2013)

³⁸⁸ Hakan Taştan, Murat Azaltun, Hüseyin Mert, “Maddi Duran Varlıklarda Amortisman Uygulamalarının VUK ve TMS Açısından İncelenmesi,” Türk Coğrafyasında Uluslararası Finansal Raporlama Standartları Sempozyumu, (Trabzon 16-17.06.2012)

- Amortisman süresi, kıymetlerin aktife girdiği yıldan başlar. Bu sürenin yıl olarak hesaplanması için (1) rakamı mükellefçe uygulanan nispete bölünür. Yararlı ömür yıl bazında belirlenmektedir. Kıst uygulaması sadece binek otomobiller için geçerli olup, diğer sabit kıymetler için uygulanmaz.
- Amortismanın her hangi bir yıl yapılmamasından veya ilk uygulanan nispetten düşük bir hadle yapılmasından dolayı amortisman süresi uzatılamaz.
- Satış amaçlı maddi duran varlıklarla gelecekte ekonomik yarar beklenmeyen duran varlıklarda amortisman ayırmaya devam edilir.

Amortisman uygulamasına konu edilmesi gereken iktisadi kıymetler aşağıdaki gibi sıralanabilir.³⁸⁹

- Gayrimenkuller, (VUK.m.269)
- Gayrimenkullerin mütemmim cüzüleri ve teferruatı, (VUK. m.269)
- Tesisat ve makineler, (VUK.m.269)
- Gemiler ve diğer taşıtlar, (VUK.m.269)
- Gayri maddi haklar, (VUK.m.269)
- Alet, edevat, mefruşat, demirbaşlar, (VUK.m.273 ve 313)
- Sinema filmleri, (VUK.m.313)
- Hayvanlar, (VUK.m.277)
- İşletmelerinde vücuda getirilen meyvelik, dutluk, fındıklık, zeytinlik ve güllüklerle incir bahçeleri ve bağlar gibi tarım tesisleri, (VUK.m.314)
- Özel maliyet bedelleri, (VUK.m.272, 327)
- Peştamallıklar, (VUK.m.282, 326)
- İlk tesis ve taazzuv giderleri, (VUK.m.282, 326)
- Madenler, (VUK.m.316)
- İmtiyazlı işletmelerde sermayenin itfası, (VUK.m.325)
- Değersiz ve şüpheli alacaklar, (VUK.m.322, 323)

³⁸⁹ Bekir Çelik, Fatih Güven.

VUK'un 315. maddesinde değişiklik yapan 5024 sayılı Kanun'un 2.maddesi ile "faydalı ömür" kavramı hayatımıza girmiştir.³⁹⁰ Faydalı ömür kavramı; bir iktisadi kıymetin ekonomik olarak kullanılabilceği veya belli sayıdaki üretimin elde edilebileceği tahmin edilen dönem, şeklinde tanımlanabilen "ekonomik ömür" ile anlam olarak aynı şeyi ifade etmektedir.³⁹¹ Mükellefler amortismanına tâbi iktisadî kıymetlerini Maliye Bakanlığının tespit ve ilân edeceği oranlar üzerinden itfa ederler. İlân edilecek oranların tespitinde iktisadî kıymetlerin faydalı ömürleri dikkate alınır.

Amortisman tutarlarının hesaplanmasında maliyet bedelinin ve faydalı ömür sürelerinin tespiti iki temel değişken olarak dönem kâr zararının tespitinde önem taşımaktadır. Maliyet bedeline dahil edilmesi gereken bir harcamanın maliyete dahil edilmemesi ve doğrudan gider yazılması veya varlığın yararlı ömür süresinin gereğinden daha uzun veya daha kısa olarak belirlenmesi dönem kâr veya zararının olması gerekenden farklı hesaplanması sonucunu doğurmaktadır.³⁹²

VUK'a göre amortisman çeşitleri aşığıdaki gibidir:

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

Azalan bakiyeler üzerinden amortisman: VUK'da yer alan diğer bir amortisman hesaplama yöntemi de azalan bakiyeler yöntemidir. Azalan bakiyeler yöntemi, VUK'un mükerrer 315. maddesinde düzenlenmiştir. Kanun bu maddede;

³⁹⁰ 5024 Sayılı Vergi Usul Kanunu, Gelir Vergisi Kanunu ve Kurumlar Vergisi Kanununda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun, 30.12.2003 Tarih ve 25332 Sayılı Resmi Gazete

³⁹¹ Şule Metin, "Türk Vergi Sisteminde Amortismanlar", (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2006), s. 6.

³⁹² Şeref Demir, *TMS/TFRS Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları (VUK Değerleme Yaklaşımı)*, 1.Baskı, Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2012, s. 173.

bilanço esasına göre defter tutan mükelleflerden isteyenlerin, amortismanına tabi iktisadi varlıklarını azalan bakiyeler yöntemini kullanarak amorti edebileceklerini hüküm altına almıştır. Azalan bakiyeler yöntemine ilk yıllarda vergi avantajı sağlayarak yeni yatırımların yapılmasını ve mevcut yatırımların yenilenmesini teşvik ederek işletmenin verimliliğini ve likiditesini artırmak amacıyla VUK'da yer verildiği yönünde görüşler bulunmaktadır. Zira yöntem, duran varlıklar için faydalı ömürlerinin ilk yıllarında, sonraki yıllara göre daha yüksek tutarlarda amortisman ayrılabilmesini mümkün kılmaktadır. Ayrıca son yıllarda yöntem değiştirmek suretiyle, son yıl amorti edilmesi gereken tutarların bir kısmını bir önceki yıl amorti edebilme imkanı tanımaktadır.

Bu yöntemler dışında, bazı özel durumlara ilişkin uygulamalar da ilgili kanunla düzenlenmiştir. Bunlar; madenlerde amortisman, fevkalade amortisman ve kıst amortisman uygulamalarıdır.³⁹³

VUK'da maddi olmayan ve özel tükenmeye tabi varlıklar da amortismanına tabi varlıklar olarak belirtilmesine rağmen bu varlıklar için itfa ve tükenme payı kavramları kullanılmaktadır.³⁹⁴

Amortismanına tabi varlıklar maliyet bedeli ile değerlendirilir. Bu kıymetlerin maliyet bedeline satın alma bedelinden başka makine ve tesisata ait gümrük vergileri nakliye ve montaj giderleri ile mevcut bir binanın satın alınarak yıkılmasında ve arsanın tesviyesinden mütevellit giderler eklenir. Noter, mahkeme, kıymet takdiri, komisyon ve tellâliye giderleri ile emlak alım ve taşıt alım vergilerini maliyet bedeline dahil etmek veya genel giderler arasında göstermekte mükellefler serbesttir.³⁹⁵

Ayrıca VUK'un 272. maddesinde duran varlıkların işletme aktifleri arasına alınmalarından sonra, varlıkların daha etkin kullanımını sağlamak ve ekonomik ömürlerini artırmak amacıyla, yapılan harcamaların ilgili varlığın maliyetine dahil edilmesi gerektiği, ancak söz konusu varlıkların periyodik bakım ve tamirleri için

³⁹³ Fatma Pamukçu, "Maddi Duran Varlıklarda Amortisman Uygulamasının Türkiye Muhasebe Standartları ve Türk Vergi Mevzuatı Açısından Karşılaştırılması," *Muhasebe ve Denetim Bakış Dergisi*, Sayı 32 (Ekim, 2010), s. 73.

³⁹⁴ Zeki Doğan, "Türkiye Muhasebe Standartları, Sermaye Piyasası Kanunu ve Vergi Usul Kanunu açısından Amortisman Muhasebesi," *Muhasebe ve Denetim Bakış Dergisi*, (Nisan, 2004), s. 3.

³⁹⁵ 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu, Madde 270

katlanılan harcamaların varlık maliyeti ile ilişkilendirilmeyerek gerçekleştikleri dönemin gideri olarak muhasebeleştirilmesi gerektiği hüküm altına alınmıştır.³⁹⁶

4.6.2. Türkiye Muhasebe Standartları Kapsamında Amortisman Uygulamaları

Türkiye Muhasebe Standartlarında amortisman konusu 16 No.lu standart kapsamında ele alınmıştır.³⁹⁷ İlgili standart, maddi duran varlıkların muhasebeleştirilmesi, defter değerlerinin belirlenmesi ve bunlarla ilgili olarak finansal tablolara yansıtılması gereken amortisman tutarları ile değer düşüklüğü zararlarının uygulama esaslarını açıklamaktadır.³⁹⁸

Standarda göre Maddi Duran Varlıklar, “Mal veya hizmet üretimi veya arzında kullanılmak, başkalarına kiraya verilmek ya da idari amaçlar çerçevesinde kullanılmak üzere elde tutulan ve bir dönemden fazla kullanımı öngörülen fiziki kalemlerdir.”³⁹⁹

Bir maddi duran varlık kaleminin maliyeti, sadece aşağıdaki koşulların oluşması durumunda varlık olarak finansal tablolara yansıtılır:⁴⁰⁰

- Bu kalemlerle ilgili gelecekteki ekonomik yararların işletmeye aktarılmasının muhtemel olması,
- İlgili kalemin maliyetinin güvenilir bir şekilde ölçülebilmesi.

Varlık olarak muhasebeleştirme koşullarını sağlayan bir maddi duran varlık kalemi maliyet bedeli ile ölçülür. Bir maddi duran varlık kaleminin maliyeti aşağıdaki unsurları içerir:⁴⁰¹

- İndirimler ve ticari iskontolar düşüldükten sonra, ithalat vergileri ve iade edilmeyen alış vergileri dahil, satın alma fiyatı,

³⁹⁶ Mehmet Emin Kırca, “Amortisman Tabi İktisadi Kıymetlerde Değerleme Sorunu: Türk Vergi Sistemi, Sermaye Piyasası Kanunu ve Uluslararası Muhasebe Standartları Açısından Karşılaştırılması”, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2007), s. 24.

³⁹⁷ TMS 16 Maddi Duran Varlıklar Standardı, 31.12.2005 Tarih ve 26040 Sayılı Resmi Gazete

³⁹⁸ Çiğdem Şen, s. 136.

³⁹⁹ TMS 16, p.6

⁴⁰⁰ TMS 16, p.7

⁴⁰¹ TMS 16, p.16

- Varlığın yerleştirileceği yere ve yönetim tarafından amaçlanan koşullarda çalışabilmesini sağlayacak duruma getirilmesine ilişkin her türlü maliyet,
- Maddi duran varlığın sökülmesi ve taşınması ile yerleştirildiği alanın restorasyonuna ilişkin tahmini maliyeti, işletmenin ilgili kalemin elde edilmesi ya da stok üretimi dışında bir amaçla belirli bir süre kullanımı sonucunda katlandığı yükümlülük.

Doğrudan ilgili varlığa atfedilebilir maliyetler ise aşağıda belirtilmiştir:⁴⁰²

- Doğrudan maddi duran varlık kaleminin elde edilmesiyle veya inşaatıyla ilgili çalışanlara sağlanan faydalardan kaynaklanan maliyetler, (“TMS 19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar” Standardında belirtildiği şekilde)
- Yerin hazırlanmasına ilişkin maliyetler,
- İlk teslimata ilişkin maliyetler,
- Kurulum ve montaj maliyetleri,
- Varlığın uygun şekilde çalışıp çalışmadığına dair yapılan test maliyetlerinden, varlığı gerekli yer ve duruma getirirken üretilen kalemlerin satışından elde edilen net hasılat düşüldükten sonra kalan tutar, (teçhizatın denenmesi sırasında üretilen örnekler gibi)
- Mesleki ücretler.

Bu standarda göre amortisman, “bir varlığın amortismanına tabi tutarının, yararlı ömür süresince sistematik olarak dağıtılmasıdır. Yararlı ömür ise bir varlığın işletme tarafından kullanılması gereken süreyi veya ilgili varlıktan elde edilmesi beklenen üretim sayısını veya benzeri üretim birimini ifade eder” şeklinde tanımlanmıştır.⁴⁰³

Bir işletmenin faaliyetlerinde benzer özellik ve kullanıma sahip varlıkların gruplandırılması bir maddi duran varlık sınıfını oluşturur. Aşağıdakiler farklı sınıflara örnek olarak sayılabilir:⁴⁰⁴

⁴⁰² TMS 16, p.17

⁴⁰³ Çiğdem Şen, s. 135.

⁴⁰⁴ TMS 16, p.37

- Arazi,
- Arazi ve binalar,
- Makineler,
- Gemiler,
- Uçaklar,
- Motorlu taşıtlar,
- Mobilya ve demirbaşlar,
- Ofis gereçleri.

TMS 16 No'lu Standart, amortisman miktarlarının hesaplanması konusunda mevzuatımıza göre oldukça önemli değişiklikler getirmektedir. En temel değişiklik amortisman tabi iktisadi kıymetin hurda (kalıntı) değerinin önemsiz kabul edilecek bir tutar olmaması durumunda maliyet bedelinden düşülmesi ve bütün maddi duran varlıkların için kullanıma başlandığı aydan başlamak üzere ay ay amortisman ayrılmasıdır.⁴⁰⁵

Standartta adı geçen 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.⁴⁰⁶

Yukarıdaki yazılanlara göre TMS'ye göre amortisman tabi tutar:

Maliyet – Kalıntı Değerdır.

Bir maddi duran varlık kaleminin, toplam maliyetine göre önemli bir maliyeti olan her bir parçası ayrı ayrı amortisman tabi tutulur.⁴⁰⁷

Bir işletme, 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. Benzer bir şekilde,

⁴⁰⁵ Çiğdem Şen, s. 138.

⁴⁰⁶ Burak Şahin, "TMS 16'ya Göre Maddi Duran Varlıkların Muhasebeleştirilmesi", (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2009), s. 69.

⁴⁰⁷ TMS 16, p.43

bir işletme, kiraya veren konumunda olduğu faaliyet kiralamasıyla ilgili olarak maddi duran varlık edinmişse, söz konusu kalemin maliyetine yansıtılan ve piyasa koşullarına göre elverişli olan ya da olmayan kiralama sürelerine atfedilebilir tutarların ayrı ayrı amortismanına tabi tutulması uygun olabilir.⁴⁰⁸

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.⁴⁰⁹

İşletme maddi duran varlık kaleminin bazı parçalarını ayrı olarak amortismanına tabi tuttuğu kapsamda, kalemin kalan kısmını da amortismanına tabi tutar. Kalan kısım, kalemin tek başına önemli olmayan parçalarından oluşur. İşletmenin bu parçalar için değişen beklentileri olması durumunda, kalan kısma ilişkin amortismanın ilgili tüketim alışkanlıkları ve / veya yararlı ömrü doğru olarak yansıtacak şekilde gerçekleştirilmesi için tahmin teknikleri kullanılabilir.⁴¹⁰

Bir İşletme, bir kalemin, maliyeti ilgili kalemin toplam maliyetine göre önemli olmayan parçalarını ayrı olarak amortismanına tabi tutabilir.⁴¹¹

Her bir döneme ilişkin amortisman gideri, başka bir varlığın defter değerine dahil edilmediği sürece, gelir tablosu ile ilişkilendirilir.⁴¹²

Dönemin amortisman gideri genel olarak gelir tablosunda muhasebeleştirilir. Ancak, bazı durumlarda varlığa ilişkin gelecekteki ekonomik faydalar diğer varlıkların üretiminde kullanılır. Bu durumda, amortisman gideri diğer varlığın maliyetinin bir parçasını oluşturur ve defter değerine dahil edilir. Örneğin, üretim tesisi ve ekipmanlarının amortismanı stokların dönüştürme maliyetine dahil edilir. Benzer şekilde, geliştirme faaliyetleri için kullanılan maddi duran varlıkların amortismanı

⁴⁰⁸ TMS 16, p.44

⁴⁰⁹ TMS 16, p.45

⁴¹⁰ TMS 16, p.46

⁴¹¹ TMS 16, p.47

⁴¹² TMS 16, p.48

“TMS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar” Standardı uyarınca muhasebeleştirilerek bir maddi olmayan duran varlığın maliyetine eklenebilir.⁴¹³

Bir varlığın amortismanına tabi tutarı yararlı ömrü boyunca sistematik olarak dağıtılır.⁴¹⁴

Kullanılan amortisman yöntemi, varlığın gelecekteki ekonomik yararlarına ilişkin olarak işletme tarafından uygulanması beklenen tüketim modelini yansıtır.⁴¹⁵

Bir varlığın amortismanına tabi tutarının yararlı ömrü boyunca sistematik olarak dağıtmak için çeşitli amortisman yöntemleri kullanılabilir. Bu yöntemler doğrusal amortisman yöntemi, azalan bakiyeler yöntemi, ve üretim miktarı yöntemlerini içerir. Doğrusal amortisman yönteminde, varlığın kalıntı değeri değişmediği sürece, amortisman gideri yararlı ömrü boyunca sabittir. Azalan bakiyeler yönteminde, amortisman gideri yararlı ömür boyunca azalır. Üretim miktarı yönteminde beklenen kullanım ya da üretim miktarı üzerinden amortisman ayrılır. İşletme, varlığın gelecekteki ekonomik yararlarının beklenen tüketim biçimini en çok yansıtan yöntemi seçer. Seçilen yöntem gelecekteki ekonomik yararların beklenen tüketim biçiminde bir değişiklik olmadıkça dönemden döneme tutarlı olarak uygulanır.⁴¹⁶

Ülkemiz vergi mevzuatı uyarınca ayrılması gereken amortisman ile uluslararası muhasebe standartları arasında birçok hesaplama dolay farklılıklar bulunmakta olup tüm bu geçici farklar muhasebede ertelenmiş vergi olayını doğurmaktadır. Amortisman uygulamaları nedeniyle oluşan ertelenmiş vergi uygulamaları aşağıdaki gibidir:

- Amortisman tabi varlığın maliyetinin belirlenmesi aşamasında ortaya çıkan geçici farklar,
- İlk yıl için amortisman tutarı belirlenmesi aşamasında ortaya çıkan geçici farklar,
- Amortisman uygulama süresi aşamasında ortaya çıkan geçici farklar,
- Amortisman yönteminin seçilmesi aşamasında ortaya çıkan geçici farklar,

⁴¹³ TMS 16, p.49

⁴¹⁴ TMS 16, p.50

⁴¹⁵ TMS 16, p.60

⁴¹⁶ TMS 16, p.62

- Yenileme fonu nedeniyle oluşan geçici farklar.

4.6.2.1. Amortisman Tabi Varlığın Maliyetinin Belirlenmesi Aşamasında Ortaya Çıkan Geçici Farklar

Ticari kâr ile mali kâr arasındaki fark, amortisman tabi varlığın maliyetinin belirlenmesi ile ilgili olarak ortaya çıkmaktadır. Amortisman tabi varlık satın alınırken veya satın alınmasından sonraki bir anda yapılan harcama, vergi kurallarına göre gider olarak kabul edilirken muhasebe kurallarına göre maliyet unsuru olarak karşımıza çıkabilmektedir.⁴¹⁷ Aynı şekilde maddi duran varlık ile ilgili borçlanma maliyeti muhasebe kurallarına göre gider olarak kayıt edilmesi gerekirken, vergi mevzuatımıza göre ilgili finansman gideri hesap dönemi sonuna kadar maddi duran varlığın maliyetine dahil edilmesi gerekmektedir.

Amortisman tabii maddi duran varlığın maliyetinin belirlenme aşamasındaki diğer bir konu da, 2013 yılı için amortisman ayırma sınırı vergi mevzuatımız uyarınca 800,00 TL iken, muhasebe kurallarına göre bu tutar altındaki maddi duran varlık kalemi gider olarak yazılmayıp amortisman tabi tutulabilir.⁴¹⁸

Örnek:

Yüksel Tekstil Ltd.Şti. 02.01.2013 tarihinde 699,00 TL + KDV'ye kampanyalı bir adet diz üstü bilgisayar satın almıştır. İşletme vergi mevzuatımız uyarınca bu tutarı direkt gider olarak kayıt etmiştir. Muhasebe standartları kapsamında, anılan diz üstü bilgisayar bir maddi duran varlıktır ve işletme yönetimi tarafından 2 senelik faydalı ömür öngörülmüştür. Faydalı ömür sonunda herhangi bir kalıntı değeri olmayacaktır. Buna göre amortisman tabi tutar 699.00 TL olup, yıllık amortisman tutarı 349,50 TL olacak ve bu tutar 2013 yılında gider olarak kayıt edilecektir.

⁴¹⁷ Süer, Yiğit Bora Şenyiğit, "Amortisman Uygulamasının Ertelenmiş Vergiler Üzerindeki Etkisi ve Finansal Tablolarda Raporlanması," *İSMMMÖ Mali Çözüm Dergisi*, Sayı 74 (Ocak – Şubat – Mart, 2006), s. 201.

⁴¹⁸ 422 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği, 31.12.2012 Tarih ve 28514 Sayılı (4.Mükerrer) Resmi Gazete

İşletme vergi mevzuatı uyarınca 699,00 TL'yi giderleştirmiştir, muhasebe standartları uyarınca ise 349,50 TL giderleştirmiştir. $699,00 - 349,50 = 349,50$ TL aradaki fark vergilendirilebilir geçici fark oluşturmaktadır.

Buna göre 2013 yılı için ertelenmiş vergi borcu (yükümlülüğü) = $349,50 \text{ TL} \times \%20 = 69,90 \text{ TL}$ olacaktır ve TMS kapsamında düzenlenecek finansal durum tablosunda “Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar” veya “Uzun Vadeli Yükümlülükler” kapsamında raporlanacaktır.

Muhasebe kaydı ise:

XX / XX / XXXX		
692 – Sürdürülen Faaliyetler Ertelenmiş Vergi Gider Etkisi (-)	69,90	
489 – Ertelenmiş Vergi Borcu		69,90

4.6.2.2. İlk Yıl İçin Amortisman Tutarı Belirlenmesi Aşamasında Ortaya Çıkan Geçici Farklar

Muhasebe kurallarına göre amortisman tutarı hesaplanırken amortisman tabi varlığın kullanıldığı süre dikkate alınır. Vergi kurallarına göre, amortisman tabi varlık yılın hangi günü alınırsa alınsın bir yıllık amortisman gideri kaydedilir. Sadece binek otomobiller için ay hesabı yapılır.⁴¹⁹ Örneği işletme 31 Aralık'ta almış olduğu bir demirbaş için tam yıl hesabı yaparak amortisman ayırması gerekirken, TMS hükümlerine göre bir günlük amortisman ayırması gerekir. Ortaya çıkan bu amortisman farkı ticari kâr ile mali kâr arasında geçici fark oluşturur.

Örnek:

Gülsuyu Yangın Sistemleri Sanayi ve Ticaret Ltd. Şti. 01.12.2012 tarihinde 60.000,00 TL karşılığında bir makine satın almıştır. İşletme söz konusu makine için doğrusal amortisman yöntemi kullanacaktır. Makinenin faydalı ömrü 10 yıldır.

⁴¹⁹ Süer, Şenyiğit, “Amortisman Uygulamasının Ertelenmiş Vergiler Üzerindeki Etkisi ve Finansal Tablolarda Raporlanması”, s. 206.

Ülkemizde mevcut vergi düzeni, binek otolar hariç kıst amortisman sistemini kabul etmemektedir. Buna göre vergi mevzuatımız uyarınca hesaplanan ilk yıl amortismanı $60.000,00 / 10 \text{ yıl} = 6.000,00 \text{ TL}$ olacaktır. TMS kapsamında hesaplanan amortisman tutarı $60.000,00 / 10 \text{ yıl} = 6.000,00 \text{ TL}$ olup, aylık amortisman $6.000,00 \text{ TL} / 12 \times 1 = 500,00 \text{ TL}$ olacaktır. Makine 01.12.2012 tarihinde satın alındığından dolayı muhasebe kurallarına göre sadece 1 aylık amortisman ayrılacak olup, vergi mevzuatı ve TMS arasında ticari kâr / mali kâr farkı oluşacaktır.

İşletme vergi mevzuatı uyarınca $6.000,00 \text{ TL}$ amortisman giderleştirmiştir, muhasebe standartları kapsamında ise $500,00 \text{ TL}$ amortisman giderleştirmiştir. $6.000,00 - 500,00 = 5.500,00 \text{ TL}$ ise aradaki fark vergilendirilebilir geçici fark oluşturmaktadır.

Buna göre 2012 yılı için ertelenmiş vergi borcu (yükümlülüğü) $= 5.500,00 \text{ TL} \times \%20 = 1.100,00 \text{ TL}$ olacaktır ve TMS kapsamında düzenlenecek finansal durum tablosunda “Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar” veya “Uzun Vadeli Yükümlülükler” kapsamında raporlanacaktır.

Muhasebe kaydı ise:

xx / xx / xxxx

692 – Sürdürülen Faaliyetler Ertelenmiş Vergi Gider Etkisi (-)	5.500,00	
489 – Ertelenmiş Vergi Borcu		5.500,00

4.6.2.3. Amortisman Uygulama Süresi Aşamasında Ortaya Çıkan Geçici Farklar

TMS uyarınca göre işletmelerin varlıklarına ait faydalı ömür belirlenmesi işletmenin yönetimine bırakılmıştır.

Varlığın faydalı ömrünün tahmini yönetimin kontrolündedir ve faydalı ömrün tahmininde genelde geçmiş tecrübelerle başvurulur. Ayrıca, belirlenecek faydalı ömür yönetimin geleceğe yönelik planlarını ve şimdiki durumunu da yansıtmaya özelliğini

barındıracaktır. Bu nedenle, benzer varlıklar için öngörülen faydalı ömürler işletmeden işletmeye farklılık gösterir.⁴²⁰

Ülkemizde ise faydalı ömür esaslı vergi otoritesi altında belirlenmektedir. Bu aşamada vergi otoritesi altında belirlenen faydalı ömür ile işletme yönetimin belirlediği faydalı ömür esaslı farklılık gösterebilmektedir. Bu farklılık ticari kârdan mali kâra geçiş aşamasında indirilebilir geçici fark veya vergilendirilebilir geçici fark olarak her iki durumda da ortaya çıkabilir.

Örnek:

Danza Yapı Gereçleri Sanayi ve Ticaret Ltd. Şti. 02.01.2012 tarihinde 50.000,00 TL karşılığında bir makine satın almıştır. İşletme söz konusu makine için doğrusal amortisman ayıracaktır. İşletme yönetiminin belirlediği faydalı ömür 8 yıldır. Vergi kurallarına göre ise makinenin faydalı ömrü 5 yıldır. Makinenin faydalı ömür sonunda kalıntı değeri yoktur.

Buna göre TMS kapsamında hesaplanan amortisman gideri $50.000,00 / 8 = 6.250,00$ TL'dir. Bu tutar yıllık amortisman tutarı olup 2012 yılında ayrılacaktır. Vergi otoritesi altında hesaplanan amortisman gideri ise $50.000,00 / 5 = 10.000,00$ TL'dir. Bu tutar da yıllık olup 2012 yılında vergi mevzuatı uyarınca giderleştirilecek olan amortisman tutarıdır.

İşletme vergi mevzuatı uyarınca 10.000,00 TL amortisman giderleştirmiştir, muhasebe standartları uyarınca ise 6.250,00 TL amortisman giderleştirmiştir. $10.000,00 - 6.250,00 = 3.750,00$ TL ise aradaki fark vergilendirilebilir geçici fark oluşturmaktadır.

Buna göre 2012 yılı için ertelenmiş vergi borcu (yükümlülüğü) $= 3.750,00$ TL x %20 = 750,00 TL olacaktır ve TMS kapsamında düzenlenecek finansal durum tablosunda "Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar" veya "Uzun Vadeli Yükümlülükler" kapsamında raporlanacaktır.

⁴²⁰ Çiğdem Çelik, "Amortismanların Türkiye Muhasebe Standartları Açısından İncelenmesi", (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2009), s. 25.

Muhasebe kaydı ise:

xx / xx / xxxx

692 – Sürdürülen Faaliyetler Ertelenmiş Vergi Gider Etkisi (-)	750,00	
489 – Ertelenmiş Vergi Borcu		750,00

4.6.2.4. Amortisman Yönteminin Seçilmesi Aşamasında Ortaya Çıkan Geçici Farklar

Amortisman yöntemi, amortisman tabi varlığın maliyetinin dönemlere dağıtım ile ilgilidir. Seçilen amortisman yöntemi, o yılın amortisman gideri tutarın belirleyici olacaktır. “Maddi Duran Varlıklar” başlıklı TMS 16’ya göre seçilen amortisman yöntemi, işletme tarafından kullanılan varlıktan elde edilecek ekonomik yararların kullanılma biçimini yansıtmalıdır.⁴²¹

Türkiye Muhasebe Standartları kapsamında amortisman ayırma yöntemleri belirlenmiş olup, işletmeler dilediği takdirde diğer amortisman yöntemlerinin kullanılmasını serbest bırakmıştır. Ülkemiz vergi mevzuatının izin verdiği amortisman ayırma biçimleri normal amortisman yöntemi veya azalan bakiyeler yöntemiyle amortisman olup, bu iki amortisman yönteminden birinin seçilmesi ile bazen TMS kapsamında farklı amortisman yönteminin seçilmesinden dolayı bir geçici fark oluşturacaktır.

Seçilen amortisman yöntemi amortisman gideri tutarını değiştirebildiğinden, işletmeler için vergi erteleme sağlayabileceği gibi, verginin daha erken ödenebilmesine de neden olabilmektedir.⁴²²

⁴²¹ Süer, Şenyiğit, “Amortisman Uygulamasının Ertelenmiş Vergiler Üzerindeki Etkisi ve Finansal Tablolarda Raporlanması”, s. 209.

⁴²² Süer, Şenyiğit, “Amortisman Uygulamasının Ertelenmiş Vergiler Üzerindeki Etkisi ve Finansal Tablolarda Raporlanması”, s. 210.

Örnek:

Batur Mühendislik San. ve Tic. A.Ş. 02.01.2012 tarihinde 50.000,00 TL karşılığında bir makine satın almıştır. İşletme söz konusu makine için doğrusal yöntemle göre ayıracaktır. Makinenin tahmini faydalı ömrü 5 yıl olarak belirlenmiştir. İşletme aynı zamanda mevcut vergi otoritesi altında hesaplayacağı kâr / zararın daha düşük çıkmasını istemektedir. Bu yüzden vergi yasalarımız azalan bakiyeler yöntemi ile amortisman ayırmaya müsaade etmekte, işletme bu kapsamda vergiyi ertelemek için azalan bakiyeler yöntemini seçmiştir. Makinenin faydalı ömür süresi sonunda kalıntı değeri yoktur. Buna göre TMS kapsamında hesaplanacak amortisman tutarı 2012 yılı için $50.000,00 / 5 = 10.000,00$ TL olacaktır. Vergi otoritesi altında hesaplanacak amortisman tutarı ise $50.000,00 / 5 \times 2 = 20.000,00$ TL olacaktır.

$20.000,00 - 10.000,00 = 10.000,00$ TL ise aradaki fark vergilendirilebilir geçici fark oluşturmaktadır.

Buna göre 2012 yılı için ertelenmiş vergi borcu (yükümlülüğü) = $10.000,00$ TL x %20 = $2.000,00$ TL olacaktır ve TMS kapsamında düzenlenecek finansal durum tablosunda “Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar” veya “Uzun Vadeli Yükümlülükler” kapsamında raporlanacaktır.

Muhasebe kaydı ise:

xx / xx / xxxx		
692 – Sürdürülen Faaliyetler Ertelenmiş Vergi Gider Etkisi (-)	2.000,00	
489 – Ertelenmiş Vergi Borcu		2.000,00

Örnek:

Aynı örneğimizi biraz değiştirdiğimizde, Batur Mühendislik San. ve Tic. A.Ş. 02.01.2012 tarihinde 50.000,00 TL karşılığında bir makine satın almıştır. İşletme söz konusu makine için azalan bakiyeler yöntemine göre ayıracaktır. Makinenin tahmini faydalı ömrü 5 yıl olarak belirlenmiştir. İşletme vergi otoritesi altında hesaplayacağı kâr / zararın yüksek çıkmasını istemektedir. İşletme bu yüzden normal amortisman

yöntemini tercih etmiştir. Makinenin faydalı ömür süresi sonunda kalıntı değeri yoktur. Buna göre TMS kapsamında hesaplanacak amortisman tutarı 2012 yılı için 50.000,00 / 5 x 2 = 20.000,00 TL olacaktır. Vergi otoritesi altında hesaplanacak amortisman tutarı ise 50.000,00 / 5 = 10.000,00 TL olacaktır.

20.000,00 – 10.000,00 = 10.000,00 TL ise aradaki fark indirilebilir geçici fark oluşturmaktadır.

Buna göre 2012 yılı için ertelenmiş vergi alacağı = 10.000,00 TL x %20 = 2.000,00 TL olacaktır ve TMS kapsamında düzenlenecek finansal durum tablosunda “Duran Varlıklar” veya “Cari Olmayan Varlıklar” kapsamında raporlanacaktır.

Muhasebe kaydı ise:

xx / xx / xxxx

289 – Ertelenmiş Vergi Varlığı	2.000,00	
693 – Sürdürülen Faaliyetler Ertelenmiş Vergi Gelir Etkisi (+)		2.000,00

4.6.2.5.Yenileme Fonu Nedeniyle Oluşan Geçici Farklar

Vergi mevzuatımızda yer alan çeşitli düzenlemeler ile, işletmelerin bilançolarının aktif tarafında maliyet bedeli ile yer alan amortismanına tabi iktisadi kıymetlerin, özellikle elden çıkarılması esnasında oluşan fiktif kârların vergilenmesinin önlenmesine, ertelenmesine ve işletmelerin bilançolarına dahil amortismanına tabi iktisadi kıymetlerin yenilenmesine çalışılmaktadır. Bu düzenlemelerden biri de VUK’un 328-329. maddelerinde düzenlenen ve amortismanına tabi iktisadi kıymetlerin satışı veya yangın, deprem, sel, su basması gibi afetler yüzünden kısmen veya tamamen değer kaybına uğrayan amortismanına tabi iktisadi kıymetler için alınan sigorta tazminatlarından elde edilen kârların madde de yer alan şartlar dahilinde belirli bir süre

vergilenesinin ertelenmesine imkan sağlayan (nihai bir vergi avantajı sağlamayan) “Yenileme Fonu” uygulamasıdır.⁴²³

Bu vergi avantajından yararlanabilmek için söz konusu aşağıdaki maddede yer alan koşullara uymak gerekmektedir.⁴²⁴

- Duran varlığın yenilenmesinin işin mahiyetine göre zorunlu olması,
- Duran varlığın yenilenmesine işletme yöneticileri tarafından karar verilmiş ve teşebbüse geçilmiş olması,
- Duran varlık satış kârının pasifte geçici bir hesapta (549 zel Fonlar - MDV Yenileme Fonu Hesabına) alınması,
- Duran varlığın üç yıl içinde yenilenmiş olması, yukarıdaki maddede yer alan diğer bir hükme göre, üç yıldan önce işin devri, terki, ve işletmenin tasfiye edilmiş olması durumunda fonda yer alan tutar bu olayların meydana geldiği yılın matrahına eklenecektir.

Satış sebebiyle ortaya çıkan bu kr, muhasebe kuramı açısından her ne kadar satışın gerçekleştiği döneme ait olsa da, bu kâra ait verginin ertelenmesi yasal olarak verilmiş bir haktır. Dolayısıyla ticari kâr ile mali kâr arasında birkaç dönem sonra ortadan kalkacak geçici bir fark doğacaktır.⁴²⁵

Böylece işletme üç yıl içerisinde satışı gerçekleştirilen amortismanına tabi iktisadi kıymetin yerine yenisini alamasa bile satıştan doğan kr üçüncü yılın sonunda vergilendirilmektedir. Bu şekilde işletme içi yatırımlar teşvik edilmektedir.⁴²⁶

rnek:

Satek Mühendislik Sanayi ve Ticaret Ltd. şti. işletmenin aktifine kayıtlı olan kamyonetini 15.05.2012 tarihinde satmıştır. Satıştan doğan maddi duran varlık kri

⁴²³ Bozdağ, s. 78.

⁴²⁴ rten, “Maddi Duran Varlık Yenileme Fonu ve Muhasebe Uygulamaları”, [http:// www .mevzuat dergisi.com/1998/04a/03.htm](http://www.mevzuatdergisi.com/1998/04a/03.htm) (10.06.2013)

⁴²⁵ Baran Aslan, s. 121.

⁴²⁶ Yıldırım, s. 28.

15.000,00 TL'dir. İşletme bu kamyonetini 2013 senesinde yerine yenisini satın almak amacıyla satmıştır.

İşletme vergi mevzuatı uyarınca 15.000,00 TL'lık satıştan doğan kârı "549 – Özel fonlar hesabına aktarıp, gelir olarak yansıtmayacaktır. Fakat muhasebe standartları kapsamında satıştan doğan kâr ilgili gelir tablosuna yansıtılacaktır. Bu vesileyle ticari kâr ile mali kâr arasında 15.000,00 TL fark vergilendirilebilir geçici fark oluşacaktır.

Buna göre 2012 yılı için ertelenmiş vergi borcu = 15.000,00 TL x %20 = 3.000,00 TL olacaktır ve TMS kapsamında düzenlenecek finansal durum tablosunda "Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar" veya "Uzun Vadeli Yükümlülükler" kapsamında raporlanacaktır.

Muhasebe kaydı ise:

XX / XX / XXXX

692 – Sürdürülen Faaliyetler Ertelenmiş Vergi Gider Etkisi (-)	3.000,00	
489 – Ertelenmiş Vergi Borcu		3.000,00

Yeni taşıt alındığında ise taşıtın amortisman gideri dönem kârlarını azaltıcı etki yapmayacak, bunun yerine yenileme fonundaki bu satış kârı tutarından düşülecektir. Dolayısıyla, geçmişteki kâr bir anlamda geleceğe ertelenmiş olacak ve dönem kârının ve bu kâr üzerinden ödenecek verginin azalmasını önleyerek geçmişte oluşmuş olan ertelenmiş vergi borcu tutarının da bu şekilde kapatılmasını sağlayacaktır.⁴²⁷

Örnek:⁴²⁸

Beysan Dayanıklı Tüketim Malları Üretim A.Ş. 15.10.2003 tarihinde üretim hattında kullanmakta olduğu 60.000,00 TL kayıtlı değere ve 50.000,00 TL birikmiş amortismanına sahip makinelerinden birini 30.000,00 TL kârla yenilemek amacıyla

⁴²⁷ Baran Aslan, s. 123.

⁴²⁸ Yıldırım, s. 28.

satmıştır. 05.01.2004 tarihinde ise satışa konu ettiği bu makinenin daha üstün bir modelini 150.000,00 TL'ye satın almıştır.

Bu durumda Beysan Dayanıklı Tüketim Malları Üretim A.Ş.'nin 2003, 2004 ve 2005 yıllarında yapacağı muhasebe kayıtları aşağıdaki gibidir:

a) Satışın yapıldığı 15.10.2003 tarihindeki muhasebe kaydı;

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

15 / 10 / 2003

100 – Kasa	40.000,00	
257 – Birikmiş Amortismanlar	50.000,00	
253 – Makineler		60.000,00
679 – Diğer Olağandışı Gelir ve Kârlar		30.000,00

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

15 / 10 / 2003

100 – Kasa	40.000,00	
257 – Birikmiş Amortismanlar	50.000,00	
253 – Makineler		60.000,00
549 – Özel Fonlar		30.000,00

b) Yeni makinenin satın alındığı 05.01.2004 tarihindeki satın alma kaydı:

05 / 01 / 2004

253 – Makineler	150.000,00	
320 – Satıcılar		150.000,00

c) Yeni makinenin satın alındığı yılın sonundaki muhasebe kaydı,

c.1.) Yıl sonu itibariyle bir tam yıllık amortisman gideri hesaplanarak ilgili hesaplara kaydedilir. (Amortisman oranı % 10 olarak dikkate alınmıştır.)

