



T. C.
ULUDAĞ ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANABİLİM DALI
MALİ HUKUK BİLİM DALI

**TMS 12 GELİR VERGİLERİ STANDARDINA GÖRE
ERTELENEN VERGİ UYGULAMASI VE TÜRK VERGİ
MEVZUATI İLE ETKİLEŞİMİNİN İNCELENMESİ**

(YÜKSEK LİSANS TEZİ)

Dişad Esra ÖZKAN

BURSA - 2016



T. C.
ULUDAĞ ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANABİLİM DALI
MALİ HUKUK BİLİM DALI

**TMS 12 GELİR VERGİLERİ STANDARDINA GÖRE
ERTELENEN VERGİ UYGULAMASI VE TÜRK VERGİ
MEVZUATI İLE ETKİLEŞİMİNİN İNCELENMESİ**

(YÜKSEK LİSANS TEZİ)

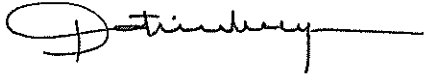
Dilşad Esra ÖZKAN

**Danışman:
Prof. Dr. Özhan ÇETİNKAYA**

BURSA – 2016

T. C.
ULUDAĞ ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ MÜDÜRLÜĞÜNE

MALİYE Anabilim Dalı, Mali hukuk Bilim Dalı'nda 701012005 numaralı Dilşad Esra ÖZKAN'ın hazırladığı "TMS 12 GELİR VERGİLERİ STANDARDINA GÖRE ERTELENEN VERGİ UYGULAMASI VE TÜRK VERGİ MEVZUATI İLE ETKİLEŞİMİNİN İNCELENMESİ" konulu Yüksek Lisans Tezi ile ilgili tez savunma sınavı, 07.10.2016 günü 10:00 – 12:00 saatleri arasında yapılmış, sorulan sorulara alınan cevaplar sonunda adayın tezinin/çalışmasının BAŞARILI olduğuna OYBİRLİĞİ ile karar verilmiştir.



Üye (Tez Danışmanı ve Sınav Komisyonu
Başkanı)
Prof. Dr. Özhan ÇETİNKAYA
Uludağ Üniversitesi



Üye
Prof. Dr. Adnan GERÇEK
Uludağ Üniversitesi



Üye
Yrd. Dr. Özgür BİYAN
Bandırma Onyedinci Eylül Üniversitesi

Üye
Akademik Unvanı, Adı Soyadı
Üniversitesi

Üye
Akademik Unvanı, Adı Soyadı
Üniversitesi

07/10/2016

ULUDAĞ ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
YÜKSEK LİSANS/DOKTORA TEZ ÇALIŞMASI ÖZGÜNLÜK RAPORU

ULUDAĞ ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANABİLİM DALI BAŞKANLIĞI'NA

Tarih:12.10.2016

Tez Başlığı / Konusu: TMS 12 Gelir Vergileri Standardına Göre Ertelenen Vergi Uygulaması Ve Türk Vergi Mevzuatı İle Etkileşiminin İncelenmesi

Yukarıda başlığı gösterilen tez çalışmamın a) Kapak sayfası, b) Giriş, c) Ana bölümler ve d) Sonuç kısımlarından oluşan toplam 123 sayfalık kısmına ilişkin, 12 / 10 / 2016 tarihinde şahsım tarafından Turnitin adlı intihal tespit programından aşağıda belirtilen filtrelemeler uygulanarak alınmış olan özgünlük raporuna göre, tezimin benzerlik oranı % 23'tür.

Uygulanan filtrelemeler:

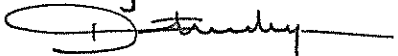
- 1- Kaynakça hariç
- 2- Alıntılar hariç/ dahil
- 3- 5 kelimedenden daha az örtüşme içeren metin kısımları hariç

Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Tez Çalışması Özgünlük Raporu Alınması ve Kullanılması Uygulama Esaslarını inceledim ve bu Uygulama Esaslarında belirtilen azami benzerlik oranlarına göre tez çalışmamın herhangi bir intihal içermediğini; aksinin tespit edileceği muhtemel durumda doğabilecek her türlü hukuki sorumluluğu kabul ettiğimi ve yukarıda vermiş olduğum bilgilerin doğru olduğunu beyan ederim. Gereğini saygılarımla arz ederim.

12.10.2016



Adı Soyadı	: Dilşad Esra ÖZKAN
Öğrenci No	: 701012005
Anabilim Dalı	: Maliye Anabilim Dalı
Programı	: Mali Hukuk Bilim Dalı
Statüsü	: Y. Lisans

Prof. Dr. Özhan GETİNKAYA


**ULUDAG UNIVERSITY
SOCIAL SCIENCE INSTITUTE
THESIS/DISSERTATION ORIGINALITY REPORT**

**ULUDAG UNIVERSITY
SOCIAL SCIENCE INSTITUTE
TO THE DEPARTMENT OF PUBLIC FINANCE**

Date: 12.10.2016

Thesis Title / Topic: Deferred Taxation In Accordance With IAS 12 Income Taxes And Analysing Of Interaction With Turkish Tax Legislation

According to the originality report obtained by myself by using the turnitin plagiarism detection software and by applying the filtering options stated below on 12/10/2016 for the total of 122 pages including the a) Title Page, b) Introduction, c) Main Chapters, and d) Conclusion sections of my thesis entitled as above, the similarity index of my thesis is **23 %**.

Filtering options applied:

1. Bibliography excluded
2. Quotes excluded
3. Match size up to 5 words excluded

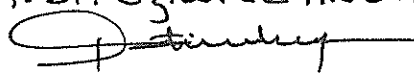
I declare that I have carefully read Uludag University Social Science Institute Guidelines for Obtaining and Using Thesis Originality Reports; that according to the maximum similarity index values specified in the Guidelines, my thesis does not include any form of plagiarism; that in any future detection of possible infringement of the regulations I accept all legal responsibility; and that all the information I have provided is correct to the best of my knowledge.

I respectfully submit this for approval.

12.10.2016



Name Surname	:	<u>Dilşad Esra Özkan</u>
Student No	:	<u>701012005</u>
Department	:	<u>Public Finance</u>
Program	:	<u>Fiscal Law</u>
Status	:	<u>Masters</u>

Prof. Dr. Özhan ÇETİNKAYA


Yemin Metni

Yüksek Lisans tezi olarak sunduğum "**TMS-12 Gelir Vergileri Standardına Göre Ertelenen Vergi Uygulaması ve Türk Vergi Mevzuatı ile Etkileşiminin İncelenmesi**" başlıklı çalışmanın bilimsel araştırma, yazma ve etik kurallarına uygun olarak tarafımdan yazıldığına ve tezde yapılan bütün alıntıların kaynaklarının usulüne uygun olarak gösterildiğine, tezimde intihal ürünü cümle veya paragraflar bulunmadığına şerefim üzerine yemin ederim.

12.10.2016



Adı Soyadı : Dilşad Esra ÖZKAN

Öğrenci No : 701012005

Anabilim Dalı : Maliye Anabilim Dalı

Programı : Mali Hukuk Bilim Dalı

Statüsü : Y. Lisans

ÖZET

Yazar Adı ve Soyadı : Dilşad Esra Özkan
Üniversite : Uludağ Üniversitesi
Enstitü : Sosyal Bilimler Enstitüsü
Anabilim Dalı : Maliye Ana Bilim Dalı
Bilim Dalı : Mali Hukuk Bilim Dalı
Tezin Niteliği : Yüksek Lisans Tezi
Sayfa Sayısı : XIII + 122
Mezuniyet Tarihi : / / 2016
Tez Danışman(lar)ı : Prof. Dr. Özhan Çetinkaya

TMS 12 GELİR VERGİLERİ STANDARDINA GÖRE ERTELENEN VERGİ UYGULAMASI VE TÜRK VERGİ MEVZUATI İLE ETKİLEŞİMİNİN İNCELENMESİ

Bu çalışmada, TMS-12 Gelir Vergileri Standardının temelini oluşturan “ertelenen vergi” müessesesinin Türk Vergi Mevzuatı ve diğer ilgili düzenlemeler ile etkileşimi incelenmiştir.

Türk Vergi Mevzuatı ile Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartlarının finansal raporlamaya ilişkin olarak getirdikleri farklı düzenlemelerin neden olduğu ayrışmalar “ertelenen vergi” üzerinden araştırılmış, bu farkların finansal raporlar üzerinde yarattığı etkinin önemi açıklanmış ve bu ayrışmanın en aza indirilmesi amacıyla düzenlemelerden kaynaklanan farklılıklar karşılaştırmalı örnekler üzerinden sunulmuştur.

Sonuç olarak ertelenen vergi müessesesinin doğru bir finansal raporlamanın ayrılmaz bir parçası olduğu ve kanun koyucunun bu uygulamalara paralel düzenlemeler getirmesinin kaçınılmaz olduğu görülmüştür.

ANAHTAR SÖZCÜKLER:

Gelir Vergileri, Sürekli Fark-Geçici Fark, Ertelenen Vergi Varlığı, Ertelenen Vergi Yükümlülüğü, Vergiye Esas Değer

ABSTRACT

Name and Surname : Dilşad Esra Özkan
University : Uludag University
Institution : Social Science Institution
Field : Public Finance
Branch : Fiscal Law
Degree Awarded : Master / PhD
Page Number : XIII + 122
Degree Date : / / 2016
Supervisor (s) : Prof. Dr. Özhan Çetinkaya

DEFERRED TAXATION IN ACCORDANCE WITH IAS 12 INCOME TAXES AND ANALYSING OF INTERACTION WITH TURKISH TAX LEGISLATION

In this study, we examined the interactions of “deferred tax” which is the basis of IAS 12 with Turkish Tax Legislation and other relevant regulations.

The divisions, caused by different regulations regarding financial reporting by Turkish Tax Legislation and Turkish Accounting and Financial Reporting Standards, are investigated on the basis of "deferred tax", the importance of the impact of these differences on the financial reports are explained and, the divisions are presented on the comparative examples to minimize them.

We conclude that the “deferred tax” is an integral part of an accurate financial reporting and the legislator should make some regulations similar to the standard applications.

KEYWORDS:

Income Taxes, Permanent Difference-Temporary Difference, Deferred Tax Assets, Deferred Tax Liabilities, Tax Based Value.

ÖNSÖZ

Uluslararası bir yapıya kavuşan ve sermaye ihtiyacı artan şirketlerin, finansal raporlamaya verdiği önem gün geçtikçe artmaktadır. Esasen en doğru ve yalın bilginin ilgili taraflara sunulması gerekliliği finansal raporlamanın önemini arttırmıştır. Ancak bu şekilde uluslararası işletme birleşmelerini ve yatırımcı güvenini temin etmek mümkün olacaktır. Bu amaçla hareket eden uluslararası düzenleyici kurumlar hazırladıkları muhasebe ve finansal raporlama standartları vasıtasıyla ülkeler üstü bir literatür oluşturmayı amaçlamaktadır.

6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun (TTK) yayınlanmasıyla birlikte Uluslararası Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartlarının kullanım zorunluluğu geniş bir ölçüğe yayılmış, bu durum hem şirketlerin hem de denetçi ve mali müşavirlerin bu konudaki çalışmalarına yoğunlaşmasını sağlamıştır.

“TMS 12 Gelir Vergileri Standardına Göre Ertelenen Vergi Uygulaması ve Türk Vergi Mevzuatı ile Etkileşiminin İncelenmesi” konulu bu çalışma, Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB) tarafından hazırlanan ve Türkiye’de Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGGK) tarafından son değişiklikleri yapılarak yayınlanan TMS 12 Gelir Vergileri Standardını ve ertelenen vergi uygulamasını, Türk Vergi Sistemindeki uygulamalar ışığında açıklamaya çalışmaktadır.

Bu çalışmayı hazırlamamda benden desteğini hiç eksik etmeyen aileme ve tüm zorluklara rağmen danışmanım olmayı kabul eden hocam Sayın Prof. Dr. Özhan Çetinkaya’ya, Mehmet Dağlı’ya, sevgili üstatlarım “DMF Sistem Uluslararası Bağımsız Denetim” Yönetim Kurulu Başkanı Aslan Kaya’ya ve muhasebe standartlarının mantalitesini ve bir denetçinin nasıl olacağını bana bıkmadan anlatan “Karar Denetim” Yönetim Kurulu Başkanı Ali Osman Eflatun’a teşekkürü bir borç bilirim.

Ankara, 2016

Dilşad Esra Özkan

İÇİNDEKİLER

	Sayfa No
TEZ ONAY SAYFASI.....	iii
ÖZGÜNLÜK RAPORU.....	iv
YEMİN METNİ.....	vi
ÖZET.....	vii
ABSTRACT.....	viii
ÖNSÖZ.....	ix
İÇİNDEKİLER	x
TABLolar.....	xiv
KISALTMALAR	xv
GİRİŞ.....	1

BİRİNCİ BÖLÜM

MUHASEBE STANDARTLARININ OLUŞUMU VE GELİR VERGİLERİ STANDARDINA İLİŞKİN AÇIKLAMALAR

1.1. MUHASEBE STANDARDI KAVRAMI VE OLUŞUMU	4
1.1.1. Muhasebe Standartlarının Dünyadaki Gelişimi	6
1.1.2. Muhasebe Standartlarının Türkiye'deki Gelişimi.....	7
1.1.2.1. Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu'nun Çalışmaları	11
1.1.2.2. Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu ve Çalışmaları.....	12
1.2. GELİR VERGİLERİ STANDARDININ GELİŞİMİ VE ERTELENEN VERGİ MÜESSESESİ	16
1.2.1. TMS 12 Gelir Vergileri Standardının Amacı.....	17
1.2.2. TMS 12 Gelir Vergileri Standardının Kapsamı	18
1.2.3. Ertelenen Vergi Kavramı ve Gelişimi.....	19

1.3. VERGİ ERTELEME YÖNTEMLERİ.....	20
1.3.1.Vergi Borçları Yöntemi	20
1.3.2.Vergi Etkili Muhasebe Yöntemleri	21
1.3.2.1. Erteleme Yöntemi.....	22
1.3.2.2. Yükümlülük Yöntemi	23
1.3.2.3. Net Vergi Borçları Yöntemi	23
1.4. TMS 12 GELİR VERGİLERİ STANDARDINDA YER ALAN TEMEL KAVRAMLAR	24

İKİNCİ BÖLÜM

MUHASEBE KÂRI VE VERGİYE TABİ KÂRIN ARASINDA ERTELENEN VERGİNİN OLUŞUMUNA NEDEN OLAN FARKLAR

2.1. İKTİSADİ VE HUKUKİ ANLAMLARIYLA GELİR.....	28
2.1.1. İktisadi Olarak Gelir Kavramı	28
2.1.2. Vergi Hukukunda Gelir Kavramı	29
2.1.3. Uluslararası Muhasebe Standartlarına Göre Gelir Kavramı	30
2.2. VERGİ KANUNLARINA GÖRE VERGİYE TABİ KÂRIN (VERGİ MATRAHININ) TESPİTİ.....	32
2.2.1. Gelir Vergisi Kanunu'na Göre Vergiye Tabi Kârın Tespiti.....	32
2.2.1.1. Gelir Vergisi Kanunu'na Göre İndirilecek Giderler.....	34
2.2.1.2. Gelir Vergisi Kanunu'na Göre Kabul Edilmeyen Giderler	35
2.2.2. Kurumlar Vergisi Kanunu'na Göre Vergiye Tabi Kârın Tespiti	36
2.2.2.1. Kurumlar Vergisi Kanunu'na Göre İstisna Kazançlar	37
2.2.2.2. Kurumlar Vergisi Kanunu'na Göre İndirilecek Giderler	40
2.2.2.3. Kurumlar Vergisi Kanunu'na Göre Kabul Edilmeyen Giderler.....	46
2.3. MUHASEBE KÂRI İLE VERGİYE TABİ KÂRIN OLUŞUMUNA NEDEN OLAN FARKLAR.....	47

2.3.1. Vergilendirilmeyecek Gelirler ve Kanunen Kabul Edilmeyen Giderlere İlişkin Farklar.....	48
2.3.2. Karşılık Uygulamalarına İlişkin Farklar	49
2.3.3. Amortisman Uygulamalarına İlişkin Farklar	50
2.3.4. Reeskont Hesaplamalarına İlişkin Farklar	53
2.3.5. Vergi Ertelemesine İlişkin Farklar.....	56
2.3.6. Değerlemelere İlişkin Farklar	59
2.3.7. Vergi Oranlarındaki Farklardan Kaynaklanan Farklar	62
2.3.8. Yatırım Teşvik Uygulamasından Kaynaklanan Farklar.....	63
2.3.9. Enflasyon Muhasebesi Uygulamasından Kaynaklanan Farklar.....	64
2.4. MUHASEBE KÂRI İLE VERGİYE TABİ KÂRIN OLUŞUMUNA NEDEN OLAN FARKLARIN TMS 12 GELİR VERGİLERİ STANDARDINA GÖRE SINIFLANDIRILMASI	65
2.4.1. Sürekli Farklar.....	66
2.4.2. Geçici Farklar.....	70
2.4.2.1. Vergiye Tabi Geçici Farklar (Vergilendirilebilir)	70
2.4.2.2. İndirilebilir Geçici Farklar.....	72

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

TMS 12 GELİR VERGİLERİ STANDARDINA GÖRE ERTELENEN VERGİNİN HESAPLANMASI VE RAPORLANMASI

3.1. VERGİYE ESAS DEĞERİN TESPİTİ	77
3.1.1. Varlıkların Vergiye Esas Değeri	77
3.1.2. Borçların Vergiye Esas Değeri	78
3.1.3. Vergiye Esas Değerin Tespitinde Diğer Haller.....	79
3.2. ERTELENMİŞ VERGİ VARLIĞININ VE YÜKÜMLÜLÜĞÜNÜN TESPİTİ VE HESAPLANMASI	80
3.2.1. Ertelenen Vergi Varlığının Tespiti ve Hesaplanması	80

3.2.2. Ertelenen Vergi Yükümlülüğünün (Borcunun) Tespiti ve Hesaplanması	82
3.3. ERTELENEN VERGİ ETKİLERİNİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ VE RAPORLANMASI.....	83
3.4. VERGİ ETKİLERİNİN ÖZKAYNAKLARDA MUHASEBELEŞTİRİLMESİ	85
3.5. ERTELENEN VERGİ UYGULAMASINDA ÖZELLİKLİ DURUMLAR.....	86
3.5.1. İşletme Birleşmeleri ve Şerefiye (Peştamallık).....	87
3.5.2. Gerçeğe Uygun Değerinden İzlenen Varlıklar.....	89
3.5.3. Bir Varlık veya Borcun İlk Muhasebeleştirilmesi	91
3.5.4. Kullanılmamış Geçmiş Yıl Zararları ve Vergi İstisnaları.....	93
3.5.5. Bağlı Ortaklıklar ve İştiraklerdeki Yatırımlar ve İş Ortaklıklarındaki Paylar	94
3.6. ERTELENEN VERGİNİN FİNANSAL TABLOLARDA SUNUMU VE AÇIKLAMALAR.....	96
3.7. ERTELENEN VERGİ UYGULAMASI HAKKINDA ÖRNEK UYGULAMA.....	99
SONUÇ	108
KAYNAKÇA.....	114
EKLER.....	121

TABLÖLAR

Tablo 1. TöUDESK Tarafından Yayınlanan Standartlar	11
Tablo 2. KGK Tarafından Yayınlanan Türkiye Finansal Raporlama Standartları	14
Tablo 3. KGK Tarafından Yayınlanan Türkiye Muhasebe Standartları	15
Tablo 4. Ertelenen Verginin Dönem Karına Etkisi	75
Tablo 5. Gelir Vergisi Ve İlişkili Bilgilerin Finansal Tablolarda Sunumu.....	97

KISALTMALAR

a.g.e.	: Adı Geçen Eser
a.g.m.	: Adı Geçen Makale
AB	: Avrupa Birliği
ABD	: Amerika Birleşik Devletleri
APB	: All-Points Bulletin
Ar-Ge	: Araştırma Geliştirme
b.	: Baskı
Bağ-Kur	: Esnaf ve Sanatkârlar ve Diğer Bağımsız Çalışanlar Sosyal Sigortalar Kurumu
BDDK	: Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu
C.	: Cilt
EPDK	: Enerji Piyasası Düzenleme Kurumu
FASB	: Financial Accounting Standards Board
GVK	: Gelir Vergisi Kanunu
IAS	: International Accounting Standards
IASB	: International Accounting Standards Board
IASC	: International Accounting Standards Committee
IFAC	: International Federation of Accountants
IFRS	: International Financial Reporting Standards
KDV	: Katma Değer Vergisi
KGK	: Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu
KKEG	: Kanunen Kabul Edilmeyen Gider
KVK	: Kurumlar Vergisi Kanunu
LIBOR	: London Interbank Offered Rate
m.	: Madde
MSUGT	: Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğleri
Prg.	: Paragraf
RG	: Resmi Gazete
s.	: Sayfa
SFAS	: Statement of Financial Accounting Standards
SGK	: Sosyal Güvenlik Kurumu
SPK	: Sermaye Piyasası Kurulu
ss.	: Sayfadan Sayfaya
Sy.	: Sayılı
sy.	: Sayfa Yok

TDHP	:	Tek Düzen Hesap Planı
TDS	:	Türkiye Denetim Standartları
TFRS	:	Türkiye Finansal Raporlama Standartları
TL	:	Türk Lirası
TMS	:	Türkiye Muhasebe Standartları
TMSK	:	Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu
TMUDESK	:	Türkiye Muhasebe ve Denetim 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

GİRİŞ

Sermayenin küreselleşmesiyle, özellikle çokuluslu şirketler ve bu kapasiteye ulaşmak isteyen ulusal şirketler, finansal alanda ortak bir dil kullanmaya ve uygulama birliğine yönelmiştir. Bu ihtiyaç uluslararası muhasebe ve finansal raporlama standartlarının oluşumuna zemin hazırlanmıştır.

Türkiye, her ne kadar bu sürece geç dahil olan bir ülke olsa da, 2011 yılında 6102 sayılı Yeni Türk Ticaret Kanunu'nun kabulüyle, uluslararası muhasebe ve finansal raporlama standartlarının yaygın olarak uygulanmasına hızlı bir adım atmış ve gerekli olan hukuki zemin oluşturulmaya çalışılmıştır.

Ülkelerin vergi uygulamaları ile muhasebe ve finansal raporlama uygulamalarının paralellik göstermemesi, hesaplanan kârın farklılaşmasına neden olmaktadır. Türk Vergi Mevzuatındaki uygulamalar da aynı özellikleri göstermektedir. Muhasebe kârı diğer bir ifade ile ticari kâr hesaplandıktan sonra vergi mevzuatına uygun olarak vergiye tabi kâr yani mali kâr hesaplanmaktadır

Muhasebe kârı ile vergiye tabi kâr arasındaki bu farklılaşma TMS 12 Gelir Vergileri Standardına göre hesaplanan ertelenen vergi uygulamasıyla giderilmektedir. Temelde, hesaplanan vergiyi etkilemeyen bu uygulama, verginin muhasebe kârı üzerinden hesaplanması varsayımıyla oluşacak farkı tespit etmeye, kayıtlamaya ve raporlamaya yöneliktir.

Esasen, ertelenen vergi varlık veya yükümlülük olarak bilançoda kayıtlanırken, gelir tablosunda da dönem kârından indirilecek vergi giderine artı veya eksi olarak etkide bulunmakta ve böylelikle hem bilançonun aktif ve pasif toplamalarını değiştirmekte hem de dönem net kârını etkilemektedir. Bu nedenle ertelenen verginin doğru tahminler üzerinden tam olarak hesaplanması, kayıtlanması ve açıklanması oldukça önemlidir.

Bu çalışmada, TMS 12 Gelir Vergileri Standardının unsurları Türk Vergi Sistemi ve Ticaret Kanununun güncel uygulamalarıyla karşılaştırmalı olarak incelenecek olup, vergi mevzuatına göre hazırlanan finansal tablolar ile muhasebe standartlarına göre hazırlanan finansal tablolar arasında ertelenen verginin doğrudan ve dolaylı olarak yaptığı etkiler açıklanmaya çalışılacaktır.

Ayrıca çalışmada, ertelenen verginin doğru olarak nasıl hesaplanacağı ve ortaya çıkan finansal tabloların Türk Vergi Mevzuatına uygun olarak hazırlanan finansal tablolardan nasıl farklılaştığı ortaya konulmaya çalışılacaktır. Böylelikle, aynı verilerle ancak farklı tekniklerle oluşturulan tabloların birbirinden nasıl farklılaşabileceği gösterilmek istenmiştir.

Çalışma üç bölümden oluşmaktadır.

Birinci bölümde, muhasebe standartlarının oluşumu ve Türkiye’de yapılan çalışmalar ele alınmıştır. Standartların, özellikle Amerika Birleşik Devletleri (ABD) ve İngiltere’deki gelişimleri ile bu ülkelerin öncülüğünde oluşturulan uluslararası kuruluşlara yer verilmiştir. Türkiye’deki gelişmeler de yine bu bölümde ele alınmış olup, muhasebe ve finansal raporlama sistemlerinin tarihsel gelişimi, bu gelişime paralel olarak oluşturulan kurumlar ile yürürlüğe giren kanunlara konunun gerektirdiği önemde değinilmiştir.

Özellikle 2012 yılında kurulan Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu’nun çalışmaları bu bölüm altında incelenmiştir.

İkinci bölümde, TMS 12 Gelir Vergileri Standardının ve dolayısıyla ertelenen verginin doğmasına temel teşkil eden muhasebe kârı (ticari kar) ve vergiye tabi kârın (mali kar) oluşumuna neden olan farklar incelenmiştir. Öncelikle “gelir” kavramının iktisadi ve hukuki tanımları yapılmıştır. İzleyen başlıkta Türk Vergi Mevzuatı uyarınca, Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunları yönünden vergiye tabi kârın nasıl tespit edildiği incelenmiştir. Böylelikle ertelenen verginin ortaya çıkışında değerlendirme farkları, karşılıklar, reeskont hesaplamaları gibi muhasebe kârı ve vergiye tabi kârın oluşumuna neden olan farklar tek

tek açıklanarak anlatılmıştır. Bu farkların sınıflandırılmasına da yine bu bölümde yer verilmiştir.

Çalışmanın üçüncü bölümünde çalışmaya esas teşkil eden ve TMS 12 Gelir Vergileri Standardının temelini oluşturan “Ertelenen Vergi” kavramı açıklanmıştır. Ertelenen verginin nasıl tespit edileceği ve hesaplanacağı açıklandıktan sonra ertelenen vergi uygulamasında; işletme birleşmeleri ve şerefiye gibi özellik arz eden konular da bu bölümde incelenmiştir. Ertelenen verginin raporlanması ve bu standarda ilişkin açıklamalar (dipnotlar) anlatıldıktan sonra uygulama örnekleri ve kayıtlar belirtilmiştir.

BİRİNCİ BÖLÜM

MUHASEBE STANDARTLARININ OLUŞUMU VE GELİR VERGİLERİ STANDARDINA İLİŞKİN AÇIKLAMALAR

Bu bölümde muhasebe standartlarının oluşumuna zemin hazırlayan gelişmeler dünyada ve Türkiye’de yapılan çalışmalar açısından incelenmiş ve standart kavramı değerlendirilmiştir.

1.1 MUHASEBE STANDARDI KAVRAMI VE OLUŞUMU

“Standart” kelime anlamı ile belirli ölçülere, yasaya, kullanıma uygun olandır¹. “Muhasebe standartları” bir diğer deyişle “genel kabul görmüş muhasebe prensipleri” ise muhasebe ve raporlama için gerekli bilgilerin hazırlanması ve uygulanması sırasında uyulan kurallar bütünüdür. Bu standartların gelişimi piyasa hareketlerinin gelişimine bağlı bir seyir göstermiş olsa da bugün dünya çapında bir uygulama birliğine gidildiği görülmektedir.

Sanayi ve teknoloji alanlarında yaşanan gelişmeler, on yıllar içerisinde işletmelerin üretim kapasitelerinin ve ticaret hacimlerinin artmasını sağlamıştır. Sermaye hacmi bakımından büyüyen işletmeler, ülkeler için vergi geliri sağlarken yatırımcılar içinse önemli bir aktör halini almıştır.

Ülkelerin kendilerine özgü muhasebe mevzuatları, küresel bağlamda anlaşılır olmamaları sebebiyle çok uluslu firmaların ülke ekonomilerine girmelerinde önemli zorluklar yaşatmıştır². Özellikle sürekli olarak yüksek tutarlarda yatırım gerektiren

¹ Türk Dil Kurumu Büyük Türkçe Sözlük,

http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_bts&arama=kelime&guid=TDK.GTS.57d9104c169f35.52319957, (14.09.2016)

² Hilal Kocamaz, “Uluslararası Muhasebe Standartlarının Dünyada ve Türkiye’de Oluşum ve Gelişim Süreci”, *Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, S. 2, 2012, http://iibfdergisi.ksu.edu.tr/Images/images/files/2012-2-9_0.pdf, (14.02.2015), s. 106.

sektörlerde işletmelerin sermaye ihtiyaçlarını salt borçlanarak karşılayamadıkları görülmektedir. Bu nedenle diğer işletmelerle birleşmeler gündeme gelmektedir. Bu durum, muhasebe biliminin karşılaştığı başlıca sorunlardan biridir, çünkü satın alınan, birleşen ve/veya ortaya çıkan yeni işletmenin aktif-pasif durumu ve şerefiyenin tespiti birtakım sıkıntıları beraberinde getirmektedir. Birleşmenin, farklı muhasebe uygulamalarına tabi, farklı muhasebe politikalarını benimsemiş işletmeler için gündeme gelmesi ise ayrı bir sorun olacaktır³.

Ülke uygulamalarının farklılığı ve karmaşıklığı yatırımcılar için sorun teşkil etmiş ve bu da karşılaştırılabilir, şeffaf ve anlaşılabilirliği olan ortak bir finansal raporlama dilinin gerekliliğini ortaya koymuştur. Özellikle 2000’li yıllardan itibaren ülkeler arasında kaliteli, ortak ve anlaşılabilir bir finansal dil oluşturulmaya, bunun için de muhasebe uygulamalarının standardize edilmesine çalışılmaktadır.

Uluslararası muhasebe standartlarının harmonizasyonunu gerektiren faktörleri başlıklar halinde saymak gerekirse⁴;

- Sermaye piyasalarının uluslararasılaşması,
 - Çokuluslu şirketler,
 - Bağımsız denetim şirketleri,
 - Ekonomik birlik oluşturma hedefleri,
 - Uluslararası düzenlemelerdeki gelişmeler,
 - Gelişmekte olan ülkelerin elde edecekleri faydalar
- olarak sıralanabilir.

³ Taylan Altıntaş, “Uluslararası Muhasebe ve Türkiye’de Muhasebe Hukuku”, *Sosyal Bilimler Dergisi*, S. 1, 2011, <http://www.journals.istanbul.edu.tr/iuososbil/article/view/1023007971/1023007418>, (09.10.2014), s. 165.

⁴ Saim Üstündağ, “Muhasebe Standartları Oluşturulması Süreci”, *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, S. 1, 2000, ss. 44 - 46.

1.1.1 Muhasebe Standartlarının Dünyadaki Gelişimi

Gelişmiş ülkelerin geçirdikleri süreçler analiz edildiğinde, muhasebe alanında yaşanan gelişmelerin oldukça yavaş bir seyir gösterdiği söylenebilir. Amerika'da 1929 Ekonomik Buhranından sonra başlayan süreç, 1973 yılında kurulan ve halen ABD'de muhasebe standartları oluşturulması fonksiyonunu yerine getiren "Finansal Muhasebe Standartları Kurulu (FASB-Financial Accounting Standards Board)" nun kurulmasına kadar devam etmiştir⁵. FASB günümüzde, "ABD-Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri (US-GAAP-United States -Generally Accepted Accounting Principles)" olarak adlandırılan prensipleri, "UFRS-Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (IFRS-International Financial Reporting Standards)" ışığında güncelleyerek yayınlamaktadır⁶.

İngiltere'deki düzenlemeler 1800'lü yıllarda başlamış olmakla birlikte, 1989 yılında yürürlüğe giren Şirketler Kanunu, 1990 yılında İngiltere'de muhasebe standartlarının oluşturulması sisteminin yeniden yapılandırılmasına zemin hazırlamıştır⁷. ABD ve İngiltere'deki uygulamalar birbirine benzemekle birlikte dikkat çekici husus, her ikisinde de önceleri standart oluşturma sürecinde meslek örgütleri hakim iken, bu yapının değiştirilerek muhasebe meslek örgütlerinin yanı sıra finansal tablo hazırlayıcıları ve kullanıcıları gibi tüm ilgili çevrelerin görüşlerinin de sürece katılımını sağlamaya yönelik bir yapılanmaya gidilmesi ve yasal yaptırım gücünün daha belirgin hale getirilmesidir⁸.

1977 yılında, muhasebecilik mesleğini dünya çapında geliştirmek amacıyla "Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC-International Federation of Accountants)" kurulmuştur. Ancak, 1973 yılında; Avustralya, Kanada, Fransa, Almanya, Japonya, Meksika, Hollanda, İngiltere ve ABD'nin imzalarıyla kurulan "Uluslararası

⁵ Ahmet Başpınar, "Türkiye'de ve Dünyada Muhasebe Standartlarının Oluşumuna Genel Bir Bakış", *Maliye Dergisi*, S. 148, 2005, s. 43.