31 / 12 / 2004

730 – Genel Üretim Giderleri	15.000,00	
257 – Birikmiş Amortismanlar		15.000,00

c.2.) VUK hükümlerine göre yıl sonu itibariyle bir tam yıllık amortisman gideri hesaplanarak “Özel Fonlar” hesabından mahsup edilir. (Amortisman oranı % 10 olarak dikkate alınmıştır.)

31 / 12 / 2004

549 – Özel Fonlar	15.000,00	
257 – Birikmiş Amortismanlar		15.000,00

d) 2005 yılı sonu itibariyle de “c.1.” ve “c.2.” deki muhasebe kayıtlarının aynısı yapılır.

Aşağıda Beysan Dayanıklı Tüketim Malları Üretim A.Ş.’nin 01.01.2003-31.12.2003 dönemine ait kâr zarar tablosu bulunmaktadır.

**Tablo 4.12 Beysan Dayanıklı Tüketim Malları Üretim A.Ş. 01.01.2003 –
31.12.2003 Dönemine Ait Kâr Zarar Tablosu**

	TMS'ye Göre (1)	VUK'a Göre (2)	Fark (2) – (1)
Gelirler	120.000,00	90.000,00	(30.000,00)
Giderler	(20.000,00)	(20.000,00)	
VÖK	100.000,00	70.000,00	
Vergi (%30)	(30.000,00)	(21.000,00)	9.000,00
Net Kâr	70.000,00	49.000,00	0,00

Beysan Dayanıklı Tüketim Malları Üretim A.Ş.'nin yukarıda yer alan 2003 yılı işletme kayıtları ve VUK karşılaştırmalı kâr zarar tablolarından da anlaşılacağı gibi makinenin satışından elde edilen 30.000,00 TL'lik kâr, işletme kayıtlarına göre 2003 faaliyet dönemine ilişkin bir gelir olduğundan vergisi ödenmesi gereken bir unsur olarak 2003 faaliyet dönemi gelirleri içerisinde dahil edilmiştir. Bu durumda 2003 faaliyet dönemi için hesaplanan vergi 30.000,00 TL olmaktadır.

Ancak satış işlemi yenileme amaçlı olduğundan VUK'un 328. maddesine istinaden satıştan elde edilen 30.000,00 TL'lik kâr bilançoda öz kaynaklar içerisinde yer alan "Özel Fonlar" hesabına kaydedilerek 2003 faaliyet dönemi gelirleri içerisinde gösterilmemiştir. Bu nedenle de Beysan Dayanıklı Tüketim Malları Üretim A.S.'nin 2003 yılında ödemesi gereken vergi 21.000,00 TL olarak hesaplanmıştır. Aradaki fark ertelenmiş geçici vergi farkı olup 9.000,00 TL'dir. Söz konusu fark daha sonraki faaliyet dönemlerinde ödenecek bir vergi farkı olduğundan 2003 yılı bilançosunda "Ertelenmiş Vergi Borcu" hesabına kaydedilmelidir.

Aşağıda Beysan Dayanıklı Tüketim Malları Üretim A.Ş.'nin 31.12.2003 tarihi itibarıyla VUK ve işletme kayıtları açısından karşılaştırmalı bilançoları yer almaktadır.

31.12.2003 tarihli TMS doğrultusunda hazırlanan bilanço ile yine aynı tarihli VUK hükümleri doğrultusunda hazırlanan bilanço arasındaki farklılıklar aşağıdaki gibidir.

- VUK hükümleri doğrultusunda hazırlanan bilançoda ertelenmiş vergi borcu (veya alacağı) yer almamaktadır.
- İşletme kayıtları doğrultusunda hazırlanan bilançoda “Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar” bölümünde 9.000,00 TL tutarında ertelenmiş vergi borcu yer almaktadır. Söz konusu fark yukarıda da değinildiği üzere, makinenin satışından elde edilen kârın işletme kayıtlarına göre satışın gerçekleştiği faaliyet dönemi içerisinde gelir hesaplarına intikal ettirilmesinden ancak VUK’a göre satışın gerçekleştiği faaliyet dönemi içerisinde değil de ileriki dönemlerde gelir olarak tanınmasından kaynaklanmaktadır.
- VUK hükümleri doğrultusunda hazırlanan bilançoda “Öz kaynaklar” bölümünde 30.000,00 TL tutarında yenileme fonu yer almaktadır. İkinci madde de belirtildiği gibi, VUK hükümleri doğrultusunda gelir olarak nitelendirilmeyen satış kârının işletmenin bir kaynağı olarak nitelendirilmesi sonucunda bu hesaba kaydedilmektedir.
- İşletme kayıtları doğrultusunda hazırlanan bilançoda “Yenileme Fonu” hesabı yer almamaktadır.
- VUK hükümleri doğrultusunda hazırlanan bilançoda “Dağıtılmayan Kârlar” rakamı 49.000,00 TL olup, TMS kapsamında hazırlanan “Dağıtılmayan Kârlar” rakamı 70.000,00 TL’dir. Bu farkın temel nedeni makine satışından elde edilen 30.000,00 TL’lik kârın VUK’a göre bu dönem içerisinde giderleştirilmemesinden kaynaklanmaktadır.

Tablo 4.13 Beysan Dayanıklı Tüketim Malları Üretim A.Ş. 31.12.2003
Tarihli Karşılaştırmalı Bilançosu

HESAP NO	HESAP ADI	VUK	TMS	FARK
100	KASA HESABI	15.000,00	15.000,00	0,00
120	ALICILAR	14.000,00	14.000,00	0,00
153	TİCARİ MALLAR	30.000,00	30.000,00	0,00
252	BİNALAR	20.000,00	20.000,00	0,00
255	DEMİRBAŞLAR	10.000,00	10.000,00	0,00
	AKTİF TOPLAMI	89.000,00	89.000,00	
320	SATICILAR	0,00	0,00	0,00
484	ERTELENMİŞ VERGİ BORCU	0,00	9.000,00	-9.000,00
500	SERMAYE	10.000,00	10.000,00	0,00
549	YENİLEM FONU	30.000,00	0,00	30.000,00
570	GEÇMİŞ YILLAR KÂRLARI	49.000,00	70.000,00	-21.000,00
	PASİF TOPLAMI	89.000,00	89.000,00	

TMS kapsamında hazırlanan bilançodaki “dağıtılmayan kâr” rakamı işletmenin o yıl elde etmiş olduğu “ticari kâr” ifade ederken, VUK’a göre hazırlanan bilançodaki “dağıtılmayan kâr” rakamı işletmenin o yılki “mali kâr” ifade etmektedir.

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

Aşağıda Beysan Dayanıklı Tüketim Malları Üretim A.Ş.’nin 2004 ve 2005 hesap dönemlerine ait VUK ve TMS açısından karşılaştırmalı kâr zarar tabloları ile karşılaştırmalı bilançoları yer almakta olup, söz konusu finansal tablolar incelendiğinde ertelenmiş geçici vergi farklarının dönemler itibarıyla ortadan kalktığı net bir biçimde görülebilecektir.

**Tablo 4.14 Beysan Dayanıklı Tüketim Malları Üretim A.Ş. 01.01.2004 –
31.12.2004 Dönemine Ait Kâr Zarar Tablosu**

	TMS'ye Göre (1)	VUK'a Göre (2)	Fark (2) – (1)
Gelirler	150.000,00	150.000,00	
Giderler	(45.000,00)	(30.000,00)	15.000,00
VÖK	105.000,00	120.000,00	
Vergi (%30)	(31.500,00)	(36.000,00)	(4.500,00)
Net Kâr	73.500,00	84.000,00	

**Tablo 4.15 Beysan Dayanıklı Tüketim Malları Üretim A.Ş. 31.12.2004
Tarihli Karşılaştırmalı Bilançosu**

HESAP NO	HESAP ADI	VUK	TMS	FARK
100	KASA HESABI	400,00	400,00	0,00
120	ALICILAR	15.000,00	15.000,00	0,00
153	TİCARİ MALLAR	10.000,00	10.000,00	0,00
252	BİNALAR	19.600,00	19.600,00	0,00
253	MAKİNE TESİS CİHAZLAR	150.000,00	150.000,00	0,00
255	DEMİRBAŞLAR	8.000,00	8.000,00	0,00
257	BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR	-15.000,00	-15.000,00	0,00
	AKTİF TOPLAMI	188.000,00	188.000,00	
320	SATICILAR	30.000,00	30.000,00	0,00
484	ERTELENMİŞ VERGİ BORCU	0,00	4.500,00	-4.500,00
500	SERMAYE	10.000,00	10.000,00	0,00
549	YENİLEME FONU	15.000,00	0,00	15.000,00
570	GEÇMİŞ YILLAR KÂRLARI	133.000,00	143.500,00	-10.500,00
	PASİF TOPLAMI	188.000,00	188.000,00	

**Tablo 4.16 Beysan Dayanıklı Tüketim Malları Üretim A.Ş. 01.01.2005 –
31.12.2005 Dönemine Ait Kâr Zarar Tablosu**

	TMS'ye Göre (1)	VUK'a Göre (2)	Fark (2) – (1)
Gelirler	85.000,00	85.000,00	
Giderler	(20.000,00)	(5.000,00)	15.000,00
VÖK	65.000,00	80.000,00	
Vergi (%30)	(19.500,00)	(24.000,00)	(4.500,00)
Net Kâr	45.500,00	56.000,00	

**Tablo 4.17 Beysan Dayanıklı Tüketim Malları Üretim A.Ş. 31.12.2005
Tarihli Karşılaştırmalı Bilançosu**

HESAP NO	HESAP ADI	VUK	TMS	FARK
100	KASA HESABI	3.800,00	3.800,00	0,00
120	ALICILAR	15.000,00	15.000,00	0,00
153	TİCARİ MALLAR	35.000,00	35.000,00	0,00
252	BİNALAR	19.200,00	19.200,00	0,00
253	MAKİNE TESİS CİHAZLAR	150.000,00	150.000,00	0,00
255	DEMİRBAŞLAR	6.000,00	6.000,00	0,00
257	BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR	-30.000,00	-30.000,00	0,00
	AKTİF TOPLAMI	199.000,00	199.000,00	
320	SATICILAR	0,00	0,00	0,00
484	ERTELENMİŞ VERGİ BORCU	0,00	0,00	0,00
500	SERMAYE	10.000,00	10.000,00	0,00
549	YENİLEME FONU	0,00	0,00	0,00
570	GEÇMİŞ YILLAR KÂRLARI	189.000,00	189.000,00	-10.500,00
	PASİF TOPLAMI	199.000,00	199.000,00	

4.7.GEÇMİŞ YIL MALİ ZARARLARI

Kullanılmayan vergi zararları ile ilgili uygulamalar ülkelerin mevzuat hükümleri doğrultusunda farklılıklar göstermektedir. Kimi zaman cari yılda oluşmuş

zararların geçmiş yıllarda oluşmuş dönem kârları üzerinden ödenen vergilerden iade hakkı şirkete tanınabilmektedir. Şayet geçmiş yıl kârları yeterli olmadığı kârları yeterli olmadığı takdirde bakiye kısmın ileriki dönemlere taşınması sağlanmaktadır. ABD’de uygulama bu yöndedir. Kimi zamanda zararların geçmiş yıllara taşınmasına izin verilmemektedir. Bunun yerine belirli bir süre için zararların gelecek dönemlere taşınmasına müsaade edilir. Ülkemizde de uygulama bu yöndedir.⁴²⁹ Zararın söz konusu olduğu dönemlerle ilgili olarak, vergi indiriminin gerçekleşmesi veya gelecek dönemlerde işletmenin elde edeceği kârdan düşülmek yoluyla sadece belirli bir süreliğine potansiyel vergi indirimi avantajı sağladığı durumlarda söz konusu olmaktadır.⁴³⁰

Ülkemizde halen yürürlükte bulunan 5520 sayılı KVK’nın 9. maddesinin 1. bendi “Kurumlar vergisi matrahının tespitinde, kurumlar vergisi beyannamesinde her yıla ilişkin tutarlar ayrı ayrı gösterilmek şartıyla aşağıda belirtilen zararlar indirim konusu yapılır” denilmek suretiyle beş yıldan fazla nakledilmemek şartıyla geçmiş yılların beyannamelerinde yer alan zararların indirilebileceği hükmü yer almaktadır.

Geçmiş yıl mali zararları ile ilgili GVK’da da düzenlemeler bulunmaktadır. GVK 88. maddesine göre, gelirin toplanmasında gelir kaynaklarının bir kısmından hasıl olan zararlar diğer kaynakların kazanç ve iratlarına mahsup edilebilir. Bu mahsup neticesinde kapatılmayan zarar kısmı, müteakip yılların gelirinden indirilir. Arka arkaya beş yıl içinde mahsup edilmeyen zarar bakiyesi müteakip yıllara naklolunamaz. Menkul ve gayrimenkul sermaye iratlarında, gider fazlalığından doğanlar hariç, sermayede meydana gelen eksilmeler zarar olarak kabul edilmez.⁴³¹

Buna göre, geçmiş yıl zararlarının mahsubu için; zararın beş yıldan fazla nakledilmemiş olması, mahsubun yapılacağı beyannamede her yılın zarar tutarının ayrı ayrı gösterilmiş olması, mahsup edilecek geçmiş yıl zararının ilgili olduğu dönemin

⁴²⁹ Fulya Sevinç, s. 106.

⁴³⁰ Çakmakçı, s. 54.

⁴³¹ Baran Aslan, s. 109.

beyannamesinde yer alması gerekmektedir.⁴³² Burada unutulmaması gereken diğer bir nokta ise geçmiş yıl zararlarının mali zararı kapsamıdır.

TMS 12 kapsamında ise kullanılmamış mali zararlar ve vergi avantajları şu şekilde açıklanmıştır. Standarda göre henüz kullanılmamış geçmiş yıl mali zararları ve vergi avantajları için ilerideki dönemde bunların mahsup edilmesine yeterli olacak tutarda vergilendirilebilir gelir elde edileceğinin muhtemel olması halinde ertelenmiş vergi varlığı muhasebeleştirilir.⁴³³ Zira zararın devredileceği azami süre sonunda halen kullanılmamış zarar mevcutsa bu tutar kanunen kabul edilmeyen gider niteliğinde olacaktır.⁴³⁴ Diğer bir ifade ile beş yıldan sonra indirilemeyen geçmiş yıl zararları sürekli farka neden olduklarından vergi etkisi bulunmamaktadır.⁴³⁵

Geçmiş yıl mali zararları ve vergi avantajlarının ileriye taşınması nedeniyle ertelenmiş vergi varlığı muhasebeleştirilmesinin koşulları indirilebilir geçici farklar nedeniyle ertelenmiş vergi varlığı muhasebeleştirilmesinin koşulları ile aynıdır. Ancak, işletmenin mali zararının olması ilerideki dönemde yeterli vergilendirilebilir gelirinin olmayabileceğinin de güçlü bir işaretidir. Bu nedenle işletmenin mali zararları olan bir geçmiş varsa kullanılmamış mali zararı veya vergi avantajı üzerinden ayırabileceği vergi varlığının tutarı indirilebilir geçici farklarının tutarı ve diğer geçerli güçlü karinelere dayanmak kaydıyla, işletmenin bu zarar veya avantajları mahsup edeceği varsayılan vergilendirilebilir gelirin tutarı ile sınırlıdır. Bu gibi durumlarda, ertelenmiş vergi varlığının tutarının ve muhasebeleştirilmesini destekleyen gerekçelerin niteliklerinin açıklanmasını gerektirir.⁴³⁶ Yani, ertelenmiş vergi varlığı tutarı ve bu tutarı destekleyen kanıtlarla ilgili mali tablo dipnotlarında açıklama yapılır.⁴³⁷

⁴³² Serdar Kuşçu, “Geçmiş Yıl Zararlarının İndirim Konusu Yapılabilmesi İçin Beynamede Gösterilmesi Şart mı?”, [http://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=13768&arananKey=geçmiş yıl zarar \(10.06.2013\)](http://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=13768&arananKey=geçmiş yıl zarar (10.06.2013))

⁴³³ TMS 12, p.34

⁴³⁴ Fulya Sevinç, s. 107.

⁴³⁵ İstanbul Ticaret Üniversitesi, s. 186.

⁴³⁶ TMS 12, p.35

⁴³⁷ Baran Aslan, s. 110.

Bir işletme birikmiş mali zararlarını ve vergi avantajlarını kullanabilmesinin olanaklı olup olmadığını belirlerken aşağıdaki kriterleri göz önünde bulundurur:⁴³⁸

- Aynı vergi idaresi ile ilgili olarak aynı vergi mükellefinin henüz kullanılmamış mali zararlarının ve vergi avantajlarının zaman aşımına uğramadan önce kullanılmasına yetecek tutarlarda vergiye tabi tutarlar oluşmasına neden olacak vergilendirilebilir geçici farklarının oluşup oluşmayacağı,
- İşletmenin kullanılmamış mali zararlarının ve vergi avantajlarının zaman aşımına uğramasından önce vergiye tabi kâr elde etmesinin mümkün olup olmayacağı,
- Kullanılmamış mali zararları oluşturduğu belirlenebilen koşulların tekrarlanıp tekrarlanmayacağı,
- İşletmenin birikmiş mali zararlarını ve vergi avantajlarını kullanmak istediği dönemlerde vergiye tabi kâr yaratabilecek vergi planlaması olanaklarının olup olmadığı.

Kullanılmamış mali zararların veya vergi avantajlarının kullanılmasına yetecek tutarlarda vergilendirilebilir gelir elde etme olanağı olmadığı durumlarda ertelenmiş vergi varlığı muhasebeleştirilmez.

Bir işletmede yararlanılmamış vergi indirimleri veya mahsup edilmemiş geçmiş yıl mali zararlarının bulunması durumunda, bunların ileriye taşınmasından veya başka işlemlerden kaynaklanan ertelenmiş vergi alacaklarının kabul edilmesinde daha dikkatli olunması gerekir. Çünkü geçmiş yıl zararlarının varlığı, vergiye tabi kârın olmayacağına dair güçlü bir göstergedir. Bu nedenle, bir işletmenin son birkaç faaliyet dönemini zararla kapatmış olması, ertelenmiş vergi alacaklarının kayıtlara alınamayacağına da belirtisidir.⁴³⁹

Ertelenmiş vergi alacaklarını kabul edebilmek için işletmenin gelecekteki kârlılığı hakkında daha fazla ve inandırıcı kanıtlara ihtiyaç vardır. Burada zararın

⁴³⁸ TMS 12, p.36

⁴³⁹ Baran Aslan, s. 111.

kaynakları incelenerek tekrarlanma olasılığı değerlendirilmelidir. Eğer zarar olağandışı sebeplerden kaynaklanıyorsa ve bu sebepler ortadan kalktıysa ertelenmiş vergi alacakları kayıtlara alınabilir Ancak zarar olağan faaliyetlerin bir sonucuysa tekrarlanma olasılığı yüksektir. Dolayısıyla indirilebilir geçici farkların ertelenmiş vergi etkisi kabul edilmez. Daha sonraki dönemlerde işletmedeki koşullar değiştiğinde, etkisi devam eden geçici farklara ait ertelenmiş vergiler kayıtlara alınır.⁴⁴⁰

Geçmiş yıllara ait mali zararların gelecek dönemlerde elde edilebilecek mali kârdan 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.⁴⁴¹

Örnek:

XYZ işletmesi 2009 yılında 200.000,00 TL mali zarar elde etmiş olduğunu düşünelim. Mali zarar indirilebilir vergi farkı oluşturmakta olup, bu durumda $200.000,00 \times \% 20 = 40.000,00$ TL ertelenmiş vergi alacağı doğmaktadır. İşletme 2010 yılı ve takip eden yıllarda kâr elde edileceğinin beklentisi ile ertelenmiş vergi alacağı hesaplamış ve kayıt altına almıştır.

Buna göre 2009 yılı için ertelenmiş vergi alacağı = $200.000,00 \text{ TL} \times \%20 = 40.000,00 \text{ TL}$ olacaktır ve TMS kapsamında düzenlenecek finansal durum tablosunda “Duran Varlıklar” veya “Cari Olmayan Varlıklar” kapsamında raporlanacaktır.

Muhasebe kaydı ise:

xx / xx / xxxx

289 – Ertelenmiş Vergi Varlığı	40.000,00	
693 – Sürdürülen Faaliyetler Ertelenmiş Vergi Gelir Etkisi (+)		40.000,00

⁴⁴⁰ Ayanoğlu, “12 Nolu Uluslararası Muhasebe Standardı, Kurumlar (Gelir) Vergisinin Muhasebesi ve Türkiye’de Uygulanabilirliği,” *MÖDAV-Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, Cilt 4, Sayı 2 (Haziran – 2002), ss. 30-31.

⁴⁴¹ Bozdağ, s. 81.

4.8.MENKUL KIYMET DEĞERLEME FARKLARI

Sermaye piyasası, bireysel ve kurumsal tasarruf sahiplerinin fonlarının, sermaye piyasalarına aktarılmasına aracılık ederek, yurtiçi tasarrufları arttırarak kaynakların verimli alanlarda kullanılmasını sağlamakta, likiditeyi arttırmakta ve menkul kıymetlere pazarlama imkanı yaratmaktadır. Sermaye piyasasında en çok işlem gören enstrümanlar menkul kıymetlerdir.⁴⁴²

Menkul kıymetler, ortaklık veya alacaklılık sağlayan, belli bir meblağı temsil eden, yatırım aracı olarak kullanılan, dönemsel gelir getiren, misli nitelikte, seri halinde çıkarılan, ibareleri aynı olan ve şartları kurul'ca belirlenen kıymetli evraktır. Yapılan tanımdan görüldüğü üzere, yasal olarak kıymetli evrak niteliği olmayan senetler, menkul kıymet olarak tanımlanamamaktadırlar.⁴⁴³

Bir başka tanıma göre ise menkul kıymet, kamu tüzel kişileri ya da anonim şirketler tarafından alacaklılık veya ortaklık hakları temsil etmek üzere nakit veya mal karşılığında, belli şekil şartlarını haiz, standart meblağ ve standart tipte, çok sayıda ve orta, uzun veya sonsuz vadeli olarak seri halinde ihraç edilen, devamlılık özelliği taşıyan, dönemsel getirisi olan ve piyasada dolaşımı olan kıymetli evrak niteliğindeki belgedir.⁴⁴⁴

Menkul kıymetler, ellerinde bulunan yatırımcılara alacaklılık ve ortaklık hakkı sağlamakta ve tasarrufların yatırımlara dönüştürülmesinde etkili birer araç olmaktadır.⁴⁴⁵

Uygulamada karşılaşılan menkul kıymet türlerine; hisse senedi ve geçici ilmuhaberleri, devlet ve özel sektör tahvilleri, hazine bonoları, yatırım fonu katılma belgeleri, gelir ortaklığı senetleri, Devlet ve diğer kamu tüzel kişiliklerinin tahvil ve bonoları, finansman bonoları, banka bonoları ve banka garantili bonolar, varlığa dayalı

⁴⁴² Ayça Erturan, "Menkul Kıymetlerin Pazarlanması ve Aracı Kurumlar Üzerine Bir Uygulama", (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2003), s. 68.

⁴⁴³ Vural Günel, *Hukuki Açıdan Sermaye Piyasası Faaliyetleri (Araçlar- Kurumlar)*, 1.Baskı, İstanbul: İstanbul Menkul Kıymetler Borsası Yayınları, 1993, s. 110.

⁴⁴⁴ Kazım Kılınc, *200 Soruda A'dan...Z'ye Borsa*, 1.Baskı, İstanbul: 1993, s. 110.

⁴⁴⁵ Erturan, s. 69.

menkul kıymetler, gayrimenkul sertifikaları ve kâr-zarar ortaklığı belgeleri örnek olarak gösterilebilir.⁴⁴⁶

Menkul kıymetler VUK 279. maddesine göre değerlendirilmektedir. Bu madde, bazı menkul kıymetlerin alış bedeliyle, diğerlerinin borsa rayiciyle, borsa rayici yoksa, vadesinde elde edilecek gelirin alış bedeline eklenmesi suretiyle değerlendirilmesini öngörmektedir. 4369 sayılı Kanun'la 279. maddede yapılan değişikliğe kadar bütün menkul kıymetler alış bedeliyle değerlendiriliyordu.⁴⁴⁷ 4369 sayılı Kanun'la VUK'un 279. maddesi de değiştirilerek menkul kıymetlerin değerlendirilmesi farklılaştırılmış, alış bedeli ve borsa rayici olmak üzere ikili bir değerlendirme sistemi benimsenmiştir.⁴⁴⁸

VUK 279. maddesine göre, "Hisse senetleri ile fon portföyünün en az yüzde 51'i Türkiye'de kurulmuş bulunan şirketlerin hisse senetlerinden oluşan yatırım fonu katılma belgeleri alış bedeliyle, bunlar dışında kalan her türlü menkul kıymet borsa rayici ile değerlendirilir. Borsa rayici yoksa veya borsa rayicinin muvazaalı bir şekilde oluştuğu anlaşılırsa değerlemeye esas bedel, menkul kıymetin alış bedeline vadesinde elde edilecek gelirin (kur farkları dahil) iktisap tarihinden değerlendirme gününe kadar geçen süreye isabet eden kısmının eklenmesi suretiyle hesaplanır. Ancak, borsa rayici bulunmayan, getirisi ihraç edenin kâr ve zararına bağlı olarak doğan ve değerlendirme günü itibarıyla hesaplanması mümkün olmayan menkul kıymetler, alış bedeli ile değerlendirilir."

Vergi Usul Kanunu'nda alış bedelinin ölçüsü tanımlanmamakla birlikte alıcının iktisadi kıymetin iktisabı için satıcıya ödenen bedel olarak hesaplanması gerektiğidir.

⁴⁴⁶ Berrak Atila, "Menkul Kıymetlerin Değerlemesi," *Yaklaşım Yayınları Dergisi*, Sayı 181 (Ocak, 2008), s. 89.

⁴⁴⁷ 4369 Sayılı Vergi Usul Kanunu, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun, Gelir Vergisi Kanunu, Kurumlar Vergisi Kanunu, Katma Dergi Vergisi Kanunu, Gider Vergileri Kanunu, Emlak Vergisi Kanunu, Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu, Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu, Damga Vergisi Kanunu, Harçlar Kanunu, 3505 Sayılı Kanun, Katma Değer Vergisi Mükelleflerinin Ödeme Kaydedici Cihazları Kullanmaları Mecburiyeti Hakkında Kanun, Belediye Gelirleri Kanunu, 1318 ve 4208 Sayılı Kanunlar ile 178 Sayılı Maliye Bakanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname ve 190 Sayılı Genel Kadro ve Usulü Hakkında Kanun Hükmünde Kararıyla Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun, 29.07.1998 Tarih ve 23417 Sayılı Resmi Gazete

⁴⁴⁸ Akyol, "Mali Kâr Yönünden Menkul Kıymet Değerlemesi," *Yaklaşım Yayınları Dergisi*, Sayı 181 (Ocak, 2008), s. 62.

Alış bedelini maliyet bedelinden ayıran temel fark işlem maliyetlerinin alış bedeline dahil olmamasıdır.⁴⁴⁹

Muhasebe Standartları'nda finansal araç bir işletmenin finansal varlığı ile diğer bir işletmenin finansal borcunda ya da öz kaynağa dayalı finansal aracında artışa neden olan herhangi bir sözleşmedir.⁴⁵⁰

Uluslararası Muhasebe Standartları'nda bir finansal varlık veya finansal borç ilk muhasebeleştirilmesi sırasında gerçeğe uygun değerinden ölçülür.⁴⁵¹ Aktif bir piyasadaki kayıtlı bir fiyat, gerçeğe uygun değer en iyi göstergesidir. Finansal araca ilişkin aktif bir piyasanın bulunmaması durumunda işletme, gerçeğe uygun değeri bir değerlendirme yöntemi kullanmak suretiyle belirler. Değerleme yöntemi kullanmanın amacı, normal iş koşulları çerçevesinde karşılıklı pazarlık ortamında, bilgili ve istekli taraflar arasında gerçekleştirilen bir piyasa işleminde ölçüm günü itibariyle işlem fiyatının ne olacağına tespit edilmesidir.⁴⁵² İlk muhasebeleştirme sırasında işlem maliyetlerinin tespit edilen gerçeğe uygun değer tutarına dahil edilmeyerek doğrudan dönem gideri olarak dikkate alınması gerekmektedir.⁴⁵³

İlk muhasebeleştirme sonrasında sonraki dönemlerde finansal araçların ölçümü ve muhasebeleştirilmesini TMS 39 dört başlık altında sınıflandırmıştır.⁴⁵⁴ Tüm bu sınıflamalarda dikkate alınması gereken kriter işletmenin finansal varlığı ne amaçla iktisap ettiği'dir. Buna göre finansal varlıkların sonraki ölçümleri aşağıdaki gibidir:

- Gerçeğe uygun değer farkı kâr veya zarar yansıtılan finansal varlıklar,
- Vadeye kadar elde tutulacak yatırımlar,
- Kredi ve alacaklardır,
- Satılmaya hazır finansal varlıklar.

⁴⁴⁹ Sinan Şimşek, "Vergi Usul Kanunu ve Türkiye Finansal Raporlama Standartları Açısından İşletmelerin Aktiflerinde Yer Alan Menkul Kıymetlerin Değerlemesi", [http://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=17127&arananKey=menkul kıymet](http://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=17127&arananKey=menkul%20kıymet) (13.06.2013)

⁴⁵⁰ TMS 32, p.11

⁴⁵¹ TFRS 9, p.5.1.1

⁴⁵² TFRS 9, p.5.4.2

⁴⁵³ Şimşek.

⁴⁵⁴ TMS 39 Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçme Standardı, 03.11.2006 Tarih ve 26335 Sayılı Resmî Gazete

İşletme öncelikle muhasebe politikasını belirleyecek ve elindeki finansal varlığı bu dört sınıflandırmayı esas alarak sınıflandıracaktır. Ancak tutarlılık ilkesi gereği finansal aracın sınıflandırılmasına belirlenen politika tutarlı olarak uygulanmalıdır.

Anılan gruplar, bu standarda göre yapılan ölçüm işlemleri ve kâr veya zararda muhasebeleştirme işlemleri açısından geçerlidir.⁴⁵⁵

Çalışmamızın konusunu oluşturan menkul kıymetler tamamının borsa rayici bulunmamakla birlikte genellikle aktif piyasada işlem gören finansal araçlardır. TMS 39 uyarınca aktif piyasada işlem gören finansal varlıkların kredi ve alacaklar olarak sınıflandırılması mümkün değildir. Bu sınıflandırmaya daha çok ticari borçlar, alacak senetleri gibi varlıklar girmektedir.⁴⁵⁶ Bu yüzden bu ayırım çalışmamızda kapsam dışı bırakılmıştır.

Gerçeğe uygun değer farkı kâr veya zarara yansıtılan finansal varlıkların sınıflandırılması: TMS 39 uyarınca bir finansal varlığın gerçeğe uygun değer farkı kâr veya zarara yansıtılan finansal varlık olarak sınıflandırılabilmesi için işletme tarafından alım satımından kâr sağlama amacı ile edinilmiş olması ve ilk muhasebeleştirme sırasında gerçeğe uygun değer farkı kâr veya zarara yansıtılan finansal varlık olarak sınıflandırılmış olması gerekmektedir. Aktif piyasası olan veya borsalarda işlem gören hisse senetleri, tahviller ve benzeri borçlanma araçları ile yatırım fonu katılma belgeleri bu kapsamda sınıflandırılabilirler.

TMS / TFRS'lere göre gerçeğe uygun değer farkı kâr zarara yansıtılan finansal varlıklar gerçeğe uygun değer (borsa değeri) ile değerlendirilir ve değerlendirme farkı gelir tablosunda raporlanır.⁴⁵⁷

Vadeye kadar elde tutulacak yatırımların sınıflandırılması: Vadeye kadar elde tutulacak yatırımlar sınıflandırılması ancak tahvil, bono ve benzeri borçlanma aracı özelliği olan menkul kıymetler için geçerlidir. TMS 39'da belirtildiği üzere hisse

⁴⁵⁵ TMS 39, p.45

⁴⁵⁶ Şimşek.

⁴⁵⁷ Ahmet Gündoğan Şişman, "TMS-12 Gelir Vergileri Standardı'nın Analizi", (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Sakarya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2009), s. 100.

senetleri gibi öz kaynağa dayalı menkul kıymetlerin vadeleri bulunmamakta ve sağlayacakları getiri güvenilir olarak tahmin edilememektedir. Ancak kâr zarar ortaklığı belgelerin de durum değişmektedir. Bu belgelerin getirilerinin önceden tahmin edilememesine rağmen vadeleri bellidir ve vade sonunda yatırımcı işletmenin yatırdığı anaparanın tamamına yakını geri alacağı bellidir. Bu nedenle kâr zarar ortaklığı belgeleri esasen vadeye kadar elde tutulacak yatırım olarak sınıflandırılabilirler. Bir menkul kıymetin vadeye kadar elde tutulacak yatırım olarak sınıflandırılabilmesinin diğer bir şartı işletmenin bu menkul kıymeti vadesine kadar elde tutuma niyeti olmasıdır. İşletme vadeden önce menkul kıymeti satma niyetinde ise bu menkul kıymetin vadeye kadar elde tutulacak yatırım olarak sınıflandırılması mümkün değildir.

Vadeye kadar elde tutulacak yatırımlar ilk muhasebeleştirmede gerçeğe uygun değeri ile değerlendirilerek finansal tablolara yansıtıldıktan sonra takip eden dönemlerde vadeye kadar elde tutulacak yatırımlar TMS 39 uyarınca etkin faiz yöntemi ile itfa edilmiş maliyetleri üzerinden değerlendirilir. Buna göre etkin faiz yöntemi, finansal varlık veya borcun (veya bir finansal varlık veya borç grubunun) itfa edilmiş maliyetlerinin hesaplanması ve ilgili faiz gelir veya giderlerinin ilişkili olduğu döneme dağıtılması yöntemidir.⁴⁵⁸

Satılmaya hazır finansal varlıkların sınıflandırılması: Ticari İşletmeler tarafından alım satın amaçlı olarak edinilmiş olmayan ve likidite sıkıntısı ortaya çıktığında işletme tarafından her an elden çıkarılabilecek durumda olan menkul kıymetler satılmaya hazır finansal varlık olarak sınıflandırılabilir. Esasen TMS 39 uyarınca belirlenmiş olan diğer üç sınıflandırmaya girmeyen menkul kıymetler de satılmaya hazır finansal varlık olarak sınıflandırılabilirler.

Satılmaya hazır finansal varlık kapsamında değerlendirilen menkul kıymetler için ilk muhasebeleştirmede iki ayrı değerlendirme ve muhasebeleştirme yöntemi bulunmaktadır. Gerçeğe uygun değeri doğru olarak tespit edilebilen menkul kıymetler ilk muhasebeleştirmede gerçeğe uygun değer ile değerlendirilir. İlk muhasebeleştirmede gerçeğe uygun değeri aktif bir piyasa bulunmaması veya başkaca nedenlerle tespit edilemeyen menkul kıymetler ise maliyet bedeli ile değerlendirilir. Alım esnasında

⁴⁵⁸ TMS 39, p.9

katlanılan işlem maliyetleri her iki yönetimin kullanılması durumunda da aktifleştirilerek menkul kıymetin gerçeğe uygun değerine ilave edilir.

Satılmaya hazır finansal varlık olarak sınıflandırılan menkul kıymetler sonraki dönemlerde gerçeğe uygun değeri ile ölçülürler. Bu varlıklarda ortaya çıkan kazanç ve kayıplar varlık bilânço dışı bırakılıncaya kadar dönem kâr ya da zararı hesaplarına alınmayarak diğer kapsamlı gelirden yani öz kaynaklarda izlenirler.

Buraya kadar anlattıklarımıza göre, menkul kıymet değer artışlarından kaynaklanan vergilendirilebilir geçici fark, değerlendirme gününde borsa rayicinin, alış bedeline göre yüksek olması durumunda ortaya çıkmaktadır. Bu durumda muhasebe, değer artışından kaynaklanan geliri tanıyıp raporlamakta; fakat VUK hükümlerine göre vergi açısından bu artış gelir olarak raporlanmamakta ve gelir oluşmamaktadır. Dolayısıyla, muhasebe kârı ve vergiye tabi kâr arasında, oluşan değer artışı kadar bir vergilendirilebilir geçici fark oluşmaktadır. Bu farktan kaynaklanan ertelenmiş vergi etkisi ise mali tablolarda ertelenmiş vergi borcu olarak raporlanmaktadır.⁴⁵⁹

Ancak işletmeler temel muhasebe kavramlarından ihtiyatlılık kavramından hareketle, ellerinde tuttıkları borsaya kayıtlı hisse senetleri için borsada oluşan cari piyasa değerleri üzerinden değerlendirme yapmakta ve oluşan değerlendirme farklılıklarına göre gelir ya da gider kaydı yapabilmektedirler. Yapılan bu gelir ya da gider kaydı yukarıda da açıklandığı üzere VUK hükümlerine aykırı olduğundan ve vergisel açıdan henüz kesinleşmediği için kabul edilmemekte ve ertelenmiş vergiyi doğurmaktadır.⁴⁶⁰

Örnek:

Seda Mühendislik Sanayi ve Ticaret A.Ş. 04.10.2012 tarihinde BİST 100 endeksinde faaliyet gösteren Akbank TAŞ şirketinin hisse senetlerinden 10.200 adedini 7,25 TL'den kısa vadede alım satım yapmak amacıyla almıştır. 31.12.2012 tarihinde söz konusu hisse senetleri 8,67 TL'den kapanmıştır.

⁴⁵⁹ Baran Aslan, s. 114.

⁴⁶⁰ Yıldırım, ss. 35-36.

TMS 39'a kısa vadede alım satımı yapmak amacıyla alınan menkul kıymet olduğundan 31.12.2012 tarihinde gerçeğe uygun değer üzerinden ölçülmesi yapılacaktır. VUK kapsamında ise herhangi bir değerlendirme söz konusu değildir.

TMS kapsamında hesaplanacak menkul kıymet değer artış kazancı 2012 yılı için $(8.67 - 7,25) \times 10.200,00 = 14.484,00$ TL olmakta ve vergilendirilebilir geçici fark oluşturmaktadır.

Buna göre 2012 yılı için ertelenmiş vergi borcu (yükümlülüğü) = $14.484,00$ TL x %20 = 2.896,80 TL olacaktır ve TMS kapsamında düzenlenecek finansal durum tablosunda "Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar" veya "Uzun Vadeli Yükümlülükler" kapsamında raporlanacaktır.

Muhasebe kaydı ise:

XX / XX / XXXX

692 – Sürdürülen Faaliyetler Ertelenmiş Vergi Gider Etkisi (-)	2.896,80	
489 – Ertelenmiş Vergi Borcu		2.896,80

4.9.VERGİ ORANLARINDAKİ FARKLILIKLAR

Bazı yasal durumlarda işletmenin birikmiş kârının tamamının veya bir kısmının ortaklarına temettü olarak dağıtımı halinde kurum kazancına uygulanan vergi oranı daha yüksek veya daha düşük olabilir. Bazı diğer yasal durumlarda da, işletmenin net kârının veya birikmiş kârının tamamının veya bir kısmının ortaklarına temettü olarak dağıtımı halinde kurum kazancı üzerinden ödenen vergiler geri alınabilir veya ilave ödenecek vergiler ortaya çıkabilir. Bu gibi durumlarda dönem vergileri ile ertelenmiş vergi varlıkları ve borçlarının hesabında dağıtılmamış kârlar için geçerli olan vergi oranı kullanılır.⁴⁶¹

Vergi oranlarındaki farklılıklar nedeniyle oluşan geçici farklar, geçmiş yıllarda vergi oranlarının içinde bulunulan dönemin vergi oranlarından daha az olması ve vergi

⁴⁶¹ TMS 12, p.52

oranlarının daha düşük olduğu bu dönemlerde dağıtılmayıp yedek akçeler içinde bekletilen geçmiş yıllar kârlarının üzerindeki vergi yükünün, bu kârların dağıtılması sırasında vergiye tabi tutulması ile ortaya çıkmaktadır. 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 kârlarının ortaklara fiilen dağıtımı yapılmadan bunlar üzerinden hesaplanarak karşılık ayrılıp gider yazılan vergiler, karşılığın ayrıldığı dönemde değil, fiilen ödemenin yapıldığı dönemde gider olarak kabul edilmektedir.⁴⁶²

Diğer bir ifade ile işletme açısından cari hesap döneminde gider olarak dikkate alınan bu vergiler vergi kanunları açısından gelecek dönemlerde gider olarak tanınmaktadır. Bu durum indirilebilir bir vergi farkı oluşturmakta diğer bir deyişle ertelenmiş bir vergi alacağı meydana gelmektedir. Ancak bu durum geçici olup gelecek dönemlerde eksik ödenecek bir vergi farkı oluşturduğundan bilançonun “Varlıklar” bölümünün “Duran Varlıklar” kısmında “Ertelenmiş Vergi Alacağı” adı altında raporlanması gerekmektedir.⁴⁶³

4.10.DEVREDEN YATIRIM İNDİRİMİ

1963 yılından beri uygulanmakta olan ve son olarak GVK'nın mülga 19. maddesinde düzenlenmiş bulunan yatırım indirimi uygulamasına 5479 sayılı Kanun marifetiyle 01.01.2006 itibarıyla son verilmiştir.⁴⁶⁴ Anayasa Mahkemesi'nin ilk iptal kararı sonucunda ise yatırım indirimi uygulamasının yürürlükten kaldırılma tarihi 08.04.2006 olarak kesinleşmiştir. Yatırım indiriminin kaldırılması aşamasında henüz uygulanamamış olan istisna hakkından yararlanma süresi ise 5479 sayılı Kanun marifetiyle 3 yıla sınırlanmıştır. Bu sınırlama daha sonra Anayasa Mahkemesi'nce iptal edilmiştir.⁴⁶⁵ 6009 sayılı Kanunla, Anayasa Mahkemesi Kararı paralelinde, 3 yıllık süre

⁴⁶² Bozdağ, s. 82.

⁴⁶³ Güliz Fulya Şen, ss. 158-159.

⁴⁶⁴ 5479 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun, Özel Tüketim Vergisi Kanunu ve Vergi Usul Kanununda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun, 08.04.2006 Tarih ve 26133 Sayılı Resmi Gazete

⁴⁶⁵ Anayasa Mahkemesi 2006/95 Sayılı Esas Kararı, 08.01.2010 Tarih ve 27456 Sayılı Resmi Gazete

sınırlaması kaldırılmış ancak bu sefer tutar sınırlamasına gidilmiştir.⁴⁶⁶ 6009 sayılı Kanun sonrasında yatırım indirimi istisnası, beyan edilen kazancın %25'i ile sınırlandırılmıştır. 6009 sayılı Kanun'un bu sınırlayıcı hükmü ise Anayasa Mahkemesi'nin 09.02.2012 tarihli Kararıyla iptal edilmiş ve aynı zamanda bu kısıtlayıcı hükmün yürütmesi durdurulmuştur.⁴⁶⁷ Bu bağlamda mükellefler, yasal şartları haiz yatırım harcamaları için, %100 oranında yatırım indirimi istisnasından faydalanabileceklerdir.⁴⁶⁸

Faydalanılan yatırımın indiriminin devreden, yani önceki yıllara ait ancak henüz yeterli mali kâra ulaşamadığı için yararlanılamayan yatırım indirimi tutarının gelecek dönemlerde elde edilebilecek mali (vergilendirilebilir) kârdan indirimine imkan tanınması ile indirilebilir bir vergi farkı oluşmaktadır.

Yani ertelenmiş bir vergi alacağı meydana gelmektedir. Bu nedenle söz konusu devreden yatırım indirimi tutarının vergi etkisinin finansal tablolarda "Ertelenmiş Vergi Alacağı" adı altında gösterilmesi gerekmektedir.⁴⁶⁹

4.11.STOK DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI

Vergi kanunlarımız stokların değerlemesini VUK'da belirlemiştir. Kanun'un 274. maddesinde emtianın maliyet bedeli ile değerlendirileceği belirtilmiş olmakla birlikte emtianın tanımı yapılmamıştır. Bununla birlikte emtianın, işletme tarafından satılmak üzere iktisap edilen mallarla birlikte mal veya hizmet üretiminde kullanılmak veya sarf edilmek üzere elde tutulan hammadde, ilk madde ve malzeme ve diğer sarf malzemelerini ifade ettiği söylenebilir.⁴⁷⁰ Buna göre maliyet bedeli ise, iktisadi bir kıymetin iktisap edilmesi veyahut değerinin artırılması münasebetiyle yapılan ödemelerle bunlara müteferri bilumum giderlerin toplamıdır. Emtianın maliyet bedeline nazaran değerlendirme günündeki satış bedelleri % 10 ve daha fazla bir düşüklük

⁴⁶⁶ 6009 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun, 01.08.2010 Tarih ve 27659 Sayılı Resmi Gazete

⁴⁶⁷ Anayasa Mahkemesi 2010/93 Sayılı Esas Kararı, 18.02.2012 Tarih ve 28208 Sayılı Resmi Gazete

⁴⁶⁸ Zübeyir Bakmaz, "Yatırım İndiriminde Son Perde," *Yaklaşım Yayınları Dergisi*, Sayı 232 (Nisan, 2012), s. 158.

⁴⁶⁹ Yıldırım, s. 75.

⁴⁷⁰ Serdal Dağdemir, "İşletmelerdeki Emtianın (Stokların) Değerlemesi," *Yaklaşım Yayınları Dergisi*, Sayı 183 (Mart, 2008), s. 62.

gösterdiği hallerde mükellef, maliyet bedeli yerine 267. maddenin ikinci sırasındaki usul hariç olmak üzere, emsal bedeli ölçüsünü tatbik edebilir. Bu hüküm 275. maddede yazılı mamuller için de uygulanabilir.⁴⁷¹ Böyle bir durumda işletmenin maliyet bedeli yerine emsal bedeli ölçüsünü uygulamasına imkan tanımıştır.⁴⁷² Burada 267. maddenin ikinci sırasındaki usul hariç tutulmuştur; çünkü bu usul “maliyet bedeli esası”dır ve bu usulün hariç tutulmaması durumunda emsal bedelinin tayininde “maliyet bedeli esası” da kullanılabilir ve emsal bedeli uygulaması anlamsız olacaktır.⁴⁷³

VUK’un 267. maddesine göre emsal bedeli, gerçek bedeli belli olmayan veya bilinmeyen veya doğru olarak tespit edilemeyen bir malın, değerlendirme gününde satılması halinde emsaline nazaran haiz olacağı değerdir. Emsal bedeli sıra ile, aşağıdaki esaslara göre tayin olunur:

Birinci sıra: (Ortalama fiyat esası) Aynı cins ve nevideki mallardan sıra ile değerlemenin yapılacağı ayda veya bir evvelki 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.

Bu usulde emsal bedeli, esas itibariyle, kendi defter ve belgelerine istinaden mükellef tarafından tespit edilir. Bununla beraber, gerektiğinde vergi idaresinin de ortalama satış fiyatına göre, emsal bedeli tespit edip, uygulama yapması mümkündür.⁴⁷⁴

İkinci sıra: (Maliyet bedeli esası) Emsal bedeli belli edilecek malın, maliyet bedeli bilinir veya çıkarılması mümkün olursa, bu takdirde mükellef bu maliyet bedeline, toptan satışlar için % 5, perakende satışlar için % 10 ilave etmek suretiyle emsal bedelini bizzat belli eder.

⁴⁷¹ VUK, Madde 274

⁴⁷² Sandıkçıoğlu, s. 77.

⁴⁷³ Baran Aslan, s. 89.

⁴⁷⁴ Rana Kaplan, “Vergi Usul Kanunu'nda Emtia Değerlemesi”, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2007), s. 21.

Burada maliyet bedeline eklenecek satış kârının nasıl tespit edileceği önemlidir. Zira satışların toptan mı yoksa perakende mi olduğunun bilinmesi gerekir.⁴⁷⁵

Üçüncü sıra: (Takdir esası) Yukarıda yazılı esaslara göre belli edilemeyen emsal bedelleri ilgililerin müracaatı üzerine takdir komisyonunca takdir yolu ile belli edilir. Takdirler, maliyet bedeli ve piyasa kıymetleri araştırılmak ve kullanılmış eşya için ayrıca yıpranma dereceleri nazara alınmak suretiyle yapılır. Takdir edilen bedellere mükelleflerin vergi mahkemesinde dava açma hakkı mahfuzdur. Ancak, dava açılması verginin tahakkuk ve tahsilini durdurmaz. Emsal bedelinin mükellef tarafından bizzat hesaplandığı hallerde, bu hesaplara ait kayıt ve cetveller ispat edici kağıtlar olarak muhafaza edilir.

Ayrıca VUK'nun 278. maddesi uyarınca yangın, deprem ve su basması gibi afetler yüzünden veyahut bozulmak, çürümek, kırılmak, çatlamak, paslanmak gibi haller neticesinde iktisadi kıymetlerinde önemli bir azalış meydana gelen emtia ile maliyetlerinin hesaplanması mutad olmayan stoklar emsal bedeli ile değerlendirilir.⁴⁷⁶

VUK'nun 278. maddesinde sayılan haller yani işletme stoklarında meydana gelen tabii afetler ya da ticari faaliyet koşulları sonucunda ortaya çıkan değer kaybı, işletmenin dönem kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınacak ve emsal bedelle değerlendirilecektir. Ancak burada emsal bedelin belirlenmesinde daha önce açıklanan emsal bedel ölçüsü yöntemlerinden hangisinin esas alınacağı önem taşımaktadır.⁴⁷⁷

Emsal bedeli VUK'na uygun şekilde tespit edilen emtianın maliyet bedeliyle takdir edilen emsal bedeli arasındaki fark için karşılık ayrılması veya değer düşüklüğü kesinse doğrudan zarar kaydedilmesi gerekir.⁴⁷⁸

⁴⁷⁵ Kaplan, s. 22.

⁴⁷⁶ Sandıkçıoğlu, s. 77.

⁴⁷⁷ Yonca Küçük, "Türkiye Muhasebe Standartları ve Vergi Usul Kanunu Çerçevesinde Stokların Değerlemesi ve Denetimi", (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2010), s. 36.

⁴⁷⁸ Baran Aslan, s. 90.

Türkiye Muhasebe Standartları kapsamında stoklar ise aşağıdaki gibidir:⁴⁷⁹

- İşin normal akışı içinde (olağan işletme faaliyetleri kapsamında) satılmak için elde tutulan,
- Satılmak üzere üretilmekte olan,
- Üretim sürecinde ya da hizmet sunumunda kullanılacak ilk madde ve malzemeler şeklinde bulunan varlıklardır.

Stoklar, maliyet ve net gerçekleşebilir değerin düşük olanı ile değerlendirilir.⁴⁸⁰

Stokların maliyeti; tüm satın alma maliyetlerini, dönüştürme maliyetlerini ve stokların mevcut durumuna ve konumuna getirilmesi için katlanılan diğer maliyetleri içerir.⁴⁸¹

Net gerçekleşebilir değer ise işin normal akışı içinde, tahmini satış fiyatından, tahmini tamamlanma maliyeti ve satışı gerçekleştirmek için gerekli tahmini satış giderleri toplamının düşülmesiyle elde edilen tutarı ifade eder.⁴⁸²

Stokların maliyeti; stokların zarar görmesi, kısmen veya tamamen kullanılmaz hale gelmesi ya da satış fiyatlarının düşmesi gibi durumlarda geri kazanılamayabilir ve stok maliyeti geri kazanılabilir tutardan daha yüksek olabilir. Stokların maliyeti, tahmini tamamlanma maliyeti veya tahmini satış maliyetinin artması durumunda da geri kazanılamayabilir. Stoklar mali tablolarında, kullanımları veya satılmaları sonucunda elde edilmesi beklenen tutardan daha yüksek bir bedelle izlenemez. Maliyetlerin kullanım veya satış sonucu elde edilecek tutardan yüksek olması durumunda, stok değer düşüklüğü karşılığı ayrılır. Stok maliyetlerinin net gerçekleşebilir değere indirgenmesi, stokların maliyet veya net gerçekleşebilir değerden düşük olanıyla değerlendirilme ilkesiyle uyumludur.⁴⁸³

Stoklar satıldığında, bu stokların kayıtlı değeri, bu stoklarla ilgili hasılatın finansal tablolara alındığı dönemde gider olarak muhasebeleştirilir. Stokları net gerçekleşebilir değerine indirgeyen stok değer düşüklüğü karşılık tutarları ve stoklarla ilgili kayıplar, indirgemenin ve kayıpların olduğu dönemde gider olarak

⁴⁷⁹ TMS 2, p.6

⁴⁸⁰ TMS 2, p.9

⁴⁸¹ TMS 2, p.10

⁴⁸² TMS 2, p.6

⁴⁸³ TMS 2, p.28

muhasebeleştirilir. Net gerçekleşebilir değerin artışından dolayı iptal edilen stok değer düşüklüğü karşılık tutarı, iptalin gerçekleştiği dönemin tahakkuk eden satış maliyetini azaltacak şekilde muhasebeleştirilir.⁴⁸⁴

Stokların maliyet değerinin net gerçekleşebilir değeriyle karşılaştırılması ve bunların düşük olanıyla değerlendirilmesi bir envanter işlemidir. Envanter işlemi çerçevesinde net gerçekleşebilir değerle değerlendirilmesi gereken stokların bu değere indirilmesi ihtiyatlılık ve dönemsellik kavramlarının da bir gereğidir.⁴⁸⁵ Bu çerçevede stok değer düşüklüğü tutarı TMS 2'ye göre farklı, VUK'nun kriterlerine göre farklı oluşabilir. Bu çerçevede bu iki farklı değer düşüklüğü tutarı arasındaki fark ticari kâra eklenecek ya da indirilecektir.⁴⁸⁶ Diğer bir anlatımla VUK'un 278. maddesinde belirtilen hallerden birinin gerçekleşmesi neticesinde kıymeti düşen stok kalemi için ayrılan stok değer düşüklüğü karşılığının kanunen kabul edilen bir gider olabilmesi için mutlaka takdir komisyonunun değer takdiri yapmış olması gerekir. Aksi durumlarda ayrılan karşılık kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınır ve böylece vergi matrahına eklenir. Böyle bir durumda yine TMS 12 standardı uyarınca "Ertelenmiş Vergi Varlığı" veya "Ertelenmiş Vergi Borcu" söz konusu olabilir.⁴⁸⁷

Başka bir ifadeyle, TMS 2 uyarınca değer düşüklüğüne uğrayan ve defter değerinden yeni değerine indirgenirken gider yazılan tutarın VUK hükümlerine uygun olmayan kısmının dönem sonu stoklara isabet eden kısmının ticari kâra eklenmesi gerekir.⁴⁸⁸

Mükellefler isterlerse satış fiyatları maliyet bedelinin altında da olsa maliyet bedeli ise değerlemeyi sürdürebilirler.⁴⁸⁹

⁴⁸⁴ TMS 2, p.34

⁴⁸⁵ Yiğit Özbek, "Türkiye Muhasebe Standardı (TMS-2) Stoklar," *Muhasebe ve Denetim Bakış Dergisi*, Sayı 24 (Ocak, 2008), s. 95.

⁴⁸⁶ Baki Rıza Balcı "Yeni Muhasebe Düzeninde Mali Kâr Hesaplamaları," *Dokuz Eylül Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, Cilt 27, Sayı 1 (2012), ss. 159-179.

⁴⁸⁷ Banu Esra Aslanertik, "TMS 2 Stoklar Standardı Hükümlerinin Türk Vergi Usul Kanunu Hükümleri İle Karşılaştırılması", <http://www.muhasebetr.com/yazarlarimiz/ahmetyapan/002/> (15.06.2013)

⁴⁸⁸ Akbulut ve Diğerleri, s. 99.

⁴⁸⁹ Şeref Demir, s. 405.

Örnek:⁴⁹⁰

120,00 TL maliyetli emtianın modasının geçmesi nedeni ile piyasa değerinin 80,00 TL'ye düştüğü belirlenmiştir. Ancak, vergi kuralları gereğince takdir komisyonundan değer tespiti yapılmadığı için ayrılan karşılık vergi idaresince kabul edilmemektedir. Buna göre, ayrılan karşılığın muhasebe değeri 40,00 TL lira iken, vergi değeri sıfırdır. Aradaki 40,00 TL'lik fark ise indirilebilir geçici farktır. Çünkü bu fark sebebiyle muhasebe kârı daha düşük; vergiye tabi kâr muhasebe kârına göre daha yüksek raporlanacaktır. Dolayısıyla, vergiye tabi kâr üzerinden hesaplanan vergi (devlete ödenecek vergi); muhasebe kârı üzerinden hesaplanan vergiden daha yüksek olacaktır. Yani, işletme muhasebe standartlarına göre ödemesi gereken vergiden daha fazla bir vergi ödeyecek ve bir anlamda peşin ödenen vergi dolayısıyla işletmenin bir alacağı oluşacaktır. Vergi oranının %30 olduğunu varsayarsak, indirilebilir geçici farkın oluşturacağı ertelenmiş vergi alacağı: $40,00 \text{ TL} * 0,30 = 12,00 \text{ TL}$ olacaktır. 12,00 TL'lik bu alacağın doğuracağı etki, gelir tablosu ve bilançoda ertelenmiş vergi alacağı şeklinde olacaktır.

Örnek:

Beyaz eşya ticareti ile uğraşan Adanur Beyaz Eşya Dayanıklı Tüketim Malları Ltd.Şti.'nin 31.12.2012 yılından yapmış olduğu stok envanter ve değerlemesinde, vitrinde duran 3 adet buzdolabının modasının geçtiğini tespit etmiştir. İşletmede yapılan hesaplamada buzdolaplarının her birinin maliyetinin 1.500,00 TL olduğu saptanmıştır. Buzdolaplarının önümüzdeki süreçte 900,00 TL'ye satılabileceği ve bu satışın gerçekleşmesi için 50,00 TL satış giderine katlanması gerekmektedir. Buna göre işletmenin TMS 2 kapsamında her bir buzdolabı için net gerçekleşebilir değeri $900,00 - 50,00 \text{ TL} = 850,00 \text{ TL}$ 'dir.

TMS 2 standardına göre stokların sonraki ölçümlerinde maliyet bedeli ve net gerçekleşebilir değer karşılaştırılır, hangisi küçük ise ölçümleme onun üzerinden yapılır. Her bir buzdolabının maliyeti 1.500,00 TL ve net gerçekleşebilir değer 850,00 TL olduğundan, işletme ölçümlemeyi 850,00 TL üzerinden yapacaktır. İşletme bu

⁴⁹⁰ Baran Aslan, s. 93.

hesaplama sonucunda $1.500,00 - 850,00 = 650,00$ TL değer düşüklüğüne uğramıştır. 650,00 TL değer düşüklüğü her bir buzdolabı için işletme tarafından, karşılık ayrılarak gider yazılmıştır. İşletme toplamda $650,00 \times 3 = 1.950,00$ TL karşılık gideri ayırmıştır. İşletme VUK hükümlerine göre emtianın stok değer düşüklüğüne uğramasıyla ilgili herhangi bir karşılık ayırma ve giderleştirme yapmamıştır. İşletme stok değer düşüklüğüyle ilgili karşılık ayırmayı 2013 senesi içerisinde yapmayı planlamaktadır.

Buna göre TMS kapsamında hesaplanacak stok değer düşüklüğü karşılık gideri 2012 yılında toplamı 1.950,00 TL olacaktır. Vergi kanunları uyarınca mükellefin isteği doğrultusunda herhangi bir stok değer düşüklüğü karşılık gideri ayrılmamıştır. 1.950,00 TL fark indirilebilir geçici fark oluşturmaktadır.

Buna göre 2012 yılı için ertelenmiş vergi alacağı = $1.950,00 \text{ TL} \times \%20 = 390,00$ TL olacaktır ve TMS kapsamında düzenlenecek finansal durum tablosunda “Duran Varlıklar” veya “Cari Olmayan Varlıklar” kapsamında raporlanacaktır.

Muhasebe kaydı ise:

xx / xx / xxxx

289 – Ertelenmiş Vergi Varlığı	390,00	
693 – Sürdürülen Faaliyetler Ertelenmiş Vergi Gelir Etkisi (+)		390,00

4.12.ARAŞTIRMA GELİŞTİRME HARCAMALARI

Araştırma ve geliştirme, kültür, insan ve toplumun bilgisinden oluşan bilgi dağarcığının artırılması ve bunun yeni süreç, sistem ve uygulamalar tasarlamak üzere kullanılması için sistematik bir temelde yürütülen yaratıcı çalışmaları, çevre uyumlu ürün tasarımı veya yazılım faaliyetleri ile alanında bilimsel ve teknolojik gelişme

sağlayan, bilimsel ve teknolojik bir belirsizliğe odaklanan, çıktıları özgün, deneysel, bilimsel ve teknik içerik taşıyan faaliyetleri olarak tanımlanmıştır.⁴⁹¹

Türk vergi sisteminde işletmelerin AR-GE faaliyetlerinin teşvik edilmesine yönelik ilk düzenleme 3239 sayılı Kanun'la yürürlüğe girmiş ve bu kanunla birlikte kurumlar vergisi mükellefleri açısından faizsiz vergi erteleme imkanı doğmuştur.⁴⁹²

Bu kanun sonrası 4369 sayılı Kanun yürürlüğe girmiştir. Bu kanuna göre söz konusu vergi erteleme olanağı gelir vergisi mükellefleri açısından da geçerli hale gelmiştir.⁴⁹³

En son düzenlenen 5746 sayılı Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun ile 31.12.2023 tarihine kadar sağlanan teşvik unsurları aşağıda yer almaktadır.⁴⁹⁴

- Ar-Ge İndirimi,
- Gelir Vergisi Stopajı Teşviki,
- Sigorta Primi Desteği,
- Damga Vergisi İstisnası,
- Teknogirişim sermaye desteği.

Türk vergi mevzuatında, Gelir ve Kurumlar vergisi mükelleflerinin Ar-Ge faaliyetlerinin teşvikine yönelik Ar-Ge indirimi, Ar-Ge faaliyeti kapsamında yapılan ve muhasebe ilkelerine göre muhasebeleştirilen giderlerin, beyanname üzerinde bir kez

⁴⁹¹ Mustafa Küçük, “5746 Sayılı Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun Kapsamında Gelir Vergisi Stopajı Uygulaması Usul ve Esasları,” *İSMMMO Mali Çözüm Dergisi*, Sayı 111 (Mayıs – Haziran, 2012), s. 153.

⁴⁹² 3239 Sayılı 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu, 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu, 5422 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu, 2978 Sayılı Ücretli Vergi İadesi Hakkında Kanun, 492 Sayılı Harçlar Kanunu, 488 Sayılı Damga Vergisi Kanunu, 210 Sayılı Değerli Kağıtlar Kanunu, 1319 Sayılı Emlak Vergisi Kanunu, 2464 Sayılı Belediye Gelirleri Kanunu, 3074 Sayılı Akaryakıt Tüketim Vergisi Kanunu, 2380 Sayılı Belediyelere ve İl Özel İdarelerine Genel Bütçe Vergi Gelirlerinden Pay Verilmesi Hakkında Kanun ile 6802 Sayılı Gider Vergileri Kanunda Değişiklikler Yapılması ve Bu Kanunlara Bazı Hükümler Eklenmesi Ve 190 Sayılı Kanun Hükmünde Kararname Eki 1 Sayılı Cetvele Yeni Kadrolar Eklenmesi Hakkında Kanun, 11.12.1985 Tarih ve 18955 Sayılı Resmi Gazete

⁴⁹³ Ş.Yasin Özkan, “Araştırma ve Geliştirme Maliyetlerinin Mevcut Düzenlemelere Göre Muhasebeleştirilmesi”, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2007), s. 17.

⁴⁹⁴ 5746 Sayılı Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun, 12.03.2008 Tarih ve 26814 Sayılı Resmi Gazete

daha kazançtan indirimi şeklinde uygulanmaktadır.⁴⁹⁵ Vergi sistemimizde Ar-Ge indirimi KVK ve GVK'da düzenlenmiştir.

KVK'nın 10. maddesinin 1. fıkrasının (a) bendinde kurumlar vergisi matrahının tespitinde; kurumlar vergisi beyannamesi üzerinde ayrıca gösterilmek şartıyla, mükelleflerin, işletmeleri bünyesinde gerçekleştirdikleri münhasıran yeni teknoloji ve bilgi arayışına yönelik araştırma ve geliştirme harcamaları tutarının % 100'ü oranında hesaplanacak Ar-Ge indiriminin kurum kazancından indirileceği hükmüne yer verilmiştir. Buna göre araştırma ve geliştirme faaliyetleri ile doğrudan ilişkili olmayan giderlerden ve tamamen araştırma ve geliştirme faaliyetlerinde kullanılmayan amortisman tabi iktisadi kıymetler için hesaplanan amortisman tutarlarından verilen paylar üzerinden Ar-Ge indirimi hesaplanmayacak ve matrahın yetersiz olması nedeniyle ilgili dönemde indirim konusu yapılamayan tutar, sonraki hesap dönemlerine devredecektir. GVK'nın 89. maddesinin 1. fıkrasının 9. bendinde de benzer bir hüküm yer almaktadır.⁴⁹⁶

Kanun kapsamında Ar-Ge indiriminden yararlananlar GVK'nın 89. maddesinin (9) numaralı bendi ile KVK'nın 10. maddesinin 1. fıkrasının (a) bendi hükmünden ayrıca yararlanamazlar hükmü GVK'nın 89. maddesinin (9) numaralı bendi ile getirilen işletmeleri bünyesinde gerçekleştirdikleri münhasıran yeni teknoloji ve bilgi arayışına yönelik araştırma ve geliştirme harcamaları tutarının % 100'ü oranında hesaplanacak Ar-Ge indiriminden yararlananların 5746 sayılı Kanunla getirilen gelir vergisi indirimlerinden ayrıca yararlanamayacağı belirtilmiştir.⁴⁹⁷

Her iki kanunda yer verilen düzenlemede de "Ar-Ge indirimi" GVK'nın 89. maddesi ve KVK'nın 10. maddesinde dönem içinde yapılan ve usulüne göre

⁴⁹⁵ Ferhatoğlu, Köse, "Ar-Ge İndiriminin Gelir Vergilerine İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 12) Bakımından Değerlendirilmesi," *İSMMMO Mali Çözüm Dergisi*, Sayı 94 (Temmuz – Ağustos, 2009), s. 35.

⁴⁹⁶ Serdar Taşdöken, "Araştırma-Geliştirme Faaliyetlerine Sağlanan Mali Teşvikler," *Yaklaşım Yayınları Dergisi*, Sayı 216 (Aralık, 2010), s. 77.

⁴⁹⁷ Ahmet Kazan, "Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin Vergisel Boyutu", <http://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=10485&arananKey=Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin Vergisel Boyutu> (25.06.2013)

muhasebeleştirilen Ar-Ge harcamalarının tamamının (%100'ü oranında) bir kez daha işletme hasılatından indirilmesi olarak ifade edilmiştir.⁴⁹⁸

Dönem kazancının yetersiz olması durumunda indirilemeyen Ar-Ge indiriminin gelecek hesap dönemlerinde de indirilmesi mümkündür. Bu aşamada herhangi bir yıl kısıtlaması söz konusu olmamaktadır. 5746 sayılı Kanun kapsamında ise matrah yetersizliği nedeniyle dönem kazancından indirilemeyen Ar-Ge indirimi gelecek hesap dönemlerinde yeniden değerlendirilerek artırılarak indirilir.

TMS kapsamında, Araştırma ve Geliştirme giderleri “TMS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar” standardında açıklanmıştır. Bu standarda göre Araştırma ve geliştirme harcamaları, araştırma ve geliştirme faaliyetleriyle doğrudan ilişkilendirilebilen her türlü harcamadan oluşur.⁴⁹⁹ TMS 38'e göre araştırma ve geliştirme giderleri ayrıştırılabiliyorsa, araştırma giderleri gider yazılmakta, geliştirme giderleri ise aktifleştirilmektedir. Ayrıştırılamıyorsa harcamalar araştırma safhasında yapılmış gibi ele alınıp doğrudan gider yazılmaktadır.⁵⁰⁰ Diğer bir ifade ile araştırma harcamaları, gerçekleştiği zaman gider olarak muhasebeleştirilir.⁵⁰¹ TMS / TFRS, araştırma giderlerinin varlık olarak muhasebeleştirilmesine olanak tanımamaktadır.⁵⁰²

TMS 12 kapsamında, kazancın bulunması durumunda indirim konusu yapılan Ar-Ge indirimi sürekli fark olarak tanımlanmalıdır. Çünkü sürekli farklar, sadece cari dönem vergi matrahını etkileyerek dönem toplam vergi giderini etkilemekte ve bu nedenle sürekli farklar ne cari dönemde ne de gelecek dönemlerde ertelenmiş vergi varlığı ya da borcu yaratmamaktadırlar.⁵⁰³ Sonuç olarak, Ar-Ge indirimi işletmenin

⁴⁹⁸ Ferhatoğlu, Köse, “Ar-Ge İndiriminin Gelir Vergilerine İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 12) Bakımından Değerlendirilmesi”, s. 38.

⁴⁹⁹ TMS 38, p.127

⁵⁰⁰ Ferhatoğlu, Köse, “Ar-Ge İndiriminin Gelir Vergilerine İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 12) Bakımından Değerlendirilmesi”, s. 40.

⁵⁰¹ Türker, s. 137.

⁵⁰² Gülşirin Bodur, *Türkiye Muhasebe/Finansal Raporlama Standartlarının Getirdiği Temel Değişiklikler ve Finansal Analize Etkileri, 1.Baskı*, Ankara: Gazi Kitapevi, 2012, s. 118.

⁵⁰³ Sağlam, Şengel, Öztürk, s. 238.

muhasebe kârından indirim tutarının düşülmesiyle mali kârı azaltan bir unsur olarak ortaya çıkmaktadır.⁵⁰⁴

Geliştirme giderleri muhasebe standartlarına göre belirli şartları taşıması halinde aktifleştirilerek dönemler itibariyle amortismanına tabi tutulabilmekte iken, vergi kurallarına göre bu giderler ortaya çıktığında gider yazılabilmektedir. Bu durumlarda geçici farklar ortaya çıkmaktadır.⁵⁰⁵ Ülkemizde ise vergi mevzuatına göre geliştirme giderleri aktifleştirilmektedir.

Dönem kazancının olmaması ya da yetersiz olması halinde indirim konusu yapılamayan Ar-Ge indiriminin, izleyen hesap dönemlerine devredilmesi ve kazanç oluşan ilk dönemde indirilmesi de mümkün olmaktadır. Böyle bir durum söz konusu olması halinde izleyen hesap dönemlerine devreden Ar-Ge indiriminin ileride sağlanacak vergi tasarrufunu ifade etmesi nedeniyle, gelecek dönemlerde indirilebilir geçici fark ortaya çıkmaktadır.⁵⁰⁶ Bu da işletmede indirilebilir geçici fark ve ertelenmiş vergi varlığı (alacağı) meydana getirir.

Örnek:

Sumtek Ticaret A.Ş. küçük ev aletleri imalatı ile iştigal etmektedir. 2012 yılında işletmenin yapmış olduğu Ar-Ge harcaması toplamı 150.000,00 TL olmuştur. Toplam harcamanın 100.000,00 TL'si araştırma giderleri, 50.000,00 TL'si ise geliştirme giderlerinden oluşmaktadır. TMS / TFRS kapsamında araştırma giderleri direkt olarak gider olarak kayıt edilirken, geliştirme giderleri ise ayrıştırılabildiğinden dolayı aktifleştirilmiştir. Vergi mevzuatı uyarınca Ar-Ge harcamalarının tamamının aktifleştirilmesi gerekmektedir.

Buna göre TMS kapsamında hesaplanacak araştırma giderleri 2012 yılında 100.000,00 TL iken, vergi kanunları uyarınca araştırma giderleri aktifleştirilmiş olup aradaki fark 100.000,00 TL indirilebilir geçici fark oluşturmaktadır. Buna göre 2012 yılı için ertelenmiş vergi alacağı = 100.000,00 TL x %20 = 20.000,00 TL olacaktır ve

⁵⁰⁴ Ferhatoğlu, Köse, “Ar-Ge İndiriminin Gelir Vergilerine İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 12) Bakımından Değerlendirilmesi”, s. 45.

⁵⁰⁵ İstanbul Ticaret Üniversitesi, s. 185.

⁵⁰⁶ Sağlam, Şengel, Öztürk, s. 368.

TMS kapsamında düzenlenecek finansal durum tablosunda “Duran Varlıklar” veya “Cari Olmayan Varlıklar” kapsamında raporlanacaktır.

Muhasebe kaydı ise:

xx / xx / xxxx

289 – Ertelenmiş Vergi Varlığı	20.000,00	
693 – Sürdürülen Faaliyetler Ertelenmiş Vergi Gelir Etkisi (+)		20.000,00

4.13.KAZANILMAMIŞ FAİZ GELİRLERİ (GİDERLERİ)

Ticari yaşam içinde gerçekleşen alışverişlerde ödemenin zamanında yapılması herkes tarafından istenen bir durum olmasına rağmen, çeşitli nedenlerden dolayı zamanında yapılamayan ödemelerle karşılaşılabilen ve buna istinaden vade farkı hesaplanması cihetine gidilmesi görülebilmektedir.⁵⁰⁷ Vade farkı alacaklının gecikmeden kaynaklanan zararını karşılamayı amaçlar.⁵⁰⁸ Vadeli satışlar olarak da adlandırılan kredili satışlarda, satış fiyatı çoğu zaman vade farkı ya da diğer bir deyişle faiz tutarını da kapsamaktadır. Bu durum, kredili satışlarda satış hasılat tutarı ile faiz tutarının birbirinden nasıl ayrıştırılacağı ve bu tutarların gelir olarak ne zaman kabul edileceği sorularını ortaya çıkarmaktadır.⁵⁰⁹ Muhasebe kuramında vade farkları; hasılatı yapan açısından kazanılmamış (ertelenmiş) faiz geliri, mal veya hizmeti alan açısından ise kazanılmamış (ertelenmiş) faiz gideri olarak adlandırılır.

Çalışmamızın bu kısmında kazanılmamış (ertelenmiş) faiz geliri ve kazanılmamış (ertelenmiş) faiz giderini iki başlık halinde inceleyeceğiz.

⁵⁰⁷ Özgür Biyan, “Faturalarda Yer Alan “Gecikme Halinde Vade Farkı Alınır” İbaresinin Hukuki Bağlayıcılığı”, http://www.alomaliye.com/2007/ozgur_biyar_faturalarda.htm (26.06.2013)

⁵⁰⁸ Cengiz İlhan, “Vade Farkı”, http://www.internethukuk.com/index.php?option=com_content&view=article&id=66:vade-fark&catid=40:ticaret-hukuku&Itemid=88 (26.06.2013)

⁵⁰⁹ Yakup Selvi, Fatih Yılmaz, Kerem Sarioğlu, “Kredili Satışların Muhasebeleştirilmesi ve Raporlanmasının UFRS ve VUK Açısından Karşılaştırması,” *ISMMMO Mali Çözüm Dergisi*, Sayı 80 (Mart – Nisan, 2007), s. 26.

4.13.1.TMS 18 Hasılat Kapsamında Kazanılmamış Faiz Gelirleri

Vergi mevzuatı açısından vadeli satışlarda tahakkuk yani miktar ve mahiyet itibariyle kesinleşme satış anında gerçekleşmekte olup, ticari kazancın tespiti açısından gelir tahakkuk etmiş durumdadır. Bu nedenle vade farkı dahil satış bedelinin tamamının gelir hesaplarına intikal ettirilmesi gerekmektedir.⁵¹⁰

213 sayılı VUK'a göre satışın türü vadeli bile olsa satış fiyatı satışın yapıldığı anda belirlendiğinden ve vergiyi doğuran olay satışın yapılması ile gerçekleştiğinden fatura bedelinin içerisine vade farkları da dahil edilmelidir.⁵¹¹

TMS 18 Hasılat standardına göre, bu standart aşağıdaki işlem ve olaylardan kaynaklanan hasılatın muhasebeleştirilmesinde uygulanır:⁵¹²

- Mal satışları
- Hizmet sunumları
- İşletme varlıklarının başkaları tarafından kullanılmasından sağlanan faiz, isim hakkı ve temettüleri.

Görüldüğü üzere işletme varlıklarının başkaları tarafından kullanılmasından sağlanan faiz yani konumuzu oluşturan vade farkı, ertelenmiş faiz geliri bu standardın konusunu oluşturmaktadır.

Standarda göre hasılat, ortakların sermayeye katkıları dışında, öz kaynakta artışla sonuçlanan ve işletmenin dönem içindeki olağan faaliyetlerinden elde edilen brüt ekonomik fayda tutarıdır.⁵¹³

Hasılat, yalnızca, işletmenin kendi adına aldığı ve alacağı brüt ekonomik yarar akışlarını içerir. Üçüncü kişiler adına tahsil edilen satış vergileri, mal ve hizmet vergileri ve katma değer vergisi gibi tutarlar işletme tarafından elde edilen ekonomik

⁵¹⁰ İbrahim Karaduman, "TMS 18 Hasılat Standardına Göre Vadeli Mal Satışlarında Vade Farklarının Muhasebeleştirilmesi, Raporlanması ve Vergi Mevzuatı İle Farklar," *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı 290 (Kasım, 2012), s. 129.

⁵¹¹ Yıldırım, s. 45.

⁵¹² TMS 18, p.1

⁵¹³ TMS 18, p.7

yararlar değildir ve öz kaynakta artış yaratmaz. Bu nedenle bu tutarlar hasılat dışında bırakılır.⁵¹⁴

Hasılat alınan veya alınacak olan bedelin gerçeğe uygun değeri ile ölçülür.⁵¹⁵ Çoğu durumda bedel, nakit veya nakit benzerleri biçimindedir ve hasılat tutarı da alınan veya alınacak olan nakit ya da nakit benzerleri tutarıdır. Ancak, nakit ve nakit benzerleri girişinin ertelendiği durumlarda; satış bedelinin gerçeğe uygun değeri, alınacak olan nakdin nominal tutarından daha düşük olabilir. Örneğin, işletme alıcıya vade farksız bir satış yapabilir veya satış bedeli olarak alıcıdan piyasa faiz oranı altında olan bir alacak senedi alabilir. Anlaşma bir finansman işlemi niteliği taşıyorsa, satış bedelinin gerçeğe uygun değeri gelecekteki tüm tahsilatların emsal faiz oranı ile iskonto edilmesi yoluyla belirlenir.⁵¹⁶ Standarda göre nakit ve nakit benzerleri girişinin ertelendiği durumlar vadeli satışları ifade etmektedir.