⁶ "Liabilities (Topic 405) Obligations Resulting from Joint and several Liability Arrangements for Which the Total Amount of the Obligation Is Fixed at the Reporting Date", *FASB Financial Accounting Series*, No:2013-4, Year: February 2013, [⁷ Başpınar, a.g.m. s. 44](http://www.fasb.org/cs/BlobServer?blobkey=id&blobwhere=1175826178564&blobheader=application%2Fpdf&blobcol=urldata&blobtable=MungoBlobs_(03.03.2014), pg. 1.</p></div><div data-bbox=)

⁸ Başpınar, a.g.m. ,s. 44.

Muhasebe Standartları Komitesi (IASC-International Accounting Standards Committee)” IFAC üyesi olan tüm kuruluşları bünyesinde toplamıştır. Avrupa Birliği, bu bağımsız kuruluş tarafından oluşturulan “UMS-Uluslararası Muhasebe Standartları (IAS-International Accounting Standards)” nı benimsemiştir. Bu kuruluş 41 adet standart yayınlamış, bunlardan bazıları diğerleri tarafından yürürlükten kaldırılmıştır. IASC yeniden yapılandırma amacıyla Nisan 2001’de “Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB-International Accounting Standards Board)” adını almış ve yayınladığı standartlar da “UFRS (IFRS)” lere dönüşmüştür⁹.

IASB’nin ana hedefi muhasebe standartlarının dünya çapında birbirlerine yakınlaştırılmasıdır. FASB ve IASB, 18 Eylül 2002 tarihinde ABD- Connecticut Norwalk’ta uluslararası finansal raporlamada kullanılacak yüksek kaliteli ve birbiriyle uyumlu muhasebe standartlarının geliştirilmesi taahhütlerini imzaladıkları bir anlaşma ile kabul etmişlerdir¹⁰. “Convergence” olarak adlandırılan bu yakınlaşmayı kolaylaştırmak amacıyla, IASB’nin yedi üyesi (Avustralya, Yeni Zelanda, Kanada, Fransa, Almanya, Japonya, İngiltere ve ABD) ulusal standart kurullarını resmi bağlantıyı sağlamak üzere, hizmet verir hale getirmiştir¹¹.

1.1.2 Muhasebe Standartlarının Türkiye’deki Gelişimi

Türkiye’de muhasebe sistemlerinin ve uygulamalarının devlet tarafından atılan adımlarla geliştirildiği ve uygulamaya konulduğu görülmektedir. Muhasebe sistem ve uygulamalarının Türkiye’deki gelişim sürecinde, ilk düzenlemelerde siyasi ve ekonomik anlamda ilişkilerin yoğun olduğu ülke uygulamalarının etkisi olmuştur. Muhasebe uygulamalarında önce Fransız mevzuatı ve yayınlarının daha sonra Alman mevzuatı ve

⁹ Şükran Erdem, “Muhasebe Standartlarının Dünyadaki Gelişimi”, *Yeni Makale Dergisi*, 23.04.2012, <http://www.yenimakale.com/tag/muhasebe-standartlari.html>, (03.03.2014)

¹⁰ Erdem, a.g.m. s.y.

¹¹ İdil Kaya, “FASB-IASB Anlaşması ve Global Finansal Muhasebe Standartlarına Doğru”, *İstanbul SMMM Odası- FASB IX. Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu III. Uluslararası Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu*, 2011, <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/sempozyum/06Sempozyum/4Oturum/IdilKaya.pdf>, (03.03.2013).

yayınlarnın etkisi olmuş, 1950 yılından sonra ABD ile olan ilişkilerin ekonomik ve kültürel alanda gelişmesiyle Amerikan Sisteminin etkisinde kalınmış ve 1987 sonrası AB'ne tam üyelik başvurusunda bulunulması ile AB düzenlemeleri ve Uluslararası Muhasebe Standartları önem kazanmıştır¹².

1960 sonrası dönemde muhasebeye ve muhasebe uygulamalarına yönelik olarak önemli adımlar atılmış ve ilk olarak "Kamu İktisadi Teşekkülleri Tekdüzen Muhasebe Sistemi" benimsenerek 1971 yılında uygulamaya konulmuştur. Bankalardan kredi talep eden işletmelerin hazırlayacakları finansal tabloların tiplerini belirlemek ve bankalar arasında uygulama birliğini sağlamak amacıyla Bankalar Birliği tarafından çalışmalar yapılmıştır. Ayrıca sermaye piyasaları kapsamındaki ortaklıklar için 1983 yılında "Standart Genel Hesap Planı" yayımlanmıştır. 1987 yılında "Türk Muhasebe Standartları" nı hazırlamakla görevli olarak "Türk Standartları Enstitüsü Muhasebe Standartları Özel Daimi Komitesi" kurulmuş ancak komitenin çalışmaları etkili olmamıştır. Maliye Bakanlığı tarafından 26.12.1992 tarih ve 21447 (M) sayılı Resmi Gazetede "Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği (MSUGT)" yayınlanmıştır. Bu tebliğ akademisyenler tarafından hazırlanmıştır ve Avrupa Birliği ülkelerindeki muhasebe uygulamaları hükümlerine genel olarak uygundur¹³. Muhasebe uygulamalarının kuramsal dayanaklarını oluşturan ve diğer sosyal bilimlerde olduğu gibi zamana ve mekana göre değişim ve çeşitlilik gösteren muhasebe ilkeleri, MSUGT'de 12 adet olarak belirlenmiştir.

Bunlar;

1. Sosyal sorumluluk kavramı,
2. Kişilik kavramı,
3. İşletmenin sürekliliği kavramı,
4. Dönemsellik kavramı,
5. Parayla ölçülme kavramı,

¹² Başpınar, a.g.m., s. 46.

¹³ Kocamaz, a.g.m, s.111.

6. Maliyet esası kavramı,
 7. Tarafsızlık ve belgelendirme kavramı,
 8. Tutarlılık kavramı,
 9. Tam açıklama kavramı,
 10. İhtiyatlılık kavramı,
 11. Önemlilik kavramı,
 12. Özün önceliği kavramı
- olarak belirtilmiştir.

Muhasebenin temel kavramlarının önemi, özel mevzuata tabi olarak faaliyet gösteren kurumlar için yapılan düzenlemelerin aksine, ülkemizde faaliyet gösteren ve hem işletme esasına göre hem de bilanço esasına göre defter tutan gerçek ve tüzel kişileri kapsamaktadır. Böylece, muhasebenin temel kavramları adı altında genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri, iktisadi faaliyet gösteren belli başlı tüm birimleri kapsamış olmaktadır¹⁴.

Tüm işletmeler için 1994 yılında Tekdüzen Hesap Planı uygulamaya konulmuştur¹⁵. Tekdüzen Hesap Planı ile muhasebe hukukumuzda anlaşılabilirlik ve karşılaştırılabilirlik açısından çok önemli bir adım atılmıştır¹⁶.

01.06.1989 tarihli ve 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu'nun yürürlüğe girmesiyle birlikte 1996 yılında "Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği (TÜRMOB)" kurulmuştur.

Bu gelişmelerle birlikte muhasebecilik mesleği ve muhasebe uygulamaları daha sağlam bir zemine oturtulmuştur. Bu döneme kadar yapılan çalışmalar dağınık olmakla

¹⁴ Altıntaş, a.g.m., ss. 168 - 169.

¹⁵ Salim Şengel, "Sürekli Muhasebe Meslek Eğitiminin Önemi ve Bir Değerlendirme", *MUFAD Muhasebe ve Finansman Dergisi*, S. 47, 2010, <http://journal.mufad.org.tr/attachments/article/117/7.pdf>, (26.07.2014), s. 83.

¹⁶ Altıntaş, a.g.m., s. 167.

birlikte, en etkili kurum olarak Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) ve Kurulun sermaye piyasasında faaliyet gösteren şirketler için yapmış olduğu düzenlemeler öne çıkmıştır. Bu bağlamda SPK, modern muhasebeyi mevzuata ve uygulamaya sokan bir kamu kuruluşu olarak görülmektedir¹⁷.

9 Şubat 1994 tarihinde TÜRMOB tarafından, ulusal denetim standartlarını saptamak ve yayınlamak üzere “Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu” (TMUDESK) kurulmuştur¹⁸. Kuruluş amacı, denetlenmiş finansal tabloların sunumunda ihtiyaca uygun, gerçek, güvenilir, dengeli, karşılaştırılabilir ve anlaşılabilir nitelikte olmaları için ulusal muhasebe ilkelerinin gelişmesi ve benimsenmesini sağlayacak ve kamu yararı için uygulanacak ulusal muhasebe standartları ile ulusal denetim standartlarını saptamak ve yayınlamak olan Kurul ilk toplantısını kurulduğu tarihte gerçekleştirmiştir. Bu amaç ve esaslar doğrultusunda 19 adet standart yayınlamıştır (Tablo 1). Bu standartlar Türk muhasebe literatüründe yayınlanan ilk standartlar olarak yerini almıştır¹⁹.

Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'nin aksine bu standartların uygulanması yönünde herhangi bir yaptırım olmadığından bu standartlar yaygın bir uygulama alanı bulamamıştır²⁰.

2002 yılına gelindiğinde, 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu'na 18.12.1999 Tarih ve 4487 Sayılı Kanun ile eklenen Ek-1'inci madde uyarınca “Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu” (TMSK) kurulmuş olup, 07.03.2002 tarihinde faaliyete geçerek TMUDESK'in görevlerini yapmış olduğu çalışmalarla birlikte devralmıştır.

¹⁷ Kocamaz, a.g.m., s. 111.

¹⁸ Yüksel Koç Yalkın, “Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu (TMUDESK) ve Ulusal Standartların Geliştirilmesi”, *Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi*, C. 50, S. 1, Yıl 1995, <http://dergiler.ankara.edu.tr/dergiler/42/468/5399.pdf>, (27.07.2014), s. 260.

¹⁹ Tuğba Uçma, “Türk Muhasebe Hukukunu Oluşturan Düzenlemeler ve Türkiye’de Muhasebe Standartlarına Uyum Çalışmaları”, *Mevzuat Dergisi*, S: 89, Yıl: 8, 2005, <http://www.mevzuatdergisi.com/2005/05a/05.htm>, (14.09.2016)

²⁰ Altıntaş, a.g.m., s. 168.

Tablo 1. TMSK Tarafından Yayınlanan Standartlar

TMS 1	Finansal Tabloların Sunuluşu
TMS 2	Yüksek Enflasyon Dönemlerinde Finansal Raporlama
TMS 3	Nakit Akış Tabloları
TMS 4	Satışlar ve Diğer Olağan Gelirler
TMS 5	Konsolide Finansal Tablolar
TMS 6	İştiraklerdeki Yatırımların Muhasebeleştirilmesi
TMS 7	Yatırımların Muhasebeleştirilmesi
TMS 8	Maddi, Maddi Olmayan Duran Varlıklar ile Özel Tükenebilir Tabi Varlıklar
TMS 9	Amortismanların Muhasebesi
TMS 10	Dönem Net Kârı veya Zararı, Temel Hatalar ile Muhasebe Politikalarında Değişiklikler
TMS 11	Finansal Bilgilerin Bölümlere Göre Raporlanması
TMS 12	Kur Değişim Etkilerinin Muhasebeleştirilmesi
TMS 13	Stoklar
TMS 14	Borçlanma Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi
TMS 15	Araştırma ve Geliştirme Maliyetleri
TMS 16	Banka ve Benzeri Finansal Kuruluşların Finansal Tablolarının Kamuya Açıklanması
TMS 17	Kiralama İşlemlerinin Muhasebeleştirilmesi
TMS 18	Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Sözleşmeleri
TMS 19	Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Aktifler

1.1.2.1 Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu'nun Çalışmaları

TMSK 2002 yılında ilk toplantısını gerçekleştirerek faaliyete geçmiştir. 2006 yılında Uluslararası Muhasebe Standartları (UMS) ve yorumlarının çevirisi niteliğindeki Türkiye Muhasebe Standartları (TMS), Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TFRS) ve yorumları hazırlanmış ve yayımlanmıştır. Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu (BDDK), SPK ve Hazine Müsteşarlığı'nın muhasebe yönetmeliklerini iptal ederek TFRS'leri zorunlu hale getirmeleri, standartların ülke çapında tanınırlığının ve kabulünün başlamasında önem arz etmiştir.

TMSK, 2012 yılında lağvedilene kadar muhasebe standartları ile ilgili olarak çok önemli çalışmalara imza atmış ve Kavramsal Çerçeve dahil 49 adet TMS ile 9 TFRS yayınlamıştır.

2007 yılında çalışmalarına başlanan 6102 Sayılı Yeni Türk Ticaret Kanunu'nun 13 Ocak 2011'de kabul edilmesiyle birlikte, özellikle finansal tabloların hazırlanması ve sunulması, bağımsız denetime tabi olma, kurumsal yönetim ve yönetimin sorumlulukları

gibi birçok konuda yeni bir döneme girilmiştir. Bu durum, günümüze kadar vergi mevzuatının ışığında şekillenen muhasebe uygulamaları ve finansal raporlamanın artık geçerliliğini yitirdiğinin kabul edilmesi anlamına gelmektedir.

TTK'nın kabulünden kısa bir süre sonra Bakanlar Kurulu tarafından yayınlanan Kanun Hükmünde Kararname ile TTK'da bahsi geçen tüm bu konularda yetkili organ olarak "Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK)" kurulmuştur²¹.

KGK'nın kuruluşuyla birlikte TMSK'nın kuruluş amacı da ortadan kalkmıştır. 13 Nisan 2012 tarihli ve 28263 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 2012/2971 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile "Türkiye Muhasebe Standartları Kurulunun Çalışmalarına İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmeliğin Yürürlükten Kaldırılmasına Dair Yönetmelik" yayımlanarak yürürlüğe girmiştir.

Böylelikle, muhasebe sistemleri ve uygulamalarına ilişkin düzenleme yapma yetkisi tek bir kurumun çatısı altında toplanmıştır.

1.1.2.2 Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu ve Çalışmaları

660 sayılı Kanun Hükmünde Kararname uyarınca KGK'nın kuruluş amacı; uluslararası standartlarla uyumlu Türkiye Muhasebe Standartlarını oluşturmak ve yayımlamak, bağımsız denetimde uygulama birliğini, gerekli güveni ve kaliteyi sağlamak, denetim standartlarını belirlemek, bağımsız denetçi ve bağımsız denetim kuruluşlarını yetkilendirmek ve bunların faaliyetlerini denetlemektir. Ayrıca bağımsız denetim alanında kamu gözetimi yapmak yetkisini haiz Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun kuruluş, teşkilat, görev, yetki ve sorumluluklarına ilişkin usul ve esasları düzenlemek olarak belirlenmiştir²².

²¹ 26.09.2011 Tarih 660 Sayılı Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname (R.G. Tarih: 02.11.2011, Sayı: 28103), m: 1.

²² 660 Sayılı KHK, m: 9.

Düzenleyici bir kurum niteliğinde olan KGK, görev ve yetkileri bakımından SPK, EPDK ve BDDK'nın özel düzenlemeleri saklı kalmak kaydıyla, bu kurum ve kurulların üstünde bir yetkiye sahiptir.

TTK'nın 64'üncü ve 88'inci maddelerinde, gerçek ve tüzel kişi her tacire ticari defterlerini ve ticari işlemleri ile mal varlığını, gerek münferit gerekse konsolide finansal tablolarını düzenlerken Türkiye Muhasebe Standartlarına, kavramsal çerçevede yer alan muhasebe ilkelerine ve bunların ayrılmaz parçası olan yorumlara aynen uymak zorunda olduğu belirtilmiştir²³ ise de Bakanlar Kurulu denetime tabi olacak ve dolayısıyla muhasebe ve finansal raporlama standartlarını uygulayacak şirketleri yayınladığı bir başka kararla belirlemiştir. 23 Ocak 2013 tarihli ve 28537 sayılı Resmi Gazetede 2012/4213 sayılı Bakanlar Kurulu Kararında şirketlerin hangi kıstaslara göre denetime ve haliyle muhasebe ve finansal raporlama standartlarına tabi olacakları belirlenmiştir.

Buna karara göre; (I) ve (II) sayılı listedeki şirketler haricindeki²⁴ şirketlerden,

- a) Aktif toplamı 150 milyon ve üstü Türk Lirası,
- b) Yıllık net satış hasılatı 200 milyon ve üstü Türk Lirası,
- c) Çalışan sayısı 500 ve üstü olan şirketlerden,

bu koşullardan herhangi ikisini üst üste iki yıl sağlayanların bağımsız denetime tabi olacağı belirtilmiştir.

Kanun hükümlerinin kapsamının, daha sonra yayınlanan bir kararla daraltılmasındaki amaç, işletmelerin ilk kez karşılaştıkları bu uygulamalara uyum gösterebilmelerinin sağlanmasıdır. Nitekim 14 Mart 2014 tarihli ve 28941 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 2014/5973 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ve 01 Şubat 2015 tarihli ve 29254 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan Bakanlar Kurulu Kararı ile denetime tabi olma şartları düşürülmüş ve 19 Mart 2016 tarihli ve 29658 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 2016/8549 sayılı Bakanlar Kurulu kararı ile bağımsız denetime tabi olacak

²³ 13.01.2011 Tarih 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu (R.G. Tarih: 14.02.2011, Sayı: 27846), m: 64 – 88.

²⁴ (I) ve (II) Sayılı Listeler için bkz. Ek - 1.

şirketlerin belirlenmesinde dikkate alınan kriterler yeniden belirlenmiştir. Buna göre tutarlar;

- a) Aktif toplamı 40 milyon ve üstü Türk Lirası,
 - b) Yıllık net satış hasılatı 80 milyon ve üstü Türk Lirası,
 - c) Çalışan sayısı 200 ve üstü
- olarak belirlenmiştir.

Yapılan bu düzenlemeler ışığında bağımsız denetimin ve muhasebe ve finansal raporlama standartlarının uygulanma alanının genişletilmeye çalışıldığı söylenebilir. Ne var ki, SPK, BDDK ve Enerji Piyasası Düzenleme Kurumu (EPDK) gibi kendi denetim ve standartları özel kanunlarıyla belirlenmiş kurumların da yürürlükteki yetkileri devam etmektedir.

Tablo 2. KGK Tarafından Yayınlanan Türkiye Finansal Raporlama Standartları

	Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve
TFRS 1	Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının İlk Uygulaması
TFRS 2	Hisse Bazlı Ödemeler
TFRS 3	İşletme Birleşmeleri
TFRS 4	Sigorta Sözleşmeleri
TFRS 5	Satış Amaçlı Elde Tutulan Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler
TFRS 6	Maden Kaynaklarının Araştırılması ve Değerlendirilmesi
TFRS 7	Finansal Araçlar: Açıklamalar
TFRS 8	Faaliyet Bölümleri
TFRS 9	(2010 Versiyonu) Finansal Araçlar
TFRS 9	(2011 Versiyonu) Finansal Araçlar
TFRS 10	Konsolide Finansal Tablolar
TFRS 11	Müşterek Anlaşmalar
TFRS 12	Diğer İşletmelerdeki Paylara İlişkin Açıklamalar
TFRS 13	Gerçeğe Uygun Değer Ölçümü
TFRS 14	Düzenlemeye Dayalı Erteleme Hesapları

KGK, bugüne kadar 14 TFRS ve 16 TFRS Yorumu ile 28 TMS ve 6 TMS Yorumu ve 1 Kalite Kontrol Standardı olmak üzere 36 adet Bağımsız Denetim Standardı yayımlamıştır²⁵ (Tablo 2 ve Tablo 3).

Tablo 3. KGK tarafından yayımlanan Türkiye Muhasebe Standartları

TMS 1	Finansal Tabloların Sunuluşu
TMS 2	Stoklar
TMS 7	Nakit Akış Tabloları
TMS 8	Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar
TMS 10	Raporlama Döneminden (Bilanço Tarihinden) Sonraki Olaylar
TMS 11	İnşaat Sözleşmeleri
TMS 12	Gelir Vergileri
TMS 16	Maddi Duran Varlıklar
TMS 17	Kiralama İşlemleri
TMS 18	Hasılat
TMS 19	Çalışanlara Sağlanan Faydalar
TMS 20	Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması
TMS 21	Kur Değişiminin Etkileri
TMS 23	Borçlanma Maliyetleri
TMS 24	İlişkili Taraf Açıklamaları
TMS 26	Emeklilik Fayda Planlarında Muhasebeleştirilme ve Raporlama
TMS 27	Bireysel Finansal Tablolar
TMS 28	İştiraklerdeki ve İş Ortaklıklarındaki Yatırımlar
TMS 29	Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama
TMS 32	Finansal Araçlar: Sunum
TMS 33	Hisse Başına Kazanç
TMS 34	Ara Dönem Finansal Raporlama
TMS 36	Varlıklarda Değer Düşüklüğü
TMS 37	Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar
TMS 38	Maddi Olmayan Duran Varlıklar
TMS 39	Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçme
TMS 40	Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller
TMS 41	Tarımsal Faaliyetler

²⁵ Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu, *TMS/TFRS 2015 Seti*, http://www.kgk.gov.tr/content_detail-345-1055-tms-tfrs-2015-seti.html, (20.09.2015).

1.2 GELİR VERGİLERİ STANDARDININ GELİŞİMİ VE ERTELENEN VERGİ MÜESSESESİ

Geleneksel finansal tablolarda raporlanan dönem vergi gideri (yasal vergi karşılıkları) ile finansal tabloların tam ve gerçeğe uygun bilgi sunma amaçlarının birbiri ile örtüşmemesi, finansal raporlama sürecinde ertelenen vergi uygulaması ile aşılmaktadır. Bilançoda raporlanan varlık ve kaynakların vergisel sonuçlarının, temel olarak dönemsellik ilkesine göre yeniden ifade edilmesi ve sonucunda ortaya çıkan farkların finansal tablolarda ertelenen vergi olarak raporlanması, ertelenen vergi düzeltilmesinin konusunu oluşturmaktadır. Bu düzeltme sonucunda geleneksel gelir tablosunda raporlanan cari dönem vergisi tutarı, dönemin “vergi gideri” ne dönüşerek raporlanmaktadır. Ertelenen vergi düzeltilmesi sonucunda gelir tablosunda vergi gideri olarak raporlanan tutarın iki bileşeni bulunmaktadır. Bunlardan birincisi cari dönem vergi gideri olarak ifade edilen yasal vergi karşılıkları, ikincisi ise ertelenen vergi gideri (veya geliri) tutarıdır. Kâr üzerinden alınan vergilere ilişkin geliştirilen finansal raporlama standardı olan TMS 12 Gelir Vergileri Standardı bu çerçevede vergi giderinin bu iki bileşenine ait düzenlemeleri içermektedir²⁶. Ertelenen vergi, konusunu TMS 12 Gelir Vergileri Standardından alan bir ifadedir. Dolayısıyla mevcut vergi uygulamalarına ve vergi hesaplamalarına bir etkisi olmayıp, sadece verginin raporlanması konusuna odaklanmış bir standarttır²⁷.

12 No’lu Uluslararası Muhasebe Standardının (IAS 12 “Income Taxes”) 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 gerekmektedir²⁸. Adı geçen muhasebe standardı ilk olarak 1978 yılında yayımlanmış ve 1979 yılından itibaren uygulanmaya başlanmıştır. Bazı küçük değişiklikler ile ilk düzenlenen UMS 12’nin geçerliliği 1996

²⁶ Orhan Çelik, *Ertelenen Vergi ve Türkiye Finansal Raporlama Standartlarına Geçiş*, 1. b., TÜRMOB Yayınları - 465, MU-DEN A.Ş., Ankara, 2014, s. 9.

²⁷ Volkan Demir, “Ertelenen Vergi Kavramı ve Bilgi Değeri-Türkiye’de Anlatılması ve Anlaşılmasındaki Zorluk Nedenleri”, *Vergi Sorunları Dergisi*, S. 290, Yıl 2012, s. 76.

²⁸ Yıldız Özerhan, Serap Yanık, *Türkiye Muhasebe Standartları Türkiye Finansal Raporlama Standartları*, 2. b., TÜRMOB Yayınları - 427, MU-DEN AŞ, Ankara, 2012, s. 503.

yılına kadar devam etmiştir. Standart üzerinde 80’li yılların sonunda başlatılan yenileme çalışmaları 1996 yılında tamamlanmıştır. Yenilenen muhasebe standardının 1 Ocak 1998 yılından itibaren uygulanması zorunlu tutulmuştur. Sonraki dönemlerde standartta yapılan bazı değişiklikler açıklama, tamamlama niteliğinde olup, 1996 yılında yayımlanan standartta olduğu gibi köklü bir değişmeyi kapsamamaktadır. Türkiye’de bu konuda ilk çalışmalar ve uygulamalar bankalarda başlamıştır. Ertelenen vergilerin hesaplanması, 1997 yılı sonu itibariyle bankalarca hazırlanan mali tablolarda zorunlu hale getirilmiştir. Ertelenen vergilerin hesaplanması, Sermaye Piyasası Kanununa tabi ortaklıklarca hazırlanan mali tablolarda 1998 yılı sonu itibariyle zorunlu hale gelmiştir. Ancak gerek bankalar, gerekse SPK’ya tabi işletmeler için getirilen uygulamada “ertelenen vergiyi doğuran gelir ve gider unsurlarının” tamamı dikkate alınamamış, ancak repo, hazine bonosu ve devlet tahvili gelir tahakkukları üzerinden kısmi ertelenen vergi hesaplanmıştır. Ticari kâr ile mali kâr arasında ortaya çıkan ve “ertelenen vergi etkisi” yaratan “geçici farkları” inceleyen “TMS 12 Gelir Vergileri Standardı”, 31.12.2005 tarihinden sonraki hesap dönemlerinden itibaren tatbik edilmek üzere ilk olarak 28.03.2006 tarih ve 26122 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır²⁹.

1.2.1 TMS 12 Gelir Vergileri Standardının Amacı

Bu standardın amacı, gelir vergilerinin (*kurum kazancı üzerinden hesaplanan vergilerin*) muhasebeleştirilmesini düzenlemektir. Gelir vergilerinin muhasebeleştirilmesindeki en önemli konu aşağıda belirtilen durumlarda cari ve ilerideki dönemlerde ortaya çıkacak vergisel sonuçların belirlenmesidir:

- a) Bir işletmenin finansal durum tablosunda (*bilançosunda*) yer alan varlıklarının defter değerleri üzerinden ileride fayda getirmesi ve borçlarının defter değerleri üzerinden ödenmesinin vergisel sonuçları ile

²⁹ Özerhan, Yanık, a.g.e., s. 503.

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

Finansal raporlama yapan kuruluş bir varlığı veya borcu muhasebeleştirdiğinde, bunların defter değerleri kadar bu varlıktan ileride fayda temin edileceğini, borcun ise ödeneceğini bekler. Eğer defter değerleri tutarında ileride fayda elde edildiği veya borç ödendiğinde hesaplanıp tahakkuk eden vergiler, bu faydanın elde edilmesi veya borcun ödenmesinin vergisel etkisinin olmadığı duruma göre fazla veya az olacaksa; bu Standart, bazı istisnai durumların dışında, işletmenin ertelenen vergi borcu veya ertelenen vergi alacağı muhasebeleştirmesini zorunlu kılar³⁰.

Ertelenen vergi borcu veya vergi alacağının oluşumunun temelinde mali kâr ile ticari kâr arasında ortaya çıkan ve ertelenen vergi etkisi yaratan geçici farklar vardır. Bu farkların neden olduğu vergi etkilerinin hesaplanması durumunda dönem net kâr veya zarar tutarının daha gerçekçi olarak hesaplanması ve ortaklara dağıtılacak kârın doğru olarak belirlenmesi sağlanacaktır. Bu işlemler ayrıca, piyasadaki kişi ve kuruluşların, işletmelerin karlılığı hakkında doğru ve güvenilir bilgi edinmelerine ve işletmelerin geleceği konusunda sağlıklı karar vermelerine de katkı sağlayacaktır³¹.

1.2.2 TMS 12 Gelir Vergileri Standardının Kapsamı

Standart, gelir vergilerinin muhasebeleştirilmesinde uygulanır. TMS 12 Standardının amaçlar bölümünde, gelir vergisi, kurum kazancı üzerinden hesaplanan vergiler olarak açıklanmıştır³². Bu doğrultuda TMS 12 Standardı, yalnızca kurumlar vergisine tabi bulunan anonim şirketler, limited şirketler, sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketler ve ortak dışı işlem yapan kooperatifler ile tüketim ve taşımacılık kooperatifleri için uygulanacaktır. Dolayısı ile tek şahıs işletmeleri ile kolektif ve adi

³⁰ 31 Sıra Nolu Tebliğ: Amaç.

³¹ Ömer Tekşen, *Ertelenen Vergilerin İncelenmesi ve Muhasebeleştirilmesi*, 1. b., Detay Yayıncılık, Ankara, 2014, s. 7.

³² A.g.e., s. 7.

şirketler hakkında, gelirin şahsiliği ilkesi prensibine göre ödenecek gelir vergisinin şahsı ilgilendirmesi nedeniyle, bu standardın uygulanması söz konusu olmayacaktır³³.

Kurum kazancı üzerinden hesaplanan vergiler, vergiye tabi kurum kazancı üzerinden hesaplanan bütün yurt içi ve yurtdışı vergileri içerir. Bu anlamda TMS 12 Standardı işletmenin sadece dönem sonunda yarattığı kâr üzerinden hesaplanan yurtiçi ve yurtdışı vergileri içermektedir. İşletmenin taraf olduğu ama standart kapsamında değerlendirilmeyen vergiler şu şekilde örneklendirilebilir;

- Vergiye esas kardan değil, satış tutarına dayalı olan ÖTV gibi satış vergileri,
- Ürüne eklenen bir tutar olarak alınan Katma Değer Vergisi (KDV) gibi tüketim vergileri,
- Kâr üzerinden alınan vergi tanımına girmeyen maden işleme vergileri gibi bazı üretim vergileri,
- Çalışanlara sağlanan faydalar üzerinden ödenen stopaj gibi vergiler,
- Damga vergileri³⁴.

Bu vergiler aynı zamanda bağlı ortaklık, iştirak ve müşterek anlaşmalarını raporlayan işletmeye kâr dağıtımlarında kaynakta kesinti yapılmak suretiyle ödenen vergileri de kapsar³⁵.

1.2.3 Ertelenen Vergi Kavramı ve Gelişimi

Ertelenen 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. Muhasebe kârının saptanmasında, vergi yasaları kabul etsin veya etmesin, döneme ait bütün giderler dönem kâr veya zararına devredilir ve gelirlerden

³³ A.g.e., s. 7.

³⁴ Çelik, a.g.e., s. 24.

³⁵ 31 Sıra Nolu Tebliğ: Kapsam/2. Prg.

düşülür ya da vergiden muaf olsa da olmasa da dönem içinde ortaya çıkan bütün gelirler dönemin kâr veya zararına devredilir ve dönemin giderleri ile karşılaştırılır. Özetle, muhasebe sistematığına göre, dönemsel gelir ve giderler karşılaştırılarak muhasebe kârı veya zararı tespit edilir. Vergi yasalarında ise bazı giderlerin vergiye tabi kardan (mali kardan) indirilmesini önleyen, bazı gelirlerin de vergiden muaf veya istisna olmasını sağlayan hükümler bulunmaktadır³⁶.

1.3 VERGİ ERTELEME YÖNTEMLERİ

Vergi düzenlemeleri uyarınca kurum niteliğindeki işletmeler, dönem sonunda elde ettikleri kazanç üzerinden vergi ödemektedir. İşletmenin elde ettiği kazançların vergilendirilmesinde, vergilendirmeye ilişkin temel kurallar geçerlidir. Buna göre vergi;

- Kamusal hizmetler için ödenir,
- Nakit olarak ödenir,
- Cebren uygulanır,
- Karşılıksızdır,
- Önceden belirlenmiş kurallara göre alınır.

Verginin tüm bu özellikleri, işletmelerin ödedikleri veya ödeyecekleri verginin nasıl belirleneceği sorununu gündeme getirmektedir. İşletmelerin kazançları üzerinden ödedikleri kurumlar vergisinin bir gider mi yoksa kârın bir unsuru mu olduğu bu noktada önem taşımaktadır.

1.3.1 Vergi Borçları Yöntemi

Bu yöntemi savunanlara göre teşebbüslerin safi gelirleri üzerinden alınacak gelir veya kurumlar vergisi, aslında teşebbüs kârının devletle paylaşılmasından başka bir şey

³⁶ Tekşen, a.g.e., s. 14.

değildir³⁷. Vergi düzenlemeleri kurumlar vergisini kârın bir dağıtım unsuru olarak kabul etmektedir. Devletin işletmelerden aldığı verginin giderden daha çok dağıtım niteliğinde olması, vergileme açısından doğru bir yaklaşım olsa bile, finansal raporlama bakış açısıyla örtüşmemektedir³⁸.

Dönemin faaliyet sonucuna karşılık gelen kurumlar vergisi ile ilgili olarak herhangi bir muhasebe kaydına ve bilanço ile gelir tablosunda ayrı bir kalemde raporlanmasına gerek yoktur. İşletmenin ödeyeceği verginin gelir tablosunda raporlanması durumunda ise gelir tablosunda vergi gideri olarak raporlanan tutar o dönemde ödenecek olan vergi tutarına eşit olacaktır. Buna göre vergi düzenlemeleri ile muhasebe kurallarının farklı olmasından kaynaklanan farklar, gelir tablosunda ayrıca raporlanmayacaktır³⁹.

1.3.2 Vergi Etkili Muhasebe Yöntemleri

İşletmelerin kazançları üzerinden ödedikleri vergi ile ilgili diğer yaklaşım ise *vergi etkili muhasebe yaklaşımıdır*. Bu yaklaşım; verginin kârın bir dağıtım unsuru değil, işletme faaliyetinin bir maliyeti olduğu varsayımına dayanır. Bu açıdan bakıldığında, vergi etkili muhasebe yaklaşımı finansal raporlama bakış açısıyla örtüşür. Finansal raporlama bakış açısında vergi, işletmelerin dönemselik esasına göre finansal tablolarında raporlanması gereken bir gider olmak durumundadır⁴⁰.