Malın satış tarihindeki gerçeğe uygun değeri ile vade farkı ayrıştırılır. Satış bedelinin nominal tutarı ile gerçeğe uygun değeri arasındaki fark ise faiz geliri olarak muhasebeleştirilir.⁵¹⁷

Vergi uygulaması açısından vadeli satışlarda, satışın yapıldığı anda ortaya çıkan vade farkları satış bedeline dahil edilmek suretiyle döneme ilişkin hasılat olarak gelir tablosunda raporlanır ve kârın tespitinde dikkate alınır. Dolayısıyla TMS 18'e göre faiz geliri olarak (ertelenmiş gelir) muhasebeleştirilen satış bedelinin nominal değeri ile gerçeğe uygun değeri arasındaki fark tutarı kadar ticari kâr ile mali kâr arasında farklılık olacaktır.⁵¹⁸

Bu nedenle peşin satış bedeli üzerine dahil edilen vade farkları, vadeli (taksitli) satışın yapıldığı hesap döneminde vergilendirileceğinden gelecek dönemlerde

⁵¹⁴ TMS 18, p.8

⁵¹⁵ TMS 18, p.9

⁵¹⁶ TMS 18, p.11

⁵¹⁷ Karaduman, s. 124.

⁵¹⁸ Akbulut ve Diğerleri, s. 293.

indirilecek bir vergi farkı oluşturacaktır.⁵¹⁹ Bu da indirilebilir geçici fark ve ertelenmiş vergi varlığı (alacağı) meydana getirir.

Örnek:

Otomasyon kontrol sektöründe faaliyet gösteren Loji Kontrol San. ve Tic. Ltd. Şti. 01.12.2012 tarihinde peşin satış fiyatı 3.500,00 TL olan kontrol cihazını, 3 ay vadeli olarak 4.100,00 TL'ye satmıştır. $4.100,00 - 3.500,00 = 600,00$ TL vade farkı hesaplanmıştır. TMS'ye göre hesaplanmış vade farkları ertelenmiş faiz geliri adı altında muhasebeleştirilecektir. Mevcut vergi kanunlarımıza göre vadeli satışlardaki vade farkının tamamının satış geliri olarak muhasebeleşmesi gerekmektedir.

Buna göre TMS kapsamında hesaplanacak yurtiçi satışlar hesabı 2012 yılında 3.500,00 TL iken, vergi kanunları uyarınca yurtiçi satışlar hesabı 4.100,00 olup aradaki fark 600,00 TL indirilebilir geçici fark oluşturmaktadır. Buna göre 2012 yılı için ertelenmiş vergi alacağı = $600,00 \text{ TL} \times \%20 = 120,00 \text{ TL}$ olacaktır ve TMS kapsamında düzenlenecek finansal durum tablosunda “Duran Varlıklar” veya “Cari Olmayan Varlıklar” kapsamında raporlanacaktır.

Muhasebe kaydı ise:

xx / xx / xxxx		
289 – Ertelenmiş Vergi Varlığı	120,00	
693 – Sürdürülen Faaliyetler Ertelenmiş Vergi Gelir Etkisi (+)		120,00

4.13.2.TMS 2 Stoklar Kapsamında Kazanılmamış Faiz Giderleri

Vadeli (taksitli) alımların üzerinde bulunan ve gelecek dönemleri ilgilendiren vade farkı giderleri ertelenmiş finansman giderleri ya da tahakkuk etmemiş finansman giderleri olarak adlandırılmaktadırlar. Vade farkı aslında bir faiz niteliğindedir. Bu nedenle de işletmeler söz konusu faizin ne kadarlık kısmının içinde buldukları hesap

⁵¹⁹ Yıldırım, s. 45.

döneminde gider olarak dikkate almaları gerektiğini ne kadarlık kısmını ise ileriki dönemlere ertelemeleri gerektiğinin ayrımını yaparak muhasebeleştirmektedirler.⁵²⁰

TMS 2 Stoklar standardına göre, bir işletme stokları vadeli ödeme koşuluyla almış olabilir. Anlaşma, peşin alım fiyatı ile ödenen fiyat arasında bir fark olan finansman unsuru içerdiği takdirde, bu unsurlar finanse edildiği dönemde faiz gideri olarak muhasebeleştirilir.⁵²¹

Mali açıdan bu dönemin gideri olan kazanılmamış faiz gideri, muhasebe standartları açısından gelecek dönemin gideri olup, bu fark vergilendirilebilir geçici farkı oluşturacaktır. Bu fark üzerinden hesaplanan ertelenmiş vergi borcu (yükümlülüğü) ise TMS kapsamında düzenlenecek finansal durum tablosunda “Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar” veya “Uzun Vadeli Yükümlülükler” kapsamında raporlanacaktır.

4.14.HASILAT KAPSAMINDA MAL SATIŞI

TMS 18 Hasılat standardına göre, mal satışına ilişkin hasılat, aşağıdaki tüm koşullar yerine geldiğinde finansal tablolara yansıtılır.⁵²²

- İşletmenin malların sahipliği ile ilgili önemli risk ve getirileri alıcıya devretmiş olması,
- İşletmenin satılan mallar üzerinde etkin bir kontrolü veya sahipliğin genel olarak gerektirdiği şekilde bir yönetim etkinliğini sürdürmemesi,
- Hasılat tutarının güvenilir biçimde ölçülebilmesi,
- İşleme ilişkin ekonomik yararların işletmece elde edilmesinin muhtemel olması,
- İşleme ilişkin yüklenilen veya yüklenilecek olan maliyetlerin güvenilir biçimde ölçülebilmesi.

Bir işletmenin sahiplikle ilgili önemli risk ve getirileri alıcıya ne zaman devretmiş sayılacağına değerlendirilmesi, işleme ilişkin koşulların incelenmesini

⁵²⁰ Yıldırım, s. 72.

⁵²¹ TMS 2, p.18

⁵²² TMS 18, p.14

gerektirir.⁵²³ İşletmenin, sahiplikle ilgili önemli riskleri taşımaya devam etmesi durumunda, bu işlem bir satış değildir ve hasılat olarak muhasebeleştirilmez.⁵²⁴

Standart, satıcının önemsiz riskleri taşıması halinde, gelirin tahakkuk ettirilebileceğini ifade etmektedir. Önemsiz risk, perakende mal satışında müşterinin maldan memnun kalmadığı takdirde iade hakkının tanınması şeklinde açıklanmaktadır.⁵²⁵

Tüm bu açıklamalar ışığında, mal satışında gelirin kaydedilebilmesi için, malın mülkiyeti ve önemli riskleri alıcıya devredilmiş olmalıdır. Aksi takdirde bu işlem satış olarak kabul edilmemeli ve gelir tahakkuku yapılmamalıdır.⁵²⁶

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 1. maddesi uyarınca, ticari, sinai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetler katma değer vergisinin konusuna girmektedir.⁵²⁷ KDVK'nın 10. maddesi uyarınca da mal teslimi ve hizmet ifası hallerinde, malın teslimi veya hizmetin yapılması durumunda katma değer vergisi doğacaktır. Katma değer vergisinin doğması ise VUK hükmü uyarınca belirtilen faturanın kesilmesini ve hasılat olarak kayda alınmasını gerektirmektedir.

Vergi mevzuatımız mal satışının gelir olarak kayıt altına alınabilmesi için malın mülkiyeti ve önemli risklerin alıcıya geçmesini şart koşmamıştır. Bu da mali kâr ile ticari kâr arasında geçici bir fark oluşturmaktadır.

Örnek:

Accuro Yangın Söndürme Sistemleri Ltd.Şti. 25.12.2012 tarihinde 30.000,00 TL'lik malzeme satmış ve karşı firmaya faturasını kesmiştir. Malların müşteri firmaya

⁵²³ TMS 18, p.15

⁵²⁴ TMS 18, p.16

⁵²⁵ Serdar Özkan, "Satışlar ve Diğer Olağan Gelirler Standardının Uluslararası Uygulamalar İle Karşılaştırılması ve T.D.H.P.'na Uyarlanması," *Muhasebe ve Denetim Bakış Dergisi*, Sayı 9 (Mayıs, 2003), s. 65.

⁵²⁶ Halis Kalmış, Feyza Dereköy, "TMS 18'e Göre Hasılatın Muhasebeleştirilmesi ve Tekdüzen Muhasebe Sistemi İle Karşılaştırılması," *Afyon Kocatepe Üniversitesi İ.İ.B.F.Dergisi*, (2010), s. 142.

⁵²⁷ 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu, 02.11.1984 Tarih ve 18563 Sayılı Resmi Gazete

teslimi 05.01.2013 tarihinde olmuştur ve malın mülkiyeti de ilgili tarihte karşı firmaya geçmiştir.

TMS kapsamında hasılat 05.01.2013 tarihinde muhasebeleştirilecektir fakat vergi mevzuatımız açısından 25.12.2012 tarihinde gelir olarak kayıt altına alınacaktır. 31.12.2012 tarihi itibarıyla 30.000,00 TL'lik bu fark indirilebilir geçici fark oluşturmaktadır. Buna göre 2012 yılı için ertelenmiş vergi alacağı = 30.000,00 TL x %20 = 6.000,00 TL olacaktır ve TMS kapsamında düzenlenecek finansal durum tablosunda “Duran Varlıklar” veya “Cari Olmayan Varlıklar” kapsamında raporlanacaktır.

Muhasebe kaydı ise:

xx / xx / xxxx

289 – Ertelenmiş Vergi Varlığı	6.000,00	
693 – Sürdürülen Faaliyetler Ertelenmiş Vergi Gelir Etkisi (+)		6.000,00

4.15.İŞLETME BİRLEŞMELERİ

Birleşme (merger) tanım olarak iki ya da daha fazla sayıda şirketin, yasal varlıklarını yitirerek tek bir şirket çatısı altında bir araya gelmeleridir.⁵²⁸ Genel anlamda birleşme kavramının en az bir ortaklığın, ortakların başka bir ortaklığa alınması karşılığında malvarlığı veya işletmesini aktif ve pasifleriyle bir bütün olarak o ortaklığa devrederek tasfiyesiz dağılması (devralma yolu ile birleşme); ya da en az iki ortaklığın, ortakların yeni bir ortaklığa alınmaları karşılığında malvarlıklarını veya işletmelerini aktif ve pasifleriyle bir bütün olarak bu ortaklığa devrederek tasfiyesiz olarak dağılmaları (yeni ortaklık kurulması yolu ile birleşme) sonucunda iki ya da daha çok

⁵²⁸ Mustafa Köse, “Şirketlerde Yatay Birleşme ve Devirler: Türkiye Üzerine Bir Uygulama”, (Yayınlanmamış Doktora Tezi, Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2010), s. 4.

ortaklığın tek bir ortaklık durumuna gelmesi şeklinde tanımlanması mümkündür.⁵²⁹ Birleşmenin en belirgin ve en önemli özelliği, malvarlıklarının birleşmesi ve bu birleşme sonucunda devreden ya da yeni kurulan ortaklığın pay sahiplerine, değiştirme birimine göre, devralan ya da yeni kurulan ortaklığın pay senetlerinin verilmesidir.⁵³⁰

TFRS 3 İşletme Birleşmeleri Standardına göre bir işletme, bir işlemin veya başka bir olayın işletme birleşmesi olup olmadığını bu TFRS’de yer alan, edinilen varlıkların ve üstlenilen borçların bir işletme oluşturmasını gerektiren tanımı uygulayarak belirler. Eğer edinilen varlıklar bir işletme değil ise, raporlama yapan işletme bu işlemi veya başka bir olayı varlık edinimi olarak muhasebeleştirir.⁵³¹ İşletme birleşmeleri çeşitli şekillerde gerçekleşebilmektedir. İşletme birleşmelerinin muhasebeleştirilmesinde iki yöntem bulunmaktadır. Bunlar satın alma yöntemi ve çıkarların birleştirilmesi (defter değerine göre birleştirme) yöntemidir.⁵³²

Uluslararası veya Türkiye Muhasebe Standartları açısından işletme birleşmelerinde ise satın alma yöntemi uygulanmaktadır. Satın alma yönteminde muhasebeleştirme yapılırken satın alınan işletme edinen işletmeye maliyeti üzerinden hesaplara alınmaktadır. Bu sebeple satın alma yönteminde muhasebeleştirme yapılırken satın alınan işletmenin net defter değeri ile işletmeye olan maliyeti farklılık göstermektedir. Farklılık olması durumunda pozitif veya negatif bir şerefiyeden söz edilebilecektir.⁵³³

Bir işletme tüm işletme birleşmelerini satın alma yöntemini kullanarak muhasebeleştirir.⁵³⁴ Birleşmede, bağlı ortaklıkların varlık ve borçlarının gerçeğe uygun değerleri ile değerlendirilmesi esastır. Bağlı ortaklığın, kendi bünyesinde gerçeğe uygun değerle değerlendirilmesi mümkün olmayan birçok kalem gerçeğe uygun değerine getirilmelidir. Bağlı ortaklıkların varlık ve borçları kendi bilançosunda defter değerleri

⁵²⁹ Seyit Ali Mühim, “Şirket Birleşmeleri (Mergers) ve Havayolu Şirketlerinde Merger Uygulamalarına Örnekler”, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Kültür Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2012), s. 12.

⁵³⁰ Emrah Uysal, “Türk Vergi Sistemi Açısından Sermaye Şirketlerinin Birleşmesi”, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2010), s. 7.

⁵³¹ TFRS 13, p.3

⁵³² Hasan Gül, “İşletme Birleşmeleri ve Birleşmelerin Finansal Tablolarda Gösterilmesi,” *Yaklaşım Yayınları Dergisi*, Sayı 229 (Ocak, 2012), s. 123.

⁵³³ Gül, s. 124.

⁵³⁴ TFRS 13, p.4

ile, konsolide bilançoda ise gerçeğe uygun değerleri ile yer almaktadır. Ortaya çıkan bu farklılık geçici nitelikte olduğundan ertelenmiş vergi varlığı veya yükümlülüğünün birleşmede dikkate alınması gerekir.⁵³⁵

Örnek:⁵³⁶

100,00 TL kayıtlı değeri olan bir stokun, gerçeğe uygun değeri 120,00 TL ise, konsolide bilançoda stoklar 120,00 TL olarak yer alır. Ancak varlığın vergiye esas değeri 100,00 TL'dir. Varlığın muhasebe değeri vergi değerinden 20,00 TL fazla olmaktadır. Bu 20,00 TL üzerinden henüz ödenmesi gerekmeyen ancak ileride ödenmesi gerekli olan vergi tutarı, vergi oranı % 20 kabul edilirse 4,00 TL olacaktır. Bir başka ifade ile gelecekte bu stok satıldığında ödenecek olan 4,00 TL, ertelenmiş vergi yükümlülüğü olarak konsolide bilançoğa alınır.

TFRS 3 Standardı işletme birleşmeleri ile ilgilidir.⁵³⁷ TFRS 3 standardına göre edinilen işletme, bir işletme birleşmesinde edindiği varlıklardan ve üstlendiği borçlardan kaynaklanan ertelenmiş bir vergi varlığını ya da borcunu TMS 12 Gelir Vergileri uyarınca muhasebeleştirir.⁵³⁸ Edinen işletme, edinilen işletmenin birleşme tarihinde var olan veya edinme nedeniyle ortaya çıkan geçici farkların potansiyel vergi etkilerini ve gelecek dönemlere devretmiş vergiye ilişkin unsurlarını, TMS 12 uyarınca muhasebeleştirir.⁵³⁹

TMS 12 Gelir Vergileri Standardı'na göre işletme birleşmelerinde devralınan belirlenebilir varlıklar ve üstlenilen borçlar, sınırlı istisnai durumlar haricinde, devir tarihindeki gerçeğe uygun değerleri üzerinden muhasebeleştirilecektir. Eğer devralınan belirlenebilir varlıkların ve üstlenilen borçların vergiye esas değerleri işletme

⁵³⁵ Aydın Karapınar, *Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına Göre İşletme Birleşmeleri, 1.Baskı*, Ankara: Gazi Kitapevi, 2006, s. 74.

⁵³⁶ Örtten ve Diğerleri, s. 718.

⁵³⁷ TFRS 13 İşletme Birleşmeleri, 31.03.2006 Tarih ve 26125 Sayılı Resmi Gazete

⁵³⁸ TFRS 3, p.24

⁵³⁹ TFRS 3, p.25

birleşmesinden etkilenmez veya farklı bir şekilde etkilenirse, geçici farklar ortaya çıkacaktır.⁵⁴⁰

Bir varlığın defter değeri gerçeğe uygun değerine yükseltilir ancak vergiye esas değeri önceki sahiplerine olan maliyeti ile kalırsa ertelenmiş vergi borcu doğuran bir geçici fark ortaya çıkacaktır. Tersine bir durumda, edinilen bir varlığın gerçeğe uygun değeri o varlığın vergiye esas değerinden daha az olursa ertelenmiş vergi varlığı oluşacaktır. Her iki durumda da oluşan bu ertelenmiş vergi borçları ve ertelenmiş vergi varlıkları şerefiyeyi etkileyecektir.

Örnek:

Yapı Endüstri A.Ş. işletmesi inşaat sektöründe faaliyet göstermektedir. İşletme Firuze İnşaat A.Ş.'nin tamamını 6.000.000,00 TL bedelle satın almıştır. Bu bedelin işletmenin gerçeğe uygun değeri olmadığı yönünde hiçbir gösterge yoktur. Firuze İnşaat A.Ş.'nin satın alınma tarihi itibarıyla öz kaynaklarının defter değeri 3.800.000,00 TL'dir. İşletmenin varlıklarının gerçeğe uygun değeri 5.590.000,00 TL, borçlarının gerçeğe uygun değeri ise 1.650.000,00 TL'dir. Bu şekilde hesaplanan öz kaynaklarının gerçeğe uygun değeri 3.940.000,00 TL olmaktadır. İşletmenin aktifinde 400.000,00 TL bedelle kayıtlı binanın gerçeğe uygun değeri 500.000,00 TL, mevcut stokların gerçeğe uygun değeri 340.000,00 TL iken varlığın vergiye esas değeri 300.000,00 TL olarak tespit edilmiştir.

Bağlı ortaklığın, varlık ve borçlarının gerçeğe uygun değeri ile konsolide bilançoda yer alması gereklidir. Bu nedenle binalar hesabı 100.000,00 TL arttırılarak gerçeğe uygun değerine getirilir. Yine aynı şekilde stoklar hesabı 40.000,00 TL arttırılarak gerçeğe uygun değerine getirilir. Böylece Firuze İnşaat A.Ş.'nin öz kaynakların gerçeğe uygun değeri 3.940.000,00 TL'sine çıkmış olur. Yapı Endüstri A.Ş. 3.940.000,00 TL'lik net varlık için 6.000.000,00 TL ödemiştir. Bu fark, şerefiye olarak kaydedilir. Ertelenmiş vergi dikkate alınmadan hesaplanan şerefiye tutarı şöyle tutarı şöyle olacaktır.

⁵⁴⁰ Hilmi Kıriloğlu, Şişman, "İşletme Birleşmelerinde Ertelenmiş Vergilerin Oluşumu ve Özel Durum: Şerefiyeden Kaynaklanan Ertelenmiş Vergiler," *ISMMMO Mali Çözüm Dergisi*, Sayı 98 (Mart – Nisan, 2010), s. 75.

Satın Alma Fiyatı	:	6.000.000,00 TL
Net Belirlenebilir Varlıkları:		3.940.000,00 TL
Şerefiye Tutarı	:	2.060.000,00 TL

Burada yapılması gereken, bu hesaplama ertelemiş vergi etkisinin de dahil edilmesi gerekmektedir. Ertelemiş vergi, belirlenebilir varlık ve kaynakların defter değerleri ile gerçeğe uygun değerleri arasındaki farktan meydana gelir.⁵⁴¹

Örneğimizin başında belirtildiği üzere Firuze İnşaat A.Ş.'nin öz kaynaklarının defter değeri 3.800.000,00 TL iken, gerçeğe uygun değeri 3.940.000,00 TL olarak hesaplanmıştır. $3.940.000,00 - 3.800.000,00 = 140.000,00$ TL vergilendirilebilir geçici fark oluşturmaktadır. Vergi mevzuatımıza göre yasal kurumlar vergisi oranı % 20 olduğundan, $140.000,00 \times \%20 = 28.000,00$ TL ertelemiş vergi borcu (yükümlülüğü) doğmaktadır.

Ertelemiş vergi borcu (yükümlülüğü) hesaplandıktan sonra işletmenin net varlıkları, ertelemiş vergi borcu (yükümlülüğü) kadar düşecektir. $3.940.000,00 - 28.000,00 = 3.912.000,00$ TL olacaktır. Bu durumda şerefiye, işletmenin gerçeğe uygun değerinden (6.000.000,00 TL) net belirlenebilir varlık tutarı (3.912.000,00 TL) düşüldükten sonra kalan tutar (2.088.000,00 TL) olarak hesaplanacaktır.

İşletme birleşmelerinde, varlıkların veya yükümlülüklerin konsolide bilançoya gerçeğe uygun değerleriyle alınmaları sonucunda defter değerleri ile vergiye esas değerleri arasında oluşan geçici farklar nedeniyle ertelemiş vergiler oluşabilecektir. İşletme birleşmelerinde oluşan bu ertelemiş vergiler ise birleşmede dikkate alınacaktır. Doğaldır ki bu ertelemiş vergiler birleşme sırasında oluşan şerefiyeyi etkilemektedir. Ancak bu durum işletme birleşmelerinde oluşabilecek ertelemiş vergilerin muhasebeleştirilmesine engel değildir.⁵⁴² Benzer şekilde, işletme birleşmelerinde ertelemiş vergi alacağının veya vergi borcunun muhasebeleştirilmesi, işletme

⁵⁴¹ Kırlioğlu, Şişman, “İşletme Birleşmelerinde Ertelemiş Vergilerin Oluşumu ve Özel Durum: Şerefiyeden Kaynaklanan Ertelemiş Vergiler”, s. 76.

⁵⁴² Kırlioğlu, Şişman, “İşletme Birleşmelerinde Ertelemiş Vergilerin Oluşumu ve Özel Durum: Şerefiyeden Kaynaklanan Ertelemiş Vergiler”, s. 78.

birleşmesinde oluşan şerefiye tutarının veya muhasebeleştirilmiş pazarlıklı alımdan kaynaklanan kazançların tutarını etkiler.⁵⁴³

TMS 12 Gelir Vergileri Standardına göre ise şerefiyenin muhasebeleştirilmesi sırasında ortaya çıkan ertelenmiş vergi borcu muhasebeleştirilememektedir. Bu durum ilk bakışta bir çelişki gibi görünse de standartta ifade edilen aslında işletme birleşmelerinde oluşan ertelenmiş vergilerin muhasebeleştirilemeyeceği (ertelenmiş vergiler şerefiye tutarını etkilese bile) değil, işletme birleşmelerinde oluşan şerefiyenin muhasebeleştirilmesi sırasında oluşan geçici farklar nedeniyle ertelenmiş vergi borcunun muhasebeleştirilemeyeceğidir.⁵⁴⁴

4.16.TÜREV ÜRÜNLERE İLİŞKİN GELİR (GİDER) TAHAKKUKLARI

Sermaye piyasaları, bu piyasalarda işlem gören araçların vade yapısına göre temelde spot piyasalar ve türev piyasalar olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. Spot piyasalar, alım-satıma konu olan mal veya menkul kıymetin karşılığı paranın peşin olarak ödendiği ve ödeme karşılığında malın tesliminin de eş zamanlı yapıldığı piyasalardır. Türev piyasalar ise, işleme konu malın parasının vade sonunda ödendiği, fiziki teslimat veya nakdi uzlaşmanın da vade sonunda yapıldığı piyasalardır. En yalın anlatımla bir türev ürün, risklerin bunları taşımaya isteksiz taraflardan istekli taraflara aktarılmasını sağlayan; temelde yatan bir emtia ya da finansal değer üzerinden türetilen bir sözleşmedir.⁵⁴⁵ Başka bir deyişle türev ürünler, bir başka kıymetin getirisine bağlı veya bu kıymetlerden türetilmiş finansal araçlardır.⁵⁴⁶

Türev piyasalar uzun bir geçmişe sahiptir. Günümüz anlamındaysa, özellikle 70’li yıllardan sonra, yükselen volatilité ve piyasa riski türev piyasaların önemini artırmış; türev sözleşmeler, riskten korunma nitelikleri nedeniyle bir çok borsada aktif olarak işlem görmeye başlamışlardır. Bu piyasalarda işlem yapan katılımcıların en önemlileri bankalar, yatırım, emeklilik ve sigorta fonları, aracı kurumlar, firmalar,

⁵⁴³ TMS 12, Amaç

⁵⁴⁴ Kırılıoğlu, Şişman, “İşletme Birleşmelerinde Ertelenmiş Vergilerin Oluşumu ve Özel Durum: Şerefiyeden Kaynaklanan Ertelenmiş Vergiler”, s. 78.

⁵⁴⁵ Belma Nurcan, “Türev Piyasası İşlemlerinin Vergilendirilmesi ve Örnek Ülke Uygulamaları”, (Yayınlanmamış Türkiye Cumhuriyeti Merkez Bankası Uzmanlık Yeterlilik Tezi, 2005), s. 5.

⁵⁴⁶ Mehmet Fatih Gür, “Türev Ürünler ve Türev Ürünlerde Kurum Kazancı,” *Yaklaşım Yayınları Dergisi*, Sayı 232 (Nisan, 2012), s. 109.

bireysel yatırımcılar ve hatta yerel yönetimlerdir. Çok sayıda farklı katılımcıların bulunmasının temel nedeni, türev piyasaların riskten korunma işlemlerinde daha az maliyetli alternatifler sunması, portföy kazancını artırabilmesi, alım-satım ve işlem maliyetlerinin spot piyasalara nazaran düşük olmasıdır.⁵⁴⁷

Türev ürünleri temel iki grup altında toplayabiliriz.⁵⁴⁸ Birinci grup forward ve swap işlemlerini kapsayan düzenli piyasaları olmayan, ikinci grup ise futures ve opsiyon işlemlerini kapsayan düzenli piyasaları olan ürünlerdir. Futures, forward, swap ve opsiyon sözleşmeleri türev araçların tipik örnekleridir.⁵⁴⁹

Mevcut vergi sistemimiz menkul kıymetlerin değerlendirilmesi ile ilgili maddelerinde türev ürünlere ilişkin herhangi bir tanımlama ve düzenleme mevcut değildir. Bu nedenle bugünkü vergi kanunlarına göre türev işlemlerde, kâr ya da zarar, işlemlerin vade tarihinde hesaplanmakta ve ilgili gelir veya gider hesaplarına intikal ettirilmektedir.

Uluslararası muhasebe standartlarında türev ürünler 39 No.lu standartta yer almaktadır. Buna göre bu standart bir işletmenin beklenen alım, satım veya kullanım gereksinimleri çerçevesinde finansal olmayan bir kalemin teslim alınması veya teslim edilmesi amacıyla düzenlenen ve elde tutulmaya devam edilenler hariç olmak üzere, nakit veya başka bir finansal araçla ya da sözleşmeler birer finansal araçmış gibi finansal araçların karşılıklı olarak birbirleriyle takas edilmeleri suretiyle net olarak ödenebilen finansal olmayan kalemlerin alım veya satımına ilişkin sözleşmelere uygulanır.⁵⁵⁰

İlgili standarda göre türev ürün ise, aşağıda yer alan üç özelliğin tamamına sahip olan ve bu standart kapsamında bir finansal araç veya diğer bir sözleşmedir:⁵⁵¹

⁵⁴⁷ Murat Batı, Turgay Münyas, “Dünya Finans Piyasalarında Finansal Türevlerin Verilerle Analizi”, <http://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=20564&arananKey=türev> (28.06.2013)

⁵⁴⁸ Yıldırım, s. 40.

⁵⁴⁹ Osman Başbilici, “Uluslararası Muhasebe Standardına Göre Türev Ürünlerin Muhasebeleştirilmesi”, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2006), s. 87.

⁵⁵⁰ TMS 39, p.5

⁵⁵¹ TMS 39, p.9

- Belirli bir faiz oranında, finansal araç fiyatında, mal bedelinde, döviz kurunda, fiyat veya oran endeksinde, kredi derecesi veya kredi endeksinde ya da başka bir değişkende veya sözleşmenin taraflarından birine özgü olmayan finansal olmayan bir değişkende meydana gelen bir değişiklik karşısında değeri değişmektedir,
- Net bir başlangıç yatırımı gerektirmemekte veya piyasa koşullarındaki değişikliklere benzer tepki vermesi beklenen diğer türden sözleşmelere göre daha az bir net başlangıç yatırımı gerektirmektedir,
- Gelecek bir tarihte ödenecektir.

Tüm finansal araçlar (türev ürünleri dahil) ilk muhasebeleştirme aşamasında gerçeğe uygun değeri üzerinden ölçülür. Bir finansal araç için alınan veya verilen bedelin gerçeğe uygun değeri, işlem fiyatı veya diğer piyasa fiyatları dikkate alınarak belirlenmektedir. TMS / TFRS'ye göre finansal varlıkların sonraki ölçümleri, varlık türüne göre değil, işletmenin elde tutma niyetine bağlı olarak yapılmaktadır. Buna göre türev ürünler gerçeğe uygun değer farkı kâr veya zarara yansıtılan finansal varlık grubu dışında bir başka grupta yeniden sınıflandırılmaz.⁵⁵² Gerçeğe uygun değer farkı kâr veya zarara yansıtılan olarak sınıflandırılan finansal varlıklara ait kazanç veya kayıp, kâr ya da zararda muhasebeleştirilir.

Türev ürünlerle ilgili kazanç ve kayıpların kayda alınmasında “ihtiyatlılık”, gelir ve giderlerin ilgili oldukları dönemle ilişkilendirilmesinde “dönemsellik”, mali olaylara ilişkin muhasebe kayıtlarının yapılmasında “özün önceliği” kavramlarından yararlanır.⁵⁵³ İşletmeler sayılan bu kavramlardan hareketle gelir veya gider tahakkuk yapabilirler.

Gelir tahakkukları vergi kanunları açısından henüz gerçekleşmemiş bir gelir niteliği taşıdığından ilgili hesap dönemi içerisinde dikkate alınmayıp vergi matrahından indirim konusu yapılacaktır. Bu durum geçici olup, gelecek dönemlerde vergilendirilecek bir vergi farkı oluştuğundan bilançoda “uzun vadeli yükümlülükler”

⁵⁵² Bodur, s. 20.

⁵⁵³ Remzi Örtten, İpek Örtten, *Türev Finansal Araçlar ve Muhasebe Uygulamaları, 1.Baskı*, Ankara: Gazi Kitabevi, 2001, s. 23.

bölümünün “ertelenmiş vergi borcu” kısmında yer alır. Gider tahakkukları ise vergi kanunları açısından henüz gerçekleşmemiş bir gider niteliği taşıdığından ilgili hesap dönemi içerisinde dikkate alınmayıp vergi matrahına ilave yapılacaktır. Bu durum geçici olup, gelecek dönemlerde indirilebilecek bir vergi farkı olduğundan bilançoda “duran varlıklar” bölümünün “ertelenmiş vergi varlığı” kısmında yer alır.

4.17.VARLIK YA DA BORCUN İLK MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

Türkiye Muhasebe Standartlarına göre, bir varlık veya borcun ilk muhasebeleştirilmesinde geçici bir fark meydana gelebilir; örneğin bir varlığın maliyetinin kısmen veya tamamen vergi mevzuatına göre indirim konusu yapılamayacak olması halinde böyle bir durum söz konusudur. Bu tür geçici farkların muhasebeleştirme yöntemi söz konusu varlığın ilk muhasebeleştirilmesine yol açan işlemin niteliğine bağlıdır.⁵⁵⁴

- Bir işletme birleşmesinde, eğer işletme herhangi bir ertelenmiş vergi borcu veya vergi varlığı muhasebeleştirir ve bu da şerefliyi veya edinimin maliyetinden, devralanın sahiplendiği, devrolanın belirlenebilir varlıkları ve üstlenilen borçları ile koşullu borçlarının elde etme tarihindeki net gerçeğe uygun değerleri çıkarıldıktan sonra kalan tutarı etkilerse,
- Eğer işlem muhasebe kârını veya vergiye tabi kârı ya da her ikisini birden etkiler, işletme ertelenmiş vergi borcu veya varlığı muhasebeleştirir ve bundan kaynaklanan ertelenmiş vergi gideri veya gelirini de gelir tablosuna yansıtırsa,
- Eğer işlem bir işletme birleşmesi değilse ve ne muhasebe kârını ne de vergiye tabi kârı etkilemiyorsa, işletme oluşan ertelenmiş vergi borcunu veya varlığını muhasebeleştirir ve varlık veya borcun defter değerini de aynı tutar kadar düzeltirse. Bu tür düzeltmeler finansal tabloları daha az şeffaf hale getirirler. O nedenle bu Standart, bir işletmenin, ilk muhasebeleştirmede veya sonraki değişikliklerde (aşağıdaki örneğe bakınız) ortaya çıkan ertelenmiş vergi borcu veya varlığı muhasebeleştirmesine izin vermez. Buna ek olarak, daha önceden muhasebeleştirilmemiş olan

⁵⁵⁴ TMS 12, p.22

ertelenmiş vergi borcu veya varlığında bir varlığın amortismanına tabi tutulması nedeniyle daha sonra meydana gelen değişiklikler de muhasebeleştirilmez.

Standarda göre şerefiyenin ilk muhasebeleştirilmesi sırasında meydana gelen geçici farklar nedeniyle ertelenmiş vergi yükümlülüğü, oluşmaları ne muhasebe kârını ne de vergiye tabi kârı (mali zarar) etkilemeyen işlemler sonucunda oluşan bir varlık veya borcun ilk muhasebeleştirilmesi sırasında meydana gelen geçici farklar ve işletme birleşmesi niteliğinde olmayan işlemler sonucunda oluşan bir varlık veya borcun ilk muhasebeleştirilmesi sırasında meydana gelen geçici farklar için ise ertelenmiş vergi yükümlülüğü veya ertelenmiş vergi varlığı muhasebeleştirilemeyecektir.⁵⁵⁵ İşletme, oluşan ertelenmiş vergi borcunu muhasebeleştirir ve borcun defter değerini de aynı tutar kadar düzeltirse, bu tür düzeltmeler finansal tabloları daha az şeffaf hale getirmektedir. O nedenle standart bir işletmenin, ilk muhasebeleştirmede veya sonraki değişikliklerde ortaya çıkan ertelenmiş vergi borcunun veya varlığının muhasebeleştirilmesine izin vermez.⁵⁵⁶

Örnek:

Accuro Yangın Söndürme Sistemleri Ltd.Şti. maliyeti 50.000,00 TL olan bir varlığı beş yıllık ekonomik ömrü boyunca kullanmayı, bu sürenin bitiminde de sıfır olan kalıntı değeri ile elden çıkarmayı planlamıştır. Yürürlükte olan kurumlar vergisi oranı %20'dir. Amortisman, vergi mevzuatına göre gider yazılamamaktadır. Elden çıkarma sonucunda oluşacak satış kârı veya zararı da vergiye tabi kâr veya mali zararın tespitinde dikkate alınamayacaktır.

İşletme bu varlığın defter değerini geri kazanmaya başladığında 50.000,00 TL tutarında vergiye tabi kâr elde edecek ve 10.000,00 TL tutarında da vergi ödeyecektir. İşletme varlığın ilk muhasebeleştirilmesinde ortaya çıktığı için 10.000,00 TL tutarındaki ertelenmiş vergi borcunu muhasebeleştirmez.

⁵⁵⁵ Şişman, "TMS-12 Gelir Vergileri Standardı'nın Analizi", s. 50.

⁵⁵⁶ Bedri, s. 54.

Bir sonraki yıl, varlığın defter değeri 40.000,00 TL olacaktır. İşletme 40.000,00 TL tutarında vergiye tabi kâr elde ettiğinde 8.000,00 TL tutarında vergi ödeyecektir. İşletme, varlığın ilk muhasebeleştirilmesi ile ilgili olduğu için 8.000,00 TL için de ertelenmiş vergi borcu muhasebeleştirmez.

4.18.VARLIKLARIN GERÇEĞE UYGUN DEĞER VEYA YENİDEN DEĞERLEMESİ

TMS 12 madde 18 geçici farkları tanımlamış olup, buna göre varlıkların yeniden değerlendirildiği ancak, vergisel açıdan buna eşit bir değerlemenin yapılmadığı bir durumda geçici fark ortaya çıkmaktadır.

Türkiye Finansal Raporlama Standartları bazı kalemlerin diğer kapsamlı gelirden muhasebeleştirilmesini gerektirir veya muhasebeleştirilmesine izin verir.⁵⁵⁷ Buna göre yeniden değerlendirme nedeniyle maddi duran varlıkların defter değerlerinde meydana gelen değişiklikler kâr zararda muhasebeleşmeyip, kapsamlı gelirden muhasebeleştirilir ve kapsamlı gelir tablosunda raporlanır.

TMS 16 Maddi Duran Varlıklar Standardı bir işletmenin vergi kanunlarında öngörülmemiş bir yeniden değerlendirme yapmış olması halinde varlıklarının yeniden değerlendirilmiş tutarları üzerinden ayrılan amortismanı veya itfa payları ile bunların maliyet bedelleri üzerinden ayrılmış olan amortisman ve itfa payları arasındaki farka eşit olan yeniden değerlendirme fonunu her yıl dağıtılmamış kârlara aktararak aktarmayacağı konusunda bir düzenleme yapmamıştır. Eğer işletme böyle bir aktarma yaparsa, aktarılan tutar bu tutarla ilgili ertelenmiş vergi hariç olarak belirlenir. Maddi duran varlıkların elden çıkarılmasında dağıtılmamış kârlara yapılan aktarımlarda da aynı şekilde hareket edilir.⁵⁵⁸

Yeniden değerlendirilmiş tutar, yeniden değerlendirme tarihindeki gerçeğe uygun değerinden, müteakip birikmiş amortisman ve müteakip birikmiş değer düşüklüğü zararlarının indirilmesi suretiyle bulunan değerdir.⁵⁵⁹ Yeniden değerlemelerin sıklığı,

⁵⁵⁷ TMS 12, p.62

⁵⁵⁸ TMS 12, p.64

⁵⁵⁹ Süleyman Yükçü, Yılmaz İçerli, "TMS 16 Maddi Duran Varlıklar Standardına İlişkin Uygulamaları Örneği," *İSMMM Mali Çözüm Dergisi*, Sayı 82 (Temmuz – Ağustos, 2007), s. 19.

yeniden değerlendirme konusu maddi duran varlık kalemlerinin gerçeğe uygun değerlerindeki değişimlerine bağlıdır. Yeniden değerlendirilen varlığın gerçeğe uygun değerinin defter değerinden önemli ölçüde farklılaşması durumunda, varlığın tekrar yeniden değerlendirilmesi gerekir.⁵⁶⁰

4.18.1.Varlıkların Gerçeğe Uygun Değer veya Yeniden Değerlenmesi ve Ertelenmiş Vergi Borcu

TFRS'ler bazı varlıkların gerçeğe uygun değerden gösterilmelerine ya da bunlar için yeniden değerlendirme yapılmasına izin vermekte ya da bu işlemi zorunlu kılmaktadır. Bazı yasal düzenlemelere göre, bir varlığın yeniden değerlemeye tabi tutulması veya diğer şekillerde değerinin yeniden belirlenerek gerçeğe uygun değerine yükseltilmesi cari dönemin vergiye tabi kârını (mali zararını) etkileyebilir. Sonuç olarak, varlığın vergiye esas değeri de arttırılır ve herhangi bir geçici fark doğmaz. Bazı diğer yasal düzenlemelerin olduğu ortamlarda ise, varlığın yeniden değerlendirilmesi veya değerinin yeniden belirlenmesi, bu işlemin yapıldığı dönemin vergiye tabi kârını etkilemez ve varlığın vergiye esas değerinde herhangi bir düzeltme yapılmaz. Buna rağmen, defter değerinin gelecekte geri kazanılması yoluyla işletmeye vergiye tabi ekonomik fayda girişi olacaktır, ancak vergi açısından indirilebilir olan tutar söz konusu olan ekonomik fayda tutarından farklı olacaktır. Bu durumda, yeniden değerlendirilen varlığın defter değeri ile vergiye esas değeri arasındaki fark geçici bir farktır ve geçici vergi borcu veya geçici vergi alacağı doğurur. Bu durum, aşağıdaki durumların varlığında da geçerlidir:⁵⁶¹

- İşletme ilgili varlığı elden çıkarmak niyetinde değildir. Bu nedenle yeniden değerlendirilmiş defter değeri, varlığın işletmede kullanılması ile gelecek dönemlerde yaratılacak vergiye tabi gelir şeklinde geri kazanılacak bu tutar da, vergi mevzuatına göre ileriki yıllarda gider yazılabilecek olan amortisman tutarından daha fazla olacaktır,

⁵⁶⁰ Birgül Erdoğan, “Vergi Kanunları ve Muhasebe Standartları Açısından Maddi Duran Varlıklar Hesap Grubunun Karşılaştırılması”, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2010), s. 83.

⁵⁶¹ TMS 12, p.20

- Satış halinde, satıştan elde edilen tutar benzer bir varlığın satın alınmasında kullanılırsa, değer artışından elde edilen kazancın vergisi ertelenmiş olacaktır. Böyle durumlarda, satın alınan benzer varlığın satışı veya işletmede kullanımı sonucunda, vergi ödenecek hale gelecektir.

Vergisel açıdan ve muhasebe ilkeleri açısından varlığın değeriyle ilgili farklılıklar geçici farkları doğurur. Bazı varlıkların gerçeğe uygun değere yükseltilmesine yasal olarak izin verilmemekte, muhasebe ilkeleri ise bazı varlıkların gerçeğe uygun değerden gösterilmelerini ya da bunlar için yeniden değerlendirme yapılmasını uygun görmektedir. Varlığın gerçeğe uygun değeri üzerinden amortisman ayırma yoluyla gelecekte sağlanacak ekonomik menfaatler, vergi amaçlı amortisman ayırma yoluyla sağlanacak ekonomik menfaatlerden daha yüksek olduğundan ertelenmiş vergi yükümlülüğü oluşacaktır.⁵⁶²

Örnek:

Konsan Giyim Ürünleri Sanayi ve Ticaret A.Ş.’nin aktifine kayıtlı binanın vergi değeri 600.000,00 TL’dir. İşletmenin 31.12.2011 tarihinde yapmış olduğu tespit binanın gerçeğe uygun değerinin 750.000,00 TL olduğu tespit edilmiştir. (Vergi oranı %20 olup, amortisman örneğimizde ihmal edilmiştir)

$750.000,00 - 600.000,00 = 150.000,00$ TL vergilendirilebilir geçici fark oluşturmaktadır. Buna göre 2011 yılı için ertelenmiş vergi borcu = $150.000,00$ TL x %20 = $30.000,00$ TL olacaktır ve TMS kapsamında düzenlenecek finansal durum tablosunda “Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar” veya “Uzun Vadeli Yükümlülükler” kapsamında raporlanacaktır.

⁵⁶² Ayanoğlu, “12 Nolu Uluslararası Muhasebe Standardı, Kurumlar (Gelir) Vergisinin Muhasebesi ve Türkiye’de Uygulanabilirliği”, s. 93.

Muhasebe kaydı ise:

xx / xx / xxxx

559 – Ertelenmiş Vergi Gelir (Gider) Etkisi (±)	30.000,00	
489 – Ertelenmiş Vergi Borcu		30.000,00

Binaların kayıtlı değeri ile makul değeri arasındaki fark, binanın satılması ile ya da binanın amortisman yoluyla itfa edilmesi sonucunda ortadan kalkacaktır. Ya da makul değerle değerlendirilmiş binanın satışı düşünülmesi dahi kullanım sonucu şirkete gelir yaratacağı ve vergi ödeneceği düşünüldüğünde fark üzerinden ertelenmiş vergi hesaplanması gereği açıktır.⁵⁶³

4.18.2.Varlıkların Gerçeğe Uygun Değer veya Yeniden Değerlenmesi ve Ertelenmiş Vergi Alacağı

Bazı varlıklar gerçeğe uygun değerleri ile gösterilebilir ya da bunlar için yeniden değerlendirme yapılabilir ancak vergisel açıdan buna eşit bir düzeltme yapılamamış olabilir. Bir varlığın vergiye esas değerinin o varlığın defter değerini aştığı bu gibi durumlarda indirilebilir geçici fark ortaya çıkar.⁵⁶⁴

Varlıkların defter değerini gerçeğe uygun şekilde güncelleştirildiğinde, vergi mevzuatı varlıkların bazılarında bu işlemi yapmamıza olanak tanımaktadır. Buna örnek olarak; yeniden değerlendirme işlemi verilmektedir. Yeniden değerlendirme yapıldığında varlığın vergiye tabi kârın hesaplanmasında, yeniden değerlendirmeden aynı şekilde etkilendiği için geçici fark oluşmamaktadır. Bunun yanında vergi mevzuatı, bazı varlıkların güncel değerlerini hesaplarken, muhasebe ilkelerine uygun şekilde gerçeğe uygun değerine yükselttiğinde vergi açısından bu daha yüksek bir değer olarak dikkate alınabilmekte; bu durumda geçici fark ortaya çıkmaktadır. İşte bu oluşan geçici fark sonucunda varlığın gerçeğe uygun değeri üzerinden amortisman ayırma yoluyla gelecekte sağlanacak ekonomik menfaatler, vergi amaçlı amortisman ayırma yoluyla

⁵⁶³ Bedri, s. 52.

⁵⁶⁴ TMS 12, p.26

sağlanacak ekonomik menfaatlerden daha az olduğundan ertelenmiş vergi alacağı ortaya çıkacaktır.⁵⁶⁵

Örnek:

Konsan Giyim Ürünleri Sanayi ve Ticaret A.Ş.’nin aktifine kayıtlı binanın vergi değeri 31.12.2011 tarihi itibarıyla 750.000,00 TL idi. İşletmenin 31.12.2012 tarihinde yapmış olduğu tespitte binanın gerçeğe uygun değerinin 700.000,00 TL olduğu tespit edilmiştir. (Vergi oranı %20 olup, amortisman örneğimizde ihmal edilmiştir)

$750.000,00 - 700.000,00 = 50.000,00$ TL indirilebilir geçici fark oluşturmaktadır. Buna göre 2012 yılı için ertelenmiş vergi alacağı = $50.000,00$ TL x %20 = $10.000,00$ TL olacaktır ve TMS kapsamında düzenlenecek finansal durum tablosunda “Duran Varlıklar” veya “Cari Olmayan Varlıklar” kapsamında raporlanacaktır.

Muhasebe kaydı ise:

xx / xx / xxxx

289 – Ertelenmiş Vergi Varlığı	10.000,00	
559 – Ertelenmiş Vergi Gelir (Gider) Etkisi (±)		10.000,00

4.19.REESKONT (İTFA ETME) HESAPLAMASI VE UYGULAMASI

Muhasebe kuramında dönemsellik kavramı, işletmelerin sınırsız sayılan yaşam sürelerinin sınırlı uzunlukta belli dönemlere bölünmesi ve her dönemin faaliyet sonuçlarının diğer dönemlerden ayrı olarak tespit edilmesini ifade eder. Dolayısıyla, faaliyet sonuçları ilgili olduğu vergilendirme döneminde değerlendirilir. İşletmelerin faaliyetleri neticesinde gerçekleşen gelir ve giderlerin tahakkuk esasına göre

⁵⁶⁵ Bedri, s. 67.

muhasebeleştirilmesi; hâsılat, gelir ve kârların aynı döneme ait maliyet, gider ve zararlarla karşılaştırılması bu kavramın gereğidir.

Dönemsellik kavramının bir sonucu olarak reeskontu; senede bağlı alacak ve borç tutarı içinde yer alan veya aldığı varsayılan vade farkının ayıklanıp ilgili olduğu vergilendirme dönemine aktarılmasını sağlayan bir değerlendirme hükmü olarak tanımlamak mümkündür.⁵⁶⁶

4.19.1. Türk Vergi Mevzuatı Kapsamında Reeskont Uygulaması

Fransızca "reescompte" den gelir. Reeskont işlemi, vadesi gelmemiş senede bağlı alacak ve borçların, değerlendirme günündeki gerçek değerlerinin bulunması suretiyle bilançoda yapılan bir düzeltme işlemidir.⁵⁶⁷ Başka bir tanımlamada ise, senede bağlı alacak ve borçlarda, ilgili tutarların bir bölümünü teşkil eden vade farkının değerlendirme günü itibarı ile belirlenerek, izleyen döneme aktarılması işlemine "Reeskont" adı verilmektedir.⁵⁶⁸ Kısacası, reeskont alacak ve borç senetlerinin değerlendirme günündeki değerlerine indirgenmesi işlemidir.⁵⁶⁹ Dikkat edildiği üzere her üç tanımda reeskont işleminin senede bağlı alacak ve borçlara uygulanması gerektiğini ve ilgili senedin bugünkü değerine indirgenmesini söylemektedir.

Reeskont, işletmenin tahakkuk eden gelir veya gider unsurlarının bu dönemlerle ilgili olmayan kısımlarının dönemsellik kavramı gereği ayrıştırılmasıdır.⁵⁷⁰ Dönemsellik kavramı vergi kanunları açısından da vergi gelirlerinin beyanında esas alınan kavramlardandır. GVK'nın 38-39. maddeleri ve KVK'nın 6. maddesi dönemsellik ilkesine vurgu yapmıştır. VUK'a göre reeskont işlemleri de dönemsellik

⁵⁶⁶ Mehmet Emek Kurt, "Reeskont İşlemleri ve Özellikli Hususlar," *Yaklaşım Yayınları Dergisi*, Sayı 229 (Ocak, 2012), s. 115.

⁵⁶⁷ Dursun Arıkboğa, Necdet Sağlam, *Muhasebe Uygulamaları, 1.Baskı*, Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayınları, 2012, s. 26.

⁵⁶⁸ Salim Karadeniz, "Alacak ve Borçlarda Reeskont Müessesesi," *Yaklaşım Yayınları Dergisi*, Sayı 230 (Şubat, 2012), s. 74.

⁵⁶⁹ Barış Sipahi, "Alacak ve Borç Senetlerinde Reeskont", <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/.../25-61%20BARIŞ%20SİPAHİ.doc> (29.06.2013)

⁵⁷⁰ Yusuf Sürmen, *Muhasebe 2, 1.Baskı*, Trabzon: Akademi Kitapevi, 2006, s. 90.

ilkesinin sonucu olarak gelir ve gider hesaplarının ilgili dönemle ilişkilendirilmesi işlemidir.⁵⁷¹

Bilindiği üzere, VUK'un iktisadi işletmelere dahil alacak ve borçların değerlendirilmesinin düzenlendiği 281 ve 285. maddelerinde aynı zamanda bu alacak ve borç senetlerine ilişkin reeskont uygulaması da düzenlenmiştir.⁵⁷² Alacakların nasıl değerlendirilmesi gerektiği VUK'un 281. maddesinde; "Alacaklar mukayyet değerleriyle değerlendirilir. Mevduat veya kredi sözleşmelerine müstenit alacaklar değerlendirme gününe kadar hesaplanacak faizleriyle birlikte dikkate alınır. Vadesi gelmemiş olan senede bağlı alacaklar değerlendirme gününün kıymetine irca olunabilir. Bu takdirde, senette faiz nispeti açıklanmış ise bu nispet, açıklanmamışsa Cumhuriyet Merkez Bankasının resmi iskonto haddi uygulanır. Bankalar ve bankerler ile sigorta şirketleri alacaklarını ya Cumhuriyet Merkez Bankasının resmi iskonto haddi veya muamelelerinde uyguladıkları faiz haddi ile, değerlendirme günü kıymetine irca ederler."

Borçların nasıl değerlendirilmesi gerektiği VUK'un 285. maddesinde; "Borçlar mukayyet değerleriyle değerlendirilir. Mevduat veya kredi sözleşmelerine müstenit borçlar değerlendirme gününe kadar hesaplanacak faizleriyle birlikte dikkate alınır. Vadesi gelmemiş olan senede bağlı 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."

Alacak senetlerini değerlendirme gününün kıymetine irca eden mükellefler, borç senetlerini de aynı şekilde işleme tabi tutmak zorundadırlar.⁵⁷³

VUK'un 280. maddesinde ise, yabancı para cinsinden olan senetli alacak ve borçların değerlendirilmesi açıklanmıştır. "Bu madde hükmü yabancı para ile olan senetli veya senetsiz alacaklar ve borçlar hakkında da caridir. Bunlardan vadesi gelmemiş

⁵⁷¹ Fatih Gündüz, "Vergi Usul Kanun'na Göre Alacak ve Borç Senetlerinde Reeskont", <http://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=13333> (30.06.2013)

⁵⁷² Karadeniz, s. 74.

⁵⁷³ 3239 Sayılı Kanun'un 22. Maddesiyle Eklenen Fıkra

senede bağı alacak ve borçlar, bu Kanun'un 281 ve 285. maddeleri uyarınca değerleme günü kıymetine irca edilebilir. Ancak senette faiz oranının yazılı olmadığı durumlarda değerleme gününde geçerli olan Londra Bankalar Arası Faiz Oranı (LİBOR) esas alınır.”

Kanun'un öngördüğü şekilde senede bağı TL ve yabancı para cinsinden olan alacak ve borçların değerleme gününün kıymetine icra edilmesi işlemine reeskont işlemi denilmektedir. Dolayısıyla, reeskont işlemi, alacak ve borç senetlerini mukayyet değerlerinden, vadelerine ve faiz oranına göre değışen, bir meblağı düşmek suretiyle net bugünkü değere ulaşılması veya senede bağı alacak ve borç tutarı içinde yer alan veya aldığı varsayılan vade farkının ayıklanıp ilgili olduğu döneme aktarılması şeklinde tanımlayabiliriz. Yeniden tespit edilen değıer de VUK'un 264. maddesinde “tasarruf değeri” olarak tanımlanmıştır.⁵⁷⁴

Reeskont işlemi sadece senetli alacak ve borçlar için uygulanmakta iken 64 No.lu VUK sirküsü ile artık vadeli çeklerde kapsam içine alınmıştır.⁵⁷⁵ Dönem sonlarında işletmenin senetli alacakları bulunması halinde, bunlar için reeskont işlemi isteğıe bağı olarak yapılabilmektedir. Bu işlem neticesinde işletme tahakkuk etmemiş olan faiz tutarı kadar bir gider raporlayarak kârı azaltmaktadır.⁵⁷⁶ Diğıer taraftan, alacak senetlerine ve çeklerine reeskont uygulayan mükellefler, borç senetlerine de reeskont uygulamak durumundadırlar.⁵⁷⁷ Yalnızca alacak senetleri ve çeklerine reeskont işlemine tabi tutup, borç senetleri ve çeklerine uygulanmaması mümkün değıildir.⁵⁷⁸

Alacak ve borçların reeskonta tabi olmasının şartları aşığıdaki gibidir.⁵⁷⁹

- Alacak ve borcun senet veya çeke bağı bağı olması,
- Senedin veya çekin vadeli olması,
- Değıerleme gününde senedin veya çekin vadesinin gelmemiş olması,
- Alacak veya borç senedinin / çekinin envantere kayıtlı olması.

⁵⁷⁴ Kurt, s. 116.

⁵⁷⁵ 64 No.lu Vergi Usul Kanunu Sirküsü, 30.04.2013 Tarih ve VUK-64/2013-9 Sayı

⁵⁷⁶ Selvi, Fatih Yılmaz, Sarioğılu, “Kredili Satışların Muhasebeleştirilmesi ve Raporlanmasının UFRS ve VUK Açısından Karşılaştırması”, s. 35.

⁵⁷⁷ Karadeniz, s. 75.

⁵⁷⁸ Kurt, s. 117

⁵⁷⁹ Gündüz.

Reeskont işlemini yapabilecek mükellefler, ticari ve zirai kazanç sahibi gelir vergisi mükellefleri ile kurumlar vergisi mükellefleridir.

Reeskont işlemlerinde uygulanacak faiz oranı hakkında VUK'un 281. ve 285. maddelerinde senedin üzerinde faiz yazılı ise söz konusu faiz tutarının dikkate alınması gerektiği belirtilmiştir. Şayet senet üzerinde faiz yazılı değilse, Merkez Bankası'nın resmi iskonto tutarının uygulanacağı belirtilmiştir.⁵⁸⁰

Maliye Bakanlığı'nca yayımlanan 238 Seri No.lu VUK Genel Tebliği'nde reeskont işlemleri örneklerle açıklanmış ve reeskont işlemlerinde iç iskonto yönteminin uygulanması gerektiği belirtilmiştir. Ayrıca T.C. Merkez Bankası'nca yıl sonu itibariyle belirlenecek kısa vadeli faiz oranının reeskont işlemlerinde dikkate alınması gerektiği belirtilmiştir. İç iskonto formülü ise aşağıdaki gibidir:

$$\text{İç İskonto Formülü: } F = A - [A \times 360 / (360 + (N \times T))]$$

- F = Reeskont tutarı,
- A = Senedin nominal değeri,
- N = İç iskonto faiz oranı,
- T = Senedin vadesine kalan gün sayısı.

Örnek:

İşletme nominal değeri 200.000,00 TL değerinde olan 200 gün vadeli (vadesine 31.12.2012 tarihinden itibaren 200 gün kalmış) bir senet almıştır. İç iskonto faiz oranı %15 olup, 31.12.2012 tarihi itibariyle hesaplanması gereken reeskont tutarı ve yapılması gereken muhasebe kayıtları aşağıdaki gibidir:

$$\text{Reeskont tutarı} = 200.000,00 - [200.000,00 \times 360 / (360 + (0,15 \times 200))]$$

$$\text{Reeskont tutarı} = 200.000,00 - 184.615,38$$

$$\text{Reeskont tutarı} = 15.384,62 \text{ TL olacaktır.}$$

⁵⁸⁰ Gündüz.

Muhasebe kaydı ise:

31 / 12 / 2012

657 – Reeskont Faiz Giderleri	15.384,62	
122 – Alacak Senetleri Reeskontu		15.384,62

İşletme 31.12.2012 tarihinde “657 – Reeskont Faiz Giderleri” hesabını “690 – Dönem Kârı veya Zararı” hesabıyla karşılaştırıp kapatacaktır. İzleyen vergilendirme döneminin başında ise işletme “122 – Alacak Senetleri Reeskont” hesabını “647 – Reeskont Faiz Gelirleri” hesabıyla karşılaştırıp kapatacaktır.

4.19.2. Türkiye Muhasebe Standartları Kapsamında İtfa Uygulaması

Türkiye Muhasebe Standartlarında reeskont uygulaması, VUK’ dan daha geniş kapsamda ele alınmıştır. Vergi mevzuatından farklı olarak TMS’ de iskonto işleminde senede bağlanma koşulu aranmamıştır.⁵⁸¹ Muhasebe Standartlarına göre tüm alacak ve borçlar için reeskont uygulaması yapabilmek mümkündür.⁵⁸²

TMS 39’da finansal araç, bir işletmenin finansal varlığında ve diğer bir işletmenin finansal borcunda veya öz kaynağa dayalı finansal aracında artışa sebep olan bir sözleşme olarak tanımlanmaktadır. Nakit, vadeli ve vadesiz mevduatlar, çek ve senet gibi ticari belgeler, finansal kiralama, krediler ve alacaklar, sigorta sözleşmeleri kapsamındaki sigorta riskinden kaynaklanan haklar ve yükümlülükler, emeklilik sözleşmesi kapsamındaki çalışan hakları ve yükümlülükleri, borç ve öz kaynak senetleri, menkul kıymetler ve türev ürünler finansal araçlara örnek olarak verilebilmektedir.⁵⁸³

39 no’lu standarda göre ise, tüm ticari alacaklar ve ticari borçlar ister senede bağlı olsun, ister olmasın ilk muhasebeleştirme sırasında gerçeğe uygun değerleri

⁵⁸¹ Bozdağ, s. 36.

⁵⁸² Engin Dinç, “Türkiye Muhasebe Standartları ve Vergi Kuralları Açısından Ticari Borç ve Ticari Alacakların Muhasebeleştirilmesi ve Değerlemesi,” *İSMMMÖ Mali Çözüm Dergisi*, Sayı 90 (Kasım – Aralık, 2008), s. 73.

⁵⁸³ İstanbul Ticaret Üniversitesi, s. 399.

üzerinden muhasebeleştirilmeli, ilk kayıttan sonra ise etkin faiz oranı kullanılarak itfa edilmiş maliyet bedelleri üzerinden değerlendirilmelidir. Bu durumda vade farkı içersin veya içermesin tüm alacak ve borçlar reeskonta tabi tutulmalıdır.⁵⁸⁴

Finansal varlık veya borcun ilk ölçümleri gerçeğe uygun değerinden ölçülmektedir. Gerçeğe uygun değer farkı kâr veya zarara yansıtılmayan finansal varlık veya finansal borçların ilk muhasebeleştirilmesi sırasında, ilgili finansal varlığın elde edilmesi veya finansal borcun yüklenimi ile doğrudan ilişkilendirilebilen işlem maliyetleri de söz konusu gerçeğe uygun değere ilave edilmektedir.⁵⁸⁵

TFRS 9 standardı uyarınca finansal varlık ve finansal borçların, mali tablolarda itfa edilmiş değerleri üzerinden gösterilmesini belirtmektedir.⁵⁸⁶ Ayrıca, reeskont uygulamasında TMS, iç iskonto yöntemi yerine etkin faiz yönteminin uygulanmasını zorunlu tutmaktadır.⁵⁸⁷ Etkin faiz yöntemi ise finansal varlık veya borcun (veya bir finansal varlık veya borç grubunun) itfa edilmiş maliyetlerinin hesaplanması ve ilgili faiz gelir veya giderlerinin ilişkili olduğu döneme dağıtılması yöntemidir.⁵⁸⁸

Finansal varlık veya finansal borcun etkin faiz yöntemiyle hesaplanan itfa edilmiş maliyeti ise 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 (doğrudan doğruya veya bir karşılık hesabı kullanılarak) sonra geriye kalan tutardır.⁵⁸⁹

Etkin faiz oranı, finans matematiğinde efektif faiz oranı olarak bilinmekte ve formülü $t: (1 + r / c)^c$ olarak kullanılmaktadır.⁵⁹⁰

⁵⁸⁴ İstanbul Ticaret Üniversitesi, s. 413.

⁵⁸⁵ TMS 39, p.43

⁵⁸⁶ TFRS 9 (2011 Versiyonu) Finansal Araçlar, 27.04.2010 Tarih ve 27564 Sayılı Resmi Gazete

⁵⁸⁷ Dinç, s. 75.

⁵⁸⁸ TMS 39, p.9

⁵⁸⁹ TMS 39, p.9

⁵⁹⁰ Zehra Başkaya, Alper Değer, *Finans Matematiği, 2.Baskı*, Bursa: Ekin Kitapevi, 2003, s. 68.

Krediler ve ticari alacaklar, doğrudan borç vermek ya da mal veya hizmet satmak sureti ile oluşan ve aktif bir piyasada kayıtlı olmayan varlıklardır. Bu varlıklar belirli ya da sabit ödemeleri olan varlıklar olup, ödeme vadelerinin önceden belirlenmiş olma şartı bulunmamaktadır.⁵⁹¹ Bir işletme bilanço tarihi itibarıyla elinde bulundurduğu ticari alacak ve borçları itfa edilmiş maliyet değeri ile bilançoya almak zorundadır.⁵⁹² Alacaklara reeskont uygulamadan önce alacakların tahsil edilme imkanı bakımından incelenmesi gerekmektedir. Şüpheli alacak çalışması yapıldıktan sonra kalan bakiye üzerinden reeskont çalışması yapılmalıdır.⁵⁹³

Aynı zamanda işletmeler vadeli çekler ve vadeli senetler içinde reeskont uygulaması yapması gerekmektedir. Çünkü standartların özünde bilanço gününde işletmenin gerçek durumunun tespit edilmesi yatmaktadır.

Örnek:⁵⁹⁴

Yıllık mali tablo düzenleyen bir işletme peşin değeri 800.000,00 TL olan bir malı 6 ay vadeli olarak 880.000,00 TL'ye senetli olarak 01 Kasım 2006 da satmıştır. Bu olayda, etkin faiz oranı şu şekilde hesaplanır:

$$t: (1 + r / c)^c - 1$$

t: etkin faiz oranı

r: nominal faiz

$$r: 80.000,00 / 800.000,00 = 0,10 \times 2 = 0,20$$

$$r: (\text{vade farkı} / \text{peşin değer}) \times \text{periyot sayısı (c)}$$

c: yılda hesap edilen periyot sayısı

$$c: 12 \text{ ay} / 6 \text{ ay} : 2 \text{ periyot}$$

⁵⁹¹ İstanbul Ticaret Üniversitesi, s. 405.

⁵⁹² Mısırlıoğlu, "Türkiye Muhasebe Standartları'na Göre Finansal Araçların Muhasebeleştirilmesi," *İSMMMO Mali Çözüm Dergisi*, Sayı 86 (Mart – Nisan, 2008), s. 73.

⁵⁹³ Serkan Terzi, İlker Kıymetli Şen, Filiz Bülbül, "UFRS'ye Göre Cari Dönem Bilanço ve Gelir Tablosunun Hazırlanması," *İSMMMO Mali Çözüm Dergisi*, Sayı 90 (Kasım – Aralık, 2008), s. 111.

⁵⁹⁴ Dinç, s. 80.

Buna göre:

$$t: (1 + 0,20 / 2) 2 - 1$$

t: 0,21 olarak bulunur. İşletme bu oranı kullanarak alacağın vadedeki değerinin bilanço tarihi (31.12.2006) itibariyle itfa edilmiş maliyetini hesaplamalıdır.

$$\text{İtfa edilmiş maliyet: itibari değer} / (1 + i) n$$

$$n: \text{vadeye kadar gün (ay) sayısı} / \text{yıldaki gün (ay) sayısı}$$

$$\text{İtfa edilmiş maliyet: } 880.000,00 / (1 + 0,21) 4 / 12 = 825.824,00 \text{ TL}$$

31.12.2006 tarihi itibariyle, işletmenin $880.000,00 - 825.824,00 = 54.176,00$ TL reeskont tutarı üzerinden gerekli düzeltme işlemlerini yapması gerekir.

İşletme vergi mevzuatı uyarınca alacak ve borç senetleri için reeskont ayırmamıştır. Bu kapsamda TMS ile vergi mevzuatı açısından hesaplanan ticari kâr ile mali kâr arasında 54.760,00 TL indirilebilir geçici fark oluşmaktadır. Buna göre 2006 yılı için ertelenmiş vergi alacağı = $54.760,00 \text{ TL} \times \%20 = 10.952,00 \text{ TL}$ olacaktır ve TMS kapsamında düzenlenecek finansal durum tablosunda “Duran Varlıklar” veya “Cari Olmayan Varlıklar” kapsamında raporlanacaktır.

Muhasebe kaydı ise:

xx / xx / xxxx

289 – Ertelenmiş Vergi Varlığı	10.952,00	
693 – Sürdürülen Faaliyetler Ertelenmiş Vergi Gelir Etkisi (+)		10.952,00

4.20.DAVA KARŞILIKLARI

Dava karşılıkları TMS 37 kapsamında değerlendirilmiştir. Bu standarda göre geçmiş bir olaydan kaynaklanan mevcut bir yükümlülüğün bulunması, bu yükümlülüğün yerine getirilmesi için ekonomik fayda içeren kaynakların işletmeden

çıkımlarının muhtemel olması ve bu tutarların güvenli bir biçimde tahmin edildiği sürece karşılık olarak kayıtlara alınmaktadır.

İşletme lehine açılmış ve gelecekte işletme aleyhine bir yükümlülük doğurması muhtemel davalarda ortaya çıkabilecek tazminat tutarı üzerinden bir karşılık ayırmak mümkündür. Vergi kanunlarında, bu tür tazminatların gider olarak yazılabileceği kabul edilmiş, ancak ödeme zorunlu şart olarak konulmuştur. Bu duruma muhasebe kurallarına göre karşılık ayrılmasına rağmen, ayrılan bu karşılık ödeme gerçekleşmediği için vergi kurallarınca gider olarak kabul edilemez.⁵⁹⁵

Vergi kanunlarına göre fiilen gider ödemesi yapılmayan dava karşılıkları, TMS kapsamında karşılık ayrılmak suretiyle giderleştirilebilir, bu da işletmenin ticari kârı ile mali kârı arasında indirilebilir geçici fark oluşturur ve ertelenmiş vergi varlığı meydana getirir.

⁵⁹⁵ Dinç, s. 35.

BÖLÜM 5. ERTELENMİŞ VERGİ İLE İLGİLİ ÖRNEK UYGULAMA

Çalışmamızın bu bölümünde ticari kâr ile muhasebe kârı arasında geçici farklara neden olan unsurların ertelenmiş vergi etkilerinin belirlenmesi ve muhasebeleştirilmesi örnek uygulama ile anlatılmaya çalışılacaktır.

Uygulama örneği, dönem bazlı uygulama modeline bir örnek olup, hatırlanacağı üzere dönem sonlarında VUK temelli raporlama yapılmakta olup, bu raporlamalar üzerine gerekli düzeltmeler yapılarak TFRS bazlı finansal tablolara ulaşılmaktadır. Bu modelde düzeltme esas söz konusu olup, bu düzeltmeler raporlama anlarında yapılmaktadır.

Çalışmamıza konu teşkil eden işletme yabancı sermayeli bir kuruluş olup, 2006 yılından itibaren ülkemizde inşaat ve taahhüt sektöründe faaliyet göstermektedir. Firma ismi çalışmamızda değiştirilerek verilmiş olup, VUK kapsamında hazırlanmış mali tabloları aşağıdaki gibidir.

**Tablo 5.1 Işıkönder Sanayi ve Ticaret A.Ş.'nin
31.12.2011 Tarihli Ayrıntılı Gelir Tablosu**

		31.12.2011	
		Cari Dönem	
A- BRÜT SATIŞLAR			16.274.653,23
1- Yurtiçi Satışlar	14.374.664,21		
2- Yurtdışı Satışlar	1.807.571,48		
3- Diğer Gelirler	92.417,54		
B- SATIŞ İNDİRİMLERİ (-)			-98.548,05
1- Satıştan İadeler (-)	-98.548,05		
C- NET SATIŞLAR			16.176.105,18
D- SATIŞLARIN MALİYETİ (-)			-12.816.890,13
1- Satılan Mamuller Maliyeti (-)	0,00		
2- Satılan Ticari Mallar Maliyeti (-)	-1.782.742,32		
3- Satılan Hizmet Maliyeti (-)	-11.034.147,81		
BRÜT SATIŞ KÂRI VEYA ZARARI			3.359.215,05
E- FAALİYET GİDERLERİ (-)			-2.390.837,07
1- Araştırma ve Geliştirme Giderleri (-)	-145.113,13		
2- Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri (-)	-541.601,40		
3- Genel Yönetim Giderleri (-)	-1.704.122,54		
FAALİYET KÂRI VEYA ZARARI			968.377,98
F- DİĞER FAALİYETLERDEN OLAĞAN GELİR VE KÂRLAR			446.170,16
3- Faiz Gelirleri	169.765,28		
6- Menkul Kıymet Satış Kârları	6.549,36		
7- Kambiyo Kârları	233.145,67		
10- Diğer Olağan Gelir ve Kârlar	36.709,85		
G- DİĞER FAALİYETLERDEN OLAĞAN GİD. VE ZARAR (-)			-255.128,39
2- Karşılık Giderleri (-)	-41.931,64		
4- Kambiyo Zararları (-)	-213.196,75		
H- FİNANSMAN GİDERLERİ (-)			-208.938,30
1- Kısa Vadeli Borçlanma Giderleri (-)	-208.938,30		
OLAĞAN KÂR VEYA ZARAR			950.481,45
I- OLAĞANDIŞI GELİR VE KÂRLAR			12.339,62
2- Diğer Olağandışı Gelir ve Kârlar	12.339,62		
J- OLAĞANDIŞI GİDER VE ZARARLAR (-)			-50.365,55
3- Diğer Olağandışı Gider ve Zararlar (-)	-50.365,55		
DÖNEM KÂRI VEYA ZARARI			912.455,52
K- DÖNEM KÂRI VERGİ VE DİĞER YASAL YÜKÜMLÜLÜK KARŞILIKLARI (-)			-190.735,88
DÖNEM NET KÂRI VEYA ZARARI			721.719,64

**Tablo 5.2 Işıkönder İnşaat Sanayi ve Ticaret A.Ş.'nin
31.12.2011 Tarihli Ayrıntılı Bilançosu (Aktif Varlıklar)**

AKTİF (VARLIKLAR)		31.12.2011 Cari Dönem
100	Kasa	23.479,45
101	Alınan Çekler	650.000,00
102	Bankalar	590.401,55
103	Verilen Çekler ve Ödeme Emirleri (-)	-344.003,96
110	Hisse Senetleri	45.402,00
111	Özel Kesim Tahvil, Senet ve Bonoları	239.013,19
120	Alıcılar	1.804.531,54
121	Alacak Senetleri	70.112,09
126	Verilen Depozito ve Teminatlar	25.000,00
128	Şüpheli Ticari Alacaklar	41.931,64
129	Şüpheli Ticari Alacaklar Karşılığı (-)	-41.931,64
136	Diğer Çeşitli Alacaklar	9.696,07
150	İlk Madde ve Malzeme	513.622,90
153	Ticari Mallar	492.732,92
157	Diğer Stoklar	71.400,95
159	Verilen Sipariş Avansları	152.920,44
170	Yıllara Yaygın İnşaat Maliyetleri	5.690.439,41
190	Devreden KDV	389.031,56
195	İş Avansları	243.779,69
DÖNEN VARLIKLAR TOPLAMI		10.667.561,80
250	Arazi ve Arsalar	50.000,00
252	Binalar	825.000,00
253	Tesis, Makina ve Cihazlar	695.410,13
254	Taşıtlar	924.581,17
255	Demirbaşlar	884.114,35
257	Birikmiş Amortismanlar (-)	-613.975,59
263	Araştırma ve Geliştirme Giderleri	24.685,92
264	Özel Maliyetler	47.994,46
268	Birikmiş Amortismanlar (-)	-37.725,85
280	Gelecek Yıllara Ait Giderler	18.654,10
295	Peşin Ödenen Vergiler ve Fonlar	119.541,67
DURAN VARLIKLAR TOPLAMI		2.938.280,36
AKTİF (VARLIKLAR) TOPLAMI		13.605.842,16

**Tablo 5.3 Işıkönder İnşaat Sanayi ve Ticaret A.Ş.’nin
31.12.2011 Tarihli Ayrıntılı Bilançosu (Pasif Kaynaklar)**

PASİF (KAYNAKLAR)		31.12.2011 Cari Dönem
300	Banka Kredileri	286.747,84
320	Satıcılar	1.201.712,70
329	Diğer Ticari Borçlar	5.240,80
335	Personele Borçlar	33.299,45
340	Alınan Sipariş Avansları	107.695,81
350	Yıllara Yaygın İnşaat Hakediş Bedelleri	6.191.455,42
360	Ödenecek Vergi ve Fonlar	41.816,73
361	Ödenecek Sosyal Güvenlik Kesintileri	75.789,09
368	Vadesi Geçmiş, Ertelemiş veya Taksitlendirilmiş Vergi ve Diğer Yükümlülükler	74.974,08
370	Dönem Kârı Vergi ve Diğer Yasal Yükümlülük Karşılıkları	190.735,88
371	Dönem Kârının Peşin Ödenen Vergi ve Diğer Yükümlülükleri (-)	-171.127,43
KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR TOPLAMI		8.038.340,37
400	Banka Kredileri	83.585,35
UZUN VADELİ YABANCI KAYNAKLAR TOPLAMI		83.585,35
500	Sermaye	3.000.000,00
540	Yasal Yedekler	79.526,08
549	Özel Fonlar	92.149,14
570	Geçmiş Yıl Kârları	1.590.521,58
590	Dönem Net Kârı	721.719,64
ÖZ KAYNAKLAR TOPLAMI		5.483.916,44
PASİF (KAYNAKLAR) TOPLAMI		13.605.842,16

Bu örnekte aşağıdaki hususlara ilişkin TMS / TFRS’nin uygulanması ile meydana gelecek geçici farklar ve bu farklara ilişkin gerekli düzeltme kayıtları gösterilecektir. 2011 yılında ülkemizde uygulanan yasal Kurumlar Vergisi oranı %20’dir.

TMS / TFRS kapsamında açılış bilançosu hazırlanırken aşağıdaki aşamaların da ayrıca dikkate alınması gerekmektedir:⁵⁹⁶

⁵⁹⁶ Terzi, İlker Kıymetli Şen, Bülbül, “UFRS’ye Göre Cari Dönem Bilanço ve Gelir Tablosunun Hazırlanması”, s. 109.

- Hangi tarihli TFRS'ye uygun finansal tabloların hazırlanması gerektiğinin tanımlanması.
- Mevcut genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri ile TFRS uygulamaları arasındaki farklılıkların tanımlanması.
- Geriye dönük olarak istisnaların uygulanıp uygulanmayacağıının düşünülmesi.
- İstisnaların uygulanması durumunda geçmiş tarihlere ilişkin bunlara ait bilgilerin olup olmadığının belirlenmesi.
- TFRS'ye geçiş bilançosunun hazırlanması.
- TFRS'nin gerektirdiği açıklama ve sunumun yapılması gerekmektedir.

Örnek uygulamamızda Işıkönder İnşaat Sanayi ve Ticaret A.Ş.'nin 31.11.2011 tarihli bilançosuna ilişkin yapılan incelemeler sonucunda aşağıdaki hususlar tespit edilmiştir:

1 – İşletme BIST 100 endeksinde faaliyet gösteren İş Bankası C tipi hisse senetlerinden 25.07.2011 tarihinde 4,60 TL birim fiyattan 9.870,00 Adet satın almıştır. 31.12.2011 tarihli mevcut hisse senetlerinin birim fiyatı 3,31 TL olmuştur. VUK hükümlerine göre 31.12.2011 tarihinde herhangi bir değerlendirme yapılmamıştır. İşletme elinde bulundurduğu hisse senetleri TMS 39 standardına göre sınıflandırması gerekmektedir. Bu sınıflandırma kapsamında hisse senetleri alım satım amaçlı olarak elde bulundurmaktadır. İşletme TMS / TFRS'e uyarınca ilgili hisse senetlerini "gerçeğe uygun değer farkı kâr veya zarar yansıtılan finansal varlıklar" olarak sınıflandırılacaktır. Bu kapsamda 31.12.2011 tarihinde mevcut hisse senetlerinin değerlendirme günü fiyatı ile alım fiyatı arasındaki fark; $(3,31 - 4,60) \times 9.870,00 \text{ Adet} = (-) 12.732,30 \text{ TL}$ olmuştur. İlgili fark TMS / TFRS kapsamında "657 – Gerçeğe Uygun Değer Azalış Zararları" hesabına borç, "119 – Finansal Varlıklar Değer Düşüklüğü Karşılıkları (-)" hesabına ise alacak kaydı yapılır.