Vergi etkili muhasebe yöntemlerinde gelir veya kurumlar vergisi, o dönemin net kârının (vergi sonrası kar) elde edilmesi için işletmenin katlandığı giderlerden sayılır ve ilişkin oldukları gelir ve giderlerle aynı dönemlerde tahakkuk ettirilerek muhasebeleştirilmektedir. Zamanlama farklarından ortaya çıkan vergi etkileri “vergi giderini” etkileyerek gelir tablosunda gösterilen bu tutar içinde ve bilançodaki “Peşin Ödenmiş Vergi Gideri” veya “Ertelenen Vergi Borcu” bakiyelerinde belirtilmektedir.

³⁷ M. Çetin Hacıosmanoğlu, “ Tek Düzen Hesap Çerçevesi ve Hesap Planının 12 Numaralı Muhasebe Standardı Açısından Değerlemesi (I)”, *Vergi Dünyası Dergisi*, S. 167, Yıl 1995, ss. 59 - 71.

³⁸ Çelik, a.g.e., s. 16.

³⁹ A.g.e., s. 18.

⁴⁰ Çelik, a.g.e., s. 16.

Vergi etkili muhasebe yöntemleri kullanılarak dönemler arası vergi dağıtımı yapılmadığı sürece, adil kâr dağıtımından söz etmek mümkün değildir. Vergi etkili muhasebe yöntemleri aşağıdaki gibidir⁴¹:

- Erteleme Yöntemi
- Yükümlülük Yöntemi
- Net Vergi Borçları Yöntemi

1.3.2.1 Erteleme Yöntemi

Bu yöntem, gelir tablosunu öne çıkarır; amaç eşleştirme ilkesine göre belirlenen dönem kârı ve gideri arasında ilinti olmasıdır. Bunun sonucunda belirlenen vergi gideri ertelenen vergi kadar düzeltilir⁴².

Vergi ertelenmesi nedeniyle gelecekte ödenecek vergiler "ertelenen vergi borçları hesabı" adlı pasif bir hesapta, buna karşılık cari dönemde fazla ödenen, dolayısıyla mahsup edilecek vergiler de "ertelenen vergi alacakları hesabı" adlı aktif bir hesapta gösterilir⁴³.

Yöntemin esas amacı, dönem net kâr veya zararının doğru tespit edilmesi, böylece doğru bir kâr dağıtımının yapılmasıdır. Bu yöntem, yalnızca Amerika'da APB 11 standardında yer almış ama daha sonra yayınlanan SFAS 96, SFAS 109 numaralı standartlarla uygulamasına son verilmiştir⁴⁴.

⁴¹ Ayça Zeynep Süer, *Ertelenen Vergilerin Finansal Raporlamadaki Yeri ve Önemi*, 1. b., Türkmen Kitabevi, İstanbul., 2012, s. 55.

⁴² Fahir Bilginoğlu, "Muhasebe Hukukumuzun Uluslararası Muhasebe Standartlarına Uyumunda Ulaşılan Düzey ve Ertelenen Vergiler", *İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi Dergisi*, C. 23, S. 2, Yıl 1994, <http://www.arastirmax.com/system/files/dergiler/2057/makaleler/23/2/arastirmax-muhasebe-hukukumuzun-uluslararasi-muhasebe-standartlarima-uyumunda-ulasilan-duzey-ertelenmis-vergiler.pdf>, (07.03.2015), s. 12.

⁴³ Hacıosmanoğlu, a.g.m, s. 60.

⁴⁴ Engin Dinç, "Muhasebe ve Vergi Kuralları Arasındaki İlişki ve Gelir Vergileri (TMS 12) Standardının Muhasebe Uygulamalarına Etkisi", *Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, S. 28, Yıl 2007, s. 23.

1.3.2.2 Yükümlülük Yöntemi

Yükümlülük yöntemi bilançoya dayanır; diğer bir deyişle işletmenin alacak ve borçlarının doğru bir şekilde gösterilmesi temel unsurdur. Ertelenen vergi, ya ileride ödenecek vergiye ilişkin bir borç veya peşin ödenmiş vergi nedeni ile bir varlık kalemidir. Ancak vergi idaresine karşı alacak ve borcun tutarı, gelecekteki vergi oranına bağlıdır; çünkü gelecek dönemlerdeki vergi oranının kestirilmesi gerekir ve gelir tablosunda, saptanan vergi gideri yer alır⁴⁵.

Yükümlülük yöntemi vergi dağıtımına, (vergi matrahı ile muhasebe kârı arasındaki sürekli farklardan arınmış) vergi öncesi muhasebe kârının fonksiyonu olan vergi gideri tahakkuku gözüyle bakmaktadır. Ancak vergi öncesi muhasebe kârını oluşturan kalemler farklı vergi oranları ile vergilenebilmektedir. Dönemin vergi gideri ile ödenecek vergi tutarı arasındaki fark, ya gelecek dönemlerde ödenecek bir borç ya da önceden ödenmiş vergilerden doğan bir varlık şeklinde ortaya çıkmaktadır. Gelecek dönemlerle ilgili vergi yükümlülüğünün tahmini tutarı ile önceden ödenmiş vergiler, zamanlama farklarının ortadan kalkacağı dönemlerde geçerli olması beklenen vergi oranları ile hesaplanmaktadır⁴⁶.

TMS 12 Gelir Vergileri Standardı yükümlülük yöntemine göre oluşturulmuştur ve bu yöntem dışında alternatif yöntemlerin kullanılmasına izin verilmemektedir⁴⁷.

1.3.2.3 Net Vergi Borçları Yöntemi

Vergi dışı net değer yönteminin savunucuları, bir ekonomik malın değerini, kullanım değeri ve vergiden düşülmesine bağlayan düşüncededirler. Bir ekonomik malın kullanımı vergiden düşülmüyorsa, kullanım değeri vergiden düşülebilen mala göre daha değersizdir. Mallar vergi etkilerine göre sıralanabilir ve düzeltme yapılabilir. Gelir tablosunda gerçekten ödenen vergi gideri gösterilir⁴⁸.

⁴⁵ Bilginoğlu, a.g.m., s. 12.

⁴⁶ Süer, a.g.e., s. 59.

⁴⁷ Çelik, a.g.e., s. 23.

⁴⁸ Bilginoğlu, a.g.m., ss. 12 - 13.

Net vergi borçları yöntemi, diğer yöntemler içinde ilk geliştirilen yöntem olmasına rağmen diğer iki yöntemin geliştirilmesi ile uygulanabilirliğini yitirmiştir⁴⁹.

1.4 TMS 12 GELİR VERGİLERİ STANDARDINDA YER ALAN TEMEL KAVRAMLAR

Standart, kavramları aşağıdaki gibi açıklamaktadır;

- **Muhasebe kârı (muhasabe zararı):** Döneme ait vergi gideri öncesi dönem kârını (zararını) ifade eder⁵⁰. Tek düzen hesap planına göre 690 Dönem Kârı veya Zararı hesabının bakiyesi olup, ticari kâr veya zarar kavramı ile eş anlamlıdır⁵¹.
- **Vergiye tabi kâr (mali zarar):** Vergi otoriteleri tarafından konulan kurallara göre bir hesap dönemi için tespit edilen ve üzerinden vergi ödenen (vergi geri kazanımı sağlayan) kârı (zararı) ifade eder⁵². Muhasebe kârı veya zararına, kanunen kabul görülmeyen giderlerin ilave edilmesi ve istisnalar ile indirimlerin tenzil edilmesi neticesinde erişilen kâr veya zarardır⁵³.
- **Vergi gideri (vergi geliri) :** Dönem kârının veya zararının belirlenmesinde dönem vergisi ve ertelenen vergi açısından dikkate alınan toplam tutarı ifade eder. Vergi gideri (vergi geliri), dönem vergi gideri (dönem vergi geliri) ile ertelenen vergi gideri (ertelenen vergi geliri) toplamından oluşur⁵⁴. Temelde gelir tablosunda raporlanan ertelenen vergi gideri veya geliri yükümlülük yöntemine göre hesaplanan ertelenen vergi yükümlülüğü ve ertelenen vergi varlığındaki değişime karşılık gelmektedir. Ertelenen vergi gideri veya gelirin diğer kapsamlı gelirin bir bileşeni olarak veya özkaynak bileşeni olarak raporlanması durumu da söz konusudur⁵⁵.

⁴⁹ Süer, a.g.e, s. 62.

⁵⁰ 31 Sıra Nolu Tebliğ: Tanımlar/5. Prg.

⁵¹ Tekşen, a.g.e., s. 7.

⁵² 31 Sıra Nolu Tebliğ: Tanımlar/5. Prg.

⁵³ Tekşen, a.g.e., s. 7.

⁵⁴ 31 Sıra Nolu Tebliğ: Tanımlar/5. Prg.

⁵⁵ Çelik, a.g.e., s. 31.

- **Dönem vergisi:** Vergiye tabi kâr (mali zarar) açısından o döneme ait ödenecek gelir vergisini (geri kazanılacak gelir vergisini) ifade eder⁵⁶. Cari dönem vergisi, temel olarak, işletmenin devlete ödeyeceği vergi giderini veya devletten olan vergi alacağını ifade etmektedir. Cari dönem vergisi vergi düzenlemelerine dayalı olarak hesaplandığı için bu tutarın herhangi bir şekilde ertelenmesi veya ödenecek tutarın azaltılması söz konusu olamaz⁵⁷.
- **Ertelenen vergi borçları:** Vergiye tabi geçici farklar üzerinden gelecek dönemlerde ödenecek gelir vergilerini ifade eder⁵⁸. Bu tutarlar gelecek dönemlerin kurum kazancı üzerinden hesaplanan kurumlar vergisine ilave edilecek tutarlardır⁵⁹.
- **Ertelenen vergi varlıkları:** Aşağıdaki durumlarda gelecek dönemlerde geri kazanılacak olan gelir vergisi tutarlarını ifade eder;
 - a) İndirilebilir geçici farklar,
 - b) Gelecek dönemlere devreden kullanılmamış mali zararlar,
 - c) Gelecek dönemlere devreden kullanılmamış vergi avantajları⁶⁰. Kurum kazancının yetersizliği nedeniyle ilgili dönemlerde indirilemeyen ve 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun geçici 69'uncu maddesinde yer verilen "Yatırım İndirimi İstisnası" ile 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 10/1-a maddesinde yer alan "Ar-Ge İndirimi" ve beş yılı geçmeyen mali zararların gelecek dönemlerde elde edilen kurum kazancından indirilerek, indirilen tutara isabet eden kurumlar vergisinin ödenmemesi salanmış olmaktadır⁶¹.
- **Geçici farklar:** Bir varlığın veya borcun finansal durum tablosundaki (bilançodaki) defter değeri ile bunların vergi açısından taşıdıkları değerler arasındaki farkları ifade eder. Geçici farklar aşağıdakilerden biri şeklinde olabilir:

⁵⁶ 31 Sıra Nolu Tebliğ: Tanımlar/5. Prg.

⁵⁷ Çelik, a.g.e, s. 31.

⁵⁸ 31 Sıra Nolu Tebliğ: Tanımlar/5. Prg.

⁵⁹ Tekşen, a.g.e., s. 8.

⁶⁰ 31 Sıra Nolu Tebliğ: Tanımlar/5. Prg.

⁶¹ Tekşen, a.g.e., s.8.

- a) **Vergiye tabi geçici farklar**; bunlar gelecek dönemlerde faydalanıldığı veya ödeme yapıldığında o dönemlerin vergiye tabi kârını ve zararını belirlerken vergiye tabi tutarlar oluştururlar ya da;
- b) **İndirilebilir geçici farklar**; bunlar gelecek dönemlerde faydalanıldığı veya ödeme yapıldığında o dönemlerin vergiye tabi kârını veya zararını belirlerken vergi matrahından indirilebilir tutarlardır⁶².
- **Vergiye esas değer**: Bir varlık veya borcun vergisel açıdan taşıdığı tutarı/değeri ifade eder⁶³. Buna göre;
- a) **Bir varlığın vergi değeri (vergi matrahına dahil edilecek tutar)**: Gelecekte bu varlıkla ilgili vergilendirilebilir ekonomik faydalar dolayısıyla vergi matrahından indirilebilir tutardır. Bu ekonomik faydaların gelecekte vergi matrahına dahil edilmemesi durumunda varlığın kayıtlı değeri vergiye tabi değerine eşittir.
- b) **Bir yükümlülüğün vergi değeri**: Yükümlülüğün kayıtlı değerinden gelecek dönemlerde söz konusu yükümlülük kapsamında vergilendirme bakımından indirilebilecek tutarın düşülmesiyle elde edilen tutardır. Peşin tahsil edilen gelirlerden kaynaklanan yükümlülüğün vergi değeri, yükümlülüğün kayıtlı değerinden gelecek dönemlerde vergiye tabi olmayacak kısmının indirilmesiyle bulunan tutardır⁶⁴.

⁶² 31 Sıra Nolu Tebliğ: Tanımlar/5. Prg.

⁶³ 31 Sıra Nolu Tebliğ: Tanımlar/5. Prg.

⁶⁴ Tekşen, a.g.e., s. 9.

İKİNCİ BÖLÜM

MUHASEBE KÂRI VE VERGİYE TABİ KÂRIN ARASINDA ERTELENEN VERGİNİN OLUŞUMUNA NEDEN OLAN FARKLAR

Bir döneme ilişkin vergiye tabi kar, muhasebe kârından genellikle farklıdır. Bunun nedeni işletmelerin faaliyette bulunduğu ülkedeki gelir ve giderlerin, varlıkların ve borçların muhasebeleştirilmesine ve ölçümüne ilişkin vergi kanunlarındaki kuralların, muhasebe kârının tespitine ilişkin standartlar tarafından ortaya konan kurallardan farklı olmasıdır¹.

Vergi idaresi, muhasebe uygulamalarının vergi kurallarına göre düzenlenmesini ister. Böylece amaçlanan, mali denetimlerin daha kolay yapılabilmesini sağlamak ve vergi matrahının düşürülmesine engel olabilmektir. Muhasebe uygulamaları ise, işletmenin gerçek durumunu ortaya koyabilmek için muhasebe kurallarının uygulanması gereğini benimser².

Ülkemizdeki mevcut yasal düzenlemelere göre, muhasebe kârından mali kara geçişte yapılan düzeltmelerin, finansal tablolarda gösterilmesi gerekmemektedir. Ancak muhasebe standartlarına göre geçici farklar nedeniyle muhasebe kârı üzerinde düzeltme gerektiren işlemlerin vergi etkilerinin finansal tablolarda raporlanması gerekir³. Böylelikle ertelenen vergi doğar. Bu kavramların açıklanması bakımından ise gelir tanımının irdelenmesi gerekmektedir.

¹ Ümit Gücenme Gencoğlu, Yıldız Özerhan, Selahattin Karabınar, *Türkiye Finansal Raporlama Standartları*, 1.b., Sakarya Üniversitesi Sürekli Eğitim ve Araştırma Merkezi, SAÜSEM Yayınları, Sakarya, 2012, s. 147.

² Dinç, a.g.m. , s. 22.

³ Gencoğlu, Özerhan, Karabınar, a.g.e., s. 147.

1.5 İKTİSADİ VE HUKUKİ ANLAMLARIYLA GELİR

Gelir tanımı, esasında tüm sosyal bilimlerde benzer anlamlar ifade etse de, arada bulunan yaklaşım farklılıkları gelirin kapsamını daraltmakta veya genişletmektedir. Bu durum, uygulamaya da yansımaktadır. Bu anlamda gelir tanımının konumuz açısından ne anlam ifade ettiğinin belirlenmesinde fayda vardır.

1.5.1 İktisadi Olarak Gelir Kavramı

İktisadi anlamda gelir kavramı başlıca kaynak ve safi artış teorisine dayanır.

a) Kaynak Teorisi (Dar Anlamda Gelir) : *Kişilerin sahip oldukları üretim faktörlerinin çeşitli üretim faaliyetlerinde kullanılması sonucu elde ettikleri değerlere gelir denir. Bu üretim faktörleri emek, sermaye, doğal kaynaklar ve girişim yeteneğinden oluşur. Bunların yalın biçimde üretime sokulması karşılığında ücret, faiz, rant ve kâr elde edilmektedir. Üretim faktörlerinin birinin veya birkaçının karma şekilde üretime sokulması gelirin dar anlamdaki niteliğini değiştirmez. Şu halde, bu teoriye göre üretim faktörü sunmaksızın elde edilen menfaatler ve kazançlar gelir sayılmaz. Bu yüzden milli piyangodan kazanılan ikramiye veya miras yoluyla elde edilen değerler bu teoriye göre gelir olarak kabul edilmezler.*

b) Safi Artış Teorisi (Geniş Anlamda Gelir): *Kişilerin belli bir zaman dilimi içinde elde ettiği iktisadi kazançlar (menfaatler) gelir olarak ifade edilebilir. Bu tanımlamaya göre gelir; bir kimsenin belli bir devredeki, tüketimi ile yine aynı dönemde servetinde (mal varlığında) meydana gelen net artışlardan oluşmaktadır. Dolayısıyla kaynağı ne olursa olsun ilgili dönemde gerçekleştirilen tüketime ve servet artışlarına kaynaklık eden tüm gelirler safi artış teorisine göre gelir kapsamında değerlendirilecektir. Bu açıklamalardan da*

anlaşıyor ki, safi artış teorisinde gelir, sadece üretim faktörlerinin üretime katılması sonucunda ortaya çıkmaz. Bu nedenle üretim faktörlerinin kullanımı sonucu ortaya çıkmayan piyango, ikramiye gelirleri, hibe, yardım, nafaka, kumar ve bahisler ile yolda bulunan bir miktar para, hırsızlık yoluyla elde edilen şeyler, alınan rüşvetler vb. gelir kapsamında sayılır⁴.

1.5.2 Vergi Hukukunda Gelir Kavramı

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 1'inci maddesinde gelir; gerçek kişilerin bir takvim yılı içerisinde elde ettiği kazanç ve iratların safi tutarı olarak tanımlanmaktadır. Kanununun 2'inci maddesinde ise gelirin unsurları aşağıdaki gibi sayılmıştır;

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

Yeni Gelir Vergisi Kanunu taslağına bakıldığında da gelir unsurlarında bir değişiklik olmadığı ancak verginin konusu genişletilerek "kurum kazançları" ifadesine kanunda yer verildiği görülmektedir⁵. Burada geniş anlamda bir gelir anlayışından bahsetmek güçtür. Gelir, ancak kanunların belirlediği gelir unsurları üzerinden elde edildiği sürece vergi mevzuatı bakımından gelir olarak kabul edilmektedir.

Esasında, gelir üzerinden alınan vergiler bütün dünyada, kişisel gelir üzerinden alınan gelir vergisi ve kurumların gelirleri üzerinden alınan kurumlar vergisi şeklinde ikili bir ayrıma tabi tutulmuştur. Aslında kurumların / şirketlerin sahipleri de kişilerdir ve

⁴ Doğan Şenyüz, Adnan Gerçek, Mehmet Yüce, *Türk Vergi Sistemi*, 1. b., Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2008, s. 4.

⁵ 27.05.2013 tarihli Gelir Vergisi Kanunu Tasarısı.

bireyler gelir elde edebilmek amacıyla şirket kurarlar. Dolayısıyla kurum kazançları önünde sonunda bireylerin kazançlarına dahil olur ve bunlar da paylarına düşen kazançlar üzerinden gelir vergisi öderler⁶. Yine de kurumlar, kendisini oluşturan ortaklarının her birinden ayrı bir iktisadi güce sahiptir. Kurumlara temelde sağlanan vergisel avantajlar ve ortaklarının sorumluluk sınırlarındaki farklılıklar nedeniyle kurumlar vergisi gelir vergisinden ayrılmaktadır.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 6'ncı maddesi, safi kurum kazancının tespitinde Gelir Vergisi Kanunu'nun 40. maddesine atıfta bulunmuştur ve kurumlar vergisinin mükelleflerin bir hesap dönemi içinde elde ettikleri safi kurum kazancı üzerinden hesaplanacağı belirtilmiştir⁷.

TMS 12 Standardı bahsi geçen kurum kazancı üzerinden tespit edilen vergileri kapsamına almaktadır.

1.5.3 Uluslararası Muhasebe Standartlarına Göre Gelir Kavramı

Kavramsal çerçeve, finansal tabloların hazırlanmasındaki temel ilkeleri (kavramları) ele almaktadır. Muhasebe standartlarının geliştirilmesine ve muhasebe standartlarında hüküm bulunmayan durumlarda, ilgili konuya ilişkin çözüm üretilmesine kavramsal çerçeve rehberlik eder⁸. Bu çerçevede, finansal tablo kullanıcıları ve bu kullanıcıların bilgi ihtiyacı, finansal raporlamanın amacı, muhasebenin varsayımları, finansal bilgilerin niteliksel özellikleri, finansal tabloların unsurları, finansal tablo unsurlarının finansal tablolara alınması, finansal tablo unsurlarının ölçüm esasları ile sermaye ve sermayenin korunması kavramları açıklanmıştır.

Finansal tablo unsurları belirlenirken *gelir* kavramına faaliyet sonuçları bölümünde değinilmiştir. Buna göre; faaliyet sonuçlarına ilişkin temel gösterge kârdır. Kârın

⁶ Ahmet Ozansoy, "Kurumlar Vergisi ve Gelir Vergisinin Entegrasyonu", *Mali Çözüm Dergisi*, S. 97, Yıl 2010, s. 97.

⁷ 13.06.2006 Tarih 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu (R.G. Tarih:21.06.2006, Sayı: 26205), m: 6.

⁸ Gazi Üniversitesi Sürekli Eğitim Merkezi (GAZİSEM), *Muhasebe Standartları*, Gazi Kitabevi, 2013, s. 1.

belirlenmesi ile doğrudan ilgili olan unsurlar gelirler ve giderlerdir. Gelir; muhasebe döneminde, ekonomik yararlılarda işletme bünyesine varlık girişi veya diğer şekillerdeki varlık çoğalmaları sonucundaki artışı veya özkaynaklarda hissedarların yatırdıkları fonlar dışındaki kalemlerde artış meydana getiren borçlardaki azalmayı ifade eder⁹.

Gelir tanımı hasılatın ve kazancın ikisini birden içerir. Hasılat işletmenin esas faaliyetleri neticesinde ortaya çıkar; satış, ücret, faiz, temettü, lisans ücreti ve kira gibi çeşitli adlar taşır. Gelir tanımı, kısa vadeli menkul kıymetlerin değerlemesinden ve uzun vadeli varlıkların taşıdıkları değerdeki artışlardan kaynaklanan kazançlar gibi gerçekleşmemiş kazançları da içerir.

Kazançlar gelir tanımına giren diğer kalemleri belirtir. Kazançlar, örnek olarak uzun vadeli varlıkların elden çıkarılmasından elde edilen kazançları da kapsar. Kazançlara ilişkin bilgiler ekonomik karar vermede faydalı olduğu için, bunlar gelir tablosunda genellikle ayrı bir biçimde gösterilirler. Kazançlar genellikle ilgili giderler düşüldükten sonra kalan net tutarları ile raporlanır¹⁰.

Kavramsal çerçeve gelir, hasılat, kazanç tanımlarını belirlemekle birlikte, herhangi bir standart uygulamada farklı bir kesinlik içeriyorsa, bu standardın öncelikle dikkate alınmasını salık verir. Standartların birçoğunda gelir, hasılat ve kazanç ilişkisi tanım ve uygulama hükümleri bulunmakla birlikte, çalışma kapsamında birkaç standart uygulamasına göre gelirin tanımı irdelenecektir.

Örneğin, UMS/TMS 18 Hasılat Standardı, mal satışlarından, hizmet sunumlarından ve işletme varlıklarının başkaları tarafından kullanılmasından sağlanan faiz, isim hakkı ve temettülerden doğan hasılatlar için uygulanır¹¹. İlgili standart, gelir, hasılat ve kazanç kavramlarını kavramsal çerçeveden farklı tanımlamamıştır.

⁹ A.g.e, s. 6.

¹⁰ A.g.e., s. 6.

¹¹ Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu Hasılatla İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 18) Hakkında Tebliğ Sıra No: 10 (R.G. Tarih: 09.12.2005, Sayı: 26018).

UMS/TMS 20 Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması Standardı uyarınca devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesine ilişkin iki yaklaşım bulunmaktadır. Bunlar; sermaye yaklaşımı ve gelir yaklaşımıdır.

Sermaye yaklaşımına göre; devlet teşvikleri özkaynaklarda muhasebeleştirilir¹².

Gelir yaklaşımına göre ise; devlet teşvikleri, hissedarlar dışındaki bir kaynaktan elde edilmiş olmaları nedeniyle, doğrudan özkaynak olarak kaydedilmemeli, fakat uygun dönemlerde kâr ya da zararda muhasebeleştirilmelidir¹³. Devlet teşviklerinin, ilgili teşviklerle karşılanması amaçlanan maliyetlerin gider olarak muhasebeleştirildiği dönemler boyunca sistematik bir biçimde kâr ya da zarara alınması esastır. Devlet teşviklerinin tahsil edildiği anda kâr ya da zararda muhasebeleştirilmesi tahakkuk esasına uygun değildir. Dönemsellik kavramı ve tahakkuk esası gereği, maliyetler ile gelirin ilgili olduğu dönemde eşleştirilmesi gerekir.

1.6 VERGİ KANUNLARINA GÖRE VERGİYE TABİ KÂRIN (VERGİ MATRAHININ) TESPİTİ

Türk Vergi Sistemi'nde, vergiye tabi kârın (mali kârın) tespitinde; 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu ile 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu hükümleri uygulanmaktadır.

1.6.1 Gelir Vergisi Kanunu'na Göre Vergiye Tabi Kârın Tespiti

Gelir Vergisi Kanunu, gelirin tanımını yapmamış fakat bazı özelliklerini sayarak gelirin çeşitli unsurlardan meydana geldiğini açıklamıştır. Bu unsurlar;

- Ticari Kazançlar,
- Zirai Kazançlar,

¹² Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması (TMS 20) Hakkında Tebliğ Sıra No: 8 (R.G. Tarih: 01.11.2005, Sayı: 25983).

¹³ 8 Sıra Nolu Tebliğ: 13. Prg.

- Serbest Meslek Kazançları
- Ücretler,
- Gayrimenkul Sermaye İratları,
- Menkul Sermaye İratları,
- Diğer Kazanç ve İratlardır.

GVK'nın 2'inci maddesinin son bendinde "Bu Kanun'da aksine hüküm olmadıkça, yukarıda yazılı kazanç ve iratlar gelirin tespitinde gerçek ve safi miktarları ile nazara alınır." denilmektedir. Bu madde hükmü ile genel bir kural konulmaktadır ve gelir unsurlarının gerçek usule yani muhasebe defter sistemine dayanarak gayrisafi hasıllardan masraflar indirilerek safi miktarların tespit edileceği belirtilmektedir. Safi miktarları tespit edilen gelir unsurları vergiye tabi geliri oluştururlar¹⁴. Çalışma kapsamı gereği, bu gelir unsurlarından yalnızca Ticari Kazançlar baz alınarak gelir ve giderler incelenecektir.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 1'inci maddesinde gelir, bir gerçek kişinin bir takvim yılı içinde elde ettiği kazanç ve iratların safi tutarı olarak tanımlanmıştır. Bu maddede ifade edilen "elde etme", Gelir Vergisi yönünden vergiyi doğuran olayı meydana getirmektedir. Diğer bir ifade ile Gelir Vergisinde vergiyi doğuran olay gelirin elde edilmesidir. Gelir elde etme, bir gerçek kişinin üretim faktörlerinden birini veya birkaçını ortaya koyarak varlıklarında artış sağlaması olarak da ifade edilebilir.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 37'inci maddesinde ticari kazanç, her türlü ticari ve sınai faaliyetlerden doğan kazançlar olarak tanımlanmıştır. Gelir Vergisi Kanunu'nun 38 ve 39'uncu maddeleri hükmüne göre ticari kazancın tespiti iki şekilde olmaktadır. Bunlardan birincisi ticari kazancın *bilanço esasına* göre tespitidir. İkincisi ise ticari kazancın *işletme hesabı esasına* göre tespit edilmesidir. Bilanço esasına göre ticari kazanç, teşebbüsteki öz sermayenin hesap dönemi sonunda ve başındaki değerler arasındaki müspet farktır. Ticari kazancın bu suretle tespit edilmesi sırasında, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun (VUK) değerlemeye ait hükümleri de göz önünde bulundurulur. İşletme hesabı esasına göre ticari kazanç ise, bir hesap dönemi içinde elde edilen hasılat ile giderler arasındaki müspet farktır.

¹⁴ Şenyüz, Gerçek, Yüce, a.g.e, s. 22.

Elde edilen hasılat, tahsil olunan paralarla tahakkuk eden alacakları, giderler ise, tediye olunan ve borçlanılan meblağları ifade eder. Bilanço esasında ticari kazancın tespiti ile ilgili Gelir Vergisi Kanunu'nun 38'inci maddesinin lafzınca "elde etme" yönünden herhangi bir düzenleme mevcut bulunmamaktadır. Buna karşılık, işletme hesabı esasında ticari kazancın tespiti ile ilgili Gelir Vergisi Kanunu'nun 39'uncu maddesinde, elde edilen hasılat, tahsil olunan paralarla tahakkuk eden alacaklar olarak tanımlanmış ve böylece "elde etme" olgusu "tahakkuk esası" na bağlanmıştır¹⁵.

Buna göre, gerek bilanço gerekse işletme hesabı açısından ticari işletmenin gelirleri, satılan mal bedelleri veya yapılan hizmet karşılığı alınan nakdi, aynı ve para ile ölçülebilen değerlerle tahakkuk eden alacaklar ile işletme faaliyetinden elde edilen diğer gelirlerden oluşmakta olduğu görülmektedir¹⁶.

1.6.1.1 Gelir Vergisi Kanunu'na Göre İndirilecek Giderler

Bilanço ve işletme hesabı esasına göre ticari kazancın tespitinde giderler gayrisafi gelirden düşülmektedir. Buna göre Gelir Vergisi Kanunu'nun 40'inci maddesinde gayrisafi gelirden düşülebilecek giderler¹⁷ aşağıdaki gibi sayılmıştır;

- a) Ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılan genel giderler,*
- b) Hizmetli ve işçilerin iş yerinde veya iş yerinin müstemilatında iâşe ve ibate giderleri, tedavi ve ilaç giderleri, sigorta primleri ve emekli aidatı ve demirbaş olarak verilen giyim eşyası (Resmî ve özel daire ve müesseselerce hizmet erbabına işin icabı olarak verilen ve bunların işten ayrılmaları halinde geri alınan giyim eşyası),*
- c) İşle ilgili olmak şartıyla, mukavelenameye veya ilama veya kanun emrine istinaden ödenen zarar, ziyan ve tazminatlar,*

¹⁵ Musa Örmeci, "Gelir ve Kurumlar Vergisinde Vergiyi Doğuran Olay ve Sonuçları", *Vergi Dünyası*, S. 154, Yıl 1994, <http://www.vergidunyasi.com.tr/dergiler.php?id=1280>, (01.11.2014).

¹⁶ Şenyüz, Gerçek, Yüce, a.g.e, s. 44.

¹⁷ Detaylı bilgi için bkz. Şenyüz-Gerçek-Yüce, a.g.e., ss.44-54.

- d) İşle ilgili ve yapılan işin ehemmiyeti ve genişliği ile mütenasip seyahat ve ikamet giderleri,
- e) Kiralama yoluyla edinilen veya işletmeye dahil olan ve işte kullanılan taşıtların giderleri,
- f) İşletme ile ilgili olmak şartıyla; bina, arazi, gider, istihlak, damga, belediye vergileri, harçlar ve kaydiyeler gibi aynı vergi, resim ve harçlar,
- g) Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre hesaplanan amortismanlar,
- h) İşverenlerce, Sendikalar Kanunu hükümlerine göre sendikalara ödenen aidatlar,
- i) İşverenler tarafından ücretliler adına bireysel emeklilik sistemine ödenen katkı payları,
- j) 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.”

Yukarıda sayılan giderlere ek olarak Bağ-Kur primlerinin de sosyal güvenlik mevzuatı gereğince vergi uygulamasında gider olarak kabul edilebileceği hükme bağlandığından, ilgili dönemlere ilişkin olup, ödenmiş olması koşuluyla beyan edilen ticari kazançla sınırlı olmak üzere söz konusu primler indirim konusu yapılabilecektir¹⁸.

1.6.1.2 Gelir Vergisi Kanunu’na Göre Kabul Edilmeyen Giderler

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu’nun 41’inci maddesinde gider olarak kabul edilmeyen ödemeler¹⁹ aşağıdaki gibi sayılmıştır;

- “a) Teşebbüs sahibi ile eşinin ve çocuklarının işletmeden çektikleri paralar veya aynen aldıkları diğer değerler,

¹⁸ T.C. Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı, *Ticari Kazancın Gerçek Usulde Vergilendirilmesi Rehberi*, 2013, <http://www.gib.gov.tr/fileadmin/beyannamerehberi/2013ticarikazanc.pdf>, (10.07.2014), s. 7.

¹⁹ Detaylı bilgi için bkz. Şenyüz-Gerçek-Yüce, a.g.e., ss.54-60.