TMS / TFRS muhasebe kaydı ise:

31 / 12 / 2011

657 – Gerçeğe Uygun Değer Azalış Zararları	12.732,30	
119 – Finansal Varlıklar Değer Düşüklüğü Karşılıkları (-)		12.732,30

Alım satım amaçlı elde tutulan menkul kıymetlerdeki değer artışının gelir tablosunda raporlanması nedeniyle bu durumun yaratacağı geçici farkın vergi etkisi de bir gelir tablosu unsuru olan gider kalemi “Ertelenmiş Vergi Gideri” ile öz sermayeyi azaltacak, aynı tutarda yükümlülükleri “Ertelenmiş Vergi Borcu” arttıracaktır.⁵⁹⁷ Aynı şekilde alım satım amaçlı elde tutulan menkul kıymetlerdeki değer azalışlarının gelir tablosunda raporlanması nedeniyle bu durumun yaratacağı geçici farkın vergi etkisi e bir gelir tablosu unsuru olan gelir kalemi “Ertelenmiş Vergi Geliri” ile öz sermayeyi arttıracak, aynı tutarda varlıkları “Ertelenmiş Vergi Varlığı” arttıracaktır.

2 – İşletme 25.10.2011 tarihinde mevcut alacaklarından bir kısmını birkaç defa istemesine rağmen tahsil edememiş, sonuçta alacak bakiyesine dava açılmak suretiyle takip başlatılmıştır. VUK kapsamında alacağın dava ve icra safhasında olması, şüpheli ticari alacak karşılığı ayrılması için yeterli olup, işletme bu alacak için 41.931,64 TL “Şüpheli Ticari Alacaklar Karşılığı” ayırmıştır.

İşletme TMS / TFRS kapsamında 35.000,00 TL şüpheli olabileceği bir ticari alacak için ayrıca bir karşılık daha ayırmıştır. Bu vesile ile daha önce ayrılmış olan karşılık ile TMS / TFRS kapsamında ayırdığı şüpheli ticari alacak karşılığı toplamı 41.931,64 TL + 35.000,00 TL = 76.931,64 TL olacaktır.

⁵⁹⁷ Süer, *Ertelenmiş Vergilerin Finansal Raporlamadaki Yeri ve Önemi*, s. 82.

TMS / TFRS muhasebe kaydı ise:

31 / 12 / 2011

127 – Şüpheli Esas Faaliyet (Ticari) Alacakları	35.000,00	
120 – Alıcılar		35.000,00

31 / 12 / 2011

654 – Karşılık Giderleri	35.000,00	
129 – Şüpheli Esas Faaliyet (Ticari) Alacakları Karşılıkları (-)		35.000,00

Söz konusu şüpheli alacağın yaratmış olduğu geçici farkın vergi etkisi varlıkları “Ertelenmiş Vergi Alacağı” arttıracak ve aynı tutarda bir gelir tablosu unsuru ile “Ertelenmiş Vergi Geliri” öz sermayeyi arttıracaktır. Şüpheli alacakla ilgili dava veya icra safhasına geçilmesi ile VUK hükümlerine göre ticari alacak; şüpheli ticari alacak için yeterli koşul sayılacak ve geçici fark kapanacaktır.

3 – İşletme TMS 2 stoklar kapsamında stokları maliyet ve net gerçekleşebilir değerlerin düşük olanı ile değerlemesi gerekmektedir. Bildiğimiz üzere net gerçekleşebilir değer, ilgili stokların tahmini satış fiyatından tahmini satış giderlerini düşükten sonra kalan tutardır. Uluslararası muhasebe standartlarında kabul edilen “net gerçekleşebilir değer ile maliyet değerinin düşük olanıyla değerlendirilmesi” yönteminin temelinde ihtiyatlılık ilkesi yaklaşımı yatmaktadır.⁵⁹⁸ Buna göre 31.12.2011 tarihinde işletmenin elinde mevcut bulunan stoklar ile ilgili çalışma tablosu aşağıdaki gibidir.

⁵⁹⁸ Vefa Toroslu, *Türkiye Muhasebe Standartlarında Hasılat-Maliyet İlişkisi*, 1.Baskı, Ankara: Adalet Yayınevi, 2011, s. 121.

**Tablo 5.4 Işıkönder İnşaat Sanayi ve Ticaret A.Ş.’nin 31.12.2011 Tarihli
TMS / TFRS Stok Maliyet Karşılaştırma Raporu**

Stok Adı	Maliyet Bedeli (A)	Tahmini Satış Fiyatı (B)	Tahmini Satış Gideri (C)	Net Gerçekleşebilir Değer D=(B-C)	Stok Değer Düşüklüğü (A-D)
İlk Madde ve Malzeme	513.624,90	534.500,00	15.000,00	519.500,00	0,00
Ticari Mallar	492.732,92	510.000,00	18.000,00	490.000,00	2.732,92
Diğer Stoklar	71.400,95	80.000,00	3.000,00	77.000,00	0,00

Üstteki tablomuzdan da görüleceği üzere işletmenin alım satım amaçlı elinde bulundurduğu ticari mallar değer düşüklüğüne uğramıştır. Stok değer düşüklüğü 2.732,92 TL olup, karşılık hesabında gösterilecektir. Stoklardaki bu değer düşüklüğünün vergi etkisi finansal tablolara “Ertelenmiş Vergi Varlığı” olarak yansıtacaktır.

TMS / TFRS muhasebe kaydı ise:

31 / 12 / 2011

626 – Stok Değer Düşüklüğü Karşılık Giderleri	2.732,92	
158 – Stok Değer Düşüklüğü Karşılıkları (-)		2.732,92

4 – İşletme, 11.03.2011 tarihinde Şekerbank T.A.Ş.’nin çıkarmış olduğu 367 gün vadeli TL cinsinden çıkarmış olduğu tahvilden satın almıştır. 31.12.2011 tarihi itibarıyla işletmenin elinde bulundurduğu tahvillere ait borsa rayıcı 239.013,19 TL’dir. TMS / TFRS kapsamında ilgili tahviller vadeye kadar elde tutulacak yatırım adı altında sınıflandırılacak olup, TMS 39 kapsamında etkin faiz yöntemi ile itfa edilmiş maliyetleri üzerinden değerlendirilir ve değerlendirme farkı gelir tablosuna kâr ya da zarar olarak yansıtılır. İşletmenin 31.11.2011 tarihinde mevcut tahvillerin itfa edilmiş maliyet

üzerinden değeri 257.531,19 TL'dir. Vergilendirilebilir geçici fark 257.331,19 – 239.013,19 = 18.318,00 TL olacaktır ve vergi etkisi finansal tablolara "Ertilenmiş Vergi Borcu" olarak yansıyacaktır.

TMS / TFRS muhasebe kaydı ise:

31 / 12 / 2011

112 – İtfa Edilmiş Maliyetle Ölçülen Finansal Varlıklar	18.318,00	
661 – Finansal Varlıklar Faiz Gelirleri		18.318,00

5 – İşletme inşaat ve taahhüt sektöründe faaliyet göstermektedir. GVK kapsamında giderlerini ve gelirlerini aktifleştirmiştir. Almış olduğu 2 farklı taahhüt işini 2012 yılı içerisinde bitirecektir. İşletme inşaat sözleşmelerinin sonucunu güvenilir bir biçimde ölçebilmektedir. TMS / TFRS kapsamında tamamlanmış yüzde yöntemi kullanılarak, her bir dönem sonu itibariyle katlanılan maliyetler ve alınan hakedişler, söz konusu inşaatın tamamlanma oranı esas alınmak suretiyle dönem kâr veya zarar tablosuna yansıtılacaktır. Gerekli veriler aşağıdaki gibidir:

1.Proje için tahmini sözleşme geliri 5.500.000,00 TL

2.Proje için tahmini sözleşme geliri 7.000.000,00 TL

Toplam 12.500.000,00 TL

1.Proje için tahmini sözleşme gideri 4.600.000,00 TL

2.Proje için tahmini sözleşme gideri 5.700.000,00 TL

Toplam 10.300.000,00 TL

Tablo 5.5 Proje 1 İçin İnşaat Gelir Hesaplama Tablosu

Yıllar	Harcama Tutarı	Tamamlanma Oranı	Tahmini Gelir
2011	2.694.590,48 TL	% 58,58	3.221.792,97 TL
2012	1.905.409,52 TL	% 41,42	2.278.207,03 TL
Toplam	4.600.000,00 TL	% 100,00	5.500.000,00 TL

Tablo 5.6 Proje 2 İçin İnşaat Gelir Hesaplama Tablosu

Yıllar	Harcama Tutarı	Tamamlanma Oranı	Tahmini Gelir
2011	2.995.848,93 TL	% 52,56	3.679.112,72 TL
2012	2.704.151,07 TL	% 47,44	3.320.887,28 TL
Toplam	5.700.000,00 TL	% 100,00	7.000.000,00 TL

Tablo 5.7 Proje 1 ve 2 İçin İnşaat Gelir Hesaplama Tablosu Toplamı

Yıllar	Harcama Tutarı	Tahmini Gelir
2011	5.690.439,41 TL	6.900.905,69 TL
2012	4.609.560,59 TL	5.599.094,31 TL
Toplam	10.300.000,00 TL	12.500.000,00 TL

2011 yılı içerisinde VUK kapsamında aktifleştirdiği 5.690.439,41 TL’lik tutarı TMS / TFRS kapsamında düzenlenecek olan gelir tablosunda “622 – Satılan Hizmet Maliyeti” hesabında gösterecektir. Yine aynı şekilde VUK kapsamında gelir olarak kayıt etmediği ve bilançoya aktardığı 6.191.455,42 TL’lik satışının, tamamlanma oranı hesaplanarak bulunan 6.900.905,69 TL’lik kısmını ise TMS / TFRS kapsamında düzenlenecek olan gelir tablosunda “600 – Yurtiçi Satışlar” hesabında gösterecektir. İşletmede 6.900.905,69 TL – 6.191.455,42 TL = 709.450,27 TL için vergilendirilebilir bir geçici fark doğmakta, karşılığında “Ertelenmiş Vergi Borcu” oluşmaktadır.

Örnek uygulamamızda satıştan doğan 709.450,27 TL ayrıca TMS 11 kapsamında “Raporlanmamış Alacak” kapsamında değerlendirilmelidir. Uygulamaya konması beklenen yeni TMS hesap planı uyarınca böyle bir hesap olmadığından dolayı, ilgili fark “126 Diğer Esas Faaliyetlerden Alacaklar” kapsamında değerlendirilmesi uygundur diye düşünmekteyim.

TMS / TFRS muhasebe kaydı ise:

31 / 12 / 2011

381 – Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşleri Hakediş Bedelleri	6.191.455,42	
126 – Diğer Esas Faaliyetlerden Alacaklar (Raporlanmamış Alacaklar)	709.450,27	
600 – Yurtiçi Satışlar		6.900.905,69

31 / 12 / 2011

740 – Hizmet Üretim Maliyeti	5.690.439,41	
170 – Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri		5.690.439,41

31 / 12 / 2011

741 – Hizmet Üretim Maliyeti Yansıtma Hesabı	5.690.439,41	
740 – Hizmet Üretim Maliyeti		5.690.439,41

31 / 12 / 2011

622 – Satılan Hizmet Maliyeti	5.690.439,41	
741 – Hizmet Üretim Maliyeti Yansıtma Hesabı		5.690.439,41

6 – İşletmenin 650.000,00 TL tutarında alınan çekleri ve 70.112,09 TL tutarında alacak senetleri mevcut olup, VUK hükümlerine göre reeskont işlemi yapmamıştır.

İşletmenin 1.804.531,54 TL ticari alacağı mevcut olup, bu alacaklardan bazıları 90 günden fazla vade taşımaktadır. İşletme ticari alacakları için VUK kapsamında herhangi bir reeskont işlemi yapmamıştır. TMS / TFRS kapsamında; ticari alacak, alınan çekler ve alınan senetlerin itfa edilmiş maliyet tutarları (değerleme günü kıymetine indirgenmiş tutarları) ile raporlanabilmesi için vadeli satışlardan kaynaklanan vade farkı tutarının hesaplanması gerekmektedir. Buna göre:

Alınan Çekler	650.000,00 TL
Ticari Alacaklar	1.804.531,54 TL
Alacak Senetleri	70.112,09 TL
Toplam	2.524.643,63 TL

Alacaklara reeskont uygulamadan önce alacakların tahsil edilme imkanı bakımından değerlendirilmesi gerekmektedir.⁵⁹⁹ Buna göre yukarıdaki hesaplamada ticari alacaklar içindeki şüpheli alacak tutarı olan ve VUK kapsamında raporlanmamış 35.000,00 TL'lik tutarın da ilgili toplamdan düşülmesi gerekmektedir. Buna göre $2.524.643,63 \text{ TL} - 35.000,00 \text{ TL} = 2.489.643,63 \text{ TL}$ olmaktadır. İşletmenin bu tutarı içinde 219.499,35 TL vade farkı olduğu tespit edilmiştir.

Satışlardaki vade farkı tutarının hesaplanması için ise 219.499,35 TL'nin, 2.489.643,63 TL'ye oranı bulunarak, bu oranın satışlar ile çarpılması gerekmektedir. Satış kalemlerine incelendiğine “Yurtdışı Satışlar” hesabının vade farkı içermediği, vade farklarının “Yurtiçi Satışlar” hesabından kaynaklandığı anlaşılmıştır. Buna göre $2.489.643,63 \text{ TL} / 219.499,35 = 11,34$ hesaplanmıştır. Bu oran “Yurtiçi Satışlar” hesabının toplamı olan 14.374.664,21 TL'ye bölünmek suretiyle, işletmenin 1.267.607,07 TL satışlardaki vade farkı hesaplanmıştır. Bulunan bu tutarın “Yurtiçi Satışlar” hesabından düşülmesi gerekmektedir.

⁵⁹⁹ Terzi, İlker Kıymetli Şen, Bülbül, “UFRS’ye Göre Cari Dönem Bilanço ve Gelir Tablosunun Hazırlanması”, s. 111.

TMS / TFRS muhasebe kaydı ise:

31 / 12 / 2011

600 – Yurtiçi Satışlar	1.267.607,07	
128 – Ertelenmiş Faiz Gelirleri		219.499,35
663 – Vade Farkı Gelirleri		1.048.107,72

7 – İşletmenin aktifine kayıtlı binalar için gerekli düzeltme kayıtlarının yapılması gerekmektedir. 31.12.2011 tarihi itibarıyla binalar 825.000,00 TL gözükmemektedir ve ilgili bina, işyerinin şirket merkez binası olarak kullanım amaçlı kullanılmaktadır. İlgili binanın iktisap tarihi 2011 yılıdır. Yapılan araştırma neticesinde ilgili binanın değer artışının çok fazla olmadığı ve bu nedenle maliyet değeri yöntemiyle değerlendirilmesi gerektiği bildirilmiştir.

Genellikle binalar satın alındığı zaman arsalarıyla birlikte satın alınırlar. Arazi ve arsaların faydalı ömürleri sınırsız olarak kabul edilip amortismanına tabi olmaları nedeniyle sepet halinde alınan arsa arazi ve binaların belirli bir oranla ayrılıp buradan muhasebeleştirilmesi gerekmektedir.⁶⁰⁰ Buna göre TMS / TFRS raporlama aşamasında binanın arsa bedeli 520.000,00 TL iken, binanın maddi değeri 330.000,00 TL olarak hesaplanmıştır.

TMS / TFRS muhasebe kaydı ise:

31 / 12 / 2011

250 – Arazi ve Arsalar	520.000,00	
252 - Binalar		520.000,00

TMS / TFRS raporlaması esnasında “Arazi ve Arsalar” hesabının toplam değeri; 50.000,00 TL + 520.000,00 TL = 570.000,00 TL olacaktır.

⁶⁰⁰ Mübcecel Gülay Gökdoğan, “Maddi Duran Varlıkların Uluslararası Muhasebe Standartlarına Göre Muhasebeleştirilmesi”, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2010), s. 17.

8 – İşletmenin aktifine kayıtlı makinelerin VUK kapsamında düzenlenen bilançoda gözüken maliyet değeri 695.410,13 TL'dir. TMS 36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü Karşılığı Standardı'na⁶⁰¹ göre bir varlığın defter değerinin, geri kazanabilir tutarından büyük olması durumunda varlık değer düşüklüğüne uğramış demektir.

İşletmenin makineleri ile ilgili tespit yaptırdığında makinelerin geri kazanabilir değeri” 285.621,50 TL'dir. İlgili makinelerin net defter değeri (Bir maddi duran varlığın maliyet veya maliyet yerine kullanılan değerinden, birikmiş amortisman ve değer düşüklüklerinin çıkarılması sonucu bulunan değerdir) 299.575,10 TL olup, değer düşüklüğü meydana gelmiştir. Değer düşüklüğü tutarı 299.575,10 TL – 285.621,50 TL = 13.953,65 TL olmuştur. Makinelerdeki değer düşüklüğünün vergi etkisi finansal tablolara “Ertelenmiş Vergi Alacağı” olarak yansıtacaktır.

TMS / TFRS muhasebe kaydı ise:

31 / 12 / 2011

654 – Karşılık Giderleri	13.953,65	
256 – Maddi Duran Varlıklar Değer Düşüklüğü Karşılıkları (-)		13.953,65

9 – İşletmenin aktifine kayıtlı amortismanına tabi maddi duran varlıklarının toplam (arazi ve arsalar hariç tutulmuştur) değeri VUK kapsamında 3.329.105,65 TL iken, TMS / TFRS kapsamında bu değer 2.795.152,00 TL'dir. (520.000,00 TL fark bina maliyetinden arsa maliyetinin ayrıştırılması sonucunda ortaya çıkmıştır.) VUK kapsamında maddi duran varlıklar için hesaplanmış birikmiş amortisman tutarı toplamı 613.975,59 TL iken, TMS / TFRS kapsamında maddi duran varlıklar için hesaplanmış birikmiş amortisman tutarı toplamı 527.322,27 TL'dir. Aradaki fark 613.975,59 TL – 527.322,27 TL = 86.653,32 TL olup vergilendirilebilir geçici fark oluşturmaktadır. Vergilendirilebilir geçici farklar “Ertelenmiş Vergi Borcu” oluşturduğundan düzeltme

⁶⁰¹ TMS 36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü Standardı, 18.03.2006 Tarih ve 26112 Sayılı Resmi Gazete

kaydının yapılması gerekmektedir. Ertelenmiş vergi borcu ise = $86.653,32 \times \%20 = 17.330,66$ TL olmaktadır.

İşletmenin 2011 senesinde gider olarak kayıt ettiği VUK kapsamında amortisman tutarı 208.117,75 TL'dir. TMS kapsamında giderleştirdiği amortisman tutarı da 152.647,25 TL'dir. Aradaki fark $208.117,75 - 152.647,25 = 55.470,50$ TL'nin TMS kapsamında hesaplanan gider hesaplarından düşülmesi gerekmektedir. İşletmenin VUK kapsamı ve TMS / TFRS kapsamında ayırmış olduğu 2011 yılına ait amortisman listesi ve dağılım yerini gösteren tablo aşağıdaki gibidir:

Tablo 5.8 VUK Kapsamında 2011 Yılı Amortisman Dağıtım Tablosu

Hesap No	Gider Hesaplarına Dağıtım				TOPLAM
	740	750	760	770	
252	0,00	0,00	0,00	-41.250,00	-41.250,00
253	-41.999,01	0,00	0,00	0,00	-41.999,01
254	-18.210,54	0,00	-11.545,10	-29.722,38	-59.478,02
255	-11.265,96	-10.688,68	-9.445,42	-33.990,66	-65.390,72
Toplam	-71.475,51	-10.688,68	-20.990,52	-104.963,04	-208.117,75

Tablo 5.9 TMS / TFRS Kapsamında 2011 Yılı Amortisman Dağıtım Tablosu

Hesap No	Gider Hesaplarına Dağıtım				TOPLAM
	740	750	760	770	
252	0,00	0,00	0,00	-5.125,00	-5.125,00
253	-36.590,44	0,00	0,00	0,00	-36.590,44
254	-15.310,25	0,00	-10.445,39	-25.735,01	-51.490,65
255	-9.561,40	-8.479,63	-9.965,47	-31.434,66	-59.441,16
Toplam	-61.462,09	-8.479,63	-20.410,86	-62.294,67	-152.647,25

Üstteki her iki tablo incelendiğinde gider yerlerinde giderleştirilen amortisman tutarların farklı oluşu görülmektedir. Gider yerlerinde oluşan bu farkların TMS / TFRS kapsamında düzeltilmesi gerekmektedir. Buna göre;

Tablo 5.10 VUK - TMS / TFRS Kapsamında 2011 Yılı Amortisman Dağıtım Fark Tablosu

	740	750	760	770	TOPLAM
Fark	-10.013,42	-2.209,05	-579,66	-42.668,37	-55.470,50

2011 sonu itibariyle 86.653,32 TL geçici fark hesaplanmıştı. 2011 yılı giderleştirilen amortisman farkı 55.470,50 TL olup, bu tutar 86.653,32 düşüldüğü zaman 31.182,82 TL geçmiş dönemlerde ayrılan ve giderleştirilen VUK ile TMS / TFRS kapsamındaki amortisman fark tutarıdır. Bu tutarın ise TMS / TFRS kapsamında düzenlenecek kâr / zarar tablosunda geçmiş yıl kâr / zarar hesabına ilave edilmesi gerekmektedir.

TMS / TFRS muhasebe kaydı ise:

31 / 12 / 2011

257 – Birikmiş Amortismanlar (-)	31.182,82	
570 – Geçmiş Yıllar Kârları		31.182,82

10 – İşletmenin 2011 senesinde almış olduğu taşıtlar için banka kredisi kullanmıştır. İşletme VUK kapsamında duran varlık için ödenen faiz ve benzeri giderlerin, varlığın iktisap edildiği dönem sonuna kadar yatırım maliyetine ilave etmiştir. TMS / TFRS kapsamında borçlanma maliyetleri standardı kapsamında ödenen bu tür finansman giderlerinin, özellikli varlık olmadığı sürece dönem gideri olarak muhasebeleştirilmesi gerekmektedir. Buna göre 2011 takvim sonuna kadar işletmenin taşıt maliyetine ilave etmiş olduğu finansman giderlerinin toplamı 11.290,51 TL olup, bu tutarın taşıt maliyetinden çıkarılıp, dönem gideri olarak raporlanması gerekmektedir.

İşletmenin 2011 yılı içerisinde borçlanma maliyetleri sebebiyle, ticari kâr ve mali kâr arasında değerlendirme farkından dolayı toplamda 11.290,51 TL fark çıkmaktadır. TMS / TFRS ve VUK arasındaki bu fark indirilebilir geçici fark oluşturur.

TMS / TFRS muhasebe kaydı ise:

31 / 12 / 2011

780 – Finansman Giderleri	11.290,51	
254 - Taşıtlar		11.290,51

11 – İşletmenin 2011 yılı içerisinde VUK kapsamında aktifleştirdiği Ar-Ge giderleri 24.685,92 TL olup tamamı araştırma giderlerinden oluşmaktadır. Bu bedel üzerinden 2011 yılı için %20 amortisman ayrılmıştır. Ayrılan amortisman tutarı 4.937,18 TL'dir ve mali kârın hesabında gider olarak kayıt edilmiştir.

TMS / TFRS kapsamında araştırma giderlerinin direkt olarak kayıt edilmesi gerekmektedir. Direkt gider olarak kayıt edilmesi gereken tutar 24.685,92 TL olup, 24.685,92 TL – 4.927,18 TL = 19.758,74 indirilebilir geçici fark oluşturmaktadır.

12 – İşletmenin “Özel Maliyetler” hesabında gözüken maliyet 47.994,46 TL olup, bedel tamamen kiralanan deponun yenilenmesi ile ilgilidir ve kira süresince amorti edilecektir. VUK kapsamında hesaplanan özel maliyetler ile ilgili birikmiş amortisman tutarı 32.788,67 TL'dir. (Maddi olmayan duran varlıkların birikmiş amortisman toplam tutarı 37.725,85 TL olup, 4.937,18 TL'si araştırma geliştirme giderleri ile ilgili hesaplanan birikmiş amortismandır)

TMS / TFRS kapsamında özel maliyetlerin maliyet bedeli ile ilgili herhangi bir fark bulunmamakta, TMS / TFRS kapsamında hesaplanan amortisman tutarı 30.016,40 TL'dir. $32.788,67 - 30.016,40 = 2.772,27$ TL vergilendirilebilir geçici fark oluşturmaktadır. (2011 yılında VUK kapsamında giderleştirilen amortisman tutarı 32.788,67 TL'dir ve genel yönetim giderleri içerisinde muhasebeleştirilmiştir) Vergilendirilebilir geçici farklar “Ertelenmiş Vergi Borcu” oluşturduğundan düzeltme kaydının yapılması gerekmektedir. Ertelenmiş vergi borcu ise $= 2.772,27 \times \%20 = 554,45$ TL olmaktadır.

13 – İşletmenin aleyhine açılmış ve süren bir davası vardır. TMS 37 Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar Standardı uyarınca gerekli düzeltme

kaydının yapılması gerekmektedir. İşletme aleyhine açılmış olan dava ile ilgili olarak 300.000,00 TL'lik muhtemel bir nakit çıkışı için karşılık hesabı açması gerekmektedir.

Bu karşılık hesabının vergi etkisi TMS / TFRS kapsamında düzenlenecek finansal tablolara ertelenmiş vergi alacağı olarak yansıtacaktır.

TMS / TFRS muhasebe kaydı ise:

31 / 12 / 2011

654 – Karşılık Giderleri (-)	300.000,00	
379 – Diğer Borç ve Gider Karşılıkları		300.000,00

14 – İşletmenin ticari borçlarının itfa edilmiş maliyet tutarları (değerleme günü kıymetine indirgenmiş tutarları) ile raporlanması gerekmektedir. Bunun için vadeli alışlardan kaynaklanan vade farkı tutarının hesaplanması gerekmektedir. VUK kapsamında düzenlenen bilançoda “Satıcılar” hesabının 1.201.712,70 TL bakiye verdiği tespit edilmiştir. Bu bakiye içerisinde işletmenin 155.900,50 TL vade farkı bulunmaktadır. $1.201.712,70 - 155.900,50 = 1.045.812,20$ TL ticari borçların itfa edilmiş tutarıdır. İlgili tutarın kayıtlara alınabilmesi için maliyetteki, başka bir ifadeyle satılan malın maliyeti ve stoklardaki vade farkının da hesaplanması gerekmektedir.

Öncelikle yapılması gereken ticari borçlar içindeki vade farkının, tüm ticari borçlar içindeki oranını bulmak gerekir. Bu oran $1.201.712,70 / 155.900,50 = 7,71$ şeklinde hesaplanır. Bulunan bu oran hem ilk madde ve malzeme, hem ticari mallar hem de satılan ticari mallar maliyeti hesaplarının bakiyelerine bölünmek suretiyle vade farkının ayrıştırılması gerekmektedir. Buna göre ilk madde ve malzeme için vade farkı tutarı; $513.624,90 / 7,71 = 66.618,02$ TL, ticari malları için vade farkı tutarı; $492.732,92 / 7,71 = 63.908,29$ TL, satılan ticari mallar maliyeti için vade farkı tutarı; 231.224,68 TL olarak hesaplanmıştır.

2011 senesi içerisinde ilk madde ve malzeme hesaplarından dönem içi tüketilenler, satılan hizmet maliyeti hesabına virman edilmek suretiyle kapatılmıştır.

Burada yapılması gereken başka bir hesaplamada satılan hizmet maliyeti içerisindeki, ilk madde ve malzemeden doğan vade farklarının ayrıştırılmasıdır. Satılan hizmet maliyeti, hem ilk madde ve malzeme, hem de direkt hizmet üretim maliyetlerinin toplamından oluştuğu için üstteki hesaplamaların yapılması bizi doğru sonuca ulaştırmayacaktır. Hesaplama süreci karmaşık olduğu için çalışmamız içerisinde yer verilmeyecektir. İşletmenin 2011 senesi içerisinde hizmet üretim maliyeti içerisinde bulunan vade farkı tutarı 699.536,23 TL olarak hesaplanmıştır.

TMS / TFRS muhasebe kaydı ise:

31 /12 / 2011

329 – Ertelenmiş Faiz Giderleri (-)	155.900,50	
673 – Vade Farkı Giderleri	905.386,72	
620 – Satılan Hizmet Maliyeti		699.536,23
621 – Satılan Ticari Mallar Maliyeti		231.224,68
150 – İlk Madde ve Malzeme		66.618,02
153 – Ticari Mallar		63.908,29

15 – İşletmenin bilançosunda gözüken “Verilen Çekler ve Ödeme Emirleri” hesabının bakiyesi 344.003,96 TL olup, 31.12.2011 vadeli bir adet çekten oluşmaktadır. TMS / TFRS kapsamında herhangi bir itfa hesaplaması yapılmamıştır.

16 – İşletmenin 31.12.2011 tarihi itibarıyla VUK kapsamında hesaplanmış herhangi bir kıdem tazminatı karşılığı bulunmamaktadır. İşletmenin çalıştırdığı personelleri için TMS / TFRS kapsamında hesapladığı kıdem tazminatı karşılığı ise 256.951,24 TL olup, TMS 1 standardına göre; TMS 19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar Standardı uyarınca muhasebeleştirilmiş tanımlanmış fayda planlarındaki aktüeryal kazanç ve kayıplar, diğer kapsamlı gelir (öz kaynaklara yansıtılan kâr veya zarar) şeklinde muhasebeleştirilir.⁶⁰² TMS 12 standardı ise, kâr veya zarar dışında muhasebeleştirilmiş kalemlerle ilgili olan dönem vergisi ve ertelenmiş vergi de aynı

⁶⁰² TMS 1, p.7

dönemde veya farklı dönemlerde kâr veya zarar dışında muhasebeleştirilmesi gerektiğini belirtmiştir.⁶⁰³

256.951,24 TL ticari kâr ile mali kârın hesaplanmasında indirilebilir geçici fark oluşturmaktadır. Bu kapsamda “Ertelenmiş Vergi Alacağı” doğmaktadır.

TMS / TFRS muhasebe kaydı ise:

31 / 12 / 2011

563 – Fayda Planlarındaki Aktüeryal Kazanç ve Kayıplar (±)	256.951,24	
472 – Kıdem Tazminatı Karşılıkları		256.951,24

Yapılan düzeltme işlemleri sonucunda ertelenmiş vergilerin belirlenmesi gerekmektedir. Bunun için vergi mevzuatı ve muhasebe standartları arasındaki geçici farklar nedeniyle ortaya çıkan ertelenmiş vergilerin belirlenmesi için aşağıdaki tablonun hazırlanması gerekmektedir.

⁶⁰³ TMS 12, p.61A

Tablo 5.11 Geçici Farklara İlişkin Ertelemiş Vergi Tablosu

İndirilebilir Geçici Farklar	Geçici Fark	Ertelemiş Vergi Alacağı
Finansal Varlıklar Değer Artış	12.732,30	2.546,46
Şüpheli Ticari Alacak Karşılığı	35.000,00	7.000,00
Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı	2.732,92	546,58
Ertelemiş Faiz Geliri Farkları	219.499,35	43.899,87
Maddi Duran Varlıklar Değer Düşüklüğü Karşılığı	13.953,65	2.790,73
Maddi Duran Varlıklar Finansman Gideri Karşılığı	11.290,51	2.258,10
Ar-Ge Harcamaları	19.758,74	3.951,75
Tazminat Karşılığı	300.000,00	60.000,00
Kıdem Tazminatı Karşılığı (Öz kaynaklarda)	256.951,24	51.390,25
İndirilebilir Geçici Fark Toplamı	871.918,71	174.383,74

Vergilendirilebilir Geçici Farklar	Geçici Fark	Ertelemiş Vergi Borcu
Finansal Varlıklar Faiz Gelirleri	18.318,00	3.663,60
İnşaat Sözleşmeleri Kapsamında	709.450,27	141.890,05
Maddi Duran Varlıklar Amortisman Hesaplaması	86.653,32	17.330,66
Maddi Olmayan Duran Varlıklar Amortisman Hesaplaması	2.772,27	554,45
Ertelemiş Faiz Gideri Farkları	155.900,50	31.180,10
Vergilendirilebilir Geçici Fark Toplamı	973.094,36	194.618,87

Ertelemiş Vergi Geliri (Gideri) - Kâr / Zarar	-358.126,89	-71.625,38
Ertelemiş Vergi Geliri (Gideri) – Öz kaynak	256.951,24	51.390,25
Genel Toplam	-101.175,65	-20.235,13

Ertelemiş vergi ile ilgili geçici farklara ilişkin tablolarımızı oluşturduktan sonra TMS / TFRS kapsamında muhasebe kayıtlarının yapılması gerekmektedir.

TMS / TFRS muhasebe kaydı ise:

31 / 12 / 2011

289 – Ertelenmiş Vergi Varlığı	174.383,74	
693 – Sürdürülen Faaliyetler Ertelenmiş Vergi Gelir Etkisi (+)		122.993,49
559 – Ertelenmiş Vergi Gelir (Gider) Etkisi (±)		51.390,25

31 / 12 / 2011

692 – Sürdürülen Faaliyetler Ertelenmiş Vergi Gider Etkisi (-)	194.618,87	
489 – Ertelenmiş Vergi Borcu		194.618,87

Bundan sonra yapılması gereken ise artık gelir tablosu ve finansal durum tablosunun hazırlanmasıdır. TMS / TFRS kapsamında düzenlenmiş kapsamlı gelir tablosu ve hesap kodlarını gösterir finansal durum tablosu aşağıdaki gibidir. Kapsamlı gelir tablosu formatı KGK tarafından yayınlanan 20.05.2013 tarihli “Finansal Tablo Örnekleri ve Kullanım Rehberi” ekindeki kapsamlı gelir tablosu formatına göre hazırlanmıştır.

**Tablo 5.12 Işıkönder Sanayi ve Ticaret A.Ş.'nin TMS / TFRS Kapsamında
Düzenlenen 31.12.2011 Tarihli Kapsamlı Gelir Tablosu**

	Cari Dönem 2011
KÂR VEYA ZARAR KISMI	
Hasılat	21.099.953,53
Satışların Maliyeti (-)	-17.566.555,21
Brüt Kâr / Zarar	3.533.398,32
Genel Yönetim Giderleri (-)	-1.653.744,72
Pazarlama Giderleri (-)	-541.021,74
Araştırma ve Geliştirme Giderleri (-)	-167.590,00
Esas Faaliyetlerden Diğer Gelirler	1.524.935,50
Esas Faaliyetlerden Diğer Giderler (-)	-1.575.299,53
Esas Faaliyet Kârı / Zararı	1.120.677,83
Finansman Giderleri (-)	-220.228,81
SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER VERGİ ÖNCESİ KÂRI / ZARARI	900.449,02
Sürdürülen Faaliyetler Vergi Gideri / Geliri	
- Dönem Vergi Gideri / Geliri	-190.735,88
- Ertelenmiş Vergi Gideri / Geliri	-71.625,38
SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER DÖNEM KÂRI / ZARARI	638.087,76
DÖNEM KÂRI/ZARARI	638.087,76
DİĞER KAPSAMLI GELİR KISMI	
- Tanımlanmış Fayda Planları Yeniden Ölçüm Kazanç / Kayıpları	-256.951,24
- Dönem Vergi Gideri / Geliri	0,00
- Ertelenmiş Vergi Gideri / Geliri	51.390,25
<u>DİĞER KAPSAMLI GELİR</u>	-205.560,99
<u>TOPLAM KAPSAMLI GELİR</u>	432.526,77

**Tablo 5.13 Işıkönder İnşaat Sanayi ve Ticaret A.Ş.'nin TMS / TFRS Kapsamında
Düzenlenen 31.12.2011 Tarihli Bilanço (Aktif Varlıklar)**

100	Kasa	23.479,45
101	Alınan çekler	650.000,00
102	Bankalar	590.401,55
103	Verilen Çekler ve Ödeme Emirleri (-)	-344.003,96
110	Gerçeğe Uygun Değer Farkı Kâr veya Zarara Yansıtılan Finansal Varlıklar	45.402,00
112	İtfa Edilmiş Maliyetle Ölçülen Finansal Varlıklar	257.331,19
119	Finansal Varlıklar Değer Düşüklüğü Karşılıkları (-)	-12.732,30
120	Alicılar	1.769.531,54
121	Alacak Senetleri	70.112,09
126	Diğer Esas Faaliyetlerden Alacaklar	709.450,27
127	Şüpheli Esas Faaliyet (Ticari) Alacakları	76.931,64
128	Ertelenmiş Faiz Gelirleri (-)	-219.499,35
129	Şüpheli Esas Faaliyet (Ticari) Alacakları Karşılıkları (-)	-76.931,64
144	Verilen Depozito ve Teminatlar	25.000,00
146	Diğer Çeşitli Alacaklar	9.696,07
150	İlk Madde ve Malzeme	447.006,88
153	Ticari Mallar	428.824,63
157	Diğer Stoklar	71.400,95
158	Stok Değer Düşüklüğü Karşılıkları (-)	-2.732,92
159	Verilen Sipariş Avansları	152.920,44
170	Devreden KDV	389.031,56
175	İş Avansları	243.779,69
DÖNEN VARLIKLAR TOPLAMI		5.304.399,78
250	Arazi ve Arsalar	570.000,00
252	Binalar	305.000,00
253	Tesis, Makine ve Cihazlar	695.410,13
254	Taşıtlar	913.290,66
255	Demirbaşlar ve Diğer Maddi Duran Varlıklar	884.114,35
256	Maddi Duran Varlıklar Değer Düşüklüğü Karşılıkları (-)	-13.953,65
257	Birikmiş Amortismanlar (-)	-527.322,27
265	Bilgisayar Yazılımları ve Diğer Maddi Olmayan Duran Varlıklar	47.994,46
267	Birikmiş Amortismanlar (-)	-30.016,40
280	Gelecek Yıllara Ait Peşin Ödenmiş Giderler	18.654,10
289	Ertelenmiş Vergi Varlığı	174.383,74
293	Peşin Ödenen Vergiler ve Fonlar	119.541,67
DURAN VARLIKLAR TOPLAMI		3.157.096,79
AKTİF (VARLIKLAR) TOPLAMI		8.461.496,57

**Tablo 5.14 Işıkönder İnşaat Sanayi ve Ticaret A.Ş.’nin TMS / TFRS Kapsamında
Düzenlenen 31.12.2011 Tarihli Bilanço (Pasif Kaynaklar)**

300	Banka Kredileri	286.747,84
320	Satıcılar	1.201.712,70
326	Diğer Esas Faaliyetlerden Borçlar	5.240,80
329	Ertelenmiş Faiz Giderleri (-)	-155.900,50
345	Diğer Personele Borçlar	33.299,45
350	Alınan Sipariş Avansları	107.695,81
361	Ödenecek Gelir Vergisi	41.816,73
365	Ödenecek Sosyal Güvenlik Kesintileri	75.789,09
367	Vadesi Geçmiş, Ertelenmiş veya Taksitlendirilmiş Vergi ve Diğer Yükümlülükler	74.974,08
370	Dönem Kârı Vergi ve Diğer Yasal Yükümlülük Karşılıkları	190.735,88
371	Dönem Karının Peşin Ödenen Vergi ve Diğer Yükümlülükleri (-)	-171.127,43
379	Diğer Borç ve Gider Karşılıkları	300.000,00
KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR TOPLAMI		1.990.984,45
400	Banka Kredileri	83.585,35
472	Kıdem Tazminatı Karşılıkları	256.951,24
489	Ertelenmiş Vergi Borcu	194.618,87
UZUN VADELİ YABANCI KAYNAKLAR TOPLAMI		535.155,46
500	Sermaye	3.000.000,00
540	Yasal Yedekler	79.526,08
545	Net Kârdan Ayrılan Özel Amaçlı Fonlar	92.149,14
559	Ertelenmiş Vergi Gelir (Gider) Etkisi (±)	51.390,25
563	Fayda Planlarındaki Aktüeryal Kazanç ve Kayıplar (±)	-256.951,24
570	Geçmiş Yıl Kârları	2.331.154,67
590	Dönem Net Kârı	432.526,77
ÖZ KAYNAKLAR TOPLAMI		5.935.356,66
PASİF (KAYNAKLAR) TOPLAMI		8.461.496,57

Aşağıda ise yeniden düzenlenmiş finansal durum tablosu formatı mevcut olup, KGK tarafından yayınlanan 20.05.2013 tarihli “Finansal Tablo Örnekleri ve Kullanım Rehberi” ekindeki finansal durum tablosu formatına göre hazırlanmıştır.