- b) Teşebbüs sahibinin kendisine, eşine, küçük çocuklarına işletmeden ödenen aylıklar, ücretler, ikramiyeler, komisyonlar ve tazminatlar,
- c) Teşebbüs sahibinin işletmeye koyduğu sermaye için yürütülecek faizler,
- d) Teşebbüs sahibinin, eşinin ve küçük çocuklarının işletmede cari hesap veya diğer şekillerdeki alacakları üzerinden yürütülecek faizler,
- e) a, b, c ve d bentlerinde yazılı olan işlemler hariç olmak üzere, işletme 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,
- f) Her türlü para cezaları ve vergi cezaları ile teşebbüs sahibinin suçlarından doğan tazminatlar,
- g) Her türlü alkol ve alkollü içkiler ile tütün ve tütün mamullerine ait ilan ve reklam giderleri,
- h) Kiralama yoluyla edinilen veya işletmede kayıtlı olan yat, kotra, tekne, sürat teknesi gibi motorlu deniz, uçak ve helikopter gibi hava taşıtlarından işletmenin esas iştiğal konusu ile ilgili olmayanların giderleri ile amortismanları,
- i) Matbuat vasıtasıyla işlenen eylemlerden veya radyo ve televizyon yayınlardan doğacak maddî ve manevî zararlar nedeniyle ödenen tazminat giderleri.
- (Yukarıdaki maddelerin uygulanmasında, kolektif şirketlerin ortakları ile adi ve eshamlı komandit şirketlerin komandite ortakları teşebbüs sahibi olarak kabul edilir.)”

1.6.2 Kurumlar Vergisi Kanunu’na Göre Vergiye Tabi Kârın Tespiti

Kurumlar Vergisi Kanunu’na göre; kurumlar vergisi vergiye tabi kurumların bir hesap dönemi içinde elde ettikleri safi kurum kazancı üzerinden hesaplanır. Kurum kazancı; Gelir Vergisi Kanunu’nun 2. Maddesinde sayılan gelir unsurlarının tamamını

kapsamaktadır. Gelirin bu yedi unsurunun biri veya bir kaçından meydana gelmesi onun kurum kazancı vasfını deęiřtirmez²⁰.

Çalışmada, kurum kazancının tespitinde tam mükellef kurumlar ile dar mükellef kurumlara ait ayırım göz ardı edilmiştir.

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun Safi Kurum Kazancı başlıklı 6. Maddesi'nde "Kurumlar vergisi, mükelleflerin bir hesap dönemi içinde elde ettikleri safi kurum kazancı üzerinden hesaplanır. Safi kurum kazancının tespitinde, Gelir Vergisi Kanununun ticarî kazanç hakkındaki hükümleri uygulanır. Ziraî faaliyetle uğraşan kurumların bu faaliyetinden doğan kazançlarının tespitinde, Gelir Vergisi Kanununun 59 uncu maddesinin son fıkrâ hükmü de dikkate alınır." denilmektedir. Buna göre, kurumlar vergisi mükellefleri kurum kazançlarının safi tutarına ulaşırken önce Gelir Vergisi Kanunu'nun 40'inci maddesinde yer alan giderleri daha sonra Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 8'inci maddesinde belirtilen giderleri indireceklerdir.

1.6.2.1 Kurumlar Vergisi Kanunu'na Göre İstisna Kazançlar

Kurumlar Vergisinden istisna edilen kurum kazançları²¹, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5'inci maddesinde aşağıdaki gibi sayılmıştır:

"(1) Aşağıda belirtilen kazançlar kurumlar vergisinden müstesnadır.

a) Kurumların;

- 1. Tam mükellefiyete tabi başka bir kurumun sermayesine katılmışlarından elde ettikleri kazançlar,*
- 2. Tam mükellefiyete tabi başka bir kurumun kârına katılma ikânı veren kurucu senetleri ile diğer intifa senetlerinden elde ettikleri kâr payları,*
- 3. Tam mükellefiyete tabi girişim sermayesi yatırım fonu katılma payları ile girişim sermayesi yatırım ortaklıklarının hisse senetlerinden elde ettikleri kâr payları.*

²⁰ şenyüz, Gerçek, Yüce, a.g.e, s. 267.

²¹ Detaylı bilgi için bkz. şenyüz, Gerçek, Yüce, a.g.e., ss.399-427.

Diğer fon ve yatırım ortaklıklarının katılma payları ile hisse senetlerinden elde edilen kâr payları bu istisnadan yararlanamaz.

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

1. İştirak payını elinde bulunduran şirketin, yurt dışı iştirakinin ödenmiş sermayenin en az % 10'una sahip olması,

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

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

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

c) Kazancın elde edildiği tarih itibarıyla aralıksız en az bir yıl süreyle nakit varlıklar dışında kalan aktif toplamının % 75 veya daha fazlası, kanunî veya iş merkezi Türkiye'de bulunmayan anonim veya limited şirket niteliğindeki şirketlerin her birinin sermayesine en az % 10 oranında iştiraktan oluşan tam mükellefiyete tabi anonim şirketlerin, en az iki tam yıl süreyle aktifinde yer alan yurt dışı iştirak hisselerinin elden çıkarılmasından doğan kurum kazançları.

- d) Anonim şirketlerin kuruluşlarında veya sermayelerini arttırdıkları sırada çıkardıkları payların bedelinin itibarî değeri aşan kısmı.
- e) Türkiye'de kurulu;
1. Menkul kıymetler yatırım fonları veya ortaklıklarının portföy işletmeciliğinden doğan kazançları,
 2. Portföyü Türkiye'de kurulu borsalarda işlem gören altın ve kıymetli madenlere dayalı yatırım fonları veya ortaklıklarının portföy işletmeciliğinden doğan kazançları,
 3. Girişim sermayesi yatırım fonları veya ortaklıklarının kazançları,
 4. Gayrimenkul yatırım fonları veya ortaklıklarının kazançları,
 5. Emeklilik yatırım fonlarının kazançları,
 6. Konut finansmanı fonları ile varlık finansmanı fonlarının kazançları.
- f) Kurumların, en az iki tam yıl süreyle aktiflerinde yer alan taşınmazlar ve iştirak hisseleri ile aynı süreyle sahip oldukları kurucu senetleri, intifa senetleri ve rüçhan haklarının satışından sağlanan kazançların % 75'lik kısmı,
- g) Bankalara olan borçları nedeniyle kanunî takibe alınmış veya Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonuna borçlu durumda olan kurumlar ile bunların kefillerinin ve ipotek verenlerinin sahip oldukları taşınmazlar, iştirak hisseleri, kurucu senetleri ve intifa senetleri ile rüçhan haklarının, bu borçlara karşılık bankalara veya bu Fona devrinden sağlanan hasılatın, bu borçların tasfiyesinde kullanılan kısmına isabet eden kazançların tamamı ile bankaların bu şekilde elde ettikleri söz konusu kıymetlerin satışından doğan kazançların %75'lik bölümü,
- h) Kurumların yurt dışında bulunan iş yerleri veya daimî temsilcileri aracılığıyla elde ettikleri ve aşağıdaki koşulları sağlayan kurum kazançları;
1. Bu kazançların, doğdukları ülke vergi kanunları uyarınca en az % 15 oranında gelir ve kurumlar vergisi benzeri toplam vergi yükü taşıması,
 2. Kazançların elde edildiği hesap dönemine ilişkin yıllık kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken tarihe kadar Türkiye'ye transfer edilmiş olması,

3. Ana faaliyet konusu, finansal kiralama dahil finansman temini, sigorta hizmetlerinin sunulması veya menkul kıymet yatırımı olan kurumlarda, bu kazançların doğduğu ülke vergi kanunları uyarınca en az Türkiye'de uygulanan kurumlar vergisi oranında gelir ve kurumlar vergisi benzeri toplam vergi yükü taşıması.
- i) Yurt dışında yapılan inşaat, onarım, montaj işleri ile teknik hizmetlerden sağlanarak Türkiye'de genel sonuç hesaplarına intikal ettirilen kazançlar.
- j) Okul öncesi eğitim, ilköğretim, özel eğitim ve orta öğretim özel okulları ile Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti sağlanan vakıflara veya kamu yararına çalışan derneklere bağlı rehabilitasyon merkezlerinin işletilmesinden, ilgili Bakanlığın görüşü alınmak suretiyle Maliye Bakanlığının belirleyeceği usuller çerçevesinde beş hesap dönemi süresince elde edilen kazançlar (İstisna, bahsi geçen okulların ve rehabilitasyon merkezlerinin çalışmaya başladığı hesap döneminden itibaren başlar.).
- k) Kooperatif ortaklarının yönetim giderleri karşılığı olarak ödedikleri paralardan harcanmayarak iade edilen kısımlar ile aşağıda belirtilen kooperatif ortakları için;
1. Tüketim kooperatiflerinde, ortakların kişisel ve ailevi gıda ve giyecek ihtiyaçlarını karşılamak için satın aldıkları malların değerine,
 2. Üretim kooperatiflerinde, ortakların üreterek kooperatife sattıkları veya kooperatiften üretim faaliyetinde kullanmak üzere satın aldıkları malların değerine,
 3. Kredi kooperatiflerinde, ortakların kullandıkları kredilere göre hesapladıkları risturnlar.”

1.6.2.2 Kurumlar Vergisi Kanunu'na Göre İndirilecek Giderler

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 8'inci maddesinde kurumların yapabilecekleri indirimler²² belirtilmiştir. Buna göre;

²² Detaylı bilgi için bkz. Şenyüz, Gerçek, Yüce, a.g.e., ss.274-281.

“(1) Ticarî kazanç gibi hesaplanan kurum kazancının tespitinde, mükellefler aşağıdaki giderleri de ayrıca hasılatтан indirebilirler:

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

Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 9’uncu maddesinde zarar mahsubunun²³ nasıl yapılacağı belirtilmiştir. Buna göre;

(1)Kurumlar vergisi matrahının tespitinde, kurumlar vergisi beyannamesinde her yıla ilişkin tutarlar ayrı ayrı gösterilmek şartıyla aşağıda belirtilen zararlar indirim konusu yapılır:

- a) Beş yıldan fazla nakledilmemek şartıyla geçmiş yılların beyannamelerinde yer alan zararlar. Kanunun 20’nci maddesinin birinci fıkrası çerçevesinde devralınan kurumların devir tarihi itibarıyla öz sermaye tutarını geçmeyen zararları ile 20’nci maddenin ikinci fıkrası kapsamında gerçekleştirilen tam bölünme işlemi sonucu bölünen kurumdaki öz sermayesinin devralınan tutarını geçmeyen ve devralınan kıymetle orantılı zararların indirilmesinde aşağıdaki şartlar ayrıca aranır:*

1. Son beş yıla ilişkin kurumlar vergisi beyannamelerinin kanunî süresinde verilmiş olması.

²³ Detaylı bilgi için bkz. Şenyüz, Gerçek, Yüce, a.g.e., ss.309-310.

2. Devralınan kurumun faaliyetine devir veya bölünmenin meydana geldiği hesap döneminden itibaren en az beş yıl süreyle devam edilmesi. Bu şartların ihlâli halinde, zarar mahsupları nedeniyle zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler için vergi ziyat doğmuş sayılır.
- b) Türkiye'de kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlarla ilgili olanlar hariç olmak üzere, beş yıldan fazla nakledilmemek şartıyla yurt dışı faaliyetlerden doğan zararlar;
 1. Faaliyette bulunulan ülkenin vergi kanunlarına göre beyan edilen vergi matrahlarının zarar dahil, her yıl o ülke mevzuatına göre denetim yetkisi verilen kuruluşlarca rapora bağlanması,
 2. Bu raporun aslı ile tercüme edilmiş bir örneğinin Türkiye'deki ilgili vergi dairesine ibrazı halinde indirim konusu yapılır.

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 10'uncu maddesinde ise diğer indirimler²⁴ sayılmıştır. Buna göre;

(1) Kurumlar vergisi matrahının tespitinde; kurumlar vergisi beyannamesi üzerinde ayrıca gösterilmek şartıyla, kurum kazancından sırasıyla aşağıdaki indirimler yapılır:

- a) *Mükelleflerin, işletmeleri bünyesinde gerçekleştirdikleri özellikle yeni teknoloji ve bilgi arayışı amacıyla araştırma ve geliştirme harcamaları tutarının % 100'ü oranında hesaplanacak "Ar-Ge indirimi",*
- b) *21/5/1986 tarihli ve 3289 sayılı Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğü'nün Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun ile 17/6/1992 tarihli ve 3813 sayılı Türkiye Futbol Federasyonu Kuruluş ve Görevleri Hakkında Kanun kapsamında yapılan sponsorluk harcamalarının sözü edilen kanunlar uyarınca tespit edilen amatör spor dalları için tamamı, profesyonel spor dalları için % 50'si,*

²⁴ Detaylı bilgi için bkz. Şenyüz-Gerçek-Yüce, a.g.e., ss.311-315.

- c) Genel ve özel bütçeli kamu idarelerine, il özel idarelerine, belediyelere ve köylere, Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflara ve kamu yararına çalışan dernekler ile bilimsel araştırma ve geliştirme faaliyetinde bulunan kurum ve kuruluşlara makbuz karşılığında yapılan bağış ve yardımların toplamının o yıla ait kurum kazancının % 5'ine kadar olan kısmı,
- d) (c) bendinde sayılan kamu kurum ve kuruluşlarına bağışlanan okul, sağlık tesisi, 100 yatak (kalkınmada öncelikli yörelerde 50 yatak) kapasitesinden az olmamak kaydıyla öğrenci yurdu ile çocuk yuvası, yetiştirme yurdu, huzurevi ve bakım ve rehabilitasyon merkezi ile mülki idare amirlerinin izni ve denetimine tabi olarak yaptırılacak ibadethaneler ve Diyanet İşleri Başkanlığı denetiminde yaygın din eğitimi verilen tesislerin ve Gençlik ve Spor Bakanlığına ait gençlik merkezleri ile gençlik ve izcilik kamplarının inşası dolayısıyla yapılan harcamalar veya bu tesislerin inşası için bu kuruluşlara yapılan her türlü bağış ve yardımlar ile mevcut tesislerin faaliyetlerini devam ettirebilmeleri için yapılan her türlü nakdî ve aynî bağış ve yardımların tamamı,
- e) Genel ve özel bütçeli kamu idareleri, il özel idareleri, belediyeler ve köyler, Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflar ve kamu yararına çalışan dernekler ile bilimsel araştırma ve geliştirme faaliyetinde bulunan kurum ve kuruluşlar tarafından yapılan veya Kültür ve Turizm Bakanlığınca desteklenen ya da desteklenmesi uygun görülen;
1. Kültür ve sanat faaliyetlerine ilişkin ticarî olmayan ulusal veya uluslararası organizasyonların gerçekleştirilmesine,
 2. Ülkemizin uygarlık birikiminin kültürü, sanatı, tarihi, edebiyatı, mimarîsi ve somut olmayan kültürel mirası ile ilgili veya ülke tanıtımına yönelik kitap, katalog, broşür, film, kaset, CD ve DVD gibi manyetik, elektronik ve bilişim teknolojisi yoluyla üretilenler de dahil olmak üzere görsel, işitsel veya basılı materyallerin hazırlanması, bunlarla ilgili derleme ve araştırmaların yayınlanması, yurt içinde ve yurt dışında dağıtım ve tanıtımının sağlanmasına,

3. Yazma ve nadir eserlerin korunması ve elektronik ortama aktarılması ile bu eserlerin Kültür ve Turizm Bakanlığı koleksiyonuna kazandırılmasına,
 4. 21/7/1983 tarihli ve 2863 sayılı Kültür ve Tabiat Varlıklarını Koruma Kanunu kapsamındaki taşınmaz kültür varlıklarının bakımı, onarımı, yaşatılması, rölöve, restorasyon, restitüsyon projeleri yapılması ve nakil işlerine,
 5. Kurtarma kazıları, bilimsel kazı çalışmaları ve yüzey araştırmalarına,
 6. Yurt dışındaki taşınmaz Türk kültür varlıklarının yerinde korunması veya ülkemize ait kültür varlıklarının Türkiye'ye getirilmesi çalışmalarına,
 7. Kültür envanterinin oluşturulması çalışmalarına,
 8. Kültür ve Tabiat Varlıklarını Koruma Kanunu kapsamındaki taşınır kültür varlıkları ile güzel sanatlar, çağdaş ve geleneksel el sanatları alanlarındaki ürün ve eserlerin Kültür ve Turizm Bakanlığı koleksiyonuna kazandırılması ve güvenliklerinin sağlanmasına,
 9. Somut olmayan kültürel miras, güzel sanatlar, sinema, çağdaş ve geleneksel el sanatları alanlarındaki üretim ve faaliyetler ile bu alanlarda araştırma, eğitim veya uygulama merkezleri, atölye, stüdyo ve film platosu kurulması, bakım ve onarımı, her türlü araç ve teçhizatının tedariki ile film yapımına,
 10. Kütüphane, müze, sanat galerisi ve kültür merkezi ile sinema, tiyatro, opera, bale ve konser gibi kültür ve sanat faaliyetlerinin sergilendiği tesislerin yapımı, onarımı veya modernizasyon çalışmalarına,
- ilişkin harcamalar ile makbuz karşılığı yapılan bağış ve yardımların % 100'ü.
- f) Başbakanlıkça veya Bakanlar Kurulunca başlatılan yardım kampanyalarına makbuz karşılığı yapılan aynı ve nakdi bağışların tamamı,
 - g) İktisadi işletmeleri hariç, Türkiye Kızılay Derneğine ve Türkiye Yeşilay Cemiyetine makbuz karşılığı yapılan nakdi bağış veya yardımların tamamı,
 - h) 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 325/A maddesine göre girişim sermayesi fonu olarak ayrılan tutarların beyan edilen gelirin %10'unu aşmayan kısmı,

- i) Türkiye'de yerleşmiş olmayan kişilerle, işyeri, kanuni ve iş merkezi yurt dışında bulunanlara Türkiye'de verilen ve münhasıran yurt dışında yararlanan mimarlık, mühendislik, tasarım, yazılım, tıbbi raporlama, muhasebe kaydı tutma, çağrı merkezi ve veri saklama hizmeti alanlarında faaliyette bulunan hizmet işletmeleri ile ilgili Bakanlığın izni ve denetimine tabi olarak eğitim ve sağlık alanında faaliyet gösteren ve Türkiye'de yerleşmiş olmayan kişilere hizmet veren işletmelerin münhasıran bu faaliyetlerinden elde ettikleri kazancın %50'si,
- j) 1/7/2005 tarihli ve 5378 sayılı Engelliler Hakkında Kanun uyarınca kurulan korumalı işyerlerinde istihdam edilen ve iş gücü piyasasına kazandırılmaları güç olan zihinsel veya ruhsal engelli çalışanlar için diğer kişi ve kurumlarca karşılanan tutar dâhil yapılan ücret ödemelerinin yıllık brüt tutarının % 100'ü oranında korumalı işyeri indirimi (İndirim, her bir engelli çalışan için azami beş yıl süre ile uygulanır ve yıllık olarak indirilecek tutar, her bir engelli çalışan için asgari ücretin yıllık brüt tutarının % 150'sini aşamaz.). Bu bentte yer alan oranı, engellilik derecelerine göre % 150'ye kadar artırmaya veya tekrar kanuni oranına indirmeye Bakanlar Kurulu; bendin uygulamasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye Aile ve Sosyal Politikalar Bakanlığı ile Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığının görüşünü alarak Maliye Bakanlığı yetkilidir,
- k) Finans, bankacılık ve sigortacılık sektörlerinde faaliyet gösteren kurumlar ile kamu iktisadi teşebbüsleri hariç olmak üzere sermaye şirketlerinin ilgili hesap dönemi içinde, ticaret siciline tescil edilmiş olan ödenmiş veya çıkartılmış sermaye tutarlarındaki nakdi sermaye artışları veya yeni kurulan sermaye şirketlerinde ödenmiş sermayenin nakit olarak karşılanan kısmı üzerinden Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası tarafından indirimden yararlanan yıl için en son açıklanan "Bankalarca açılan TL cinsinden ticari kredilere uygulanan ağırlıklı yıllık ortalama faiz oranı" dikkate alınarak, ilgili hesap döneminin sonuna kadar hesaplanan tutarın %50'si"

1.6.2.3 Kurumlar Vergisi Kanunu'na Göre Kabul Edilmeyen Giderler

Kurumların vergi kanunlarına göre öngörülen safi kazancı tespit edilirken vergi kanunlarında öngörülen kanunen kabul edilmeyen giderlerin hasıllattan indirilmemesi, indirilmişlerse eklenmesi gerekir. Bu nedenle gayrisafi hasıllattan kanun tarafından nitelik olarak belirtilmemiş ya da belirtilmekle beraber kapsamı aştığı için (kanunen kabul edilmeyen duruma düşen) aşan kısmın hasıllattan indirilmesi mümkün değildir²⁵.

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 11. Maddesine göre kurum kazancının tespitinde aşağıdaki indirimlerin yapılması kabul edilmez²⁶:

“ (1) Kurum kazancının tespitinde aşağıdaki indirimlerin yapılması kabul edilmez:

- a) Öz sermaye üzerinden ödenen veya hesaplanan faizler,*
- b) Örtülü sermaye üzerinden ödenen veya hesaplanan faiz, kur farkları ve benzeri giderler,*
- c) Transfer fiyatlandırması vasıtasıyla örtülü olarak dağıtılan kazançlar,*
- d) Her ne şekilde ve ne isimle olursa olsun ayrılan yedek akçeler (Türk Ticaret Kanununa, kurumların kuruluş kanunlarına, tüzüklerine, ana statülerine veya sözleşmelerine göre safi kazançlardan ayırdıkları tüm yedek akçeler ile Bankacılık Kanununa göre bankaların ayırdıkları genel karşılıklar dahil),*
- e) Bu Kanuna göre hesaplanan kurumlar vergisi ile her türlü para cezaları, vergi cezaları, 21/7/1953 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,*
- f) 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,*

²⁵ Şenyüz, Gerçek, Yüce, a.g.e, s. 281.

²⁶ Detaylı bilgi için bkz. Şenyüz, Gerçek, Yüce, a.g.e., ss.283-307.

- g) Kiralama yoluyla edinilen veya işletmede kayıtlı olan; yat, kotra, tekne, sütrat teknesi gibi motorlu deniz taşıtları ile uçak, helikopter gibi hava taşıtlarından işletmenin esas faaliyet konusu ile ilgili olmayanların giderleri ve amortismanları,
- h) Sözleşmelerde ceza şartı olarak konulan tazminatlar hariç olmak üzere kurumun kendisinin, ortaklarının, yöneticilerinin ve çalışanlarının suçlarından doğan maddî ve manevî zarar tazminat giderleri,
- i) Basın yoluyla işlenen fiillerden veya radyo ve televizyon yayınlarından doğacak maddî ve manevî zararlardan dolayı ödenen tazminat giderleri,
- j) 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 arttırmaya veya sıfıra kadar indirmeye yetkilidir,
- k) 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 Kurulunca kararlaştırılan kısmı. Belirlenecek oranı sektörler itibarıyla farklılaştırmaya Bakanlar Kurulu, bendin uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkilidir.”

1.7 MUHASEBE KÂRİ İLE VERGİYE TABİ KÂRIN OLUŞUMUNA NEDEN OLAN FARKLAR

Vergi hesaplaması öncesi ticari dönem kârını / zararını ifade eden terim “muhasabe kârı” diğer bir ifade ile “ticari kar” dır. Uluslararası Muhasebe Standartları ile Türkiye Muhasebe Standartları uyarınca verginin hesaplanmasında muhasabe kârı esas alınmaktadır.

Vergi otoriteleri tarafından konulan kurallara göre bir hesap dönemi için tespit edilen ve üzerinden vergi ödenen kâr/zararı ifade eden terim ise “vergiye tabi kar” diğer bir ifade ile “mali kar” dır. Vergiye tabi kârın hesaplanmasında, muhasebe kârına vergi mevzuatı bakımından kabul görmeyen giderler eklenirken, vergiye tabi bulunmayan gelirler bu kardan indirilir.

İşletme faaliyetleri ile ilgili finansal olayların sunumunda, doğma zamanı ile vergi kanunlarına göre tanınma zamanı farklı olan gelir ve gider unsurları, her bir muhasebe dönemi için ayrı ayrı ele alınırsa muhasebe kârı ile mali kâr arasında farklılıklar ortaya çıkmaktadır. Bu farklılıklar, muhasebe uygulamaları ile vergi mevzuatının finansal sonuçları aktarmadaki amaçlarının çeşitli noktalarda değişiklik göstermesinden ileri gelmektedir. Vergi idaresi için önemli olan, işletme faaliyetleri sonucunda oluşmuş gelirden vergi matrahının en doğru şekilde tespit edilmesinin sağlanması, sosyal hedeflere yönelik uygun vergi politikalarının oluşturulması ve mali denetimler için en uygun ortamın sağlanmasıdır. Muhasebe için önemli olan ise, işletme faaliyetleri sonucunda oluşmuş finansal bilgilerin işletmenin gerçek durumunu yansıtacak şekilde muhasebeleştirilmesinin sağlanmasıdır. Muhasebe ve vergi idaresi arasındaki bu farklı amaçlar muhasebe kârı ile vergiye tabi kârın farklı olmasına sebep olmaktadır²⁷.

1.7.1 Vergilendirilmeyecek Gelirler ve Kanunen Kabul Edilmeyen Giderlere İlişkin Farklar

Uluslararası Finansal Raporlama Standartları doğrultusunda yayınlanan Kavramsal Çerçeveye göre, gelir tanımı, hasılat ve kazanç tanımlarını kapsamaktadır. Buna göre işletmenin öz kaynaklarında, ortaklar tarafından yaratılanlar hariç olmak üzere, artış yaratan tüm ekonomik faydalar ile nakit girişi, varlıklarda artış veya borçlarda azalış sağlayan tüm işlemler gelir olarak nitelendirilmektedir. Oysa Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 5’inci

²⁷ Ömer Tekşen, “TMS-12 Gelir Vergileri Standardına Göre Ertelenen Verginin İncelenmesi ve Muhasebeleştirilmesi”, *Süleyman Demirel Üniversitesi İİBF Dergisi*, C. 15, S. 2, Yıl 2010, <http://sablon.sdu.edu.tr/fakulteler/iibf/dergi/files/2010-2-15.pdf>, (09.12.2014), s. 297.

maddesinde sayılan gelirler vergiden istisna edildiği gibi, 11'inci maddesinde sayılan giderler de kanunen kabul edilmemektedir. Bu da muhasebe kârı ile vergiye tabi kârın arasında farklılık oluşmasına neden olmaktadır.

1.7.2 Karşılık Uygulamalarına İlişkin Farklar

1 Seri No.lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'nde muhasebenin temel kavramları arasında sayılan 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." olarak açıklanmıştır²⁸.

Uluslararası Finansal Raporlama Standartları uyarınca da karşılık; geçmişte işletmenin yapmış olduğu bir işlemde kaynaklanan ve ödenmesi durumunda ekonomik fayda içeren kaynakların işletmeden çıkışına neden olacak ve finansal tablolara alınabilecek duruma gelmiş, ancak gerçekleşme zamanı veya tutarı belli olmayan yükümlülük olarak tanımlanmıştır. Buna göre, ödeme zamanı veya tutarı kesin olan yükümlülükler karşılık olarak tanımlanmaz²⁹.

Vergi Usul Kanunu'nda karşılıklar 288'inci maddede, "Doğan veya doğması beklenen fakat miktarı kesinlikle kestirilemeyen ve işletme için borç niteliği taşıyan belli bazı zararları karşılamak amacıyla hesaben ayrılan tutarlar" olarak tanımlanmıştır. Ancak vergi kanunlarına göre karşılık ayrılabilmesi için Vergi Usul Kanunu'nun 288'inci maddesi dışında özel bir hükme de ihtiyaç bulunmaktadır. Yapılan özel düzenlemeler kapsamında ayrılacak karşılıklar:

- Vergi Usul Kanunu'nun 278'inci maddesine dayanılarak değeri düşen mallar karşılığı,

²⁸ T.C. Maliye ve Gümrük Bakanlığı Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği Sıra No: 1 (R.G. Mük. Tarih: 26.12.1992, Sayı: 21447).

²⁹ Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklara İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 37) Hakkında Tebliğ Sıra No: 20 (R.G. Tarih: 15.02.2006, Sayı: 26081).

- 323'üncü maddesine dayanılarak şüpheli alacaklar karşılığı,
- Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 14'üncü maddesine dayanılarak sigorta reasürans şirketlerinin hükmü devam eden sigorta sözleşmelerine ilişkin ayırdıkları sigorta teknik ihtiyatlarıdır.

Karşılık giderleri hesabına yapılan kayıt eğer değer düşüklüğü Vergi Usul Kanunu'nun 278'inci maddesi gereğince Takdir Komisyonu tarafından tespit edilmişse kanunen kabul edilebilir nitelikte bir giderdir³⁰.

Vergi kanunlarına göre şirket yönetimleri gerekli gördükleri karşılıkları ayıramamakta, ayırsalar bile bu tutarları vergi matrahına tabi kârın hesabında ilave etmeleri gerekmektedir. Bu da muhasebe kârı ile vergiye tabi kârın oluşumunda farklılıklara neden olmaktadır.

1.7.3 Amortisman Uygulamalarına İlişkin Farklar

Amortisman; varlıkların ve hakların aşınma, yıpranma veya eskimelerinin parasal değeridir.

Vergi mevzuatında amortisman konusunun önemli bir yeri bulunmaktadır. Kurumlar Vergisi Kanunu, Gelir Vergisi Kanunu ile Türk Ticaret Kanunu'nda amortisman işlemlerine ilişkin açıklamalara yer verilmiş olmakla birlikte, amortisman işlemlerine ilişkin temel konular Vergi Usul Kanunu'nun 313 ile 321'inci maddeleri arasında ele alınmıştır³¹.

Vergi Usul Kanunu'nda amortisman kavramının tanımı yapılmamakla birlikte hangi varlıkların hangi şartlar altında amortisman tabi olacağı belirtilmiştir. Buna göre;

³⁰ Özgür Özkan, Tuğçe Kocamış, "Karşılıklar Standardı ile Vergi Usul Kanunu ve Türk Ticaret Kanunu'na Göre Karşılık Kavramlarının İncelenmesi ve Muhasebeleştirilmesi", *Mali Çözüm Dergisi*, S. 103, Yıl 2011, <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/103malicozum/14%20%C3%B6zg%C3%BCr%20%C3%B6zkan.pdf>, (04.01.2015), s. 195.

³¹ Ali Deran, Necdet Sıtkı Yakupçebioğlu, "Türk Vergi Mevzuatında Amortisman Muhasebesi", *Mevzuat Dergisi*, S. 104, Yıl 2006, <http://www.mevzuatdergisi.com/2006/08a/01.htm>, (04.01.2015).

- İşletmeye dahil (kayıtlı) olması,
- İşletmede birden fazla yıl kullanılması,
- Aşınma, yıpranma veya değer kaybına uğramaya elverişli olması,
- Değerinin her yıl genel tebliğ ile belirlenen haddin üzerinde olması.

Vergi Usul Kanunu'nda amortisman yöntemleri iki ana başlık altında toplanmıştır. Bunlar; olağan amortisman yöntemi ve fevkalade (olağanüstü) amortisman yöntemidir. Olağan amortisman yöntemi normal amortisman, azalan bakiyeler usulüyle amortisman ve karma yöntem olarak üçe ayrılmaktadır.

Normal amortisman yönteminde, varlığın bedeline Maliye Bakanlığınca belirlenmiş olan oranların uygulanmasıyla bulunan tutarlar ilgili hesap döneminin kayıtlarına gider olarak kayıtlanır. Normal amortisman yönteminde, amortisman tabi varlığın değerine her yıl aynı oran uygulanır. Kolaylığı nedeniyle oldukça sık kullanılan bir yöntemdir.

Azalan bakiyeler (hızlandırılmış amortisman) yöntemi ise; şirketlerin ilk yıllarda daha fazla amortisman ayırmasına olanak sağlayan bir yöntemdir. Bu yöntemde,

- Her yıl üzerinden amortisman ayrılacak tutar, evvelce ayrılmış amortismanlar toplamının indirilmesi suretiyle bulunacaktır.
- Amortisman oranı, %50'yi geçmemek üzere normal amortisman oranının iki katıdır.
- Amortisman süresi, normal usule göre tespit edilen amortisman süresi kadardır.
- Amortisman süresinin son yılına devreden bakiye değer, o yıl tamamen yok edilir.
- Azalan bakiyeler usulüne göre amortisman ayrılabilmesi için, mükelleflerin bilanço esasına göre defter tutması gerekmektedir.

Eğer, iktisadi varlıklar normal kullanma sürelerinden çok önce yıpranma ve yok olma gibi tehlikelere maruz kalmışsa, işletmelerin müracaatları üzerine ve ilgili bakanlıkların mütalaası alınmak suretiyle Maliye Bakanlığınca her işletme için mahiyetine

göre ayrı ayrı belli edilen fevkalade ekonomik ve teknik amortisman nispetleri uygulanacaktır.

Vergi Usul Kanununda binek otomobiller için farklı bir düzenlemeye gidilmiş ve yöntem “kıst amortisman” olarak adlandırılmıştır. VUK Madde 320 uyarınca; faaliyetleri kısmen veya tamamen binek otomobillerinin kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olanların bu amaçla kullandıkları binek otomobilleri hariç olmak üzere, işletmelere ait binek otomobillerinin aktife girdiği hesap dönemi için ay kesirleri tam ay sayılmak üzere aktifte bulunduğu ay süresi kadar amortisman ayrılır. Amortisman ayrılmayan süreye isabet eden bakiye değer, itfa süresinin son yılında tamamen yok edilir.

VUK Madde 314 uyarınca aşınma veya yıpranmaya maruz kalmadıkları için boş arazi ve arsalar amortismanına tabi değildir.

Madenlerde, işletilmeleri sebebiyle içindeki cevherin azalmasından dolayı maddi değerini kaybeden madenlerin ve taş ocaklarının imtiyaz veya maliyet bedelleri, ilgililerin müracaatları üzerine bunların büyüklük ve nitelikleri göz önünde tutulmak ve her maden veya taş ocağı için ayrı ayrı olmak üzere Maliye ve Sanayi Bakanlıklarınca belli edilecek oranlar üzerinden yok edilir³².

TMS 16 Maddi Duran Varlıklar Standardında ise uygulama vergi uygulamalarından oldukça farklıdır. Standarda göre, amortismanına tabi değer hesaplanırken, varlığın kalıntı değerinin (hurda değeri) maliyetten düşülmesi esastır. Kalıntı değer; bir varlığın tahmin edilen yararlı ömrünün sonundaki durum ve yaşına ulaştığında elden çıkarılması sonucu elde edilmesi beklenen tutardan, elden çıkarmanın tahmini maliyetleri düşülerek ulaşılan tahmini tutardır³³. Faydalı ömür ise; bir varlığın işletme tarafından kullanılabilmesi beklenen süreyi veya işletme tarafından ilgili varlıktan elde edilmesi beklenen üretim sayısı veya benzeri üretim birimini ifade eder³⁴. Standart, bu tahminleri işletme yönetimine bırakmaktadır. Buna göre belirlenen amortisman oranı sabit değildir ve ekonomik ömür

³² Doğan Şenyüz, Mehmet Yüce, Adnan Gerçek, *Vergi Hukuku*, 3. b., Ekin Basım, Bursa, 2012., ss. 117 - 123.

³³ Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu Maddi Duran Varlıklara İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 16) Hakkında Tebliğ Sıra No: 15, (R.G. Tarih: 31.12.2005, Sayı: 26040) : Tanımlar/ 6. Prg.

³⁴ 15 Sıra Nolu Tebliğ: Tanımlar/ 6. Prg.

veya faydalı ömür dikkate alınarak seçilir. Ayrıca, amortismanına tabi tüm maddi duran varlıklar işletme tarafından elde bulundurma süresine göre kıst olarak amortismanına tabi tutulur. Vergi uygulamalarından farklı olarak, maddi duran varlığın maliyetine kaydedilen vade ve kur farkları ve finansman giderlerine amortisman hesaplanmaz³⁵.

Vergi uygulamalarında olduğu gibi boş arazi ve aralarda amortisman uygulaması söz konusu değildir.

Amortisman uygulamasına ilişkin vergi mevzuatı ve standartlar arasındaki bu farklılık muhasebe kârı ile vergiye tabi kâr arasında farklılıklara neden olmaktadır.

1.7.4 Reeskont Hesaplamalarına İlişkin Farklar

Reeskont işlemi, vadesi gelmemiş senede bağlı alacak ve borçların, değerlendirme günündeki gerçek değerlerinin bulunması suretiyle bilançoda yapılan bir düzenleme işlemidir³⁶.

Reeskont işleminden amaç, senede bağlı alacak ve borcun değerlendirme günü itibariyle net değerinin tespitini ve dolayısıyla dönem kâr zararının hesaplanmasında, tespit edilen net alacak ve borç değerinin dikkate alınmasını sağlamaktır. Diğer bir ifadeyle reeskont, dönemsellik ilkesi gereği olarak alacak ve borç senetleri ile ilgili cari döneme ait olmayan kâr veya zarar tutarlarının kanunun öngördüğü şekilde hesaplanarak ilgili vergilendirme döneminde dikkate alınmasını sağlama işleminden ibarettir. Bu durum bilanço hazırlama ilkesinin de bir gereğidir³⁷.

Vergi Usul Kanunu'nun değerlendirme hükümleri uyarınca, reeskont uygulaması belli kıstaslara bağlanmıştır. Buna göre; iktisadi işlemlere dahil senetli borç ve alacakların reeskonta tabi tutulma işlemleri, Vergi Usul Kanunu'nun 281 ve 285'inci maddelerinde

³⁵ Necdet Sağlam, Mehmet Yolcu, Ali Osman Eflatun, *Örneklerle UFRS Kayıtları*, 1. b., Muhasebe Kitapları İnternet Yayıncılık, Ankara, 2014, s. 240.

³⁶ Özdoğrular SMMM, "Reeskont Nedir?", 2010, <http://www.ozdogrular.com/content/view/full/13724/175/>, (10.01.2015).

³⁷ Muzaffer Küçük, *Değerleme ve Dönem Sonu İşlemleri*, Yaklaşım Yayınları, Ankara, S. 265, Yıl 23, ss. 152 - 153.

düzenlenmiştir³⁸. Senet tanımından kasıt Türk Ticaret Kanunu uyarınca düzenlenmiş olan bono ve poliçelerdir.

Reeskont ayırmanın şartları aşağıdaki gibi özetlenebilir;

- Alacak veya borç senede bağlı olmalıdır,
- Senet, vade içermelidir.
- Senedin vadesi değerlendirme günü itibariyle gelmemiş olmalıdır,
- Senet bilançoda yer almalıdır,
- Senet kazancın elde edilmesine yönelik olmalıdır.

238 sıra no.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği uyarınca; ticari işletmelerin alacak ve borç senetlerinin reeskont işlemlerinde esas alacakları oran, Türkiye Cumhuriyeti Merkez Bankası'nca (TCMB) belirlenen avans işlemleri için uygulanan faiz oranıdır. Yabancı para cinsinden olan senetli alacak ve borçlar senette bulunan faiz oranı üzerinden, senette faiz oranı bulunmuyorsa LIBOR (London Interbank Offered Rate) üzerinden reeskonta tabi tutulur.

Bankalar, bankerler ve sigorta şirketleri dışında kalan ve bilanço esasına göre defter tutan mükellefler için reeskont işlemi ihtiyaridir. Ancak, alacak senetlerini reeskonta tabi tutan kuruluşlar, borç senetlerini de reeskonta tabi tutmak zorundadır³⁹.

Reeskont işlemlerinde bulunan özellikli durumlar aşağıdaki gibidir;

- Hatır senetleri ile ön ödemeli satışlarla ilgili olarak alınan senetlere reeskont uygulanmaz,
- Yıllara sari işler dolayısıyla alınan senetler için reeskont hesaplanmaz,
- Müflisten olan alacaklar için reeskont hesaplanmaz,
- Finansal kiralama işlemlerinde kiralayan tarafından aktifleştirilen alacak tutarı reeskonta tabi tutulamaz,

³⁸ A. Murat Yıldız, *Dönem Sonu İşlemlerinin Vergisel Boyutu*, Ankara SMMM Odası, Ankara, 2014, s. 42.

³⁹ Yıldız, a.g.e, s. 43.

- Senetsiz alacak ve borçlar için vadesi belli olsa dahi reeskont hesaplanamaz.

30.04.2013 tarihli ve “VUK-64/2013-9/Vadeli Çeklerde Reeskont Uygulaması-2” başlıklı Vergi Usul Kanunu Sirküleri ile Maliye Bakanlığı, ileri tarihli düzenlenen çeklerin değerlendirme gününde vadesi gelmemiş senede bağlı alacak ve borçlar için uygulanması öngörülen reeskont uygulamasından yararlanmasının mümkün bulunacağını belirtmiştir⁴⁰.

TMS 39 Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçme Standardı uyarınca, ticari alacaklar, işletmenin esas faaliyet konusunu oluşturan mal ve hizmet satışlarından kaynaklanan *senetli veya senetsiz* alacaklar ile esas faaliyet ilişkilerinden dolayı ana kuruluş, iştirak ve bağlı ortaklıklar gibi ilişkili taraflardan olan ticari alacaklar finansal varlık olarak sınıflandırılır⁴¹. UFRS (Uluslararası Finansal Raporlama Standartları) kapsamında raporlama yapan şirketlerde şirketin her türlü alacağı bir finansal varlık olduğundan bu alacakların tamamı reeskonta tabidir⁴².

TFRS 9 Finansal Araçlar Standardı uyarınca; işletmenin, peşin tutarlı satış yapması veya belirli vade tanınmasına rağmen üç aydan daha uzun süredir tahsilatında sorun yaşanan ticari alacakları için, bilanço dönemlerinde itfa edilmiş maliyet bedeli ile yani değerlendirme günü itibarıyla etkin faiz oranı kullanılarak reeskont hesaplanır⁴³. İtfa edilmiş maliyet özünde o finansal aracın iskonto edilmiş değeridir. İtfa edilmiş maliyet, “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 edilmeme durumuna ilişkin her türlü indirimin yapılmasından (doğrudan doğruya veya bir karşılık hesabı kullanılarak) sonra geriye kalan tutardır.”⁴⁴

⁴⁰ T.C. Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı Vergi Usul Kanunu Sirküleri/64 (Tarih: 30.04.2013, Sayısı: VUK-64/2013-9/Vadeli Çeklerde Reeskont Uygulaması-2).

⁴¹ Sağlam, Yolcu, Eflatun, a.g.e., s. 592.

⁴² Dağhan Alpman, “Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına Genel Bir Bakış ve Bir Uygulama Örneği”, <http://www.denetimnet.net/UserFiles/Documents/UFRS%20Genel%20Bak%C4%B1%C5%9F.pdf>, (10.01.2015), s. 9.

⁴³ Sağlam, Yolcu, Eflatun, a.g.e., s. 592.

⁴⁴ Akın Akbulut, *Karşılaştırmalı TMS/TFRS – Vergi Uygulamaları ve Sonuçları*, Maliye Hesap Uzmanları Derneği, İstanbul, 2012, ss. 48 - 49.

Sonuç itibariyle, reeskonta tabi olan kalemler vergi mevzuatı ve standartlar bakımından farklılık göstermektedir. Standartlar uyarınca reeskont, ihtiyari bir hesaplama değildir ve vergi mevzuatı ile standartlara göre reeskontun hesaplama tekniklerindeki farklılıklar nedeniyle muhasebe kârı ile vergiye tabi kâr arasında farklar oluşmaktadır.

1.7.5 Vergi Ertelemesine İlişkin Farklar

Vergi mevzuatına göre, bazı gelirlerin tahakkuk ettiği dönemde ticari kara ilave edilmesi gerektiği halde, vergilendirme işlemleri belirli şartlara bağlı olarak bu gelirlerin kara ilave edilmesini sonraki dönemlere erteleyebilir.

Vergi Usul Kanunu'nun 328'inci maddesi uyarınca, amortismanına tabi maddi duran varlıkların satışından elde edilen kâr yenileme fonuna alınabilir ve vergi dışı bırakılabilir. Ortaya çıkan bu vergi avantajından yararlanabilmek için bazı şartlar söz konusudur.

Buna göre;

1. Duran varlığın yenilenmesinin işin mahiyetine göre zorunlu olması,
2. Duran varlığın yenilenmesine işletme yöneticileri tarafından karar verilmesi ve teşebbüse geçilmiş olması,
3. Duran varlık satış kârının pasifte geçici bir hesaba alınması,
4. 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 eklenecektir⁴⁵.

Yenileme fonu teşkili suretiyle satın alınan yeni kıymetlerin amortismanı, yenileme fonundan mahsup edilir. Bu mahsup tamamlandıktan sonra itfa edilmemiş kısım kalırsa buna ait amortismanlar normal şekilde cari yıl giderlerine intikal ettirilir⁴⁶.

⁴⁵ Remzi Örtün, "Maddi Duran Varlık Yenileme Fonu ve Muhasebe Uygulamaları", *Mevzuat Dergisi*, Yıl 1998, <http://www.mevzuatdergisi.com/1998/04a/03.htm>, (10.01.2015).

Yine, 6322 sayılı Kanun ile Vergi Usul Kanunu'na eklenen madde 325/A ile vergi sistemimize giren girişim sermayesi fonu sermaye piyasasını teşvik ederken işletmelere de vergisel teşvik sağlayan kurumlardan biri olarak kabul edilebilmektedir⁴⁷.

Yapılan düzenlemeye göre; Sermaye Piyasası Kurulu'nun düzenleme ve denetimine tabi olarak Türkiye'de kurulmuş ya da kurulacak olan girişim sermayesi yatırım ortaklıklarına sermaye olarak konulması ya da girişim sermayesi yatırım fonu paylarının satın alınması için girişim sermayesi fonu ayırabilmektedir. İşletmeler ayırdıkları girişim sermayesi fonlarını pasifte geçici bir hesapta tutarlar. Ancak, ayrılan bu fonun ayrıldığı yılın sonuna kadar girişim sermayesi yatırım ortaklıklarına ya da girişim sermayesi yatırım fonlarına yatırım olarak yatırılmaması durumunda, zamanında tahakkuk ettirilemeyen vergiler gecikme faizi ile birlikte tahsil edilir⁴⁸.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 89'uncu maddesinin birinci fıkrasına eklenen 12 numaralı bent ile girişim sermayesi olarak ayrılan tutarlar beyan edilen gelirin %10'u ile sınırlı olmak üzere beyanname üzerinden indirim konusu yapılabilmektedir.

Vergi mevzuatı bakımından bir diğer vergi erteleme müessesesi ise Ar-Ge İndirimi'dir. 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 10'uncu maddesinin 1'inci fıkrasının (a) bendi uyarınca kurumlar vergisi matrahının tespitinde kurumlar vergisi beyannamesi üzerinde ayrıca gösterilmek şartıyla, mükelleflerin münhasıran yeni teknoloji ve bilgi arayışına yönelik araştırma ve geliştirme harcamaları tutarının %40'ını kurum kazancından "Ar-Ge İndirimi" olarak indirebilecekleri hükmüne yer verilmiştir⁴⁹. (2) Seri Nolu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği ile 01.04.2008 tarihinden itibaren yapılacak araştırma ve

⁴⁶ Yılmaz Özbalcı, *Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları*, Oluş Yayıncılık, Ankara, 2006, s. 875.

⁴⁷ Yasemin Taşkın, "Girişim Sermayesi Fonu", 2012, <http://www.alomaliye.com/2012/yasemin-taskin-girisim-sermayesi-fonu.htm>, (11.01.2015)

⁴⁸ 04.01.1961 Tarih 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu (R.G. Tarih: 10.01.1961 Sayı: 10703 – 10705), m: 325/A.

⁴⁹ Hülya Topçu, "Ar-Ge Harcamalarının Muhasebe Kayıtlarına İntikali ve Kurumlar Vergisi Beyanname Üzerinde İndirimi", 23.04.2008, <http://www.muhasabetr.com/yazarlarimiz/hulyatopcu/001>, (07.02.2015).

geliştirme harcamaları üzerinde hesaplanacak Ar-Ge İndirimi oranı %40'tan %100'e çıkarılmıştır⁵⁰.

(1) Seri Nolu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği uyarınca Ar-Ge projeleri için yapılan harcamaların aktifleştirilmesi ve projenin maddi ya da gayri maddi bir çıktıyla sonuçlanması durumunda, 333 Sıra Numaralı VUK Genel Tebliği uyarınca belirlenen itfa ömrüne göre amorti edilmesi gerekmektedir. Aynı zamanda, Ar-Ge İndirimi, Ar-Ge faaliyetine başlandığı andan itibaren hem yıllık beyannamede hem de geçici vergi beyannamelerinde uygulanabilecektir. Ayrıca, ilgili dönem kazancının yetersizliği nedeniyle indirim konusu yapılamayan Ar-Ge İndirimi tutarı sonraki hesap dönemlerine devredecektir⁵¹. Bilançoda aktifleştirilen ve üzerinden amortisman ayrılmayan Ar-Ge harcamaları kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınacaktır⁵².

TMS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar Standardı gereğince araştırma ve geliştirme faaliyetleri birbirlerinden ayrıştırılarak tanımlanmıştır. Buna göre; araştırma; bilimsel veya teknik açıdan değeri olan yeni bir bilgiye ulaşmak amacıyla diğerlerinde ayrı ve planlı bir şekilde yapılan (özgün) arama faaliyetidir. Geliştirme; arama faaliyeti sonunda bulunan bilginin üretim veya diğer satış planlarında kullanılabilir hale getirilmesi için, "ticari üretim veya kullanıma başlamadan önce, yeni veya önemli ölçüde geliştirilmiş malzeme, aygıt, ürün, süreç, sistem ya da hizmetlerin üretim planı veya tasarımında araştırma sonuçları ya da diğer bilgilerin uygulanması" olarak tanımlanır⁵³. Araştırma gelirleri ile geliştirme giderleri ayrıştırılabiliyor ise araştırma giderleri aktifleştirilmezken, geliştirme giderleri aktifleştirilir⁵⁴.

⁵⁰ T.C. Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı Kurumlar Vergisi Genel Tebliği (Seri No: 2), (R.G. Tarih: 22.04.2008, Sayı: 26855).

⁵¹ A. Murat Yıldız, İrfan Vural, *Kurumlar Vergisi Beyanname Düzenleme Rehberi*, Ankara SMMM Odası, Yıl 2014, Ankara, s. 159.

⁵² Topçu, a.g.m., sy.

⁵³ Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu Maddi Olmayan Duran Varlıklara İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 38) Hakkında Tebliğ Sıra No: 26 (R.G. Tarih: 17.03.2006, Sayı: 26111).

⁵⁴ GAZİSEM, a.g.e., s. 361.

Vergi uygulamaları bakımından Ar-Ge faaliyetlerinden oluşan giderlerin hem muhasebe kârı üzerinden amortisman yoluyla indirimi, hem de beyanname üzerinden mali kârın hesaplanmasında indirimi söz konusudur.

1.7.6 Değerlemelere İlişkin Farklar

Vergi Usul Kanunu her iktisadi kıymet için bir değerlendirme ölçüsü belirlemiştir. Her değerlendirme ölçüsü sadece ilgili olduğu iktisadi kıymetlere uygulanacaktır. Değerleme ölçüleri aşağıda kısaca açıklanmaktadır.

- a) **Maliyet Bedeli:** Maliyet bedeli bir iktisadi kıymetin edinilmesi veya değerinin artırılması nedeniyle yapılan ödemelerle bunlarla ilişkili bütün giderlerin toplamını ifade etmektedir (VUK m.262)
- b) **Borsa Rayici:** Menkul kıymetler ve kambiyo borsasına, ticaret borsalarına kayıtlı olan iktisadi kıymetlerin, değerlendirme gününden önceki son işlem gününde borsadaki ortalama değerini ifade etmektedir. Borsada normal dalgalanmalar dışında aşırı kararsızlık ve dalgalanmalar olması halinde, değerlendirme gününden geriye doğru 30 gün içindeki ortalama rayicin esas aldırılması konusunda Maliye Bakanlığı yetkilidir (VUK m. 263)
- c) **Tasarruf Değeri:** Bir iktisadi kıymetin tasarruf değeri, değerlendirme gününde sahibi için taşıdığı gerçek değerdir. Diğer bir ifade ile net gerçekleşebilir değer, iskontolu değer olarak da adlandırılan tasarruf değeri, iktisadi kıymetin değerlendirme günündeki kullanım değerini ifade eder. Vergi hukukunda pek başvurulan bir yöntem değildir. Şüpheli alacak karşılığı ayrılmasında (VUK m. 323) bu ölçüt kullanılmaktadır. Diğer taraftan işletmelerin istemesi halinde senede bağlı alacak ve borçlarını tasarruf değeriyle değerleyebilirler. Yani reeskonta tabi tutabilirler. Ancak alacak senetlerini tasarruf değeriyle değerleyen işletmeler, borç senetlerini de tasarruf değeriyle değerlemek zorundadırlar (VUK m. 281,285).

- d) Mukayyet Değer:** Mukayyet değer bir iktisadi kıymetin muhasebe kayıtlarında gösterilen hesap değeridir (VUK m. 265). Kayıtlı değer, yazmaca değer, defter değeri gibi isimlerle de adlandırılan mukayyet değer, genel olarak değerleri defter ve hesaplarda oluşan ve envanterleri bunlardan bulunabilecek olan iktisadi kıymetlere uygulanmaktadır.
- e) İtibari Değer:** İtibari değer, her nevi senetlerle esham ve tahvillerin üzerinde yazılı olan değerlerdir (VUK m. 266). İtibari değer, üzerinde yazılı olan değerlerle muhasebe kayıtlarına geçen paralar ve senetler gibi bazı iktisadi kıymetler için mukayyet değerle aynı olmaktadır. VUK'un 284'üncü maddesine göre paralar ve pulların üzerinde yazılı olan değer de itibari değerdir.
- f) Rayiç Bedel:** Rayiç bedel, bir iktisadi kıymetin değerlendirme günündeki normal alım satım değeridir (VUK Mük. m. 266). Modern değerlendirme sisteminde cari değer adı altında yaygın olarak kullanılan rayiç bedel iktisadi kıymetlerin gerçek değerini ortaya koyan bir ölçüdür. Ancak bu ölçütün kullanımı vergi mevzuatımızda pek yaygın değildir. Bu değerlendirme ölçüsü emlak vergisinin hesaplanmasında uygulanmaktadır. VUK Mükerrer Madde 290'a göre, finansal kiralama işlemlerinde kiralayanın finansal kiralamaya konu iktisadi kıymetin üretimini veya alım satımını yapması halinde, iktisadi kıymetin net bilanço aktif değeri olarak rayiç bedeli dikkate alınır.
- g) Vergi Değeri:** Vergi değeri, bina ve arazinin Emlak Vergisi Kanunu'nun 29. maddesine göre tespit edilen değeridir (VUK m. 268).
- h) Emsal Bedeli ve Emsal Ücreti:** Emsal bedeli, gerçek bedeli belli olmayan veya bilinmeyen veyahut doğru olarak tespit edilemeyen bir malın, değerlendirme gününde satılması halinde emsaline nazaran haiz olacağı değerdir.

Standartlar uyarınca kabul edilen değerlendirme yöntemleri vergi mevzuatına göre farklı bir yaklaşımla ele alınmaktadır.

Uluslararası Finansal Raporlama Standartları ve Türkiye Muhasebe Standartları uyarınca Kavramsal Çerçeve de belirtilen finansal tabloların unsurlarının ölçüm esasları uyarınca dört ölçüm yöntemi belirlenmiştir.

- 1. Tarihi Maliyet:** Varlıklar elde edildikleri tarihte alımları için ödenen nakit veya nakit benzerlerinin tutarları ile veya onlara karşılık verilen varlıkların piyasa değerleri ile ölçümlenir. Borçlar borç karşılığında elde edilenin tutarı ile veya işletmenin normal faaliyetlerinden kaynaklanan borçlarda, örneğin, kurumlar vergisinde olduğu gibi, borcun kapatılması için gereken nakit veya nakit benzerlerinin tutarı ile gösterilir.
- 2. Cari Maliyet:** Varlıklar aynı varlığın veya bu varlıkla eşdeğer olan bir varlığın alınması için halihazırda gereken nakit veya nakit benzerlerinin tutarı ile gösterilir. Borçlar, yükümlülüğün kapatılması için gereken nakit ve nakit benzerlerinin iskonto edilmemiş tutarları ile gösterilir.
- 3. Gerçekleşebilir Değer (Ödeme Değeri):** Varlıklar, işletmenin normal faaliyet koşullarında, bir varlığın elden çıkarılması halinde ele geçecek olan nakit ve nakit benzerlerinin tutarıdır. Borçlar, işletmenin normal faaliyet koşullarında, kapatılmaları için ödenmesi gereken nakit ve nakit benzeri değerlerin iskonto edilmemiş tutarları ile gösterilir.
- 4. Bugünkü Değer:** Varlıklar, işletmenin normal faaliyet koşullarında, ileride yaratacakları net nakit girişlerinin bugünkü iskonto edilmiş değerleri ile gösterilirler. Borçlar, işletmenin normal faaliyet koşullarında, kapatılmaları için ileride ödenmesi gereken net nakit çıkışlarının bugünkü iskonto edilmiş değerleri ile gösterilir⁵⁵.

Kavramsal Çerçeve de dört değerlendirme modeli belirtilmesine rağmen, diğer standartlarda birçok modelin kullanımı zorunlu tutulmuştur.

⁵⁵ GAZİSEM, a.g.e., s. 8.

Gerçeğe uygun değer yaklaşımının vergi mevzuatı tarafından kabul görmemesi finansal tabloları gerçeğe uygun sunumdan uzaklaştıran en önemli etkidir. Yeni Vergi Usul Kanunu Tasarı incelendiğinde değerlendirme ölçüleri içerisinde “alış bedeli” nin⁵⁶ de tanımlandığı görülmektedir. Bir iktisadi kıymetin satın alma bedeli olarak tanımlanan alış bedeli aslında maliyet bedelinin bir unsurunu oluşturur. Tasarıda geçici ilmühaberler dahil olmak üzere pay senetleri ile portföyünün en az %51’i Türkiye’de kurulmuş bulunan şirketlerin pay senetlerinden oluşan yatırım fonu katılma belgelerinin alış bedeli ile değerlendirileceği belirtilmiştir. İktisadi işletmelere dahil diğer kıymetlerin değerlendirilmesinde ise tarihi maliyet yaklaşımından uzaklaşılmasına yönelik herhangi ciddi bir gelişme olmadığı görülmektedir.

1.7.7 Vergi Oranlarındaki Farklardan Kaynaklanan Farklar

Vergi oranlarındaki farklar nedeniyle oluşan geçici farklar; geçmiş yıllardaki vergi oranlarının, içinde bulunulan dönemin vergi oranlarından daha az olması ve vergi oranlarının daha düşük olduğu bu dönemlerde dağıtılmayıp yedek akçeler içinde bekletilen geçmiş yıllar karlarının üzerindeki vergi yükünün, bu karların dağıtılması sırasında vergiye tabi tutulması ile ortaya çıkmaktadır. Muhasebe ilkelerine göre ise, vergi oranlarındaki artış nedeniyle tahakkuk eden bu vergilerin dönemsellik ilkesine göre bu tarihte karşılık yoluyla muhasebeye intikal ettirilmesi gerekmektedir.

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

Diğer bir ifade ile işletme açısından cari hesap döneminde gider olarak dikkate alınan bu vergiler, vergi kanunları açısından gelecek dönemlerde gider olarak

⁵⁶ Detaylı bilgi için bkz., Yeni Vergi Usul Kanunu Tasarısı, http://www.istanbulymmo.org.tr/dosyalar/vuk_Tasarisi_Gib.pdf, (17.09.2016)

tanınmaktadır. Bu durum indirilebilir bir vergi farkı oluşturmakta, diğer bir deyişle ertelenen vergi alacağı meydana gelmektedir⁵⁷.

1.7.8 Yatırım Teşvik Uygulamasından Kaynaklanan Farklar

Tüm ülkeler için kalkınmışlık düzeyini artırmada kullanılan en önemli mali politika aracı teşvik yasal düzenlemeleri olmuştur. Türk vergi mevzuatında da yatırımları teşvik eden çeşitli düzenlemeler *yatırım indirimi müessesesi* adıyla Gelir Vergisi Kanunu'nda yer almış ve 2009 yılında teşvik sisteminin yeniden yapılandırılmasıyla yürürlükten kaldırılmıştır. Yeni teşvik sistemi ile ilgili düzenlemeler, 6322 Sayılı Yasa ile 15.06.2012 tarihinde; “Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Bakanlar Kurulu Kararı” ise 19.06.2012 tarihinde Resmi Gazete 'de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. 20.06.2012 tarihinde ise “Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Kararın Uygulanmasına İlişkin Tebliğ” yayımlanmış, böylece yeni teşvik sisteminin yasal altyapısı tamamlanmıştır⁵⁸.

Teşvik sistemi;

- Gümrük Vergisi Muafiyeti,
- Katma Değer Vergisi İstisnası,
- Vergi İndirimi,
- Gelir Vergisi Stopajı Desteği,
- Sigorta Primi İşveren Hissesi Desteği,
- Faiz Desteği ve
- Yatırım Yeri Tahsisi

⁵⁷ Güliz Fulya Şen, *Uluslararası Muhasebe Standartlarının Vergisel Açısından İncelenmesi ve Ertelenen Vergi Uygulaması*, Dokuz Eylül Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), İzmir, 2009, ss.113 - 114.

⁵⁸ KPMG Türkiye, “Soru ve Cevaplarla Yeni Yatırım Teşvik Sistemi”, 2012, <https://www.kpmg.com/TR/tr/Issues-And-Insights/ArticlesPublications/Documents/Yeni-Tesvik-Sistemi-.pdf>, (13.02.2015), s. 3.

konularında destek unsurlarına sahiptir⁵⁹.

TMS 20 Standardı uyarınca devlet teşviklerinin nakden veya vergi indirimi yoluyla olması muhasebeleştirme yöntemini etkilememektedir. Ancak yeni teşvik sisteminde yatırımlara sağlanan desteklerde devlet teşviki, indirimli vergi oranı uygulanarak devlet tarafından yatırım katkı tutarından daha az vergi tahsilatı yapılması suretiyle gerçekleşmektedir⁶⁰. Böyle bir durumda, vergi oranının farklılaşması söz konusu olur.

1.7.9 Enflasyon Muhasebesi Uygulamasından Kaynaklanan Farklar

Enflasyon, toplam talebin toplam arzı aşması nedeniyle fiyatlar genel düzeyinde meydana gelen sürekli artış veya paranın satın alma gücünün hızla düşmesi olayı olarak tanımlanabilir. Fiyatların değiştiği ekonomik bir ortamda paranın nominal değeri aynı kalmakla beraber mal ve hizmet satın alma yeteneği diğer bir ifade ile paranın satın alma gücü azalmaktadır. Genellikle tarihi maliyetlerle ifade edilmiş işletme değerlerindeki fiyat değişmelerinin etkisini gösteren muhasebe sistemleri olarak tanımlanan, *enflasyon muhasebesi*, geçmiş maliyetlerle değerlendirilmiş işletme varlık ve borçları üzerinde fiyat değişmelerinin etkisini gösteren ve gerekli önlemleri alarak işletme değerlerinin gerçeği göstermesine imkan veren muhasebe sistemleridir⁶¹.

Enflasyon Muhasebesi uluslararası literatüre 1989 yılında yayınlanan 29 Nolu Uluslararası Muhasebe Standardı ‘Hiperenflasyonist Ekonomilerde Mali Raporlama’ (UMS 29) ile geçmiştir. Türkiye 70’li yılların ortalarından itibaren enflasyonist bir ortamda yaşıyor olmasına rağmen, ekonomi ve muhasebe dünyasında enflasyon muhasebesinin yaygınlaşması 1997 yılında 1 Nolu Uluslararası Muhasebe Standardı ‘Mali Tabloların

⁵⁹ Trakya Kalkınma Ajansı, “Yatırım Teşvik Sistemi Nedir?”, <http://www.trakyaka.org.tr/content-347-yatirim-tesvik-sistemi-nedir.html>, (13.02.2015).

⁶⁰ Ömer Tekşen, “TMS 20 Standardındaki Devlet Teşvikleri ile Türkiye’de Yeni Teşvik Sisteminde Yatırıma Sağlanan Desteklerin Muhasebe ve Vergi Açısından İncelenmesi”, *Marmara Üniversitesi İİBF Dergisi*, S. 2, Yıl 2010, <http://dosya.marmara.edu.tr/ikf/iib-dergi/2010-2/20-tekzen.pdf>, (13.02.2015), s. 451.

⁶¹ Mehmet Yüce, “Enflasyon Muhasebesi”, *Sayıştay Dergisi*, S. 31, Yıl 1998, <http://dergi.sayistay.gov.tr/icerik/der31m9.pdf>, (12.02.2015), ss.102-103.

Sunuluş Esasları’ nda yapılan değişlikle gerekleşmiştir⁶². İlk olarak SPK tarafından 28.11.2001 tarih ve 24597 sayılı Resmi Gazetede yayımlanarak yürürlüğe giren “Yüksek Enflasyon Dönemlerinde Mali Tabloların Düzeltilmesine İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Tebliğ”i hazırlamıştır⁶³. Sonrasında ise 30 Aralık 2003 tarihli ve 25332 sayılı Resmi Gazetede yayımlanarak yürürlüğe giren 5024 Sayılı Kanun ile 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu’nun Mükerrer 298’inci Maddesi başlığı ile değiştirilerek, enflasyon düzeltmesi ve yeniden değerleme oranı düzenlenmiştir⁶⁴. Böylelikle vergi hukukunda enflasyon muhasebesi yerini almıştır.

Enflasyona endekslenmiş değerler muhasebe kârı ile vergiye tabi kâr arasında zamanlamadan kaynaklanmayan bir geçici fark yaratmaktadır.

1.8 MUHASEBE KÂRI İLE VERGİYE TABİ KÂRIN OLUŞUMUNA NEDEN OLAN FARKLARIN TMS 12 GELİR VERGİLERİ STANDARDINA GÖRE SINIFLANDIRILMASI

Vergiye tabi kâr (mali kar) üzerinden hesaplanan vergi tutarı ile muhasebe kârı (ticari kar) üzerinden hesaplanan vergi tutarı arasındaki farka *ertelenen vergi* denir. Dolayısıyla ertelenen vergi, ticaret kanunları ve vergi kanunları arasında muhasebe konusunda var olan farklardan kaynaklanmaktadır.

Söz konusu farklar ilgili döneme ait muhasebe kârını artıran bir etkiye sahip olabileceği gibi, dönemin muhasebe kârını azaltan bir etkiye de sahip olabilir ve dönem kârı üzerinde yarattıkları etkinin niteliklerine göre sürekli farklar (permanent differences) ve geçici farklar (temporary differences) olarak sınıflandırılır. Geçici farklar sürekli farkların aksine, meydana geldikleri dönemden sonraki dönemlerin vergi tutarını etkileyen farklardır.

⁶² Fuat Öksüz, “Enflasyon Muhasebesi”, *Mali Çözüm Dergisi*, S. 63, Yıl 2003, s.186.

⁶³ Sermaye Piyasası Kurulu Yüksek Enflasyon Dönemlerinde Mali Tabloların Düzeltilmesine İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Tebliğ Seri: XI, No: 20 (R.G. Tarih: 28.11.2001, Sayı: 24597).