Tablo 5.15 Işıkkönder İnşaat Sanayi ve Ticaret A.Ş.’nin TMS / TFRS Kapsamında Düzenlenen 31.12.2011 Tarihli Finansal Durum Tablosu (Aktif Varlıklar)

	Cari Dönem 2011
VARLIKLAR	
Dönen Varlıklar	
- Nakit ve Nakit Benzerleri	919.877,04
- Finansal Yatırımlar	290.000,89
- Ticari Alacaklar	2.329.594,55
- İlişkili Taraflardan Diğer Alacaklar	0,00
- İlişkili Olmayan Taraflardan Ticari Alacaklar	2.329.594,55
- Diğer Alacaklar	34.696,07
- İlişkili Taraflardan Diğer Alacaklar	0,00
- İlişkili Olmayan Taraflardan Diğer Alacaklar	34.696,07
- Stoklar	1.097.419,98
- Peşin Ödenmiş Giderler	0,00
- Cari Dönem Vergisiyle İlgili Varlıklar	0,00
- Diğer Dönen Varlıklar	632.811,25
ARA TOPLAM	5.304.399,78
- Satış Amaçlı Sınıflandırılan Duran Varlıklar	0,00
TOPLAM DÖNEN VARLIKLAR	5.304.399,78
Duran Varlıklar	
- Ticari Alacaklar	0,00
- İlişkili Taraflardan Ticari Alacaklar	0,00
- İlişkili Olmayan Taraflardan Ticari Alacaklar	0,00
- Diğer Alacaklar	0,00
- İlişkili Taraflardan Diğer Alacaklar	0,00
- İlişkili Olmayan Taraflardan Diğer Alacaklar	0,00
- Finansal Yatırımlar	0,00
- Öz Kaynak Yöntemiyle Değerlenen Yatırımlar	0,00
- Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller	0,00
- Maddi Duran Varlıklar	2.826.539,22
- Maddi Olmayan Duran Varlıklar	17.978,06
- Şerefiye	0,00
- Diğer Maddi Olmayan Duran Varlıklar	17.978,06
- Peşin Ödenmiş Giderler	18.654,10
- Ertelenmiş Vergi Varlığı	174.383,74
- Diğer Duran Varlıklar	119.541,67
TOPLAM DURAN VARLIKLAR	3.157.096,79
TOPLAM VARLIKLAR	8.461.496,57

**Tablo 5.16 Işıkönder İnşaat Sanayi ve Ticaret A.Ş.’nin TMS / TFRS Kapsamında
Düzenlenen 31.12.2011 Tarihli Finansal Durum Tablosu (Pasif Kaynaklar)**

	Cari Dönem 2011
KAYNAKLAR	
Kısa Vadeli Yükümlülükler	
- Kısa Vadeli Borçlanmalar	286.747,84
- Uzun Vadeli Borçlanmaların Kısa Vadeli Kısımları	0,00
- Diğer Finansal Yükümlülükler	0,00
- Ticari Borçlar	1.051.053,00
- İlişkili Taraflara Ticari Borçlar	1.051.053,00
- İlişkili Olmayan Taraflara Ticari Borçlar	0,00
- Çalışanlara Sağlanan Faydalar Kapsamında Borçlar	0,00
- Diğer Borçlar	140.995,26
- İlişkili Taraflara Diğer Borçlar	0,00
- İlişkili Olmayan Taraflara Diğer Borçlar	140.995,26
- Ertelenmiş Gelirler	0,00
- Dönem Kârı Vergi Yükümlülüğü	19.608,45
- Kısa Vadeli Karşılıklar	300.000,00
- Çalışanlara Sağlanan Faydalara İlişkin Kısa Vadeli Karş.	0,00
- Diğer Kısa Vadeli Karşılıklar	300.000,00
- Diğer Kısa Vadeli Yükümlülükler	192.579,90
ARA TOPLAM	1.990.984,45
- Satış Amaçlı Sınıflandırılan Varlık Gruplarına İlişkin Yükümlülükler	0,00
TOPLAM KISA VADELİ YÜKÜMLÜLÜKLER	1.990.984,45
Uzun Vadeli Yükümlülükler	
- Uzun Vadeli Borçlanmalar	83.585,35
- Diğer Finansal Yükümlülükler	0,00
- Ticari Borçlar	0,00
- Diğer Borçlar	0,00
- Ertelenmiş Gelirler	0,00
- Uzun Vadeli Karşılıklar	256.951,24
- Çalışanlara Sağlanan Faydalara İlişkin Uzun Vadeli Karş.	256.951,24
- Cari Dönem Vergisiyle İlgili Borçlar	0,00
- Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü	194.618,87
- Diğer Uzun Vadeli Yükümlülükler	0,00
TOPLAM UZUN VADELİ YÜKÜMLÜLÜKLER	535.155,46
ÖZ KAYNAKLAR	
Ana Ortaklığa Ait Öz Kaynaklar	5.935.356,66
- Ödenmiş Sermaye	3.000.000,00
- Kâr veya Zararda Yeniden Sınıflandırılmayacak	0,00
- Kâr veya Zararda Yeniden Sınıflandırılacak Gelir ve Kârlar	-205.560,99
- Kârdan Ayrılan Kısıtlanmış Yedekler	171.675,22
- Geçmiş Yıllar Kârları/Zararları	2.331.154,67
- Dönem Net Kârı/Zararı	638.087,76
Kontrol Gücü Olmayan Paylar	0,00
TOPLAM ÖZ KAYNAKLAR	5.935.356,66
TOPLAM KAYNAKLAR	8.461.496,57

BÖLÜM 6. BİST 100 ENDEKSİ REEL SEKTÖR İŞLETMLERİNİN 2011 VE 2012 YILI ERTELENMİŞ VERGİLER ÜZERİNE YAPILAN BİR ARAŞTIRMA

Araştırmanın bu bölümünde BİST 100 endeksinde faaliyet işlem gören işletmelerin 31.12.2012 tarihli finansal tablolarında raporlanan ertelenmiş vergi kalemleri ve bu kalemlerle ilgili olarak finansal tablo dipnotlarında yapılan açıklamalar tanımlayıcı araştırma yöntemi temel alınarak incelenmiştir. İncelemenin amacı, UFRS tabanlı finansal tablo kullanıcılarının karar alma sürecinde finansal tablolarda raporlanan ertelenmiş vergi konusunu daha iyi anlaması, yorumlaması ve dolayısıyla daha doğru kararlar alınmasının sağlanmasıdır. Araştırma kapsamında öncelikle işletmeler mali sektör ve reel sektör ayrımına tabii tutulmuş, mali sektörde faaliyet gösteren 12 işletme finansal tablolarındaki yapı farklılıkları nedeniyle kapsam dışında tutulmuştur. Reel sektör işletmelerinden ise 88 işletmenin finansal tabloları incelenmiş, 5 işletmenin faaliyet dönemlerinin farklı olması nedeniyle, araştırmada tam karşılaştırılabilirlik sağlanması için anakütemizden çıkarılmıştır. Sonuç olarak anakütlelerimiz 83 reel sektör işletmesinden oluşmaktadır.

Araştırma kapsamında dahil olan işletmeler aşağıdaki gibidir:

Tablo 6.1 BİST 100 Endeksine Tabii İncelenen İşletmeler (A-F)

	İncelenen İşletme
1	Anadolu Efes Biracılık ve Malt Sanayii A.Ş.
2	Afyon Çimento Sanayi T.A.Ş.
3	Akenerji Elektrik Üretim A.Ş.
4	Aksa Akrilik Kimya Sanayi A.Ş.
5	Aksa Enerji Üretim A.Ş.
6	Alarko Holding A.Ş.
7	Arçelik A.Ş.
8	Aselsan Elektronik Sanayi ve Ticaret A.Ş.
9	Aygaz A.Ş.
10	Bağfaş Bandırma Gübre Fabrikaları A.Ş.
11	Banvit Bandırma Vitaminli Yem Sanayi A.Ş.
12	Bim Birleşik Mağazalar A.Ş.
13	Bizim Toptan Satış Mağazaları A.Ş.
14	Boyner Büyük Mağazacılık A.Ş.
15	Brisa Bridgestone Sabancı Lastik Sanayi ve Ticaret A.Ş.
16	Borusan Mannesmann Boru Sanayi ve Ticaret A.Ş.
17	Coca Cola İçecek A.Ş.
18	Cemaş Döküm Sanayi A.Ş.
19	Deva Holding A.Ş.
20	Doğuş Otomotiv Servis ve Ticaret A.Ş.
21	Doğan Şirketler Grubu Holding A.Ş.
22	Doğan Yayın Holding A.Ş.
23	Eczacıbaşı Yatırım Ortaklığı A.Ş.
24	Eczacıbaşı Yatırım Holding A.Ş.
25	Ege Endüstri ve Ticaret A.Ş.
26	Ege Gübre Sanayi A.Ş.
27	Emlak Konut Gayrimenkul Yatırım Ortaklığı A.Ş.
28	Enka İnşaat ve Sanayi A.Ş.
29	Ereğli Demir ve Çelik Fabrikaları T.A.Ş.
30	Ford Otomotiv Sanayi A.Ş.

Tablo 6.2 BİST 100 Endeksine Tabii İncelenen İşletmeler (G-O)

	İncelenen İşletme
31	Global Yatırım Holding A.Ş.
32	Göлтаş Göller Bölgesi Çimento Sanayi ve Ticaret A.Ş.
33	Goodyear Lastikleri T.A.Ş.
34	Gözde Girişim Sermayesi Yatırım Ortaklığı A.Ş.
35	GSD Holding A.Ş.
36	Gübre Fabrikaları T.A.Ş.
37	Hürriyet Gazetecilik ve Matbaacılık A.Ş.
38	İhlas Ev Aletleri İmalat Sanayi ve Ticaret A.Ş.
39	İhlas Holding A.Ş.
40	İpek Doğal Enerji Kaynakları Araştırma ve Üretim A.Ş.
41	İş Gayrimenkul Yatırım Ortaklığı A.Ş.
42	Işıklar Yatırım Holding A.Ş.
43	İttifak Holding A.Ş.
44	İzmir Demir Çelik Sanayi A.Ş.
45	Karsan Otomotiv Sanayi ve Ticaret A.Ş.
46	Kartonsan Karton Sanayi ve Ticaret A.Ş.
47	Koç Holding A.Ş.
48	Kiler Gayrimenkul Yatırım Ortaklığı A.Ş.
49	Konya Çimento Sanayi A.Ş.
50	Koza Anadolu Metal Madencilik İşletmeleri A.Ş.
51	Koza Altın İşletmeleri A.Ş.
52	Kardemir Karabük Demir Çelik Sanayi ve Ticaret A.Ş.
53	Metro Ticari ve Mali Yatırımlar Holding A.Ş.
54	Migros Ticaret A.Ş.
55	Menderes Tekstil Sanayi ve Ticaret A.Ş.
56	Mutlu Akü ve Malzemeleri Sanayi A.Ş.
57	Netaş Telekomünikasyon A.Ş.
58	Net Holding A.Ş.
59	Net Turizm Ticaret ve Sanayi A.Ş.
60	Otokar Otomotiv ve Savunma Sanayi A.Ş.

Tablo 6.3 BİST 100 Endeksine Tabii İncelenen İşletmeler (P-Z)

	İncelenen İşletme
62	Park Elektrik Üretim Madencilik Sanayi ve Ticaret A.Ş.
63	Rhea Girişim Sermayesi Yatırım Ortaklığı A.Ş.
64	Saf Gayrimenkul Yatırım Ortaklığı A.Ş.
65	Hacı Ömer Sabancı Holding A.Ş.
66	Sasa Polyester Sanayi A.Ş.
67	Türkiye Şişe ve Cam Fabrikaları A.Ş.
68	Sinpaş Gayrimenkul Yatırım Ortaklığı A.Ş.
69	TAV Havalimanları Holding A.Ş.
70	Turkcell İletişim Hizmetleri A.Ş.
71	Türk Hava Yolları A.O.
72	Mondi Tire Kutsan Kağıt ve Ambalaj Sanayi A.Ş.
73	Tekfen Holding A.Ş.
74	Tofaş Türk Otomobil Fabrikası A.Ş.
75	Turcas Petrol A.Ş.
76	Torunlar Gayrimenkul Yatırım Ortaklığı A.Ş.
77	Trakya Cam Sanayi A.Ş.
78	Türk Telekomünikasyon A.Ş.
79	Türk Traktör ve Ziraat Makineleri A.Ş.
80	Tüpraş Türk Petrol Rafinerileri A.Ş.
81	Ülker Bisküvi Sanayi A.Ş.
82	Vestel Elektronik Sanayi ve Ticaret A.Ş.
83	Zorlu Enerji Elektrik Üretim A.Ş.

Araştırma kapsamında incelenen işletmelerin 18 tanesi solo finansal tablolar hazırlarken, geri kalan 65 işletmenin finansal tablolarını konsolide şekilde hazırladıkları tespit edilmiştir.

İncelenen 83 işletmenin finansal tablolarında gösterilen ertelenmiş vergi borcu ve alacaklarının açıklanma şekillerine ilişkin veriler aşağıdaki tabloda yer almaktadır.

Tablo 6.4 BİST 100 Endeksine Tabii İncelenen İşletmelerde Ertelenmiş Verginin Açıklanma Şekli

İşletme Sayısı	2012	2011
Sadece Ertelenmiş Vergi Varlığı Olan	24	24
Sadece Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü Olan	16	15
Hem Ertelenmiş Vergi Varlığı Hem Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü Olan	38	38
Ertelenmiş Vergi Varlığı ve Yükümlülüğü Olmayan	5	6
Toplam	83	83

İncelenen işletmelerde ilginç en çok çeken konulardan birisi de Ertelenmiş Vergi Varlığı ve Yükümlülüğü olmayan işletmelerdir. Bunlar 2011 yılında 6 işletme iken, 2012 yılında 5 işletmedir. 2012 yılında Eczacıbaşı Yatırım Ortaklığı A.Ş., Emlak Konut Gayrimenkul Yatırım Ortaklığı A.Ş., Kiler Gayrimenkul Yatırım Ortaklığı A.Ş., Saf Gayrimenkul Yatırım Ortaklığı A.Ş. ve Sinpaş Gayrimenkul Yatırım Ortaklığı A.Ş. olup, 2012 yılı bağımsız denetim raporlarında yer açıklamalara göre ilgili şirketler 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5. maddesinin 4.d bendine göre Kurumlar Vergisi'nden muaftırlar. Gelir Vergisi Kanunu'nun 94. maddesi 6.a bendine göre ise gayrimenkul yatırım ortaklıklarının kazançları stopaja tabi tutulmuş olmakla birlikte 93/5148 sayılı Bakanlar Kurulu kararı ile sıfır olarak belirlenmiştir. Bu nedenlerden ötürü ilgili işletmeler için herhangi bir vergi yükümlülüğü doğmamakla birlikte, herhangi bir ertelenmiş vergi varlığı ve yükümlülüğü de hesaplanmamıştır.⁶⁰⁴

BİST 100 endeksinde faaliyet gösteren çalışmamıza konu olan işletmelerin mali genel toplam bilgileri aşağıdaki gibidir.

⁶⁰⁴ 93/5148 Sayılı Bakanlar Kurulu Kararı, 31.12.1993 Tarih ve 21805 Sayılı Resmi Gazete

**Tablo 6.5 BİST 100 Endeksine Tabii İncelenen İşletmelerin 2012 ve 2011 Yılları
Genel Mali Toplamları**

Gelir Tablosu Kalemleri	2012	2011
Satış Gelirleri	329.719.166.306,00	293.351.106.534,00
Satışların Maliyeti (-)	-270.468.271.204,00	-236.678.726.882,00
Brüt Satış Kârı / Zararı	59.250.895.102,00	56.672.379.652,00
Faaliyet Satış Kârı / Zararı	27.089.582.410,00	24.668.339.906,00
Sürdürülen Faaliyetler Vergi Öncesi Kârı / Zararı	28.421.885.075,00	20.323.023.589,00
Sürdürülen Faaliyetler Vergi Gelir (Gideri)	-4.092.917.558,00	-4.874.565.561,00
Dönem Vergi Gelir (Gideri)	-4.792.796.713,00	-4.775.434.370,00
Ertelenmiş Vergi Gelir (Gideri)	699.879.155,00	-99.131.191,00
Sürdürülen Faaliyetler Dönem Kârı / Zararı	24.328.967.617,00	15.448.458.028,00
Bilanço Kalemleri	2012	2011
Dönen Varlıklar	175.897.286.303,00	161.585.999.739,00
Duran Varlıklar	205.286.849.496,00	182.574.307.522,00
Ertelenmiş Vergi Varlığı	2.459.316.152,00	2.216.333.369,00
Toplam Varlıklar	381.184.135.799,00	344.160.307.261,00
Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar	146.442.537.251,00	138.771.205.129,00
Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar	80.237.288.566,00	71.128.947.080,00
Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü	4.615.524.644,00	4.543.272.127,00
Öz Kaynaklar	154.504.309.982,00	134.260.155.052,00
Toplam Kaynaklar	381.184.135.799,00	344.160.307.261,00

Tablo 6.6 BİST 100 Endeksine Tabii İncelenen İşletmelerin 2012 Yılı Yatay Analiz Oranları

Gelir Tablosu Kalemleri	Yatay Analiz
Satış Gelirleri	12,40%
Satışların Maliyeti (-)	14,28%
Brüt Satış Kârı / Zararı	4,55%
Faaliyet Satış Kârı / Zararı	9,82%
Sürdürülen Faaliyetler Vergi Öncesi Kârı / Zararı	39,85%
Sürdürülen Faaliyetler Vergi Gelir (Gideri)	-16,04%
Dönem Vergi Gelir (Gideri)	0,36%
Ertelenmiş Vergi Gelir (Gideri)	-806,01%
Sürdürülen Faaliyetler Dönem Kârı / Zararı	57,48%
Bilanço Tablosu Kalemleri	Yatay Analiz
Dönen Varlıklar	8,86%
Duran Varlıklar	12,44%
Ertelenmiş Vergi Varlığı	10,96%
Toplam Varlıklar	10,76%
Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar	5,53%
Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar	12,81%
Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü	1,59%
Öz Kaynaklar	15,08%
Toplam Kaynaklar	10,76%

BİST 100 endeksine tabii işletmeler üzerinde yapılan inceleme neticesinde, UMS / UFRS kapsamında hazırlanan muhasebe verilerinin finansal tablolara daha fazla gerçeğe uygun değerlerle ile yansıtıldığı görülmektedir. Bu açıdan bakıldığında vergi etkisine sebep olan finansal işlemlerin muhasebeleştirilmesi doğru ve işletmenin gerçek finansal durumunu yansıtacak şekilde finansal tablolara aktarılması özellikle gelişen ve karmaşıklaşan işletmelerin işlemleri açısından çok önemlidir. Vergilerin gerçek etkilerinin finansal tablolara doğru yansıtılmaması finansal tablolardan bilgi ve fayda sağlayacak kişi ve kurumların kararlarını da olumsuz yönde etkileyecektir. Bu etkinin devlet açısından sonuçları ise aşağıdaki gibi olacaktır.

Araştırmamız kapsamında 2011 yılı net ertelenmiş vergi varlığı (yükümlülüğü) (-) 2.326.938.758,00 TL'dir. 2012 yılı net ertelenmiş vergi varlığı (yükümlülüğü) ise (-) 2.156.208.492,00 TL olup, 2012 – 2011 yılı net ertelenmiş vergi varlığı (yükümlülüğü)

170.730.266,00 TL olmaktadır. 2012 yılında 529.148.889,00 TL düzeltme kaydı yapılmış olup, düzeltme kaydı ile birlikte 2012 yılı net ertelenmiş vergi varlığı (yükümlülüğü) 699.879.155,00 TL'ye yükselmiştir. İlgili tutar aynı zamanda 2012 yılında ertelenmiş vergi geliri (gideri) toplamı olan 699.879.155,00 TL'ye denk gelmektedir.

2012 yılı BİST 100 endeksine tabii incelenen firmaların sürdürülen faaliyetler vergi öncesi kârı / zararı toplamı 28.421.885.075,00 TL olup, eğer yasal % 20 kurumlar vergisi ilgili matrah toplamı üzerinden alınsaydı 5.684.377.015,00 TL vergi ve yasal yükümlülük karşılığı oluşacaktı. $(28.421.885.075,00 \text{ TL} \times \%20 = 5.684.377.015,00 \text{ TL})$.

2012 yılı BİST 100 endeksine tabii incelenen firmaların dönem vergi geliri (gideri) toplamı 4.792.796.713,00 TL olup (VUK'a göre hesaplanan vergi ve yasal yükümlülük karşılığı), UMS / UFRS kapsamında muhtemel matrah üzerinde hesaplanan 5.684.377.015,00 TL'den daha azdır. Yani 2012 yılında eğer BİST 100 endeksine tabii işletmeler vergi ve yasal yükümlülük karşılıklarını direkt UMS / UFRS kapsamında hesaplanan ticari kâr üzerinden hesaplamış olsalardı devlete daha fazla vergi ödemiş olacaktı.

SONUÇ

Muhasebe ilkelerine göre hazırlanan finansal tablolardaki muhasebe kârı ile vergi beyannamesinde yer alan vergiye tabi kâr arasında farklılıklar vardır. Muhasebe kârı (ticari kâr) muhasebe ilkelerine uygun olarak, vergiye tabi kâr ise vergi mevzuatı ilkelerine uygun olarak hazırlanmaktadır. Ülkemizde Uluslararası Muhasebe Standartlarına uyum konusunda ciddi adımlar atılmış olmasına rağmen, maalesef muhasebe üzerinde vergi otoritesinin etkisi hala devam etmektedir. Vergi yasalarının odaklandığı amaç devletin mümkün olduğunca en yüksek vergiyi en yüksek olasılıkla toplamaktır. İşletme ilgililerinden sadece biri olan vergi otoritesinin isteklerine göre belirlenecek kâr ise muhasebenin esas amacına zarar verecektir.

Ülkemizde uygulanan vergi mevzuatımıza göre bazı gelir ve giderlerin hiçbir zaman tanınmaması, bazı gelir ve giderlerin ise farklı dönemde tanımlanması farklı değerlendirme ve ölçümleme ilkelerinin benimsenmesi sonucunu doğurmuştur. Bu farklılıklara vergi mevzuatımızın kabul etmediği gelir ve giderler neden oluyorsa, bu farklar sürekli fark olarak adlandırılır ve hiçbir zaman kapanmaz. Bu sürekli farkların vergi etkisi ise finansal tablolarda raporlanmaz. Ancak gelir ve giderlerin ortaya çıkma zamanı ile vergi mevzuatının tarafından tanınma zamanları farklı ise muhasebe kârı ile vergi kârı arasında bir fark oluşur ve bu farkta ilerleyen dönemlerde kapanacak ise geçici fark olarak adlandırılır. Geçici farkların vergi etkisi ise finansal tablolarda ertelenmiş vergi olarak adlandırılır. Geçici farkların vergi etkisi finansal tablolarda ertelenmiş vergi varlığı ve ertelenmiş ve borcu olarak raporlanırken, gelir tablosuna ertelenmiş vergi gideri veya ertelenmiş vergi geliri olarak adlandırılır.

Dünya üzerinde kürselleşmenin hızlı bir şekilde artması, sermaye hareketlerinin ülkeden ülkeye giriş ve çıkışlarının kolay olması, işletmelerin muhasebe süreci sonunda ortaya çıkan finansal tablo ve finansal tablo dipnotları, işletme içi ve dışı çıkar gruplarına yeterli, açık, anlaşılabilir, doğru, tutarlı ve şeffaf bilgi sunma zorunluluğunu doğurmuştur. Finansal tablolar arasında uyum ne kadar fazla olursa,

finansal tablo kullanıcıları için o kadar faydalı olacaktır. Aksi halde önemli zaman ve emek harcanarak ortaya çıkan bu finansal tabloların hiçbir anlamı olmayacaktır.

TMS ve TFRS'ler, muhasebenin ortak bir dil olarak kullanılmasında önemli rol oynamaktadır. Bu ortak dilin oluşturulmasında şüphesiz ortak bir standart setinin varlığı önem kazanmaktadır. Bu standartlara uygun olarak hazırlanan finansal tabloların gerçeğe uygun sunumu sağlaması amaç edinilmiş olup, bu standartlar vergi esaslı muhasebe uygulamalarına göre hazırlanan finansal tablolara önemli yenilikler de getirmektedir. Uluslararası Muhasebe Standartları dünya ölçeğinde birçok ülke tarafından genel kabul görmüş ve uygulamaya geçirilmiştir. Ertelenen vergi düzenlemeleri ile ülkeden ülkeye hatta aynı ülke içerisinde farklılaşan vergi otoritesinin getirdiği düzenlemelerin finansal tablolar üzerindeki etkisini gidererek finansal tabloların karşılaştırılabilir olması sağlanmaktadır.

TMS-12 gelir vergileri standardının geleneksel uygulamalarımıza getirdiği birçok yeniliğin muhasebeciler tarafından ilk bakışta yadırganması doğal karşılanabilir. Ertelenmiş vergi konusu, işletmelerin TFRS'ye geçişte en çok zorlandıkları konuların başında yer almaktadır. Bizim gibi ülkelerin vergi mevzuatının muhasebe uygulamalarına yön verdiği ülkelerde anlatılması ve anlaşılması oldukça zor ve karmaşıktır. Ertelenmiş verginin zor anlaşılabilmesinin başka bir nedeni ise standarttaki geçen defter değeri ifadesidir. Standarttaki defter değeri ifadesi TFRS değerini işaret ederken, ülkemiz uygulamalarında defterler vergi mevzuatına göre tutulduğu için bizdeki defter değeri ifadesi ile karışabilmektedir. Dolayısıyla standartta geçen defter değeri ifadesini TFRS değeri olarak ancak söz konusu standardın getirdiği yenilikler dikkatlice incelendiğinde, mali tabloların gerçeği yansıtmasına katkı sağlayan ve dönem kârını daha doğru göstermeyi amaçlayan bir standart olduğu, muhasebenin sosyal sorumluluğu göz önüne alındığında, muhasebe uygulayıcılarının söz konusu standardı özümsemesi gerektiği söylenebilir. Ertelenmiş vergilerin finansal tablolara yansıtılmasıyla finansal tablolarda raporlanan kâr rakamı işletmelerin bir dönem boyunca elde ettiği gerçek kârı yani muhasebe kârını (ticari kâr) göstermektedir.

Ertelenmiş vergi konusu aynı zamanda finansal tabloların analizi konusu ile de yakından ilgilidir. TFRS kapsamında düzenlenen finansal tablolar analiz edilirken ertelenmiş vergi varlığının işletme için olumlu bir durum yarattığı ve ileride vergi

ödenmesi durumunda ertelenmiş vergi varlığı kadar dolaylı nakit girişi olacağı göz önüne alınmalıdır. Diğer taraftan işletmenin vergilerden dolayı ortaya çıkacak nakit akışını yönetebilmesi açısından da vergi planlaması yapması gerektiğini gösterebilmektedir. Tersi durumunda ise işletmenin ertelenmiş vergi borcunun bulunması durumunda ileride vergiden dolayı nakit çıkışı yaratma ihtimali olduğu anlaşılmalıdır.

Tüm bu anlatılanlar neticesinde ülkemizde finansal tabloların bilgi kullanıcılarına daha anlaşılabilir ve şeffaf bilgi vermesi açısından, sadece halka açık veya bazı kanunlarla emredilen işletmelerin değil, tüm işletmelerin Uluslararası Muhasebe Standartlarını uygulaması ve ertelenmiş vergilerinin finansal tablo ve eklerinde göstermeleri gerekmektedir.

2012 yılı BİST 100 endeksine tabii incelenen firmaların dönem vergi geliri (gideri) toplamı 4.792.796.713,00 TL olup (VUK'a göre hesaplanan vergi ve yasal yükümlülük karşılığı), UMS / UFRS kapsamında muhtemel matrah üzerinde hesaplanan vergi ve yasal yükümlülük karşılığında daha azdır. 2012 yılında eğer BİST 100 endeksine tabii işletmeler vergi ve yasal yükümlülük karşılıklarını direkt UMS / UFRS kapsamında hesaplanan ticari kâr üzerinden hesaplamış olsalardı devlete daha fazla vergi ödemiş olacaktı.

KAYNAKÇA

KİTAPLAR :

Ağca, Ahmet ve Diğerleri. *Muhasebede Bilgi Yönetimi. 1.Baskı.* Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayınları, 2013.

Akbulut, Akın ve Diğerleri, *TMS/TFRS/KOBİ Standartlarına Göre Hesaplanan Ticari Kârdan Mali Kâra Geçiş. 2.Baskı.* Ankara: Türmob Yayınları, 2011.

Akdeniz, Ümit. *Muhasebe Uygulamalarındaki Uluslararası Farklılıklar ve Çözüm Önerisi. 1.Baskı.* İstanbul: Avcıoğlu Basım Yayın, 2005.

Akdoğan, Nalan ve Diğerleri. *Maliyet Muhasebesi. 1.Baskı.* Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayınları, 2012.

Akdoğan, Nalan. *Maliyet Muhasebesi Uygulamaları. 1.Baskı.* İstanbul: Ankara SMMMO Yayınları, 1998.

Akdoğan, Nalan ve Hamdi Aydın. *Muhasebe Teorileri. 1.Baskı.* Ankara: Gazi Üniversitesi Yayınları, 1987.

Arıkboğa, Dursun ve Necdet Sağlam. *Muhasebe Uygulamaları. 1.Baskı.* Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayınları, 2012.

Aslan, Sinan. *Envanter ve Değerleme Uygulamaları. 1.Baskı.* İstanbul: Beta Basım A.Ş., 2012.

Atamanalp, Celaleddin ve Diğerleri. *Tekdüzen Hesap Planına Uygun Maliyet Muhasebesi. 1.Baskı.* Erzurum: Aktif Yayınevi, 2000.

- Basık, Feryal Orhon ve Cengiz Erdamar. *Finansal Muhasebe ve Tekdüzen Muhasebe Sistemi. 2.Baskı*. İstanbul: Arıkan Basım Yayım Dağıtım, 2006.
- Başkaya, Zehra ve Alper Değer. *Finans Matematiği. 2.Baskı*. Bursa: Ekin Kitapevi, 2003.
- Bengligiray, Yılmaz. *Muhasebe Uygulamaları. 1.Baskı*. Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayınları, 2006.
- Bıyık, Recep ve Aydın Kıratlı. *Gelir ve Kurumlar Vergisi Matrahlarının Tespitinde Giderler ve İndirimler. 1.Baskı*. Ankara: Yaklaşım Yayıncılık, 2001.
- Bilici, Nurettin. *Türk Vergi Sistemi. 1.Baskı*. Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayınları, 2013.
- Bilici, Nurettin. *Vergi Hukuku Genel İlkeler Türk Vergi Sistemi. 3.Baskı*. Ankara: Yargı Yayınevi, 2001.
- Bodur, Gülşirin. *Türkiye Muhasebe / Finansal Raporlama Standartlarının Getirdiği Temel Değişiklikler ve Finansal Analize Etkileri. 1.Baskı*. Ankara: Gazi Kitapevi, 2012.
- Bursalı, Nasuhi ve Yücel Ercan. *Maliyet Muhasebesi İlkeler ve Genel Uygulamalar. 9.Baskı*. İstanbul: Der Yayınları, 1999.
- Ceylan, Ali. *İşletmelerde Finansal Yönetim. 9.Baskı*. Bursa: Ekin Kitapevi, 2006.
- Civan, Mehmet. *Finansal Muhasebe. 1.Baskı*. Gaziantep: Gaziantep Yayınları, 2002.
- Çabuk, Adem ve Diğerleri. *Mali Analiz. 1.Baskı*. Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayınları, 2012.
- Demir, Ahmet. *Tekdüzen Muhasebe Sistemi. 1.Baskı*. İstanbul: Çağdaş Yayınları, 1998.
- Demir, Şeref. *TMS/IFRS Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları (VUK Değerleme Yaklaşımı). 1.Baskı*. Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2012.
- Elitaş, Cemal. *UMS/IFRS Uygulamaları. 1.Baskı*. Bursa: Hipotez Yayınları, 2011.

- Erdoğan, Nurten. *Genel Muhasebe. 1.Baskı*. Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayınları, 2012.
- Gökçe, Ümit. *Finansal Muhasebe. 1.Baskı*. Ankara: Gökçe Kitapevi, 2004.
- Günel, Vural. *Hukuki Açıdan Sermaye Piyasası Faaliyetleri (Araçlar- Kurumlar), 1.Baskı*. İstanbul: İstanbul Menkul Kıymetler Borsası Yayınları, 1993.
- Güvemli, Oktay. *Türk Devletleri Muhasebe Tarihi 1.Cilt. 2.Baskı*. İstanbul: Avcıol Basım Yayın, 2004.
- İbiş, Cemal ve Diğerleri. *Seçilmiş Türkiye Finansal Raporlama Standartları Açıklamalar ve Uygulamalar. 2.Baskı*. İstanbul: İSMMMO Yayınları, 2008.
- Karapınar, Aydın. *Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına Göre İşletme Birleşmeleri. 1.Baskı*. Ankara: Gazi Kitapevi, 2006.
- Karyağdı, Nazmi. *Tüm Yönleriyle Kâr Dağıtımı. 1.Baskı*. Ankara: Oluş Yayınevi, 2008.
- Kaygusuz, Sait ve Diğerleri. *Genel Muhasebe 1. 1.Baskı*. Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayınları, 2012.
- Kılınç, Kazım. *200 Soruda A'dan...Z'ye Borsa. 1.Baskı*. İstanbul: 1993.
- Kurt, Ganite ve Diğerleri. *Envanter ve Bilanço. 1.Baskı*. Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayınları, 2012.
- Kurt, Ganite ve Tuğba Uçma. *Kavramsal Çerçeve US-GAAP ve IFRS Yakınsama Projeleri. 1.Baskı*. Ankara: Gazi Kitapevi, 2011.
- Nemli, Arif. *Kamu Maliyesine Giriş. 1.Baskı*. İstanbul: Filiz Kitapevi, 1990.
- Oktar, Ateş. *Vergi Hukuku. 9.Baskı*. İstanbul: Türkmen Kitapevi, 2013.
- Organ, İbrahim. *GVK 40/41 İndirilecek – İndirilemeyecek Giderler. 1.Baskı*. Ankara: Gazi Kitapevi, 2013.

- Ortaç, Fevzi Rifat. *Gelir Vergisinin Üniter Yapısı. 1.Baskı.* Ankara: Gazi Kitapevi, 2000.
- Öncel, Mualla ve Diğerleri. *Vergi Hukuku. 1.Baskı.* Ankara: Ankara Üniversitesi Hukuk Yayınları, 1997.
- Örten, Remzi ve İpek Örten. *Türev Finansal Araçlar ve Muhasebe Uygulamaları. 1.Baskı.* Ankara: Gazi Kitapevi, 2001.
- Örten, Remzi ve Diğerleri. *Türkiye Muhasebe Finansal Raporlama Standartları (TMS-TFRS). 1.Baskı.* Ankara: Gazi Kitapevi, 2007.
- Özerhan, Yıldız ve Serap Yanık. *Açıklamalı ve Örnek Uygulamalı Türkiye Muhasebe Standartları Türkiye Finansal Raporlama Standartları. 1.Baskı.* Ankara: Türmob Yayınları, 2012.
- Price Waterhouse Cooper. *Guide To Accounting For Income Taxes.* 2007.
- Rende, Zekiye ve Diğerleri. *Envanter ve Bilanço. 1.Baskı.* Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayınları, 2012.
- Saban, Nihal. *Vergi Hukuku. 1.Baskı.* İstanbul: DER Yayınları, 2003.
- Sağlam, Necdet ve Diğerleri. *UFRS-UMS Uyumlu Türkiye Muhasebe Standartları Uygulaması Yorum-Açıklama-Örnekler. 1.Baskı.* Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları, 2007.
- Saruhan, Şadi Can ve Diğerleri. *İşletme Yönetimi. 1.Baskı.* Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayınları, 2012.
- Selimoğlu, Recep. *İnşaat Muhasebesi ve Vergi Uygulamaları Rehberi. 1.Baskı.* Bursa: Hipotez Yayınları, 2011.
- Süer, Ayça Zeynep. *Ertelenmiş Vergilerin Finansal Raporlamadaki Yeri ve Önemi. 1.Baskı.* İstanbul: Türkmen Kitapevi, 2012.
- Sürmen, Yusuf. *Muhasebe 2. 1.Baskı.* Trabzon: Akademi Kitapevi, 2006.

- Şen, Güliz Fulya. *Uluslararası Muhasebe Standartlarının Vergisel Açıdan İncelenmesi ve Ertelenmiş Vergi Uygulaması. 1.Baskı.* Ankara: Adalet Yayınevi, 2012.
- Taş, Metin ve Diğerleri. *Vergi Uygulamaları. 1.Baskı.* Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayınları, 2013.
- Toroslu, Vefa. *Türkiye Muhasebe Standartlarında Hasılat-Maliyet İlişkisi. 1.Baskı.* Ankara: Adalet Yayınevi, 2011.
- Türker, İpek. *Türkiye’de Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS) Paralelinde Yapılan Düzenlemelerin Finansal Tablo Kullanıcıları Üzerindeki Muhtemel Etkileri. 1.Baskı.* Ankara: Türmob Yayınları, 2012.
- İstanbul Ticaret Üniversitesi, *Türkiye Muhasebe Standartları ve TMS/TFRS Yorumları,* İstanbul: 2012.
- Usul, Hayrettin. *TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardına Göre İnşaat Muhasebesi. 1.Baskı.* İstanbul: Detay Yayıncılık, 2012.
- Yılmaz, Kazım. *VUK, GVK, KVK ve KDVK Açısından Değerleme. 2.Baskı.* Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2000.