⁶⁴ 17.12.2003 Tarih 5024 Sayılı Vergi Usul Kanunu, Gelir Vergisi Kanunu ve Kurumlar Vergisi Kanununda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun (R.G. Tarih: 30.12.2003, Sayı: 25332), m: 298.

Bu nedenle doğru ve güvenilir bilgi sunmak için söz konusu farkların yarattıkları vergi etkisinin mali tablolarda muhasebeleştirilerek izlenmesi gereklilik arz etmektedir⁶⁵.

1.8.1 Sürekli Farklar

Sürekli farklar, vergi yasalarına göre hiçbir zaman vergilendirilemeyecek veya vergiden düşülemeyecek olan gelir veya giderlerdir. Sürekli farklar hiçbir zaman ortadan kalkmayacağı için ertelenen vergi etkisi ortaya çıkmaz⁶⁶. Bir başka deyişle ertelenen vergi varlığı veya borcu oluşmaz. Ertelenen vergi varlığı veya vergi borcu oluşmadığı için herhangi bir işlem yapmaya gerek kalmaz. Bu yüzden de mali kâr üzerinden hesaplanan vergi tutarı dönemin vergi gideri olarak dönem kârından indirilir ve net kara ulaşılır⁶⁷.

Sürekli farklara örnek olarak gösterilebilecek gelirler (İstisnalar) : Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5'inci maddesinde sayılan aşağıdaki istisnalardan oluşmaktadır⁶⁸:

- Vadeli mevduat ve ters repo faiz tahakkukları,
- Borsa rayici ile değerlendirilen hisse senetleri ve fonların maliyet bedeli ile arasındaki fark,
- Geçmiş dönemde bilançoya alındığı ve vergisi ödendiği halde cari yılda gelir yazılan yatırım amaçlı devlet tahvili ve hazine bonolarının dönemde tahsil edilen faizleri,
- Altın ve madenlere dayalı yatırım fonları ve ortaklıklarının portföy işletmeciliğinden doğan kazançlar,
- Rüşhan hakkı kupon satış kazancı ve kâr yazılmış ise emisyon primleri,

⁶⁵ Handan Sümer Göğüş, "Ertelenen Vergi ve Muhasebeleştirilmesi", *Mali Çözüm Dergisi*, S. 101, Yıl 2010, <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/101malicozum/02%20handan%20sumer%20gogus.pdf>, (14.02.2015), s. 14.

⁶⁶ Akbulut, a.g.e., s. 29.

⁶⁷ Azzem Özkan, "TMS-12 Gelir Vergileri Standardına Göre Ertelenen Vergiler ve Muhasebe Uygulamaları", *Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, S. 32, Yıl 2009, <http://iibf.erciyes.edu.tr/dergi/sayi32/006%20azzem%20ozkan.pdf>, (04.05.2014), s. 98.

⁶⁸ Sağlam, Yolcu, Eflatun, a.g.e., ss. 941 – 943.

- Türk uluslararası gemi siciline kayıtlı gemilerin işletilmesinden ve devrinden elde edilen kazançlar,
- İştiraklerden temettü gelirleri, kurucu senetleri ve intifa senetleri kâr payları,
- En az iki tam yıl süreyle aktifte kayıtlı olan taşınmazlar ile iştirak hisseleri, kurucu senetleri, intifa senetleri ve rüçhan haklarının satışından doğan kazançların %75'i,
- Yurtdışında bulunan işyeri veya daimi temsilcilik aracılığı ile elde edilen ve kanunda belirlenen koşulları taşıyan kazançlar,
- Sportif faaliyetler ile ilgili kanunlar kapsamında yapılan sponsorluk harcamalarının amatör spor dalları için tamamı, profesyonel spor dalları için %50'si,
- Geçmiş dönemin vadeli çek reeskontları,
- Geçmiş dönemin senetsiz alacak reeskontları,
- Serbest bölge kazançları,
- Teknoloji geliştirme bölgeleri kazançları,
- Hisse senetlerinden elde edilen kâr payları,
- Risk sermayesi ve gayrimenkul yatırım fonları ve ortaklıkları kazançları,
- Emeklilik yatırım fonları kazançları,
- Yurtdışı inşaat onarma, montaj ve teknik hizmet karşılıkları,
- Uluslararası anlaşmalarda yer alan kurumlar vergisine ilişkin istisnalar,
- Borç ve gider karşılıklarından ödenip zarar olarak kayıtlı olmayan giderler,
- Kıdem tazminatı karşılıkları hesabına borç olarak kayıtlı ve ödenen kıdem tazminatları,
- Konusu kalmayan karşılıklar hesabına kaydedilmek koşuluyla aktif değer düşüklüğü karşılık hesaplarındaki azalmalar.

Sürekli farklara örnek olarak gösterilebilecek giderler (Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler): Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 11'inci maddesinde sayılan aşağıdaki giderlerden oluşmaktadır. Bu tutarlar dönem sonunda vergi matrahına ilave edilirler ve izleyen yıl vergi matrahından indirilmezler⁶⁹.

- İşletme ile ilgili olmayan giderler,
- Yasal olmayan tazminat ödemeleri,
- Yasal sınırları aşan bağış ve yardımlar,
- Para ve vergi cezaları,
- Gecikme faizi ve gecikme zamları,
- Motorlu taşıtlar vergileri,
- Özel iletişim vergileri,
- Şans oyunları vergisi,
- İndirim konusu yapılamayan KDV,
- İşletmeden çalınan mal bedelleri ve bunların KDV'si,
- İşletmede zarar gören malların KDV'si,
- 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 isimle olursa olsun ayrılan yedek akçeler,
- Kanunların verdiği yetkiye dayanılarak tespit edilen hadler saklı kalmak kaydıyla, menkul kıymetlerin itibari değerlerinin altında ihracından doğan

⁶⁹ Sağlam, Yolcu, Eflatun, a.g.e, ss. 941 - 943.

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,
- Önceki yılda kayıtlı olmayan ve cari yılda kayıtlı olan amortisman giderleri,
- Basın yoluyla işlenen fiillerden veya radyo ve televizyon yayınlarından kaynaklanan maddi ve manevi tazminat ödemeleri,
- Her türlü alkol ve alkollü içkiler ile tütün ve tütün mamullerine ait ilan ve reklam giderlerinin %100'ü,
- Şirketlerin yönetim kurulu başkan ve üyelerine verilen kâr payları ve temettü ikramiyeleri.

1.8.2 Geçici Farklar

Geçici farklar; bir varlığın veya borcun finansal durum tablosundaki (bilançodaki) defter değeri ile bunların vergi açısından taşıdıkları değerler arasındaki farklardır⁷⁰. Gelir veya gider unsurlarının ortaya çıkma zamanı ile vergi mevzuatı tarafından tanınma zamanı farklı ise muhasebe kârı ile mali kâr arasında geçici bir fark oluşur. Bu fark, birkaç dönem sonra ortadan kalkar. Geçici farklar vergi mevzuatının bilanço kalemleri için muhasebe ilkelerinden farklı değerlendirme ölçüsü benimsenmesinden (değerleme farkları) ve/veya gelir ve giderleri farklı dönemlerde tanınmasından (zamanlama farkları) kaynaklanır⁷¹. Geçici farklar, vergiye tabi geçici farklar ve indirilebilir geçici farklar olarak sınıflandırılır.

1.8.2.1 Vergiye Tabi Geçici Farklar (Vergilendirilebilir)

Gelecek dönemlerde faydalanma sırasında veya ödeme yapıldığında o dönemlerin vergiye tabi kârını veya zararını belirlerken vergiye tabi tutarlar oluşturan farklardır⁷². Burada, bir varlığın veya yükümlülüğün defter değeri ile vergi mevzuatı uyarınca belirlenen vergiye esas değeri arasında geçici bir fark oluşur. Diğer bir ifadeyle, aktif kalemlerin muhasebe değerinin vergiye esas değerinden daha fazla olmasından ortaya çıkan geçici farklarla, pasif kalemlerin muhasebe değerinin daha düşük olmasından ortaya çıkan geçici farkların toplamıdır⁷³.

Örneğin, borsaya kayıtlı olan ve gerçeğe uygun değerle değerlendirilen hisse senedi değer artışları hem dönemin bilançosunun aktifinde ilgili finansal varlık hesabında yer alacak, hem de gelir tablosunda ticari kârın belirlenmesinde dikkate alınacaktır. Oysa vergilendirme bakımından hisse senedi maliyet değeri ile değerlendirilir ve söz konusu değer

⁷⁰ Gürbüz Gökçen, Başak Ataman, Cemal Çakıcı, *Türkiye Finansal Raporlama Standartları Uygulamaları*, Türkmen Kitabevi, İstanbul, 2011, s. 208.

⁷¹ Özkan, a.g.m., s. 99.

⁷² Gökçen, Ataman, Çakıcı, a.g.e, s. 208.

⁷³ Nalan Akdoğan, "UMS-12 Gelir Vergileri Standart Hükümlerine Göre Dönem Karından İndirilecek Vergi Giderinin Hesaplanması ve Ertelenen Vergilerin Muhasebeleştirilmesi", *Muhasebe ve Denetim Bakış*, Yıl 2006, <http://www.turmob.org.tr/TurmobWeb/EKutuphane/EKicerikDetay.aspx?enc=1EkNSf+wNjIQfwZcuepcF1157Uya+Cb/oiUxVCny4ljkzdDrQgYDP+QrX185NkJanuXEPa1GNZ8=>, (15.02.2015), s. 3.

artışları vergi matrahının hesaplanmasında dikkate alınmaz. Dolayısıyla; hisse senedi değer artışları, tahsil edilinceye kadar ticari kâr ile mali kâr arasında vergilendirilebilir bir geçici fark yaratacaktır⁷⁴.

Vergiye tabi geçici farklar üzerinden işletmenin gelecek dönemlerde ödeyeceği vergi tutarına “ertelenen vergi borçları” veya “ertelenen vergi yükümlülüğü” denir. Bunlar vergilendirilebilir geçici farklar nedeniyle sonraki dönemlerde geri ödenecek gelir vergisi tutarlarıdır. Yani, vergilendirilebilir geçici farkların tamamı ertelenen vergi borcu (yükümlülüğü) oluşturur.

Ertelenen vergi yükümlülüğünün hesaplanması esnasında göz önünde bulundurulması gereken geçici farklara ilişkin aşağıdaki hususlar örnek olarak verilebilir⁷⁵;

- Nakit ve benzeri fazlalık tutarları,
- Gerçekleşmemiş hisse senedi ve başka finansal varlıkların değer artışları ve değer düşüklükleri karşılık iptalleri,
- Finansal yatırımlar değer artışları,
- Gelecek dönemlere ait faiz gelirlerinin bu döneme tahakkuk ettirilen tutarları,
- Verilen vadeli çekler için hesaplanan vade farkları (Ertelenen faiz giderleri/reeskontlar),
- Satıcılara olan borçlar için hesaplanan vade farkları (Ertelenen faiz giderleri/reeskontlar),
- Stok fazlalık tutarları (Sayım ve tesellüm fazlaları),
- Canlı varlıklar değerlendirme artışları,
- Duran varlıklara değerlendirme artışları (Maddi ve maddi olmayan duran varlıklar değer artışları ve değer düşüklüğü karşılık iptalleri),

⁷⁴ Remzi Örtün, Hasan Kaval, Aydın Karapınar, *Türkiye Muhasebe – Finansal Raporlama Standartları*, Gazi Kitabevi, Ankara, 2007, s. 145.

⁷⁵ Sağlam – Yolcu - Eflatun, a.g.e., ss. 944 - 945.

- Kıst amortisman uygulaması veya faydalı ömür süresinin vergi yasalarından daha uzun belirlenmesi sonucunda döneme ait daha az hesaplanan amortisman gideri tutarları,
- Yatırım amaçlı gayrimenkuller değer artışları ve değer düşüklüğü karşılık iptalleri,
- Vergi otoriteleri tarafından getirilen gelir istisnaları (İştirak kazancı, gayrimenkul satış kazancı, yatırım indirimi istisnası, Ar-Ge teşvikleri, bölgesel teşvikler, devlet teşvikleri gibi).

1.8.2.2 İndirilebilir Geçici Farklar

Gelecek dönemlerde faydalanma sırasında veya ödeme yapıldığında o dönemlerin vergiye tabi kârını veya zararını belirlerken vergi matrahından indirilebilir tutarlardır⁷⁶. Diğer bir ifadeyle, aktif kalemlerinin muhasebe değerinin vergi değerinden daha düşük olmasından ortaya çıkan geçici farklarla, pasif kalemlerin muhasebe değerinin vergi değerinden daha fazla olmasından ortaya çıkan geçici farkların toplamıdır⁷⁷.

Örneğin, çalışanlar için kıdem tazminatı giderinin muhasebe ilkelerine göre kayda alınması, bu giderin gelirler toplamından indirilmesine ve dönemin muhasebe kârının azalmasına neden olur. Halbuki vergi mevzuatınca kabul edilmeyen bu gider henüz ödenmediği için (şimdilik) gider olarak kabul edilmeyecek, ancak ödendiği zaman kabul edilecektir. Dolayısıyla vergi mevzuatının şimdi kabul etmediği, ileri bir tarihte kabul edeceği giderin vergisi peşin olarak ödenmiş olacaktır. Zamanlamadan kaynaklanan bu farkın vergi etkisi bilançoda bir duran varlık kalemi gibi ertelenen vergi varlıkları olarak raporlanacaktır⁷⁸.

Gelecek dönemlerde geri kazanılacak olan gelir vergisi tutarlarını ifade eder.
Bunlar;

⁷⁶ Gökçen – Ataman - Çakıcı, a.g.e., s. 208.

⁷⁷ Akdoğan, a.g.m., s. 3.

⁷⁸ Özkan, a.g.m., s. 99.

- İndirilebilir geçici farklar,
- Gelecek dönemlere devreden kullanılmamış mali zararlar,
- Gelecek dönemlere devreden kullanılmamış vergi avantajlarıdır.

Ertelenen vergi varlıkları, işletmenin sonraki dönemlerde oluşacak vergilendirilebilir gelirlerinin muhtemel olması durumunda ertelenen vergi olarak dikkate alınır. Ertelenen vergi varlığı bilançoda yer alan kalemlerin vergi değeri ile defter (muhasebe) değeri arasındaki farklılaşmadan kaynaklanır. Farklılık ortadan kalktığında vergi avantajı ve daha az vergi ödenmesi gerekiyor ise ertelenen vergi varlığı vardır.

Ertelenen vergi varlığı tespiti yapılırken göz önünde bulundurulması gereken geçici farklara aşağıdaki konular örnek olarak verilebilir⁷⁹;

- Nakit ve benzeri noksanlık tutarları,
- Gerçekleşmemiş hisse senedi ve diğer finansal varlıkların değer azalışları (değer düşüklüğü karşılıkları),
- Finansal yatırımlar değer düşüklüğü karşılıkları,
- Gelecek döneme ait faiz giderlerinin bu döneme tahakkuk ettirilen tutarları,
- Alınan vadeli çekler için hesaplanan vade farkları (Ertelenen faiz gelirleri/reeskontlar)
- Alıcılardan olan alacaklar için hesaplanan vade farkları (Ertelenen faiz gelirleri/reeskontlar),
- Şüpheli durumda olan veya değersiz hale gelen (yasal takibe başlanılmamış) alacak karşılıkları,
- Stokların maliyetinin azaltılmasına neden olan tutarlar,
- Stoklarda noksanlık tutarları (Sayım ve tesellüm noksanları),
- Canlı varlıklar değer düşüklüğü karşılıkları,

⁷⁹ Sağlam, Yolcu, Eflatun, a.g.e., ss. 943 - 944.

- Maddi ve maddi olmayan duran varlıkların maliyetinin azaltılmasına neden olan tutarlar,
- Duran varlıklar değerleme azalışları (Maddi ve maddi olmayan duran varlıklar değer düşüklüğü karşılıkları),
- Kıst amortisman uygulaması veya faydalı ömür süresinin vergi yasalarından daha kısa belirlenmesi sonucu döneme ait fazla hesaplanan amortisman gideri tutarları,
- Yatırım amaçlı gayrimenkuller değer düşüklüğü karşılıkları,
- İşletme birleşmeleri (şerefiye),
- Kıdem tazminatı karşılıkları ve diğer faydalara ilişkin karşılıklar,
- Ödenmemiş SGK prim borçları,
- Diğer borç ve gider karşılıkları (dava, garanti, yeniden yapılandırma, restorasyon ve çevre düzenleme karşılıkları),
- Mahsup sonrası kullanılmamış devreden mali zararlar (Beş yıldan fazla nakledilmemek şartıyla),
- Enflasyon düzeltmesi zararları,

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

TMS 12 GELİR VERGİLERİ STANDARDINA GÖRE ERTELENEN VERGİNİN HESAPLANMASI VE RAPORLANMASI

TMS 12 Gelir Vergileri Standardına göre varlıkların ve yükümlülüklerin vergiye esas değeri ile muhasebe değerlerinin belirlenmesi ertelenen vergi varlığının/(yükümlülüğün) tespitinin ilk aşamasını oluşturmaktadır. Ancak bu tespitten sonra ertelenen verginin hesaplanıp hesaplanmayacağına, hesaplanacaksa ortaya çıkan durumun varlık veya yükümlülük olarak kayıtlanacak bir kalem olup olmayacağına karar verilebilir. Yapılan hesaplama ödenecek cari dönem vergisini etkilememekle birlikte, hesaplanan dönem kârını değiştireceği için önem arz etmektedir.

Bir örnek üzerinden açıklamak gerekirse; vergi uygulamalarına uygun olarak hazırlanan gelir tablosunda dönem kârı 5.000 TL. olan bir işletmenin kurumlar vergisi oranının %20 olduğu ülkemizde hesaplanan dönem vergisi 1.000 TL. olacaktır (Diğer ilave ve indirimler göz ardı edilmiştir). Buna göre dönem net kârı 4.000 TL. olarak hesaplanacaktır. Bu şirketin cari dönemde vergi yasalarına göre makinaları için hesapladığı amortisman gideri 1.000 TL'dir. Birikmiş geçmiş yıl karları ise 30.000 TL'dir. Ancak işletmenin muhasebe standartlarına uygun olarak maddi duran varlıklarını yeniden değerlendirme modeline göre finansal tablolarına kaydettiği bir durumda, dönem başında yapılan değer tespitinde makinalar için 20.000 TL tutarında bir değer artışı olduğu tespit edilmiştir. Bu değer artışının vergi uygulamalarına göre finansal tablolara kayıtlanması söz konusu olamazken, muhasebe standartlarına göre hazırlanan finansal tablolarda kayıtlanması zorunludur.

Esasen değer artış kazançları özkaynaklara kayıtlanır ve duran varlık satıluncaya veya kullanım dışı tutuluncaya kadar korunur. Yeniden değerlendirme işlemi varlığın vergi değeri ile muhasebe değerinin farklılaşmasına neden olur. Bu fark ileri dönemlerde fazla

ayrılan amortismanlar oranında azalır ve amortisman süresinin sonunda ortadan kalkar. Dolayısıyla TMS-12 Gelir Vergileri standardına göre geçici bir farktır ve ertelenmiş vergi borcu yaratır. Ancak geçici farklardan doğan ertelenmiş vergi borcu kar veya zararda değil, diğer kapsamlı gelirlerde muhasebeleştirilir ve dolayısıyla özkaynakların bir parçası olurlar. Her yıl vergi değerine göre ayrıldandan daha fazla amortisman ayrılacağı için bu farklar da vergi borcundan düşülürken, dönem kar veya zararına alacak kaydedilirler¹.

20.000 TL tutarındaki bir değer artışının 4.000 TL (20.000 TL x 20%) tutarında ertelenen vergi etkisi özkaynaklara kayıtlanacaktır. Ayrıca 5 yıllık faydalı ömrü olduğu kabul edilen bu kıymetli amortisman gideri 4.000 TL olacaktır. Yasal kayıtlara göre hesaplanan amortisman gideri ile muhasebe standartlarına uyumlu olarak kayıtlayacağı amortisman gideri arasındaki fark 3.000 TL (4.000 TL - 1.000 TL)'dir ve bu tutarın kar veya zarar tablosuna olan ertelenmiş vergi etkisi 600 TL (3.000 TL x 20 %) olacaktır.

Buna göre şirketin özkaynak görünümü aşağıdaki gibi olacaktır:

Tablo 4. Ertelenen Verginin Dönem Kârına Etkisi

	VUK'a Göre (TL)	TMS'ye Göre (TL)
Dönem kârı	5.000	2.000
Cari dönem vergisi	(1.000)	(1.000)
Cari dönem ertelenen vergi etkisi	-	600
<i>Dönem net kârı</i>	<i>4.000</i>	<i>1.600</i>
Birikmiş geçmiş yıllar karları	30.000	30.000
Özkaynaklarda sınıflanan değer artış kazancı	-	20.000
Özkaynaklarda sınıflanan değer artış kazancı ertelenen vergi etkisi	-	(4.000)
<i>Toplam özkaynaklar</i>	<i>34.000</i>	<i>47.600</i>

Yukarıdaki tablodan da görüleceği üzere, ertelenen vergi özellikle şirketin performans sonuçlarının ve dolayısıyla ortaklara dağıtılacak kârın tespitinde önem arz

¹ Hasan Kaval, "Maddi/Maddi Olmayan Duran Varlıkların Yeniden Değerlenmesi ve Diğer Kapsamlı Gelirlerde Raporlanması", http://www.akademikdenetim.com.tr/dosya/1323450503a0b9-Maddi_Maddi_Olmayan_Duran_Varliklar_ve_Diger_Kapsamli_Gelirler_Tablosu_Prof.Dr.Hasan_KAVA_L.pdf, (17.09.2016).

etmekte, kâr dağıtımını yapılmassa bile şirketin vergisel anlamda elinde bulundurduğu fonun veya gelecekte kendisini bekleyen yükümlülüklerin takip edilmesini sağlamaktadır.

1.9 VERGİYE ESAS DEĞERİN TESPİTİ

Vergiye esas değer bir varlık veya borcun vergi düzenlemeleri açısından taşıdığı değeri ifade eder. Bu genel tanımın yanı sıra, vergiye esas değer, bir varlığın defter değerinin geri kazanılması veya borcun ödenmesi üzerine vergi matrahına eklenecek veya vergi matrahından indirilecek tutarlar şeklinde de tanımlanabilir².

1.9.1 Varlıkların Vergiye Esas Değeri

Bir varlığın vergiye esas değeri, işletmenin gelecekte söz konusu varlığın defter değeri tutarında sağlayacağı vergiye tabi ekonomik faydadan vergisel açıdan gider olarak indirilebilecek olan tutar indirildikten sonra kalanı ifade eder. Eğer ilerideki ekonomik faydalar vergiye tabi olmayacaksa, anılan varlığın vergiye esas değeri defter değerine eşittir³. Standartta örnek olaylar aşağıdaki gibi sunulmuştur⁴:

1. Bir makinenin maliyeti 100 TL'dir. Vergi açısından içinde bulunulan dönemde ve önceki dönemlerde ayrılan amortisman tutarı 30 TL'dir. Makinanın 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 sonuçlanmasında da zarar vergi açısından indirilebilir durumdadır. Halihazırda makinenin vergiye esas değeri 70 TL'dir.

² Çelik, a.g.e, s. 69.

³ 31 Sıra Nolu Tebliğ: 7. Prg.

⁴ <http://ozgurozkanyimm.com/tms-12-gelir-vergileri-standardi-ve-uygulamasi/>

2. Tahakkuk ettirilmiş olan faiz alacaklarının defter değeri 100 TL'dir. Bununla ilgili faiz gelirleri **nakit esasına göre vergiye tabi olacaktır**. Bu durumda faiz alacaklarının vergiye esas değeri sıfırdır.
3. Satışlardan alacakların defter değeri 100 TL'dir. İlgili satış geliri vergiye tabi kârın (mali zararın) tespitinde dikkate alınmıştır. Alacakların vergiye esas değeri 100 TL'dir.
4. Bir bağlı ortaklıktan tahsil edilecek temettünün defter değeri 100 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 değeri 100 TL'dir.
5. Finansal alacak olarak muhasebeleştirilmiş olan verilmiş bir borcun defter değeri 100 TL'dir. Verilen borç geri alındığında bunun herhangi bir vergisel sonucu olmayacaktır. Bu alacağın vergiye esas değeri 100 TL'dir.

1.9.2 Borçların Vergiye Esas Değeri

Bir borcun vergiye esas değeri, onun defter değerinden bu borçla ilgili olarak gelecek dönemlerde vergi açısından indirilebilir tutarlar düşüldükten sonra kalan tutardır. Avans olarak alınmış olarak hasılat örneğinde, ilgili borcun vergiye esas değeri alınan avansın tutarından gelecek dönemlerde vergiye tabi olmayacak olan gelir tutarları düşüldükten sonra kalan değerdir⁵. Standartta örnek olaylar aşağıdaki gibi sunulmuştur:

1. Kısa vadeli borçlar, defter değeri 100 TL olan, tahakkuk ettirilmiş giderleri içermektedir. İlgili gider, vergi açısından nakit olarak ödendiğinde gider yazılabilecektir. Gider tahakkukunun vergiye esas değeri sıfırdır.
2. Kısa vadeli borçlar; peşin olarak tahsil edilen ve defter değeri 100 TL olan faiz geliri içermektedir. İlgili faiz geliri nakit olarak tahsil edildiğinde vergi

⁵ 31 Sıra Nolu Tebliğ: 8. Prg.

matrahına dahil edilmiştir. Peşin olarak tahsil edilen faiz gelirinin vergiye esas değeri sıfırdır.

3. Kısa vadeli borçlar, defter değeri 100 TL olan tahakkuk ettirilmiş giderleri içermektedir. İlgili gider vergi açısından halihazırda gider yazılmıştır. Tahakkuk ettirilmiş giderin vergiye esas değeri 100 TL'dir.
4. Kısa vadeli borçlar defter değeri 100 TL olan tahakkuk ettirilmiş ceza ve tazminat içermektedir. Ceza ve tazminatlar vergi açısından gider kabul edilmemektedir. Tahakkuk ettirilen ceza ve tazminatların vergiye esas değeri 100 TL'dir.
5. Bir kredi borcunun defter değeri 100 TL'dir. Kredinin geri ödemesi yapıldığında herhangi bir vergisel sonuç doğurmamaktadır. Kredinin vergiye esas değeri 100 TL'dir.

1.9.3 Vergiye Esas Değerin Tespitinde Diğer Haller

TMS 12 Gelir Vergileri Standardında diğer hususlar aşağıdaki gibi belirtilmiştir.

“ 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 dönemlerde vergi otoritelerinin vergi hesabında gider olarak indirimine izin verdiği tutardan oluşan vergiye esas değeri ile sıfır olan defter değeri arasındaki fark, ertelenen vergi varlığı doğuran indirilebilir bir geçici farktır.

Bir varlığın veya borcun vergiye esas değerinin olup olmadığının açık olmadığı durumlarda TMS 12 Gelir Vergileri Standardının dayandığı temel ilkenin dikkate alınması yardımcı olacaktır; bu ilke şudur: Bazı belirli sınırlamaların dışında, bir varlığın defter

değeri geri kazanıldığı veya bir borcun defter değeri ödendiğinde, bu varlığın defter değerinin kazanılması veya borcun defter değerinin ödenmesinin hiçbir vergi etkisi doğurmayacağı duruma nazaran, işletmenin gelecekte ödeyeceği vergiler daha fazla olacaksa ertelenen vergi borcu, daha az olacaksa ertelenen vergi varlığı muhasebeleştirilir.

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.”

1.10 ERTELENMİŞ VERGİ VARLIĞININ VE YÜKÜMLÜLÜĞÜNÜN TESPİTİ VE HESAPLANMASI

Ertelenen verginin tespitinde öncelikle, defter değerinin geri kazanılması veya ödenmesi söz konusu olduğunda vergilendirilebilir kârı etkilemesi beklenen varlıkların ve borçların belirlenmesi gerekir. Söz konusu varlıklar ve borçlar ile araştırma giderleri gibi finansal tablolara varlık veya borç olarak yansıtılmamış olmasına rağmen vergiye esas değeri olan diğer kalemlerin raporlama tarihindeki vergiye esas değerinin belirlenmesi gerekir.

1.10.1 Ertelenen Vergi Varlığının Tespiti ve Hesaplanması

Ertelenen vergi varlığının hesaplanması;

- İndirilebilir geçici farklar ve
- Mali zararlar ile vergi indirim ve istisnalarının cari dönem kârından fazla olması nedeniyle cari dönem matrahından indirilemeyen ancak gelecek dönemlerde indirim hakkı olması nedeniyle sonraki dönemlere taşınan ve gelecek dönemlerde

vergi matrahından indirim yapılabilecek kalemlere ait vergi tutarları⁶ üzerinden yapılır.

İndirilebilir geçici farklar, kullanılmamış mali zararlar ve kullanılmamış vergi avantajları hesaplanmasıyla birlikte, Şekil 1. Ertelenen Vergi Karar Ağacı' nda da görüleceği üzere eğer şirketin gelecekte ertelenen vergiyi kullanabilecek kadar kâr elde etmesi beklenmiyorsa veya işletmenin sürekliliğine ilişkin tehlike söz konusu ise ertelenen vergi varlığı hesaplanması söz konusu olmaz.

Geçici farklar, kullanılmamış mali zararlar ve kullanılmamış vergi avantajlarından kaynaklanan ertelenen vergi varlıkları ve ertelenen vergi yükümlülükleri raporlama döneminde geçerli olan vergi oranından hesaplanır. Buna "cari vergi oranı" da denir.

Cari vergi oranı; raporlama tarihi itibarıyla yürürlükte olan veya yürürlüğe girmesi kesine yakın olan vergi oranları (vergi kanunları) dikkate alınarak ölçülmektedir. Aslında standartta gelir veya kurumlar vergisi oranı yerine cari vergi oranının kullanılmasının anlamı işletmede kurum kazancı üzerinden verginin hangi oranla hesaplandığını ifade etmesidir. Örneğin günümüzde kurumlar vergisi oranı %20 olup, dolayısıyla cari vergi oranı %20'dir.

Ertelenen vergi müessesesi bir muhasebe tahminidir ve tahmin hesaplamalarının değişkenlerinden olan vergi oranlarının değişmesi durumunda, ertelenen vergi borç ve alacakları bu değişime göre düzeltilir.

Eğer farklı gelir seviyelerine artan oranlı vergi uygulanması söz konusu ise, geçici farkların tersine döneceği tahmin edilen dönemlerin vergiye tabi kârına (mali zararına) ortalama vergi oranları uygulanarak ertelenen vergi borcu ve vergi varlığı hesaplanır⁷.

Türk Vergi Sistemi'nde mali zararlar ancak geçmişe dönük olarak beş yıllık süre içinde indirim konusu yapılabilir. Eğer bir işletmenin beş dönem içinde mali kârının oluşması beklenmiyor veya vergi mükellefiyetinin devamını olumsuz etkileyecek bir durum

⁶ Akdoğan, a.g.m., s. 4.

⁷ Özerhan, Yanık, a.g.e., s. 519.

söz konusu olacak ise ertelenen vergi varlığı hesaplanması mümkün olmayacaktır. Ertelenen vergi varlığı aşağıdaki formül ile hesaplanır:

$$\text{Ertelenmiş Vergi Varlığı} = \text{İndirilebilir Geçici Farklar} \times \text{İndirme Döneminde Beklenen Vergi Oranı}$$

Formül 1. Ertelenen vergi varlığı

1.10.2 Ertelenen Vergi Yükümlülüğünün (Borcunun) Tespiti ve Hesaplanması

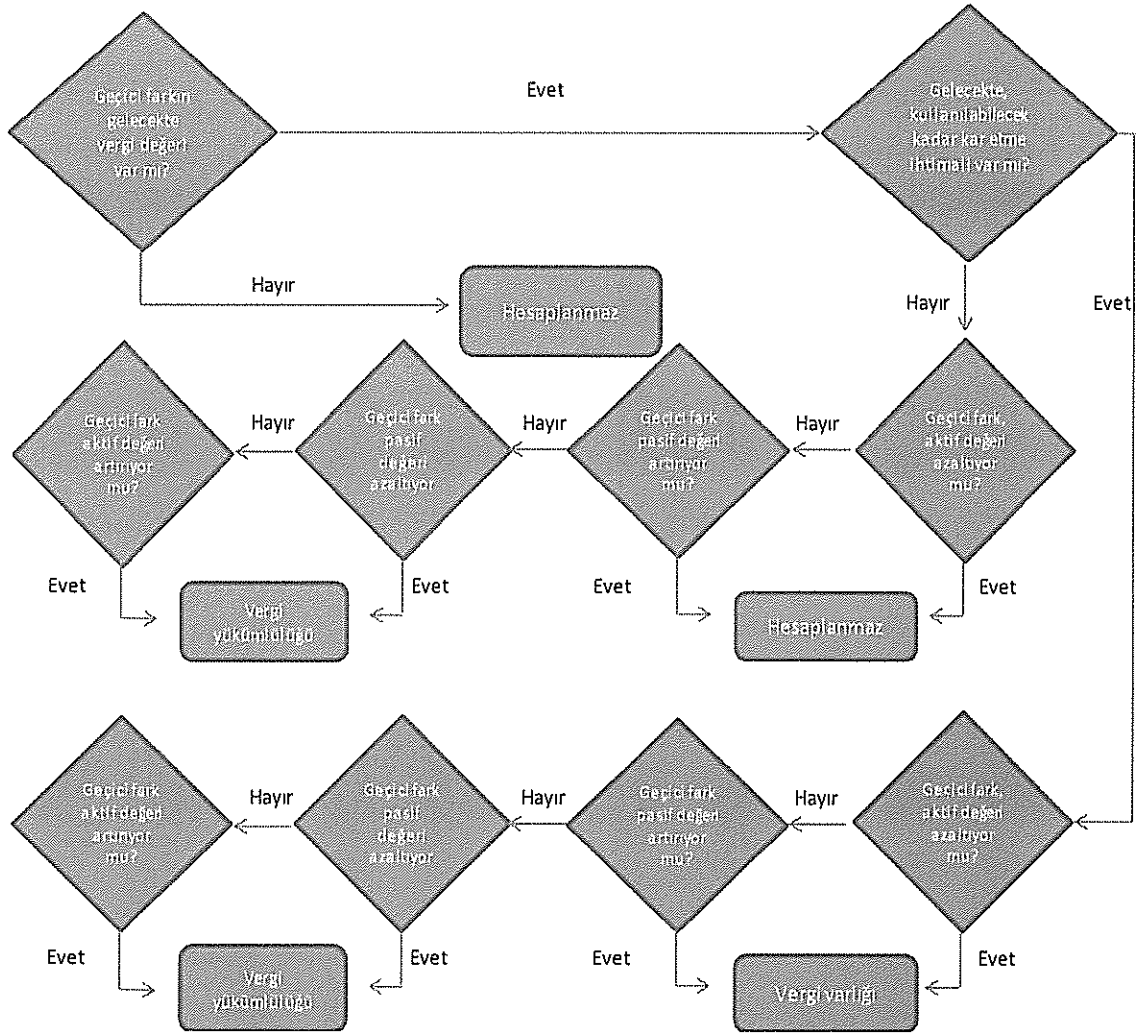
Ertelenen vergi borcu; vergilendirilebilir geçici farklar nedeniyle sonraki dönemlerde ödenecek vergi tutarıdır. İşletmeler bütün vergilendirilebilir geçici farklar için ertelenen vergi yükümlülüğü hesaplar. Ertelenen vergi yükümlülüğü aşağıdaki formül ile hesaplanır:

$$\text{Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü} = \text{Vergilendirilebilir Geçici Farklar} \times \text{İndirme Döneminde Beklenen Vergi Oranı}$$

Formül 2. Ertelenen vergi yükümlülüğü

Ertelenen verginin hesaplanıp hesaplanmayacağına, varlık olarak mı veyahut yükümlülük olarak mı kayıtlanacağına karar verirken göz önünde bulundurulması gereken durumlar Şekil 3.1. Ertelenen Vergi Karar Ağacı⁸’nda görüldüğü gibidir.