MAKALELER :

- Akdoğan, Nalan. “UMS-12 Gelir Vergileri Standart Hükümlerine Göre Dönem Karından İndirilecek Vergi Giderinin Hesaplanması ve Ertelenmiş Vergilerin Muhasebeleştirilmesi.” *Muhasebe ve Denetim Bakış Dergisi.* Sayı 17. (Ocak, 2006)
- Akgül, Başak Ataman. “Maddi Duran Varlıkların Amortismanına İlişkin Uluslararası Muhasebe Standardında (IAS 16) Yer Alan Düzenlemeler ve Türk Vergi Mevzuatı ile Karşılaştırılması.” *İSMMM Mali Çözüm Dergisi.* Sayı 67. (Nisan-Mayıs-Haziran, 2004)

- Akgün, Ali İhsan. “İnşaat Sözleşmelerinin Finansal Tablolarda Sunuluşuna Yönelik Kullanılan Yöntemlere Bakış.” *Muhasebe ve Finansman Dergisi*. Sayı 58. (Nisan, 2013)
- Akgün, Ali İhsan. “Muhasebenin Uluslararası Harmonizasyonu ve İlke Bazlı Muhasebe Anlayışına Yöneliş.” *Yönetim ve Ekonomi Dergisi*. Cilt 19. Sayı 2. (2012)
- Aktaş, Rabia. “İlke Temelli Finansal Raporlama Standartları Nasıl Öğretilmeli ?” *İSMMMÖ Mali Çözüm Dergisi*. Sayı 133. (Ocak-Şubat, 2013)
- Akyol, Mehmet Emin. “Amortisman Ayrılmasına Başlanacak Dönem ve Kıst Amortisman Uygulaması.” *Yaklaşım Yayınları Dergisi*. Sayı 215. (Kasım, 2010)
- Akyol, Mehmet Emin. “Mali Kâr Yönünden Menkul Kıymet Değerlemesi.” *Yaklaşım Yayınları Dergisi*. Sayı 181. (Ocak, 2008)
- Alagöz, Ali. “TMS 11:İnşaat Sözleşmeleri Standardı Çerçevesinde İnşaat İşlerinde Sözleşme Maliyet ve Gelirlerinin Muhasebeleştirilmesi.” *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*. Cilt 2. Sayı 1. (Ocak, 2009)
- Altıntaş, Nalan. “Türkiye’de Muhasebe Hukukunun Çevresi.” *İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*. Sayı 1. (2011)
- Arpacı, Altar Ömer. “Kurumlar Vergisi Matrah Tespitinde Temel Esaslar.” *İSMMMÖ Mali Çözüm Dergisi*. Sayı 83. (Eylül-Ekim, 2007)
- Atila, Berrak. “Menkul Kıymetlerin Değerlemesi.” *Yaklaşım Yayınları Dergisi*. Sayı 181. (Ocak, 2008)
- Ayanoğlu, Yıldız. “12 Nolu Uluslararası Muhasebe Standardı, Kurumlar (Gelir) Vergisinin Muhasebesi ve Türkiye’de Uygulanabilirliği.” *MÖDAV-Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*. Cilt 4. Sayı 2. (Haziran, 2002)
- Ayluçtarhan, Arif. “Muhasebe Teorisi ve Vergi Teorisi Açısından Ticari Kârın Kavranması.” *İSMMMÖ Mali Çözüm Dergisi*. Sayı 102. (Kasım-Aralık, 2010)

- Bakmaz, Zübeyir. “Yatırım İndiriminde Son Perde.” *Yaklaşım Yayınları Dergisi*. Sayı 232. (Nisan, 2012)
- Balcı, Baki Rıza. “Yeni Muhasebe Düzeninde Mali Kâr Hesaplamaları.” *Dokuz Eylül Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*. Cilt 27. Sayı 1. (2012)
- Bayram, Selahattin. “Kıdem ve İhbar Tazminatlarında Uygulanacak Faiz ve Başlangıcı Meselesi.” *İSMMM Mali Çözüm Dergisi*. Sayı 98. (Mart-Nisan, 2010)
- Bilginoglu, Fahir. “Muhasebe Hukukumuzun Uluslararası Muhasebe Standartlarına Uyumunda Ulaşılan Düzey ve Ertelenmiş Vergiler.” *İ.Ü. İşletme Fakültesi Dergisi*. Cilt 23. Sayı 2. (Kasım, 1994)
- Çonkar, Kemalettin ve Diğerleri. “TMS 23 Kapsamında Borçlanma Maliyetinin Boyutları.” *Muhasebe ve Finansman Dergisi*. Sayı 36. (Ekim, 2007)
- Dağdemir, Serdal. “İşletmelerdeki Emtianın (Stokların) Değerlemesi.” *Yaklaşım Yayınları Dergisi*. Sayı 183. (Mart, 2008)
- Delikanlı, İhsan Uğur. “Finansal Düzenlemelerin İlke Bazlı ya da Kural Bazlı Olmasının Finansal Raporların Denetim Sürecine Etkisi.” *Ankara Üniversitesi SBF Dergisi*. Cilt 66. Sayı 2. (2011)
- Demir, Volkan. “Ertelenmiş Vergi Kavramı ve Bilgi Değeri, Türkiye’de Anlatılması ve Anlaşılmasındaki Zorluk ve Nedenleri.” *Vergi Sorunları Dergisi*. Sayı 290. (Kasım, 2009)
- Demirörs, Murat Okyay. “Şüpheli Ticari Alacaklar ve Muhasebesi.” *Mevzuat Dergisi*. Sayı 63. (Mart, 2003)
- Dinç, Engin. “Türkiye Muhasebe Standartları ve Vergi Kuralları Açısından Ticari Borç ve Ticari Alacakların Muhasebeleştirilmesi ve Değerlemesi.” *İSMMM Mali Çözüm Dergisi*. Sayı 90. (Kasım-Aralık, 2008)

- Doğan, Zeki. “Türkiye Muhasebe Standartları, Sermaye Piyasası Kanunu ve Vergi Usul Kanunu açısından Amortisman Muhasebesi.” *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*. (Nisan, 2004)
- Durgut, Feyzullah. “Mali Kazancın Tespitinde İndirilemeyecek (Kanunen Kabul Edilmeyen) Bazı Giderler.” *Maliye ve Sigorta Yorumları Dergisi*. Sayı 487. (Mayıs, 2007)
- Erdamar, Cengiz ve Feryal Orhon Basık. “Finansal Muhasebe.” *İ.Ü.İşletme Fakültesi İşletme İktisadi Enstitüsü Araştırma ve Yardım Vakfı*. Sayı 6. (1999)
- Ferhatoğlu, Emrah ve Tunç Köse. “Ar-Ge İndiriminin Gelir Vergilerine İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 12) Bakımından Değerlendirilmesi.” *İSMMMÖ Mali Çözüm Dergisi*. Sayı 94. (Temmuz-Ağustos, 2009)
- Gençoğlu, Ümit ve Yasemin Ertan. “Muhasebe Kalitesini Etkileyen Faktörler ve Türkiye’deki Durum.” *Muhasebe ve Finansman Dergisi*. Sayı 52. (Ocak, 2012)
- Göğüş, Handan Sümer. “Ertelenmiş Vergi ve Muhasebeleştirilmesi.” *İSMMMÖ Mali Çözüm Dergisi*. Sayı 101. (Eylül-Ekim, 2010)
- Gökgöz, Ahmet. “Diğer Kapsamlı Gelirler ve Muhasebeleştirilmesi.” *Muhasebe ve Finansman Dergisi*. Sayı 57. (Ocak, 2013)
- Gökün, Ersin. “Finansal Tabloların Hazırlanması ve Sunulma Esaslarına İlişkin Kavramsal Çerçeve.” *Mali Ufuklar Dergisi*. Sayı 39. (2007)
- Gücenme, Ümit ve Aylın Poroy. “Vergilerin Muhasebeleştirilmesi, Ertelenen Vergi Varlık ve Yükümlülükleri.” *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*. Sayı 21. (Ocak, 2007)
- Gül, Hasan. “İşletme Birleşmeleri ve Birleşmelerin Finansal Tablolarda Gösterilmesi.” *Yaklaşım Yayınları Dergisi*. Sayı 229. (Ocak, 2012)
- Gündoğan, Durak. “Uluslararası Muhasebe Standartlarının Kavramsal Çerçevesi.” *Vergi Dünyası Dergisi*. Sayı 368. (Nisan, 2012)

- Güneş, Recep ve Diğerleri. “Küreselleşmenin Muhasebe Uygulamalarına Etkisi.” *Akademik Yaklaşımlar Dergisi*. Cilt 2. Sayı 2. (2012)
- Gür, Mehmet Fatih, “Türev Ürünler ve Türev Ürünlerde Kurum Kazancı.” *Yaklaşım Yayınları Dergisi*. Sayı 232. (Nisan, 2012)
- Kalmış, Halis ve Feyza Dereköy. “TMS 18’e Göre Hasılatın Muhasebeleştirilmesi ve Tekdüzen Muhasebe Sistemi İle Karşılaştırılması.” *Afyon Kocatepe Üniversitesi İ.İ.B.F.Dergisi*. (2010)
- Karadeniz, Salim, “Alacak ve Borçlarda Reeskont Müessesesi.” *Yaklaşım Yayınları Dergisi*. Sayı 230. (Şubat, 2012)
- Karaduman, İbrahim. “TMS 18 Hasılat Standardına Göre Vadeli Mal Satışlarında Vade Farklarının Muhasebeleştirilmesi, Raporlanması ve Vergi Mevzuatı İle Farklar.” *Vergi Sorunları Dergisi*. Sayı 290. (Kasım, 2012)
- Karataş, Muharrem. “Borçlanma Maliyetlerinin UMS 23, KOBİ’ler için UFRS ve Vergi Usul Kanunu Kapsamında Değerlendirilmesi.” *İSMMM Mali Çözüm Dergisi*. Sayı 98. (Mart-Nisan, 2010)
- Kaygusuzoğlu, Mehmet. “Kıdem Tazminatı Karşılığı Uygulamasının Muhasebe Standardı (IAS-TMS 19) Kapsamında Değerlendirilmesi.” *Muhasebe ve Finansman Dergisi*. Sayı 47. (Temmuz, 2010)
- Kepçe, Nazlı. “Finansman Harcamalarının Muhasebeleştirilmesi ve Mali Tablolarda Raporlanması.” *İSMMM Mali Çözüm Dergisi*. Sayı 57. (Ekim-Kasım-Aralık, 2001)
- Kırlioğlu, Hilmi ve Ahmet Gündoğan Şişman. “İşletme Birleşmelerinde Ertelemiş Vergilerin Oluşumu ve Özel Durum: Şerefiyeden Kaynaklanan Ertelemiş Vergiler.” *İSMMM Mali Çözüm Dergisi*. Sayı 98. (Mart-Nisan, 2010)
- Köse, Tunç Emrah Ferhatoğlu. “Gelir Vergilerine İlişkin Muhasebe Standardı (TMS 12) Kapsamında Sabit Kıymet Yenileme Uygulamasının Değerlendirilmesi.” *Muhasebe ve Denetim Bakış Dergisi*. Sayı 29. (Eylül, 2009)

- Kurt, Mehmet Emek. "Reeskont İşlemleri ve Özellikli Hususlar." *Yaklaşım Yayınları Dergisi*. Sayı 229. (Ocak, 2012)
- Küçük, Mustafa. "5746 Sayılı Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun Kapsamında Gelir Vergisi Stopajı Uygulaması Usul ve Esasları." *İSMMMÖ Mali Çözüm Dergisi*. Sayı 111. (Mayıs-Haziran, 2012)
- Mısırlıoğlu, İsmail Ufuk. "Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine Göre Ertelemiş Vergilerin Finansal Tablolarda Raporlanması." *Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*. Cilt 4. Sayı 16. (Haziran, 2001)
- Mısırlıoğlu, İsmail Ufuk. "Kurum Kazancı Üzerinden Hesaplanan Vergilerin Raporlanması." *İSMMMÖ Mali Çözüm Dergisi*. Sayı 72. (Temmuz-Ağustos-Eylül, 2005)
- Mısırlıoğlu, İsmail Ufuk. "Türkiye Muhasebe Standartları'na Göre Finansal Araçların Muhasebeleştirilmesi." *İSMMMÖ Mali Çözüm Dergisi*. Sayı 86. (Mart-Nisan, 2008)
- Narmanlıoğlu, Ünal. "İş Hukuku Ferdi İş İlişkileri." *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayını*. Sayı 3. (1998)
- Özbek, Yiğit. "Türkiye Muhasebe Standardı (TMS-2) Stoklar." *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*. Sayı 24. (Ocak, 2008)
- Özbirecikli, Mehmet. "Ertelenmiş Vergi Kavramı ve Bilanço Üzerine Etkileri." *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*. Sayı 2. (Haziran, 1999)
- Özdemir, Cumhuri Sinan. "Kıdem Tazminatı Uygulaması." *Vergi Dünyası Dergisi*. Sayı 351. (Kasım, 2010)
- Özkan, Azzem. "TMS-12 Gelir Vergileri Standardına Göre Ertelemiş Vergiler ve Muhasebe Uygulamaları." *Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*. Sayı 32. (Ocak-Haziran, 2009)

- Özkan, Serdar ve Ece Erdener Acar. “Uluslararası Muhasebe / Finansal Raporlama Standartlarının Finansal Tablolar Analizi Üzerindeki Etkilerine Genel Bakış.” *İSMMMÖ Mali Çözüm Dergisi*. Sayı 97. (Ocak-Şubat, 2010)
- Özkan, Serdar. “Satışlar ve Diğer Olağan Gelirler Standardının Uluslararası Uygulamalar İle Karşılaştırılması ve T.D.H.P.’na Uyarlanması.” *Muhasebe ve Denetim Bakış Dergisi*. Sayı 9. (Mayıs, 2003)
- Pamukçu, Fatma ve Nevzat Pamukçu “Kıdem Tazminatı Karşılığı Hesaplanmasında İş Kanunu ile Türkiye Muhasebe Standartlarındaki Düzenlemelerin Karşılaştırılması.” *Muhasebe ve Denetim Bakış Dergisi*. Sayı 34. (Nisan, 2011)
- Pamukçu, Fatma. “Maddi Duran Varlıklarda Amortisman Uygulamasının Türkiye Muhasebe Standartları ve Türk Vergi Mevzuatı Açısından Karşılaştırılması.” *Muhasebe ve Denetim Bakış Dergisi*. Sayı 32. (Ekim, 2010)
- Sarioğlu, Kerem ve Diğerleri. “Kredili Satışların Muhasebeleştirilmesi ve Raporlanmasının UFRS ve VUK Açısından Karşılaştırması.” *İSMMMÖ Mali Çözüm Dergisi*. Sayı 80. (Mart-Nisan, 2007)
- Sipahi, Barış. “Muhasebe Uyumlaştırma Çabaları İçerisinde Ertelenmiş Vergi.” *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*. (Haziran, 2004)
- Süer, Ayça Zeynep ve Yiğit Bora Şenyiğit “Amortisman Uygulamasının Ertelenmiş Vergiler Üzerindeki Etkisi ve Finansal Tablolarda Raporlanması.” *İSMMMÖ Mali Çözüm Dergisi*. Sayı 74. (Ocak-Şubat-Mart, 2006)
- Şamiloğlu, Famil. “Etkin Bir Vergi Denetiminde Temel Finansal Tabloların Analizinin Önemi.” *İSMMMÖ Mali Çözüm Dergisi*. Sayı 56. (Temmuz-Ağustos-Eylül, 2001)
- Şen, Çiğdem. “Türkiye Muhasebe Standardı -16 Açısından Maddi Duran Varlıklarda Amortisman Uygulaması.” *İSMMMÖ Mali Çözüm Dergisi*. Sayı 106. (Temmuz-Ağustos, 2011)

Şen, İlker Kıymetli. “TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardına Göre Tamamlanma Yüzdesi Yöntemi.” *Çukurova Üniversitesi İİBF Dergisi*. Cilt 16. Sayı 2. (Aralık, 2012)

Taşdöken, Serdar. “Araştırma-Geliştirme Faaliyetlerine Sağlanan Mali Teşvikler.” *Yaklaşım Yayınları Dergisi*. Sayı 216. (Aralık, 2010)

Tekşen, Ömer. “TMS 12 Gelir Vergileri Standardına Göre Ertelenmiş Verginin İncelenmesi ve Muhasebeleştirilmesi.” *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*. Cilt 15. Sayı 2. (2010)

Terzi, Serkan ve Diğerleri. “UFRS’ye Göre Cari Dönem Bilanço ve Gelir Tablosunun Hazırlanması.” *İSMMM Mali Çözüm Dergisi*. Sayı 90. (Kasım-Aralık, 2008)

Yalkın, Yüksel Koç. “Muhasebe Standartları ve Türkiye Uygulaması.” *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*. Cilt 4. Sayı 2. (Haziran, 2012)

Yılmaz, Fatih. “TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardının İşletmeler Üzerindeki Etkisi.” *Yönetim Dergisi*. Sayı 64. (Ekim, 2009)

Yükçü, Süleyman ve Yılmaz İçerli. “TMS 16 Maddi Duran Varlıklar Standardına İlişkin Uygulamaları Örneği.” *İSMMM Mali Çözüm Dergisi*. Sayı 82. (Temmuz-Ağustos, 2007)

ELEKTRONİK YAYINLAR / İNTERNET :

Aslanertik, Banu Esra. “TMS 2 Stoklar Standardı Hükümlerinin Türk Vergi Usul Kanunu Hükümleri İle Karşılaştırılması.” <http://www.muhasibetr.com/yazarlarimiz/ahmetyapan/002/> (15.06.2013)

Batı, Murat ve Turgay Münyas “Dünya Finans Piyasalarında Finansal Türevlerin Verilerle Analizi.” <http://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx ?ID=20564 &aranan Key=türev> (28.06.2013)

Bayraklı, Hasan Hüseyin. “Gelir Vergisi Kanununda Gelir Kavramı ve Sapmalar.” <http://www.mevzuatdergisi.com/2000/12a/02.htm> (01.06.2013)

- Bıyan, Özgür. “Faturalarda Yer Alan “Gecikme Halinde Vade Farkı Alınır” İbaresinin Hukuki Bağlayıcılığı.” http://www.alomaliye.com/2007/ozgur_bıyan_faturalarda.htm, (26.06.2013)
- Çelik, Bekir ve Fatih Güven. “Mevcutlarda Amortisman ve Özellik Arz Eden Hususlar.” <https://uye.yaklasim.com/siparis-tipi?returnUrl=BuyMagazine.aspx?ID=2013&ContentID=19331> (11.06.2013)
- Çelik, Orhan. “Muhasebe Kuramı ve Uygulamaları Açısından Muhasebe Bilgilerinin Niteliği.” <http://www.politics.ankara.edu.tr/tartismametinleri.php> (09.04.2013)
- Gündüz, Fatih. “Vergi Usul Kanun’na Göre Alacak ve Borç Senetlerinde Reeskont.” <http://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=13333> (30.06.2013)
- Güven, Mehmet. “Vergi Mevzuatımızda Dönemsellik ve Tahakkuk İlkesi.” http://www.batiymm.com.tr/_5/2007/07-27.htm (13.05.2013)
- Hacıosmanoğlu, Çetin. “12 Numaralı Uluslararası Muhasebe Standardının (Gelir ve Kurumlar Vergisinin Muhasebeleştirilmesi Standardı) Kısa Bir Analizi.” <http://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=1347> (14.05.2013)
- İlhan, Cengiz. “Vade Farkı.” http://www.internethukuk.com/index.php?option=com_content&view=article&id=66:vade-fark&catid=40:ticaret-hukuku&Itemid=88 (26.06.2013)
- Kabataş, Yaşar. “TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardı ile Tek Düzen Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğine Göre İnşaat İşletmeleri İçin Düzenlenen Finansal Tabloların Karşılaştırılması.” http://www.vergisorumlari.com.tr/makale_yazdir.aspx?makaleno=2837 (10.07.2013)
- Kaval, Hasan. “Kıdem Tazminatı Karşılığında Aktüer Kazanç ve Kayıpların Diğer Kapsamlı Gelirler Tablosunda Raporlanması.” http://www.akademikdenetim.com.tr/dosya/1323450568a2f3KIDEM_TAZMINATI_KARsILIGINDA_AKTUER_KAZANc_VE_KAYIPLARIN_DigER_KAPSAMLI_GELiRLER_TABLOSUNDA_RAPORLANMASI_Prof.Dr.Hasan_KAVAL.pdf (30.06.2013)

- Kazan, Ahmet. “Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin Vergisel Boyutu.”
<http://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=10485&arananKey=Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin Vergisel Boyutu> (25.06.2013)
- Kuşçu, Serdar. “Geçmiş Yıl Zararlarının İndirim Konusu Yapılabilmesi İçin Beyanname Gösterilmesi Şart mı ?”
<http://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=13768&arananKey=geçmiş yıl zarar> (10.06.2013)
- Morgül, Cüneyt. “Aktüeryal Yöntemle Kıdem Tazminatı Karşılığı Hesaplanması.”
http://www.alomaliye.com/mayis_06/cuneyt_morgul_aktueryal_kidem.htm
(03.07.2013)
- Nalbantoğlu, Rıfat. “Muhasebe Uygulamaları Konusunda Meslek Mensuplarının Bakış Açıları.” <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/sempozyum/06Sempozyum/5 Oturum /RifatNalbantoglu.pdf> (03.05.2013)
- Örten, Remzi. “Maddi Duran Varlık Yenileme Fonu ve Muhasebe Uygulamaları.”
<http://www.mevzuatdergisi.com/1998/04a/03.htm> (10.06.2013)
- Öz, Ersan ve Cemil Rakıcı. “Türk Gelir Vergisi Tarifelerinin Değerlendirilmesi.”
<http://www.ceis.org.tr/dergiDocs/mak22.pdf> (05.07.2013)
- Özkan, Mehmet. “Amortisman Hesaplarında Almanya Uygulaması.” <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/14MaliCozum/07YrdDocDrMehmetozkan30.doc> (10.06.2013)
- Özkan, Özgür ve Serdar Kuzu. “Finansal Raporların Sunuluş Standardının Muhasebe Bilgi Sistemi Üzerine Etkileri.” <http://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=13766> (03.05.2013)

- Sarıkaya, İrfan. “Ticari Kâr – Mali Kâr Ayırımında Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği ve Ticari Kârdan Mali Kâra Geçiş.” <http://webcache.googleusercontent.com/search?q=cache:Cj1V73Rk8nQJ:www.onerymm.com.tr/downloadm.php%3Ffilename%3DTicariMaliKarAyirimindaMuhasebeSistemiUygulamaGenelTebliğiveTicariKardanMaliKaraGecis.pdf+irfan+sar%C4%B1kaya+ticari+kar+mali+kar&cd=1&hl=tr&ct=clnk&gl=tr>, (14.05.2013)
- Selimoğlu, Seval Kardeş ve Diğerleri. “12.Dünya Muhasebe Tarihi Kongresi Bir Literatür İncelemesi.” <http://journal.mufad.org.tr/attachments/article/223/18.pdf> (03.05.2013)
- Sipahi, Barış. “Alacak ve Borç Senetlerinde Reeskont.” <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/.../25-61%20BARIŞ%20SİPAHİ.doc> (29.06.2013)
- Susmuş, Türker ve Yasemin Zengin. “İnşaat Sözleşmeleri Standardı (TMS 11) ve Uygulamaları.” http://dosya.izsmmmo.com/documan/TMSS_XII_BILDIRILER/turker_susmus_yasemin_zengin.doc (30.06.2013)
- Şimşek, Sinan. “Vergi Usul Kanunu ve Türkiye Finansal Raporlama Standartları Açısından İşletmelerin Aktiflerinde Yer Alan Menkul Kıymetlerin Değerlemesi.” <http://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=17127&arananKey=menkul+kıymet> (13.06.2013)
- Toroslu, Vefa. “Dünyada ve Türkiye’de Muhasebe Standartlarının Gelişimi.” <https://uye.yaklasim.com/siparis-tipi?returnUrl=BuyMagazine.aspx?ID=2013&ContentID=10018> (10.06.2013)
- Yılmaz, Salman. “TMS/TFRS Uyarınca İnşaat (Yapım) İşlerinden Sağlanan Kazancın Vergilendirilmesi.” <http://www.ozdogrular.com/content/view/21771/> (10.05.2013)

TEZLER :

- Aslan, Baran. *Türkiye Muhasebe Standartı-12 ve Türk Vergi Sistemine Göre Gelir Vergileri ve Ertelenmiş Vergiler*. (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. 2009.)
- Atmaca, Metin. *Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına ve Vergi Yasalarına Göre Düzenlenen Temel Mali Tabloların Finansal Analiz Açısından Karşılaştırmalı Olarak İncelenmesi ve Türkiye Uygulaması*. (Yayınlanmamış Doktora Tezi. Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. 2010.)
- Ayanoğlu, Yıldız. *Dönem Net Karının Belirlenmesi ve Ertelenen Vergi Etkilerinin Finansal Tablolara Yansıtılması*. (Yayınlanmamış Doktora Tezi. Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. 2001.)
- Başbılcı, Osman. *Uluslararası Muhasebe Standardına Göre Türev Ürünlerin Muhasebeleştirilmesi*. (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. 2006.)
- Bayrak, Selin. *Tek Düzen Hesap Planı ve UFRS'ye Göre Hazırlanan Finansal Tabloların Mali Analizdeki Farklılıklar*. (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. Sakarya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. 2011.)
- Bedri, Bülent. *Ertelenmiş Vergiler ve Ertelenmiş Vergilerin Finansal Tablolara Yansıtılması*. (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. 2007.)
- Bozdağ, Pınar. *UFRS'de Ertelenmiş Vergi Uygulamaları ve Ertelenmiş Vergilerin Finansal Tablolara Yansıtılması*. (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. 2012.)
- Burcu, Hümeysra. *Finansal Analiz Tekniklerinin İşletmelerin Mali Durumunu Göstermedeki Etkinliği ve Bir Uygulama*. (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. 2009.)

- Çakmakçı, Bahar. *TMS-12 Gelir Vergileri Standardına Göre Kurum Kazancı Üzerinden Hesaplanan Vergilerin Muhasebeleştirilmesi ve Finansal Tablolarda Sunuluşu*. (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. Zonguldak Karaelmas Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. 2009.)
- Çelik, Çiğdem. *Amortismanların Türkiye Muhasebe Standartları Açısından İncelenmesi*. (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. 2009.)
- Demirtaş, Nurcan. *1475 Sayılı İş Kanununa Göre Kıdem Tazminatının Miktarı ve Ödenmesi*. (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. 2011.)
- Erdoğan, Birgül. *Vergi Kanunları ve Muhasebe Standartları Açısından Maddi Duran Varlıklar Hesap Grubunun Karşılaştırılması*. (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. 2010.)
- Erpek, Seda. *Ertelenen Vergi ve Ertelenen Verginin Finansal Tablolarda Raporlanması*. (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. 2007.)
- Erturan, Ayça. *Menkul Kıymetlerin Pazarlanması ve Aracı Kurumlar Üzerine Bir Uygulama*. (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. 2003.)
- Gökdoğan, Mübeccel Gülay. *Maddi Duran Varlıkların Uluslararası Muhasebe Standartlarına Göre Muhasebeleştirilmesi*. (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. 2010.)
- İhtif, Ebru. *TMS 23 Borçlanma Maliyetinin Finansal Tablolara Etkisi*. (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. 2010.)
- Kaplan, Rana. *Vergi Usul Kanunu'nda Emtia Değerlemesi*. (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. 2007.)

- Kırca, Mehmet Emin. *Amortisman Tabi İktisadi Kıymetlerde Değerleme Sorunu: Türk Vergi Sistemi, Sermaye Piyasası Kanunu ve Uluslararası Muhasebe Standartları Açısından Karşılaştırılması*. (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2007)
- Koçak, Aysun. *Borçlanma Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi*. (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. 2007.)
- Köse, Mustafa. *Şirketlerde Yatay Birleşme ve Devirler: Türkiye Üzerine Bir Uygulama*. (Yayınlanmamış Doktora Tezi. Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. 2010.)
- Kötüoğlu, Şükriye Gül. *Uluslararası Muhasebe Standartları Paralelinde Türkiye ve Amerikan Muhasebe Standartları'nın Bazı Standartlarda Karşılaştırılması*. (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. Gaziantep Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. 2008.)
- Küçük, Yonca. *Türkiye Muhasebe Standartları ve Vergi Usul Kanunu Çerçevesinde Stokların Değerlemesi ve Denetimi*. (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. 2010.)
- Metin, Şule. *Türk Vergi Sisteminde Amortismanlar*. (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. 2006.)
- Mühim, Seyit Ali. *Şirket Birleşmeleri (Mergers) ve Havayolu Şirketlerinde Merger Uygulamalarına Örnekler*. (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. İstanbul Kültür Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. 2012.)
- Nurcan, Belma. *Türev Piyasası İşlemlerinin Vergilendirilmesi ve Örnek Ülke Uygulamaları*. (Yayınlanmamış Türkiye Cumhuriyeti Merkez Bankası Uzmanlık Yeterlilik Tezi. 2005.)
- Özkan, Yasin. *Araştırma ve Geliştirme Maliyetlerinin Mevcut Düzenlemelere Göre Muhasebeleştirilmesi*. (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. 2007.)

- Sandıkçıoğlu, Ayça. *Finansal Raporlamada Ertelenmiş Vergi Uygulamaları ve İMKB'de İşlem Gören Şirketler Üzerinde İnceleme*. (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. 2009.)
- Sevinç, Fulya. *12 Numaralı Uluslararası Muhasebe Standardı ve Diğer Ülkelerdeki Uygulamaları Çerçevesinde Ertelenmiş Vergi ve Finansal Tablolara Alınması*. (Yayınlanmamış Türkiye Cumhuriyeti Merkez Bankası Uzmanlık Yeterlilik Tezi. 2003.)
- Sevinç, Veli Ulvi. *TMS 12 ve Söz Konusu Standardın Banka Bilanço ve Kâr-Zarar Tablosuna Etkileri*. (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. 2010.)
- Şahin, Burak. *TMS 16'ya Göre Maddi Duran Varlıkların Muhasebeleştirilmesi*. (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. 2009.)
- Şen, İlker Kıymetli. *Borçlanma Maliyetlerinin Türk Vergi Mevzuatı, Sermaye Piyasası Mevzuatı ve Uluslararası Muhasebe Standartları Kapsamında İncelenmesi*. (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. 2006.)
- Şişman, Ahmet Gündoğan. *TMS-12 Gelir Vergileri Standardının Analizi*. (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. Sakarya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. 2009.)
- Topal, Mustafa. *Amortismanların Türk Vergi Sistemindeki Yeri*. (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. 2010.)
- Uluğ, Gülnaz. *Kıdem Tazminatı: Türkiye ve Kanada Uygulaması*. (Yayınlanmamış Doktora Tezi. İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. 2007.)
- Uyar, Umut. *Kıdem Tazminatı Fonu Kanun Tasarısı Çerçevesinde Kıdem Tazminatı ve Muhasebesi*. (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. Pamukkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. 2011.)

Uysal, Emrah. *Türk Vergi Sistemi Açısından Sermaye Şirketlerinin Birleşmesi*. (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. 2010.)

Yatağanbaba, Uğur. *Borçlanma Maliyetlerinin Ulusal ve Uluslararası Standartlar Açısından İrdelenmesi*. (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. 2006.)

Yıldırım, Yasemin. *Finansal Raporlamada Ertelenmiş Vergi Kavramı*. (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. 2007.)

YAZILI MEVZUAT :

1 No.lu Muhasebe Uygulama Genel Tebliği, 26.12.1992 Tarih ve 21447 Sayılı Resmi Gazete.

1475 Sayılı İş Kanunu, 01.09.1971 Tarih ve 13943 Sayılı Resmi Gazete.

163 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğ, 27.01.1985 Tarih ve 18648 Sayılı Resmi Gazete.

174 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğ, 19.02.1994 Tarih ve 21854 Sayılı Resmi Gazete.

193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu, 06.01.1961 Tarih ve 10700 Sayılı Resmi Gazete.

213 Sayılı Vergi Usul Kanunu, 10.01.1961 Tarih ve 10703 – 10705 Sayılı Resmi Gazete.

238 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğ, 02.03.1995 Tarih ve 22218 Sayılı Resmi Gazete.

3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu, 02.11.1984 Tarih ve 18563 Sayılı Resmi Gazete.

3239 Sayılı 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu, 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu, 5422 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu, 2978 Sayılı Ücretli Vergi İadesi Hakkında Kanun, 492 Sayılı Harçlar Kanunu, 488 Sayılı Damga Vergisi Kanunu, 210 Sayılı Değerli Kağıtlar Kanunu, 1319 Sayılı Emlak Vergisi Kanunu, 2464 Sayılı Belediye Gelirleri Kanunu, 3074 Sayılı Akaryakıt Tüketim Vergisi Kanunu, 2380 Sayılı Belediyelere ve İl Özel İdarelerine Genel Bütçe Vergi Gelirlerinden Pay Verilmesi Hakkında Kanun ile 6802 Sayılı Gider Vergileri Kanunda Değişiklikler Yapılması ve Bu Kanunlara Bazı Hükümler Eklenmesi Ve 190 Sayılı Kanun Hükmünde Kararname Eki 1 Sayılı Cetvele Yeni Kadrolar Eklenmesi Hakkında Kanun, 11.12.1985 Tarih ve 18955 Sayılı Resmi Gazete.

3917 Sayılı 506 Sayılı Sosyal Sigortalar Kanunu, 4792 Sayılı Sosyal Sigortalar Kurumu Kanunu ve 6570 Sayılı Gayrimenkul Kiraları Hakkında Kanun ile 190 Sayılı Genel Kadro ve Usulü Hakkında Kanun Hükmünde Kararnamenin Eki Cetvellerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun, 01.12.1993 Tarih ve 21782 Sayılı Resmi Gazete.

422 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğ, 31.12.2012 Tarih ve 28514 Sayılı (4.Mükerrer) Resmi Gazete.

4369 Sayılı Vergi Usul Kanunu, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun, Gelir Vergisi Kanunu, Kurumlar Vergisi Kanunu, Katma Değer Vergisi Kanunu, Gider Vergileri Kanunu, Emlak Vergisi Kanunu, Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu, Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu, Damga Vergisi Kanunu, Harçlar Kanunu, 3505 Sayılı Kanun, Katma Değer Vergisi Mükelleflerinin Ödeme Kaydedici Cihazları Kullanmaları Mecburiyeti Hakkında Kanun, Belediye Gelirleri Kanunu, 1318 ve 4208 Sayılı Kanunlar ile 178 Sayılı Maliye Bakanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname ve 190 Sayılı Genel Kadro ve Usulü Hakkında Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun, 29.07.1998 Tarih ve 23417 Sayılı Resmi Gazete.

4857 Sayılı İş Kanunu, 10.06.2003 Tarih ve 25134 Sayılı Resmi Gazete.

488 Sayılı Damga Vergisi Kanunu, 11.07.1964 Tarih ve 11751 Sayılı Resmi Gazete.

5024 Sayılı Vergi Usul Kanunu, Gelir Vergisi Kanunu ve Kurumlar Vergisi Kanununda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun, 30.12.2003 Tarih ve 25332 Sayılı Resmi Gazete.

506 Sayılı Sosyal Sigortalar Kanunu, 31.07.1964 – 01.08.1964 Tarih ve 11766–11779 Sayılı Resmi Gazeteler.

5422 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu, 10.06.1949 Tarih ve 7229 Sayılı Resmi Gazete.

5479 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun, Özel Tüketim Vergisi Kanunu ve Vergi Usul Kanununda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun, 08.04.2006 Tarih ve 26133 Sayılı Resmi Gazete.

5510 Sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu, 16.06.2006 Tarih ve 26200 Sayılı Resmi Gazete.

5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu, 21.06.2006 Tarih ve 26205 Sayılı Resmi Gazete.

5746 Sayılı Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun, 12.03.2008 Tarih ve 26814 Sayılı Resmi Gazete.

6009 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnemelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun, 01.08.2010 Tarih ve 27659 Sayılı Resmi Gazete.

6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu, 14.02.2011 Tarih ve 27846 Sayılı Resmi Gazete.

64 No.lu Vergi Usul Kanunu Sirküsü, 30.04.2013 Tarih ve VUK-64/2013-9 Sayı.

93/5148 Sayılı Bakanlar Kurulu Kararı, 31.12.1993 Tarih ve 21805 Sayılı Resmi Gazete.

Anayasa Mahkemesi 2006/95 Sayılı Esas Kararı, 08.01.2010 Tarih ve 27456 Sayılı Resmi Gazete.

Anayasa Mahkemesi 2010/93 Sayılı Esas Kararı, 18.02.2012 Tarih ve 28208 Sayılı Resmi Gazete.

Finansal Raporlamanın Hazırlanma ve Sunulma Esaslarına İlişkin Kavramsal Çerçeve, 16.05.2005 Tarih ve 25702 Sayılı Resmi Gazete.

Finansal Tablo Örnekleri ve Kullanım Rehberi, 20.05.2013 Tarih ve 28652 Sayılı resmi Gazete.

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı, 23.02.2012 Tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-KVK 6-719 Sayılı Özelgesi.

Kamu Görevlileri Hakem Kurulunun 29/05/2012 Tarihli ve 2012/1 Sayılı Kararı ile 01.06.2012 Tarih ve 28310 Sayılı Resmi Gazete.

TFRS 13 İşletme Birleşmeleri, 31.03.2006 Tarih ve 26125 Sayılı Resmi Gazete.

TFRS 9 (2011 Versiyonu) Finansal Araçlar, 27.04.2010 Tarih ve 27564 Sayılı Resmi Gazete.

TMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu Standardı, 16.01.2005 Tarih ve 25702 Sayılı Resmi Gazete.

TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardı, 26.10.2005 Tarih ve 25978 Sayılı Resmi Gazete.

TMS 16 Maddi Duran Varlıklar Standardı, 31.12.2005 Tarih ve 26040 Sayılı Resmi Gazete.

TMS 18 Hasılat Standardı, 09.12.2005 Tarih ve 26018 Sayılı Resmi Gazete.

TMS 19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar Standardı, 30.03.2006 Tarih ve 26124 Sayılı Resmi Gazete.

TMS 23 Borçlanma Maliyetleri, 09.11.2005 Tarih ve 25988 Sayılı Resmi Gazete.

TMS 36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü Standardı, 18.03.2006 Tarih ve 26112 Sayılı Resmi Gazete.

TMS 37 Karşılıklar, Koşullu Borçlar Ve Koşullu Varlıklar Standardı, 15.02.2006 Tarih ve 26081 Sayılı Resmi Gazete.

TMS 39 Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçm Standardı, 03.11.2006 Tarih ve 26335 Sayılı Resmi Gazete.

Yargıtay 9.Hukuk Dairesi, 19.02.1980 Tarih ve 1980/1075-1278 Sayılı Kararı.

Yargıtay 9.Hukuk Dairesi, 25.06.2009 Tarih ve 3611 Sayılı Kararı.

SEMPOZYUM :

KAVAK, Ahmet. “TMS 12 Gelir Vergileri Standardı Uygulaması ve Vergi Değeri ile Muhasebe Değeri Arasındaki Farklılıkların Analizi.” *ASMMMO VI. Muhasebe Uygulamaları ve Vergi Mevzuatı Sempozyumu*. (Antalya. 02-06.03.2008)

Taştan, Hakan ve Diğerleri. “Maddi Duran Varlıklarda Amortisman Uygulamalarının VUK ve TMS Açısından İncelenmesi.” *Türk Coğrafyasında Uluslararası Finansal Raporlama Standartları Sempozyumu*. (Trabzon. 16-17.06.2012)