⁸ Sağlam, Yolcu, Eflatun, a.g.e, s. 946.



Şekil 1. Ertelenen vergi karar ağacı

1.11 ERTELENEN VERGİ ETKİLERİNİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ VE RAPORLANMASI

“Gelir Vergileri” standardında, ertelenen vergi varlık ve borçlarının hangi durumlarda muhasebe kayıtlarına alınması gerektiği ve hangi bilgilerin dipnotlarda açıklanması gerektiği konuları ayrıntılı bir şekilde açıklanmış olmakla beraber, ertelenen vergilerin bilançoda nerede ve nasıl raporlanacağı konusunda açıklık getirilmemiştir. Ancak 1 No’lu “Finansal Tabloların Sunuluşu” Türkiye Muhasebe Standardının 70’inci

maddesinde, ertelenen vergi varlıklarının (borçlarının) dönen varlık (kısa vadeli yabancı kaynak) olarak sınıflandırılmayacağı ve cari dönem varlık ve yükümlülüklerinden ayrı olarak gösterilmesi gerektiği belirtilmiştir⁹.

Standarttaki genel eğilim paralelinde ülkemizde kullanılmakta olan Tek Düzen Hesap Planındaki (TDHP) hesap grupları incelendiğinde, ertelenen vergi varlıklarının (borçlarının) raporlanması esnasında en uygun hesap gruplarının “Dönem Ayırıcı Hesaplar” olarak da bilinen 18, 28, 38 ve 48 No’lu hesap grupları olduğu görülmektedir çünkü ertelenen vergi varlıkları nitelikleri itibarıyla peşin ödenmiş giderlerden; ertelenen vergi borçları ise peşin tahsil edilmiş gelirlerden farklı değildir¹⁰.

Ertelenen vergi varlıkları ve vergi borçları oluştukları dönemde bilançoda belirtilen hesaplara kayıtlanır ve ortadan kaldıkları dönemde kar/zarara aktarılarak kapatılırlar.

Ertelenen vergi geliri/gideri aşağıdaki formül ile hesaplanır:

$$\text{Toplam Vergi Gideri (Geliri)} = \text{Dönem Vergi Karşılığı} + \text{Ertelenmiş Vergi Gideri} - \text{Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü}$$

Formül 3. Ertelenen vergi geliri/gideri

Her bir muhasebe döneminde, ertelenen vergi yükümlülüğü ve ertelenen vergi varlığının değişiminin nereden kaynaklandığına bağlı olarak dağıtılması gerekir. Finansal tabloların tam ve gerçeğe uygun bilgi sunması bakımından bu durum önem taşır. Ertelenen vergi yükümlülüğü ve ertelenen vergi varlığındaki değişimin dağıtılmasında ve dolayısıyla finansal tablolarda raporlanmasında genel kural, ertelenen vergi yükümlülüğü veya ertelenen vergi varlığına neden olan geçici farkın kaynağı nerede raporlanmışsa, buna karşılık gelen değişimin de orada raporlanmasıdır. Bir başka ifadeyle; bir işlem ile ilgili ortaya çıkan ertelenen vergi yükümlülüğü veya ertelenen vergi varlığı değişiminin

⁹ Özerhan, Yanık, a.g.e., s. 520.

¹⁰ Özerhan, Yanık, a.g.e., s. 521.

raporlanması, ertelenen vergiyi doğuran olay veya işlemin niteliği ile tutarlı olmak durumundadır. Buna göre; vergi gideri doğuran işlem ve olayların kar/zararın içinde veya özkaynakta raporlanmasına göre vergi giderinin de raporlanacağı yer kar/zarar veya özkaynaklar olmaktadır¹¹.

1.12 ERTELENEN VERGİ ETKİLERİNİN ÖZKAYNAKLARDA MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

Doğrudan özkaynaklar ile ilişkilendirilen varlık ve borçlarla ilgili ertelenen vergiler, özkaynaklar hesap grubunda kaydedilir ve bu grupta yer alan ilgili hesaplarla netleştirilir¹². Bu kalemler aşağıdaki gibidir:

- Yeniden değerlendirme nedeniyle maddi duran varlıkların defter değerlerinde meydana gelen değişiklikler (TMS 16 “Maddi Duran Varlıklar” standardı uyarınca),
- Dağıtılmamış karların dönem başı bakiyesinde, muhasebe politikalarında yapılan ve geçmişe yönelik olarak uygulanan bir değişiklik ya da bir hatanın düzeltilmesi sonucunda düzeltme yapılmış olması (TMS 8 “Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar” standardı uyarınca),
- Yurtdışındaki işletmenin finansal tablolarının çevrilmesinde kurlardaki değişikliklerden kaynaklanan farklar (TMS 21 “Kur Değişiminin Etkileri” standardı uyarınca)¹³,
- TMS 19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar standardınının 93A Paragrafı uyarınca muhasebeleştirilmiş tanımlanmış fayda planlarındaki aktüeryal kazanç ve kayıplar,

¹¹ Çelik, a.g.e, s. 204.

¹² Gencoğlu, Özerhan, Karabınar, a.g.e, s. 156.

¹³ Özerhan, Yamık, a.g.e, s. 524.

- Nakit akış riskine ilişkin riskten korunma araçlarına bağlı olarak oluşan kazanç ve kayıpların etkin kısımları (TMS 39 Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçme)
- TFRS 9 Finansal Araçlar Standardının 5.7.5'inci Paragrafı uyarınca gerçeğe uygun değer farkı diğer kapsamlı kâr veya zarara yansıtılan özkaynağa dayalı finansal araçlardaki yatırımlardan kaynaklanan kazanç ve kayıplar,
- Gerçeğe uygun değer farkı kâr veya zarara yansıtılan olarak sınıflandırılan borçlara ilişkin olarak söz konusu borcun kredi riskinde meydana gelen değişimlerle ilişkilendirilebilen gerçeğe uygun değerdeki değişim tutarı (TFRS 9 Finansal Araçlar)¹⁴.

Doğrudan özkaynaklara borç veya alacak olarak kaydedilecek kalemler de ilgili muhasebe standartları çerçevesinde şu şekilde ifade edilmiştir:

- TMS 8 Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar Standardına göre; muhasebe politikalarında yapılan ve geçmişe yönelik olarak uygulanan bir değişiklik ya da bir hatanın düzeltilmesi sonucunda işletmenin dağıtılmamış karlarının dönem başı bakiyesinin düzeltilmesi,
- Bileşik finansal araçların ilk muhasebeleştirilmelerinde özkaynak olarak belirtilen tutarlar¹⁵.

1.13 ERTELENEN VERGİ UYGULAMASINDA ÖZELLİKLİ DURUMLAR

Ertelenen vergi varlığı ve yükümlülüğünün hesaplanmasında, bazı durumlarda geçici farklardan kaynaklanan durumlar haricinde, ertelenen vergi varlığı veya yükümlülüğü hesaplanması gereken durumlar söz konusu olmaktadır.

¹⁴ Çelik, a.g.e, s. 207.

¹⁵ A.g.e, s. 208.

1.13.1 İşletme Birleşmeleri ve Şerefiye (Peştamallık)

TFRS 3 İşletme Birleşmeleri Standardı, işletme birleşmesine ilişkin işlemlerin edinen işletmenin finansal tablolarında ne şekilde raporlanacağına ilişkin esasları belirlemektedir. Bu standarda göre; işletme birleşmesi edinen işletmenin bir veya daha fazla işletmenin kontrolünü nakit, nakit benzeri veya diğer varlıklar (bir işletme oluşturan net varlıklar da dahil olmak üzere) transfer ederek, borç altına girerek, özkaynak payları ihraç ederek, birden fazla değişik şekilde bedel transfer ederek veya bedel transfer etmeden, yalnızca sözleşme yolu ile eline geçirmesi olarak tanımlanmaktadır¹⁶.

İşletme birleşmelerinde satın alma yöntemi uygulanır ve bu yöntem sırasında şerefiye doğabilir. Şerefiye, bir satın alma sırasında ödenen satış fiyatının, satın alınan işletmenin öz sermayesini aşan kısmını ifade eder¹⁷. Bir diğer tabiriyle şerefiye; işletme birleşmesi sonucunda, edinilen varlıklardan kaynaklanan, tek olarak tanımlanamayan ve ayrı olarak kaydedilemeyen gelecekteki ekonomik faydayı ifade eder¹⁸. Vergi Usul Kanunu'nun aksine, TFRS 3 "İşletme Birleşmeleri" Standardı uyarınca ise şerefiye bir maddi olmayan duran varlık olarak muhasebeleştirilir ve şerefiyelerden amortisman ayrılması mümkün değildir. Bunun yerine işletme birleşmeleri sonucunda oluşan şerefiye her dönem sonu itibarıyla veya gerekliyse daha sık olarak TMS-36 "Varlıklarda Değer Düşüklüğü" Standardı hükümlerine göre değer düşüklüğü testine tabi tutulur¹⁹.

İşletme birleşmelerinde özellik arz eden husus; birleşme sırasında (pozitif) şerefiye oluşması durumunda ortaya çıkmaktadır²⁰. Şerefiye, TFRS 3 Standardında; edinilen işletmenin üstün kazanma gücüne bağlı olarak, alıcının edinen işletmenin bilançosundaki tanımlanabilir net varlıklarının ve borçlarının gerçeğe uygun değerinin üzerinde ödeme

¹⁶ Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu İşletme Birleşmelerine İlişkin Türkiye Finansal Raporlama Standardı (TFRS 3) Hakkında Tebliğ Sıra No: 67 (R.G. Tarih: 13.08.2008, Sayı: 26966).

¹⁷ Hilmi Kırhoğlu, Ahmet Gündoğan Şişman, "İşletme Birleşmelerinde Ertelenen Vergilerin Oluşumu ve Özel Bir Durum: Şerefiyeden Kaynaklanan Ertelenen Vergiler", *Mali Çözüm Dergisi*, S. 98, Yıl 2010, s. 78.

¹⁸ Gencoğlu, Özerhan, Karabınar, a.g.e., s. 513.

¹⁹ Kırhoğlu, Şişman, a.g.m., s. 81.

²⁰ A.g.m., s. 71.

yaptığını varsaymaktadır²¹. İşletme birleşmelerinde oluşan (pozitif) şerefiyenin defter değeri ile vergi değerinin farklı olması, ertelenen vergi oluşumuna neden olan bir durumdur. Ancak, işletme birleşmelerinde oluşan ertelenen vergilerin aksine şerefiyeden kaynaklanan ertelenen vergilerin her durumda muhasebeleştirilmesi mümkün değildir²².

İşletme birleşmelerinde, edinilen işletmeye ait tanımlanabilir net varlıkların veya borçların defter değerleri ile bunların edinen işletme bünyesinde konsolide edilen bilançoda yer alan gerçeğe uygun değerleri arasında meydana gelen geçici farklar nedeniyle hesaplanan ertelenen vergi borcu veya varlığı, şerefiye tutarını etkilese bile muhasebeleştirilir.

İşletme birleşmeleri sırasında şerefiye olduğu durumlarda, şerefiyelerin itfası ile ilgili muhasebe standartları ve vergi mevzuatının farklı hükümler içermesi halinde şerefiyenin defter değeri ile sıfır olan vergiye esas değeri arasındaki fark vergilendirilebilir bir geçici fark olacaktır. Ancak TMS-12 “Gelir Vergileri” Standardı, bu vergilendirilebilir geçici farklar nedeniyle ortaya çıkan ertelenen vergi borcunun muhasebeleştirilmesine izin vermemektedir. Çünkü standarda göre şerefiye bir kalan tutar olarak hesaplanır ve eğer ertelenen vergi borcu muhasebeleştirilecek olursa bu durum şerefiyenin defter değerinin artmasına neden olacaktır. Ayrıca, şerefiyenin ilk muhasebeleştirilmesinde ortaya çıktığı için muhasebeleştirilmemiş olan ertelenen vergi borcunda sonraki dönemlerde meydana gelen azalmalar da, ertelenen vergi borcu şerefiyenin ilk muhasebeleştirilmesi nedeniyle ortaya çıktığı için muhasebeleştirilmez. Şerefiye ile vergilendirilebilir geçici farkların ertelenen vergi borçları ancak şerefiyenin ilk muhasebeleştirilmesi esnasında doğmamış olmaları koşuluyla muhasebeleştirilir²³.

Yalnızca, birleşmede ortaya çıkan şerefiyenin defter değerinin vergiye esas değerinden düşük olduğu durumlarda ertelenen vergi varlığı muhasebeleştirilebilir²⁴.

²¹ Ali İhsan Akgün, “Türkiye Finansal Raporlama Standartları’nda Şerefiye ve Gerçeğe Uygun Değer İlişkisi”, *C.Ü. İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, C. 12, S. 2, Yıl 2011, s. 49.

²² Kırlioğlu, Şişman, a.g.m., s. 81.

²³ Akgün, a.g.m., s. 53.

²⁴ Kırlioğlu, Şişman, a.g.m., s. 85.

1.13.2 Gerçeğe Uygun Değerinden İzlenen Varlıklar

Finansal tablolarda kullanıcılara net, açık ve gerçeğe uygun bilgiler sunulması esastır. Varlık ve borç kalemlerine ilişkin tutarların tarihi maliyetlerle yer alması bilgi kullanıcıları tarafından yeterli görülmemektedir. Tarihi maliyet geçmişte kalmış bir tutardır, oysa varlık ve borçların finansal tablo tarihindeki değerinin bilinmesi daha büyük bir öneme sahiptir. Gelecekte ortaya çıkabilecek kazanç ve zararların da bilinmesi istenmektedir. Bu nedenle değerlendirme esaslarında “gerçeğe uygun değer” kavramının kullanılması ön plana çıkmaktadır²⁵.

Gerçeğe uygun değer, bir varlığın normal ticari koşullarda bilgili ve istekli bir satıcı ile bilgili ve istekli bir alıcı arasında el değiştirme esnasında belirlenen değişim değeri olarak ifade edilir. Bir başka tanıma göre gerçeğe uygun değer, bir varlığın satılması ile gerçekleşecek olan tahmini bir fiyat veya bir yükümlülüğün yerine getirilmesi için ödenecek olan tahmini bir bedeldir²⁶.

Genel olarak standartlar incelendiğinde gerçeğe uygun değer belirlenmesinde aşağıda belirtilen yöntemlerin kullanıldığı görülmektedir²⁷:

- a) Gerçeğe uygun değer belirlenmesinde öncelikle ilgili varlık ve yükümlülüğe ilişkin piyasa fiyatı esas alınmaktadır.
- b) Varlık veya yükümlülüğe ilişkin piyasa fiyatına ulaşılamaması durumunda, gerçeğe uygun değer benzer kalemlerin piyasa fiyatı üzerinden hesaplanmaktadır.
- c) Piyasa fiyatının güvenilir olmaması durumunda ise gerçeğe uygun değer net bugünkü değer, opsiyon fiyatlaması ve benzeri yöntemler kullanılarak belirlenebileceği öngörülmektedir²⁸.

Gerçeğe uygun değerle değerlendirilen varlıklar şöyle sıralanabilir:

²⁵ Fatma Pamukçu, “Gerçeğe Uygun Değer Muhasebesi ve Finansal Tablolara Etkisi”, *Mali Çözüm Dergisi*, Ocak-Şubat 2011, s. 79.

²⁶ Ümit Gücenme Gencoğlu, *Türkiye Muhasebe Standartları ve Uygulamalar*, Türkmen Kitabevi, İstanbul, 2007, Yayın No: 297, s. 8.

²⁷ A.g.m., s. 84.

²⁸ Pamukçu, a.g.m., s. 85.

- Yeniden değerleme modeline göre değerlenen maddi ve maddi olmayan duran varlıklar,
- Gerçeğe uygun değerle değerlenen yatırım amaçlı gayrimenkuller,
- Satılmaya hazır finansal varlıklar,
- Gerçeğe uygun değer farkı kâr veya zarara yansıtılan finansal varlıklar,
- Nakit ve nakit benzeri varlıklar,
- Ticari ve diğer alacaklar,
- Kıdem tazminatı karşılıkları.

Gerçeğe uygun değerleme muhasebesi kapsamında yapılan değerlemeler sonucunda işletmelerin varlıkları ve borçlarının vergi uygulamalarına uygun olarak belirlenen mukayyet değerleri ile gerçek değerleri arasında oluşacak geçici farklar, vergi varlığını veya vergi yükümlülüğünü meydana getirmektedir.

Örneğin; yeniden değerleme modelinde gerçeğe uygun değeri ile değerlenen bir maddi duran varlığın pozitif bir fark olduğu varsayımı altında amortismana tabi tutarında artış meydana geleceği için, izleyen dönemlerde ayrılan amortisman tutarı da artış gösterecektir. Bu durum ise vergi uygulamaları ile standart arasında farklılıklara neden olacaktır.

Gerçeğe uygun değer farkının meydana getirdiği etki, doğrudan özkaynak hesap grubunda yer alabileceği gibi gelir tablosunda da kayıtlanabilir. Bu durumda ertelenen vergi etkisi de aynı grubun altında kayıtlanır. Başka bir ifade ile doğrudan özkaynaklara borç veya alacak olarak kaydedilmiş olan dönem vergisi ve ertelenen vergi de aynı dönemde veya farklı dönemlerde özkaynaklara doğrudan borç veya alacak olarak kaydedilir²⁹. Eğer değerleme nedeniyle oluşan fark oluştuğu dönemde doğrudan kâr veya zarara dahil ediliyorsa ertelenen vergi varlık ve yükümlülükleri de kâr veya zarara dahil edilir.

²⁹ Enver Bozdemir, "Gerçeğe Uygun Değer Muhasebesinin Ertelenen Vergiler Üzerindeki Etkisi", *Mali Çözüm Dergisi*, Ocak - şubat 2011, s. 94.

1.13.3 Bir Varlık veya Borcun İlk Muhasebeleştirilmesi

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 konusudur³⁰. İlk muhasebeleştirmede kullanılan yöntem nedeniyle ertelenen vergi varlığı veya vergi borcu hesaplanmasına izin verilmeyen kalemler için ilk muhasebeleştirmede veya sonraki değişikliklerde ortaya çıkan ertelenen vergi borcu veya varlığı muhasebeleştirildiği takdirde varlıkların veya borçların defter değerlerinde değişiklik meydana gelecek bu da finansal tabloların şeffaflığını olumsuz yönde etkileyecektir. İlk kez muhasebeleştirilecek varlık veya borcun niteliğine göre, oluşacak geçici farkların muhasebeleştirme yöntemi belirlenir. Örneğin;

- Bir işletme birleşmesinde oluşan şerhliyenin ilk muhasebeleştirilmesinde ertelenen vergi borcu muhasebeleştirilmez,
- İşletme birleşmesi niteliği taşımayan ve gerçekleşmesi durumunda muhasebe kârını ve vergiye tabi kârı (mali zararı) hiçbir şekilde etkilemeyen işlemler için ertelenen vergi borcu hesaplanmaz,
- 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 edildikleri dönemde vergiye tabi kara (mali zarara) gelir yazılmaları söz konusu olur. Bu tür durumlarda ortaya çıkan ertelenen vergi gelir tablosunda muhasebeleştirilir. Yine, maddi olmayan duran varlıkların maliyeti “TMS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar” Standardı gereğince bilançonun aktifine kayıtlanır ve kâr veya zarara uygun olarak amortismanına tabi tutulur; lakin vergi mevzuatında bulunması durumunda, bahsi geçen maliyetlerin gider yazılabilmeleri mümkün olur. Bu tür durumlarda ortaya çıkan ertelenen vergi gelir tablosunda muhasebeleştirilir.

³⁰ 31 Sıra Nolu Tebliğ: 22. Prg.

- Vergiye tabi olmayan devlet teşviki ile iktisap edilen varlığın defter değerinin hesaplanması sırasında devlet teşviki indirim konusu yapılmış, ancak varlığın amortismanına tabi değerinin (vergiye esas değer) tespit edilmesi sırasında vergi mevzuatı açısından böyle bir indirim yapılmamış ise varlığın defter değeri vergiye esas değerinden düşük olacak bu da indirilebilir geçici bir fark yaratacaktır. Devlet teşvikleri ertelenen gelir olarak da muhasebeleştirilebilir. Ertelenen bu gelirin defter değeri yine vergiye esas değerinden düşük olacak ve indirilebilir geçici bir fark yaratacaktır. Devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesine hangi yöntem seçilirse seçilsin, indirilebilir geçici fark nedeniyle oluşacak ertelenen vergi varlığı muhasebeleştirilmez.

“TMS 32 Finansal Araçlar: Açıklamalar ve Sunum” Standardı uyarınca, bileşik finansal araçları (örneğin hisse senedine dönüştürülebilir tahvilleri) çıkaran işletme finansal aracın borç kısmını borç, özkaynak kısmını da özkaynak olarak sınıflandırır³¹.

Örneğin, işletmenin sabit sayıda hisse senedine dönüştürülebilir tahvil ihraç ettiğini varsayalım. İhraççı açısından dönüştürülebilir tahvil iki unsurdan oluşmaktadır. Birincisi, tahvilin hisse senedine dönüştürülemeyen kısmı için işletmenin ödemekle yükümlü olduğu faiz ve anapara tutarı. Bu kısım finansal borç tanımına uymaktadır. Çünkü ihraççının nakit ödeme yükümlülüğü bulunmaktadır. İkincisi ise; işletmenin sabit sayıda hisse senedine dönüştürme hakkı verdiği seçenektir. Bu kısım özkaynağa dayalı finansal araç tanımına girmektedir³².

Eğer vergi mevzuatına göre, borç kısmının yani faiz ve anaparanın ilk muhasebeleştirilmedeki vergiye esas değeri borç ve özkaynak kısımlarının ilk defter değerinin toplamına eşit sayılıyorsa, vergilendirilebilir geçici bir fark ortaya çıkacaktır. Çünkü standart uyarınca ilk muhasebeleştirmede özkaynak kısmı, borç kısmından ayrı olarak kayıtlanacaktır. Her ne kadar işlem, muhasebe kârını veya ticari kârı etkilemiyor olsa da işletme ortaya çıkan vergi borcunu muhasebeleştirir.

³¹ 31 Sıra Nolu Tebliğ: 23. Prg

³² Gencoğlu, Özerhan, Karabınar, a.g.e., s. 311.

1.13.4 Kullanılmamış Geçmiş Yıl Zararları ve Vergi İstisnaları

Mali zarar, vergi düzenlemeleri uyarınca, bir hesap dönemi içerisinde tespit edilen ve vergi geri kazanımı sağlayan zararı ifade eder. İşletmenin, mali zarar ile karşılaşması durumunda, bunun gelecekteki (ileriye taşıma) veya geçmişteki (geriye taşıma) bir yılda elde ettiği/edeceği kâr ile netleştirmek için kullanılmasına vergi düzenlemelerinde izin verilebilir³³.

5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'na tabi işletmelerin mali zararlarının kurum kârından mahsubuna ilişkin temel düzenleme 9'uncu maddede yapılmıştır. Bu maddeye göre; her yıla ilişkin tutarlar ayrı ayrı gösterilmek ve beş yıldan fazla nakledilmemek şartıyla geçmiş yılların beyannamelerinde yer alan zararlar kurum kazancından indirilebilecektir. Beş yıl içerisinde mahsup edilmeyen zararların mahsup imkanı ortadan kalkacaktır. Geçmişte birden fazla yıla ait zarar olması halinde, mahsuba en eski yıldan başlanır. Yıl atlanması mümkün değildir.

Bu şekilde ileriye taşınması mümkün olan mali zararların vergi etkisi, gelecek dönemlerde ödenecek vergilerde indirim yapılması şeklinde olacak böylece ertelenen vergi varlığı ortaya çıkacaktır.

Mali zararlar Tek Düzen Hesap Planı'nda Özkaynaklar hesap grubunun "580. Geçmiş Yıllar Zararları (-)" hesabının altında takip edilir.

Vergi avantajı da işletmenin elde ettiği kâr üzerinden ödeyeceği vergi tutarını azaltan vergi indirimi niteliğindedir. Kullanılmamış vergi avantajları da kullanılmamış mali zararlar gibi ertelenen vergi varlığı doğurur³⁴.

Bir işletme, mali zararlarını ve vergi avantajlarını kullanabilmesinin uygun olup olmadığını belirlerken aşağıdaki kriterleri göz önünde bulundurur³⁵:

- a) Aynı vergi idaresi ile ilgili olarak aynı vergi mükellefinin henüz kullanılmamış mali zararlarının ve vergi avantajlarının zaman aşımına uğramada önce

³³ Çelik, a.g.e., s. 153.

³⁴ A.g.e, s. 155.

³⁵ 31 Seri Nolu Tebliğ: 36. Prg.

kullanılmasına yetecek tutarlarda vergiye tabi tutarlar oluşmasına neden olacak vergilendirilebilir geçici farklarının oluşup oluşmayacağı,

- b) İşletmenin kullanılmamış mali zararlarının ve vergi avantajlarının zaman aşımına uğramasından önce vergiye tabi kâr elde etmesinin mümkün olup olmayacağı,
- c) Kullanılmamış mali zararları oluşturduğu belirlenebilen koşulların tekrarlanıp tekrarlanmayacağı ve
- d) İşletmenin birikmiş mali zararlarını ve vergi avantajlarını kullanmak istediği dönemlerde vergiye tabi kâr yaratabilecek vergi planlaması olanaklarının olup olmadığı.

Kullanılmamış devreden mali zararlarının veya vergi avantajlarının kullanılmasına yetecek tutarlarda vergilendirilebilir gelir elde etme olanağı bulunmadığı durumlarda ertelenen vergi varlığı muhasebeleştirilmez.

1.13.5 Bağlı Ortaklıklar ve İştiraklerdeki Yatırımlar ve İş Ortaklıklarındaki Paylar

İşletmenin bağlı ortaklıklardaki, şubelerdeki, iştiraklerdeki yatırımları ile müşterek anlaşmalardaki paylarının beklenen geri kazanma şeklinde; bu yatırımların kendi varlık ve borçlarının her birinin geri kazanma veya ödenme zamanındaki ek vergisel sonuçları ortaya çıkabilir. İşletmenin bu yatırımlarından veya paylarından kaynaklanan geçici farklara neden olan bu unsurlar iç vergi değerinden kaynaklanan farklar ile dış vergi değerinden kaynaklanan farklar olarak iki şekilde ifade edilebilir.

Yatırımların iç vergi değeri farkları, yatırımın veya payın her birinin kendi varlık veya borçlarının geri kazanımları veya ödenmesi zamanlarında ortaya çıkan farklardır. Örneğin; ana ortaklık niteliğindeki bir işletmenin bir başka işletmenin paylarının %100'ünü satın alması durumunda (bağlı ortaklık yatırımı) işletme satın alınan bir işletmenin varlıklarını ve borçlarını kendi finansal tabloları ile konsolide edecektir. Konsolide edilen bu varlıkların ve borçların bilanço değerleri ile vergiye esas değerlerinin farklılaşması

durumunda geçici farklar ortaya çıkacaktır. Bu geçici farklar iç vergi değerinden kaynaklanan geçici farklar olarak tanımlanır. Bu farklar TMS 12 standardının öngördüğü genel kurallar çerçevesinde değerlendirilir ve ertelenen verginin ortaya çıkması durumunda raporlanır³⁶.

Yatırımların dış vergi değeri farkları yatırımın vergiye esas değerinin muhasebe standardına göre oluşan değerinden (muhasebe değeri) farklılaşmasını ifade eder. Örneğin; işletmenin bağlı ortaklık yatırımının TFRS'ye göre hazırlanmış bireysel finansal tabloda raporlanan tutarı, işletmeden bağlı ortaklığa bir takım dağıtımlar yapılması gibi durumların sonucunda vergiye esas değerinden farklı olabilir³⁷.

Bu farklar birkaç değişik şekilde ortaya çıkabilir, örneğin³⁸;

- a) Bağıli ortaklıkların, şubelerin, iştiraklerin veya müşterek anlaşmalarının dağıtılmamış karlarının bulunması,
- b) Ana ortaklığın veya yatırımının farklı ülkelerde olduğu durumlarda döviz kurlarında değişiklik olması ve
- c) İştirakteki yatırımın defter değerinin daha düşük olan geriye kazanılabilir tutara indirilmek suretiyle azaltılması.

Bir işletme bağıli ortaklıklarındaki, şubelerindeki, iştiraklerindeki yatırımları ve müşterek anlaşmalardaki hisseleri ile ilgili tüm vergilendirilebilir geçici farklar için, aşağıdaki her iki koşulun da mevcut olduğu durumlar hariç, ertelenen vergi borcu muhasebeleştirir³⁹.

- a) Ana ortaklık, yatırımcı, iş ortaklığı katılımcısı veya müşterek faaliyet katılımcısı olarak işletme geçici farkların tersine dönme zamanlarını kontrol edebilmektedir ve

³⁶ Çelik, a.g.e, s. 161.

³⁷ Çelik, a.g.e, s. 165.

³⁸ 31 Sıra Nolu Tebliğ: 38. Prg.

³⁹ 31 Sıra Nolu Tebliğ: 39. Prg.

b) Büyük bir ihtimalle geçici fark öngörülebilir bir gelecekteki süre içinde tersine dönmeyecektir.

Bir işletme bağlı ortaklıklarındaki, şubelerindeki, iştiraklerindeki yatırımları ve müşterek anlaşmalarındaki paylarından kaynaklanan bütün indirilebilir geçici farklar için yalnız ve yalnız aşağıdaki durumlarla sınırlı olarak ve her iki durumun da muhtemel olması halinde ertelenen vergi varlığı muhasebeleştirir⁴⁰;

a) Geçici farklar öngörülebilir bir gelecekteki süre içinde tersine dönecektir ve

b) Geçici farkların kullanılmasına yeter tutarlarda vergilendirilebilir gelir olacaktır.

1.14 ERTELENEN VERGİNİN FİNANSAL TABLOLARDA SUNUMU VE AÇIKLAMALAR

Bir işletmenin dönem vergi gideri ile ertelenen vergi gideri (geliri) kâr veya zarar ve diğer kapsamlı gelir tablosunda sunulur. Döneme ait olmayan ertelenen vergi varlığı/yükümlülüğü ise bilançoda gösterilir.

Ertelenen vergi varlıkları ve ertelenen vergi borçlarıyla ilgili olarak açıklanması gereken bilgiler özetle aşağıdaki gibidir⁴¹;

- Cari dönem vergi gideri (geliri),
- Cari dönem vergi gideri (geliri) ve önceki dönem vergileri ile ilgili yapılan düzeltmeler,
- Cari dönemde meydana gelen veya cari dönemde tersine dönen ertelenen vergi gideri (geliri) tutarları,
- Vergi oranlarındaki değişiklikler veya ilgili dönemde yürürlüğe giren yeni vergiler nedeniyle meydana gelen ertelenen vergi gideri (geliri) tutarları,

⁴⁰ 31 Sıra Nolu Tebliğ: 44. Prg.

⁴¹ Sağlam, Yolcu, Eflatun, a.g.e., s. 951.

- Önceki dönemlerde muhasebeleştirilmemiş mali zararlar, vergi avantajları, veya geçici farkların cari dönemde muhasebeleştirilmesinin dönem vergi giderinde yarattığı vergi azalması tutarı,
- Önceki dönemde muhasebeleştirilmiş mali zararlar, vergi avantajları veya geçici farkların cari dönemin ertelenen vergi giderinde yarattığı vergi azalmasının tutarı,
- Ertelenen vergi varlığında, ilgili varlığın defter değerinde yapılan azaltmalar veya önceki defter değeri azaltmalarının cari dönemde geri alınması nedeniyle meydana gelen değişikliklerin yarattığı ertelenen vergi giderinin tutarı,
- TMS 8 Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklik ve Hatalar Standardı uyarınca muhasebe politikalarında yapılan değişiklikler ve hataların düzeltilmesi sonucunda, geriye dönük olarak muhasebeleştirilmedikleri için dönem gelir veya giderinde gösterilen tutarlarla ilgili ertelenen vergi geliri (gideri) tutarları,
- Özkaynağa doğrudan borç veya alacak olarak kaydedilen dönem vergisi ve ertelenen verginin toplam tutarı,
- Vergi gideri (geliri) tutarı ile ve muhasebe kârının vergi oranı ile çarpılması sonucu bulunan tutarın, uygulanan vergi oranı (oranları) da açıklanmak suretiyle rakamsal mutabakatı veya ortalama etkin vergi oranı ile normal vergi oranının, uygulanan vergi oranları da açıklanmak suretiyle rakamsal mutabakatı,
- Önceki hesap dönemi ile karşılaştırıldığında vergi oranlarında meydana gelen değişiklikler,
- Bilançoda ertelenen vergi varlığı muhasebeleştirilmemiş olan indirilebilir geçici farkların, kullanılmamış birikmiş mali zararların ve birikmiş vergi avantajlarının tutarları (ve varsa zamanaşımı tarihleri),
- Bağlı ortaklıklar, şubeler ve iştirakler ile iş ortaklıklarındaki hisseler ile ilgili, henüz ertelenen vergi yükümlülüğü muhasebeleştirilmemiş geçici farkların toplam tutarı,

- Her bir çeşit geçici fark, kullanılmamış mali zararlar ve vergi avantajları,
- Durdurulan faaliyetlere ilişkin olarak, vergi giderinin ilgili olduğu faaliyete son verme kârı veya zararı,
- İşletmenin ortaklarına dağıtılması finansal tabloların yayımından önce belirlenen veya açıklanan, ancak finansal tablolarda borç olarak muhasebeleştirilmemiş olan temettülerin gelir vergisi açısından sonuçlarının tutarı,
- İşletme birleşmesinden elde edilen ertelenen vergi faydalarının elde etme tarihinden farklı bir tarihte muhasebeleştirilmesi durumunda, ertelenen vergi faydalarının muhasebeleştirilmesine neden olacak olan bir olay tanımı veya koşullardaki değişiklik,
- Ortaklara temettü dağıtılmasının olası gelir vergisi etkilerinin nitelikleri,
- Vergi sisteminin önemli özelliklerini ve temettü dağıtımındaki olası gelir vergilerinin tutarını etkileyen unsurları,
- TMS 37 Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar Standardı uyarınca vergiyle ilgili koşullu borçlarını ve koşullu varlıklarını, örneğin vergi idaresi ile olan çözüme kavuşturulmamış sorunlarını,
- TMS 10 Bilanço Tarihinden Sonraki Olaylar Standardı kapsamında bilanço tarihinden sonra ertelenen vergi varlığı/yükümlülüğünü etkileyen olayları.

Aşağıdaki tablo sunum ve açıklamalara ilişkin özet bir görünüm sunmaktadır.

Tablo 5. Gelir vergisi ve ilişkili bilgilerin finansal tablolarda sunumu

Bilanço	Gelir tablosu	Nakit akış tablosu
<i>Sunum</i>		
Vergi varlıkları ve vergi yükümlülükleri: cari ve ertelenen (TMS 1)	Vergi gideri (TMS 12)	Ödenen vergi gideri (TMS 7)
<i>Açıklanacak bilgiler</i>		
Muhasebeleştirilmiş ve muhasebeleştirilmemiş ertelenen vergi yükümlülüklerinin analizi (TMS 12)	Vergi giderinin önemli bileşenleri (TMS 12)	
Doğrudan özkaynaklarda veya diğer kapsamlı kâr veya zararda raporlanan tutarlar (TMS 12)	Dönemin muhasebe kârı için vergi giderinin mutabakatı (TMS 12)	
İşletme birleşmelerinden kaynaklanan tutardaki değişim (TMS 12)		

1.15 ERTELENEN VERGİ UYGULAMASI HAKKINDA ÖRNEK UYGULAMA

Ertelenen vergi uygulamasının kayıtlanmasına ilişkin uygulama örneklerine çalışmanın bu bölümünde yer verilmiştir. Ertelenen vergiye ilişkin birçok farklı durumun söz konusu olması nedeniyle uygulama örnekleri birbirinden bağımsız olarak işlenmiştir. Bunun nedeni, bir durumun varlığı halinde diğer bir durumun varlığından söz edilememesidir. Örneğin; sürekli zarar eden ve edeceği öngörülen bir işletmenin ertelenen vergi varlığı hesaplayamaması gibi.

DEDNİM Teknoloji Ürünleri Sanayi ve Ticaret A.Ş. bilgisayarlara ait klavye, fare, fare pedi gibi yedek parça ve aksesuar üretimi ve alım satımı yapan bir işletmedir. Şirket finansal tablolarını Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları'na göre hazırlamakta ve takip eden dönemlerde halka açılmayı planlamaktadır.

Uygulama 1: Şirketin 2015 yılı mali kârı 89.780 TL olup, yıl içerisinde kesinti yoluyla ödediği vergiler toplamı 13.647 TL'dir. Uygulanan vergi oranı %20'dir.

Bu durumda yapılması gereken kayıtlar aşağıdaki gibi olacaktır:

691 370	D.K.VER.VE DİĞ.YAS.YÜK.KAR.(-) DÖN.KÂRI VER.VE DİĞ.YÜK.KARŞ.	17.956,00	17.956,00
Hesaplanan vergi karşılığı (=89.780 TL x 0,20)			
371 193	DÖN.KAR.PEŞ.ÖD.VER.VE YÜK (-) PEŞİN ÖDENEN VERGİ VE FONLAR	13.647,00	13.647,00
Yıl içerisinde peşin ödenen vergilerin mahsubu			
690 691 692	DÖNEM KÂRI VEYA ZARARI D.K.VER.VE DİĞ.YAS.YÜK.KAR.(-) DÖNEM NET KÂRI VEYA ZARARI	89.780,00	17.956,00 71.824,00
Dönem net kârının hesaplanması			
692 590	DÖNEM NET KÂRI VEYA ZARARI DÖNEM NET KÂRI	71.824,00	71.824,00
Dönem net kârının bilançoya aktarılması			
691 371 360	D.K.VER.VE DİĞ.YAS.YÜK.KAR.(-) DÖN.KAR.PEŞ.ÖD.VER.VE YÜK (-) ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR	17.956,00	13.647,00 4.309,00
Ödenecek verginin kayıtlanması			

Uygulama 2: Şirketin 31.12.2015 tarihi itibariyle senetlerine ve çeklerine ilişkin tutarlar ile vadelerine göre hesaplanmış reeskont tutarları aşağıdaki gibidir;

Kıymet Türü	Kıymet Bedeli (TL)	Hesaplanan Reeskont Bedeli (TL)
Alınan Çekler	110.000	5.700
Alacak Senetleri	65.000	3.425
Verilen Çekler ve Ödeme Emirleri	102.000	5.000
Toplam	277.000	14.125

Maliye Bakanlığı tarafından yayınlanan 30 Nisan 2013 tarihli ve VUK-64/2013-9/ Sıra Nolu Vadeli Çeklerde Reeskont Uygulaması-2 Sirküleri uyarınca vadeli çekler için

reeskont uygulaması mümkün bulunmaktadır. Bu nedenle standartlar uyarınca yapılan hesaplamada bir farklılık olmadığı sürece vergi mevzuatı ile standartlar arasında geçici bir farkın oluşması söz konusu olmayacaktır. Bu nedenle ertelenen verginin oluşması söz konusu değildir.

657	REESKONT FAİZ GİDERLERİ (-)	9.125,00		
122	ALACAK SENETLERİ REESKONTU (-)			9.125,00
	Alacak çek ve senetlerinin gerçeğe uygun değerle değerlendirilmesi (TMS 39)			

322	BORÇ SENETLERİ REESKONTU (-)	5.000,00		
647	REESKONT FAİZ GELİRLERİ			5.000,00
	Verilen çeklerin gerçeğe uygun değerle değerlendirilmesi (TMS 39)			

Uygulama 3: Şirket 31.12.2015 tarihi itibarıyla, 240.000 TL tutarındaki alacağının şüpheli hale geldiğini tespit etmiş ve bu tutarının 40.000 TL'si için dönem içinde dava açmıştır. Kalan bedel için ilerleyen dönemlerde dava açılması beklenmektedir.

TMS 37 Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar Standardı gereğince daha önceden varlığı belli olan ve maliyeti belirlenebilen olaylar için karşılık ayrılmalıdır. Vergi kanunları uyarınca gereken şartlar standartlarca aranmaz. Bu nedenle şirket, dava konusu edilmemiş alacağı için karşılık ayıracak ve böylelikle geçici bir fark yaratacaktır.

128	ŞÜPHELİ TİCARİ ALACAKLAR	240.000,00		
120	ALICILAR			240.000,00
	Alacakların şüpheli hale gelmesi			

654	KARŞILIK GİDERLERİ (-)	240.000,00		
129	ŞÜPHELİ TİC.AL. KARŞIĞI (-)			240.000,00
	Şüpheli alacak karşılığının hesaplanması (TMS 37)			

284	ERTELENEN VERGİ VARLIĞI	40.000,00		
693	SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER ERT. VERGİ GELİR ETK.			40.000,00
	Davaya konu edilmemiş varlığın ertelenen vergi etkisi (=200.000 x 0,20)			

900	KANUNEN KABUL EDİLMİYEN GİDERLER	200.000,00	
903	MATRAHA EKLENECEK TUTARLAR ALACAKLI HESABI		200.000,00
Nazım hesap izleme kaydı			

Uygulama 4: Şirketin, 31.12.2015 tarihi itibarıyla 12.300 TL birikmiş ödenmemiş SGK Primi borcu bulunmaktadır.

5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanununun 88'inci maddesi uyarınca şirketler ödemedikleri SGK Primlerini indirim konusu yapamazlar. Ancak standartlar uyarınca bir yükümlülük olarak tahakkuk etmesi ve finansal tablolarda kayıtlanması yeterli olduğu gibi, dönemsellik ilkesi gereği gider olarak sınıflanmalıdır.

770	GENEL YÖNETİM GİDERLERİ	12.300,00	
361	ÖDENECEK SOS. GÜV. KESİNTİLERİ		12.300,00
SGK Primi gider tahakkuku			

284	ERTELENEN VERGİ VARLIĞI	2.460,00	
693	SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER ERT. VERGİ GELİR ETK.		2.460,00
Ödenmemiş SGK Primi vergi etkisi (=12.300 x 0,20)			

900	KANUNEN KABUL EDİLMİYEN GİDERLER	12.300,00	
903	MATRAHA EKLENECEK TUTARLAR ALACAKLI HESABI		12.300,00
Nazım hesap izleme kaydı			

Uygulama 5: Şirket, 31.12.2015 tarihinde çalışanları için hesaplamış olduğu kıdem tazminatı tablosu aşağıdaki gibidir:

	Önceki dönem		Cari dönem		Fark
Ertelenen Vergi Alacağı	8.218		9.284		1.066
Aktif	8.218		9.284		1.066
Kıdem Tazminatı Karşılığı	41.090		46.420		5.331
Pasif	41.090		46.420		5.331
Aktüer Kazanç veya Kayıplar	-	6.326	-	1.521	4.805
Ertelenen Vergi Etkisi		1.265		304	961
Geçmiş Dönem Karları	-	19.938	-	26.612	6.673
Net Dönem Kârı	-	6.673	-	5.333	1.340
Özkaynak Toplamı	-	31.672	-	33.161	1.489

Yukarıdaki tablo TMS 19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar Standardı uyarınca istihdam edilen ve kıdem tazminatı almaya hak kazanan personel için hazırlanmıştır. 4857 sayılı İş Kanunu uyarınca hesaplanan kıdem tazminatı ile hesaplama yönünden farklılıklar içermektedir. TMS 19, daha ziyade bir muhasebe tahminidir. Ayrıca vergi mevzuatı uyarınca kıdem tazminatları ödendikleri dönemde gider yazılabilir. Bu nedenle geçici bir fark oluşur.

730	GENEL ÜRETİM GİDERLERİ	6.848,24		
780	FİNANSMAN GİDERLERİ	3.287,16		
284	ERTELENEN VERGİ VARLIĞI	1.066,12		
559	ÖZKAYNAKLARDA MUH. GELİR GİDERLERİN VERGİ ETK.	960,96		
693	SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER ERT. VERGİ GELİR ETK.			2.027,08
472	KIDEM TAZMİNATI KARŞILIĞI			5.330,52
555	AKTÜER KAZANÇ VE KAYIPLAR			4.804,88
	Kıdem tazminatı karşılığının ayrılması ve vergi etkisi (TMS 19) (=5.330,52 x 0,20) ve (=4.804,88 x 0,20)			

900	KANUNEN KABUL EDİLMİYEN GİDERLER	10.135,40		
903	MATRAHA EKLENECEK TUTARLAR ALACAKLI HESABI			10.135,40
	Nazım hesap izleme kaydı			

Uygulama 6: Şirket, 31.12.2015 tarihinde üretilen mamullerinde teknoloji değişikliği nedeniyle 46.600 TL'lik değer düşüklüğü tespit etmiştir.

TMS 2 Stoklar ve yine TMS 37 Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar Standartları uyarınca, vergi mevzuatınca farklı koşullara bağlanmış olsa da stok değer düşüklüğü karşılığı ayrılmalıdır.

624	STOK DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIK GİDERİ (-)	46.600,00	
158	STOK DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞ.(-)		46.600,00
Stok değer düşüklüğü karşılık kaydı (TMS 2)			

284	ERTELENEN VERGİ VARLIĞI	9.320,00	
693	SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER ERT. VERGİ GELİR ETK.		9.320,00
Stok değer düşüklüğü vergi etkisi			

900	KANUNEN KABUL EDİLMİYEN GİDERLER	46.600,00	
903	MATRAHA EKLENECEK TUTARLAR ALACAKLI HESABI		46.600,00
Nazım hesap izleme kaydı			

Uygulama 7*: Şirket, 31.12.2015 tarihinde maddi duran varlıklarının değer tespiti için YK Gayrimenkul Değerleme A.Ş. ile sözleşme imzalamıştır. Yeniden değerlendirme raporuna göre yapılan tespitler aşağıdaki gibidir;

Sabit Kıymet Türü	Defter Değeri	Birikmiş Amortismanı	Net Defter Değeri	Yeniden Değerlenmiş Tutarı	Değer Artışı
Arazi ve Arsalar	50.000	-	50.000	83.000	33.000
Binalar	30.000	3.000	27.000	90.000	63.000
Tesis, Cihaz ve Makinalar	196.500	24.890	171.610	170.000	- 1.610
Taşıtlar	13.000	1.010	11.990	7.000	- 4.990
Demirbaşlar	6.000	770	5.230	5.000	- 230
Toplam	295.500	29.670	265.830	355.000	89.170

- (*) İşletme kayıtları net yönteme göre gerçekleştirmektedir.

Şirket varlıklarını gerçeğe uygun değeri üzerinden değerlemeyi tercih etmiş ve tüm maddi duran varlıkları için değer tespiti yaptırmıştır. Vergi mevzuatı uyarınca sabit kıymetler maliyet bedeliyle değerlendirilir.

250	ARAZİ VE ARSALAR	33.000,00		
252	BİNALAR	63.000,00		
550	MADDİ DURAN VARLIKLAR YENİDEN DEĞERLEME ARTIŞI			96.000,00
	MDV değer artış kaydı (TMS 16)			
904	MATRAHTAN İNDİRİLECEK GELİRLER	96.000,00		
909	MATRAHTAN İNDİRİLECEK TUTARLAR ALACAKLI HS.			96.000,00
	Nazım hesap izleme kaydı			
694	SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER ERT. VERGİ GİDER ETK.	19.200,00		
484	ERTELENEN VERGİ YÜKÜMLÜLÜĞÜ			19.200,00
	MDV değerlendirme farkı ertelenen vergi etkisi (=96.000 * 0,20)			
654	KARŞILIK GİDERLERİ (-)	6.830,00		
253	TESİS MAKİNE VE CİHAZLAR			1.610,00
254	TAŞITLAR			4.990,00
255	DEMİRBAŞLAR			230,00
	MDV değer azalış kaydı (TMS 16)			
900	KANUNEN KABUL EDİLMEYEN GİDERLER	6.830,00		
903	MATRAHA EKLENECEK TUTARLAR ALACAKLI HESABI			6.830,00
	Nazım hesap izleme kaydı			
284	ERTELENEN VERGİ VARLIĞI	1.366,00		
693	SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER ERT. VERGİ GELİR ETK.			1.366,00
	MDV değerlendirme farkı ertelenen vergi etkisi (=6.830 * 0,20)			

Uygulama 8: Şirket, dönem içerisinde hisse senetleri borsada işlem gören bir işletmenin hisse senetlerinin bir kısmını alım satım amacıyla 5.400 TL ödeyerek satın almıştır. 31.12.2015 tarihinde hisselerin borsadaki işlem değerinin 5.500 TL olduğu tespit edilmiştir.

Vergi mevzuatı uyarınca alım satım amacıyla elde tutulan menkul kıymetler için değer düşüklüğü hesaplanmaz.

110	HİSSE SENETLERİ	5.400,00		5.400,00
102	BANKALAR			
	Hisse senedi alımı			
117	GERÇEĞE UYGUN DEĞERİ KÂR VEYA ZARARA YANSITILAN FİN. VARLIKLAR	100,00		100,00
649	DİĞER OLAĞAN GELİR VE KARLAR			
	Gerçeğe uygun değerinden ölçülen kıymetler (TMS 39)			
901	MATRAHA EKLENECEK TUTARLAR	100,00		100,00
903	MATRAHA EKLENECEK TUTARLAR ALACAKLI HESABI			
	Nazım hesap izleme kaydı			
284	ERTELENEN VERGİ VARLIĞI	20,00		20,00
693	SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER ERT. VERGİ GELİR ETK.			
	Gerçeğe uygun değer ertelenen vergi etkisi (=100 * 0,20)			

Uygulama 9: Şirket, ileride tamamına sahip olmak amacıyla İMER Yazılım A.Ş.'nin hisselerinin %35'ine 87.500 TL ile iştirak etmiştir. İMER Yazılım A.Ş. 31.12.2015 tarihinde 93.000 TL kâr açıklamış ancak temettü dağıtılmayacağına ilişkin karar almıştır. Vergi düzenlemelerine göre iştirak yatırımları maliyet bedeli ile değerlendirilmektedir.

	Muhasebe Değeri	Vergiye Esas Değer	Geçici Fark	Ertelenen Vergi Yükümlülüğü
İştirakler	120.050	87.500	32.550	6.510

225	ÖNEMLİ ETKİ TAŞIYAN İŞTİRAKLER	87.500,00		87.500,00
102	BANKALAR			
	İştirak kaydı			
225	ÖNEMLİ ETKİ TAŞIYAN İŞTİRAKLER	32.550,00		32.550,00
551	ÖZKAYNAĞA DAYALI FİNANSAL ARAÇLAR GERÇEĞE UYGUN DEĞER FARKLARI			
	İştirak değerlendirme farkı kaydı (TMS 28)			

559	ÖZKAYNAKLARDA MUH. GELİR GİDERLERİN VERGİ ETK.	6.510,00		
484	ERTELENEN VERGİ YÜKÜMLÜLÜĞÜ			6.510,00
	Özkaynak yöntemine göre iştirak değeri vergi etkisi (=32.550 x 0,20)			

Uygulama 10*: Şirket, İMER Yazılım A.Ş.'nin %90 hissesini 120.600 TL bedel ödeyerek satın almıştır. Satın alma öncesi (birleşme öncesi) DEDNİM Teknoloji Ürünleri San. Tic A.Ş. İle İMER Yazılım A.Ş.'nin finansal durum tabloları aşağıdaki gibidir:

Kalemler	DEDNİM A.Ş.	İMER A.Ş.
Varlıklar		
Kasa	30.900	27.400
Ticari Alacaklar (Net)	34.200	9.100
Stoklar	22.900	16.100
Maddi Duran Varlıklar	200.000	50.000
Birikmiş Amortismanlar (-)	- 21.000	- 10.000
Haklar	-	10.000
Ertelenen Vergi Varlığı	-	10.000
Toplam Varlıklar	267.000	112.600
Yabancı Kaynaklar		
Ticari Borçlar (Net)	4.000	6.600
Çıkartılmış Tahviller	100.000	-
Sermaye	115.000	65.000
Geçmiş Yıllar Karları	48.000	41.000
Toplam Kaynaklar	267.000	112.600

Birleşme tarihinde İMER Yazılım A.Ş.'nin tanımlanabilir varlık ve borçlarının defter değerleri ve gerçeğe uygun değerleri aşağıdaki gibidir:

Kalemler	Defter Değeri	Gerçeğe Uygun Değeri	Farklar
Kasa	27.400	27.400	-
Ticari Alacaklar (Net)	9.100	9.100	-
Stoklar	16.100	17.100	1.000
Maddi Duran Varlıklar (Net)	40.000	48.000	8.000
Haklar	10.000	13.000	3.000
Ertelenen Vergi Varlığı	10.000	10.000	-
Ticari Borçlar (Net)	- 6.600	- 6.600	-
Net Tanımlanabilir Varlıklar	106.000	118.000	12.000

Şerefiyenin hesaplanması

Transfer edilen bedel	120.600
Kontrol gücü olmayan paylar (=118.000 x 0,10)	11.800
Tanımlanabilir net varlıklar	- 118.000
Şerefiye	14.400

Buna göre oluşan konsolide finansal tablo aşağıdaki gibidir:

Kalemler	DEDNİM A.Ş.	İMER A.Ş.	Düzeltilmeler ve Eliminasyon		Konsolide Finansal Tablo
			Borç	Alacak	
Varlıklar					
Kasa	30.900	27.400	-	-	58.300
Ticari Alacaklar (Net)	34.200	9.100	-	-	43.300
Stoklar	22.900	16.100	1.000	-	40.000
Bağlı Ortaklıklar	120.600	-	-	120.600	-
Maddi Duran Varlıklar	200.000	50.000	10.000	-	260.000
Birikmiş					
Amortismanlar (-)	-21.000	-10.000	-	2.000	-33.000
Şerefiye	-	-	14.400	-	14.400
Haklar	-	10.000	3.000	-	13.000
Ertelenen Vergi Varlığı	-	10.000	-	-	10.000
Toplam Varlıklar	387.600	112.600	28.400	122.600	406.000
Yabancı Kaynaklar					
Ticari Borçlar (Net)	4.000	6.600	-	-	10.600
Çıkartılmış Tahviller	100.000	-	-	-	100.000
Sermaye	235.600	65.000	65.000	-	235.600
Geçmiş Yıllar Karları	48.000	41.000	41.000	-	48.000
Azınlık Payları	-	-	-	11.800	11.800
Toplam Kaynaklar	387.600	112.600	106.000	11.800	406.000

Bu tabloya göre yapılacak kayıtlar aşağıdaki gibidir:

240	BAĞLI MENKUL KIYMETLER	120.600,00	
102	BANKALAR		120.600,00
Şirket birleşme kaydı			
100	KASA	27.400,00	
120	ALICILAR	9.100,00	
153	TİCARİ MALLAR	17.100,00	
250	ARAZİ VE ARSALAR	48.000,00	
260	HAKLAR	13.000,00	
261	ŞEREFİYE	10.000,00	
284	ERTELENEN VERGİ VARLIĞI	14.400,00	
240	BAĞLI MENKUL KIYMETLER		120.600,00
XXX	AZINLIK PAYLARI		11.800,00
320	SATICILAR		6.600,00
Şerefiye kaydı (TFRS 3)			

- Bu örneğin hazırlanmasında Türkiye Finansal Raporlama Standartları adlı eserden faydalanılmıştır.

SONUÇ

Ülkeler arasındaki sınırların sermaye hareketleri bağlamında önemini yitirmesi, ülkelerin yalnız kendi yapılarına uygun muhasebe tekniklerini kullanmalarının yetersiz olduğunu kanıtlamıştır. Böylece, uluslararası arenada ortak bir muhasebe ve finansal raporlama dili yaratılmasının zemini oluşmuştur. Amerika ve İngiltere’de nerdeyse bir yüzyıl öncesine dayanan gelişmeler, Avrupa ülkelerinin katılımıyla genişlemiştir. Türkiye’de ise 1980’li yıllarda muhasebe ve raporlamaya ilişkin düzenlemeler yapılmaya başlanmış ve bu gelişmeler 1990’lı yıllarda hız kazanmıştır. 2000’li yıllara gelindiğinde Sermaye Piyasası Kurulu’na ek olarak, Enerji Piyasası Düzenleme Kurumu, Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu gibi düzenleyici kurumların kurulması muhasebe alanındaki düzenlemeleri olumlu yönde etkilemiştir.

13 Ocak 2011’de yürürlüğe giren 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu ile tüm gerçek ve tüzel kişi tacirlerin yasal kayıtları ile bireysel ve konsolide finansal tablolarını TMS’lere uygun olarak hazırlamaları öngörülmüştür. Akabinde kurulan Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu, daha önce TMSK tarafından yayımlanan Türkiye Muhasebe Standartlarını revize etmiş ve Türkiye Denetim Standartlarını yayımlamıştır. Bu standartlar, esasen Uluslararası Muhasebe Standartları/ Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının çevirisinden oluşmaktadır.

Yapılan bu düzenlemelerin, muhasebe uygulamalarını vergi kanunlarının etkisinden arındırdığı düşünülse de 26.06.2012 tarihinde TTK’da yapılan değişiklikle yasal kayıtların temel olarak vergi kanunlarına uygun olacağı hükmü getirilmiş ve atılan adımdan vazgeçilmiştir.

Yine aynı değişiklikle, TTK’nın 64’üncü maddesi uyarınca; şirketlerin VUK’ta belirtilen defter tutma ve kayıt zamanına ilişkin hükümleri uygulayacakları ve yine VUK’a uygun olarak çıkarılan Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğlerine uygun kayıt tutacakları hüküm altına alınmıştır. Bu durum, muhasebe uygulamalarını vergi düzenlemelerine daha çok bağlamaktadır. Bahsi geçen maddenin devamında, VUK’un

değerlemeye ilişkin hükümlerinin uygulanmasının, vergi kanunlarına uygun olarak vergi matrahının tespit edilmesinin ve buna uygun mali tablo hazırlanmasının mümkün olduğu belirtilmiştir. Böylelikle, kanun koyucu, vergi yasalarına uygun muhasebe kaydı oluşturulması ve finansal tablo hazırlanmasının yanı sıra, TMS'ye uygun olarak hazırlanmış finansal tabloların sunulmasını beklemektedir. Bu, şirketler için ayrı bir iş yükü ve maliyet oluşturmakla birlikte uygulamanın çok da tutarlı olmadığı bir göstergesidir.

Yapılan değişiklikle son olarak, KGK tarafından düzenlenecek standartların uluslararası standartlara *tam uyumlu olması şartı kaldırılarak, uyumlu olacak şekilde düzenlenmesi* hükmü getirilmiş ve *değişik işletme büyüklükleri, sektörler ve kâr amacı gütmeyen kuruluşlar için özel ve istisnai standartlar koymaya ve farklı düzenlemeler yapmaya yetkili olduğu hüküm altına alınmıştır*. Bu hükümlerle, idareye çok geniş bir yetki alanı sağlanmış olmakla birlikte, bu yetki kullanıldığında oluşturulacak olan standartların amacına ne kadar hizmet edeceği önemli bir çekince oluşturmaktadır.

Uluslararası muhasebe standartlarının asıl amacı, finansal tabloların gerçeğe en uygun ve şeffaf haliyle hazırlanmasıdır. Bunun temelinde ise işletmelerin sunduğu finansal raporların artık çok geniş kitleleri etkilemesi yatmaktadır. Ulusal sınırlar içerisinde kalan vergi mevzuatından bu yönüyle ayrılan muhasebe standartları, genellikle vergi mevzuatıyla çok da paralel olmayan uygulamalar içerir. Diğer bir deyişle, devletlerin vergileme politikaları genellikle en yüksek verginin nasıl tahsil edileceğine dayanırken, muhasebe ve finansal raporlama standartları işletmelerin varlıkları ile mevcut ve belirlenebilir tahmini borçlarını ve kârını en doğru şekilde finansal tablolara nasıl aktarabileceklerini hedef alır. Bu nedenle, mevzuat ile standartların uyuşması kanımızca beklenen bir durum olmamaktadır.

Vergi mevzuatınca bazı gider kalemlerinin gider olarak kabul edilmemesi, dönem kârının hesaplanması sırasında bu kalemlerin matrahtan indirilememesine veya indirilmiş ise yeniden eklenmesine neden olması bu duruma verilecek en iyi örneklerdir. Ancak muhasebe standartlarına göre hangi gider kaleminin vergi mevzuatına uygun olarak gider kabul edilip edilmediğinin bir önemi yoktur. Burada bahsi geçen giderin vergi açısından ifade ettiği değerle muhasebe açısından ifade ettiği değer farklılaşır.

İşletmelerin, temel olarak muhasebe uygulamalarına göre dönem kârını hesaplaması ve vergi kanunlarına ilişkin kaygıları taşımamaları gerekir. Böylece muhasebe kârı veya diğer ismiyle ticari kâr hesaplaması ön plana çıkacaktır. Hesaplanan muhasebe kârı üzerinden vergi mevzuatına göre yapılan düzeltmeler sonucunda, üzerinden vergi ödenen vergiye tabi kara diğer bir ifade ile mali kara ulaşılması ikinci aşamayı oluşturmalıdır. Yapılan bu düzeltmeler sonucunda ise muhasebe kârı ile vergiye tabi kâr arasında farklar oluşacaktır.

Vergiye tabi kâr ile muhasebe kârı arasındaki farklardan bazıları hiçbir zaman kapanmaz. Gelir Vergisi Kanunu'na göre işle ilgili olmayan zarar, ziyan ve tazminatlar gibi kanunen kabul edilmeyen giderler buna örnek olarak verilebilir. Muhasebe standartlarına göre ise, işletmenin doğru olarak ölçülebilen tüm giderleri finansal tablolara alınır. Aradaki bu fark sürekli bir farktır. Yine Vergi Usul Kanunu'nda amortisman yöntemleri tanımlanmış ve işletmelere amortisman yöntemlerinden birini seçme serbestisi tanınmıştır. Ancak, muhasebe standartlarına göre tüm kıymetler için kıst yöntem kullanılmaktadır. Her iki durumda da toplamda giderleştirilebilecek amortisman tutarı değişmemekle birlikte, gider olarak kabul edilen tutarın dönemi farklılaşmaktadır. Bu fark birkaç dönem sonra ortadan kalkacağı için zamanlamadan kaynaklanan geçici bir fark oluşur. Ticari kâr ile mali kâr arasında oluşan bu sürekli ve geçici farklar ertelenen vergi müessesinin oluşmasına neden olmuştur. TMS 12 Gelir Vergileri Standardı ise vergiye tabi kâr ile muhasebe kârı arasında oluşan bu geçici farkları ertelenen vergi uygulaması ile uyumlaştırmaktadır.

Ertelenen vergi, varlık veya yükümlülük olarak oluşur. Eğer geçici fark, ileride vergi matrahından indirilebilir bir farktan kaynaklanıyorsa ertelenen vergi varlığı oluşur. Geçici fark, ileride vergi matrahına dahil edilecek vergilendirilebilir bir farktan oluşuyorsa ertelenen vergi yükümlülüğü oluşur. Vergi gideri, dönemin vergisiyle birlikte ertelenen vergi varlığı/ yükümlülüğü toplamından oluşarak dönem kârından indirilir. Ertelenen vergi esasen bir muhasebe tahminidir ve dönem net kârını doğrudan etkileyen ve işletmenin finansal performansına ilişkin ölçümlerini değiştirebilen bir kalemdir.

Genel olarak bakıldığında ertelenen verginin, dönem net kârının en doğru şekilde sunulması amacıyla hesaplanması ve finansal tablolarda yerini alması gerektiği açıktır.

Dönem net kârı, şirketin bir dönem sonunda elde ettiği çıktılar üzerinden şirket ortaklarına dağıtımı yapılacak tutardır ve doğru hesaplanması gerekir. Eğer bir şirketin finansal tablolarını hazırladığı tarih itibariyle, ileriki dönemlerde vergi matrahına eklemesi gereken bir yükümlülük mevcut ise ertelenen vergi yükümlülüğü oluşur ve bu durum dönem net kârına eksi olarak yansır. Bunun tersi olarak, finansal tabloların hazırlandığı tarih itibariyle şirketin ileride vergi matrahından indirim konusu yapacağı bir varlık mevcut ise bu da ertelenen vergi varlığı oluşturur ve dönem kârına artı olarak yansır. Böylelikle, TMS 12 uyarınca ertelenen vergi hesaplamasının finansal tablolara dahil edilmesiyle, dönem net kârı tutarı değişecektir. Sonuç olarak, ertelenen vergi hesaplamasının dikkate alındığı bir kâr veya zarar tablosunda ortaya çıkan dönem net kârı tutarı, daha doğru ve kapsamlı bir şekilde ölçülmüş olmaktadır. Kâr dağıtımı yapılmasa bile, finansal tablo kullanıcılarına şirketin gelecek dönemlere ilişkin vergi pozisyonunu sunması açısından ertelenen vergi önemli bir kalemdir.

Bu durumdan anlaşılacağı üzere, ertelenen verginin tespitiyle dağıtımına konu olacak kâr tutarı değişecektir. Burada temettü dağıtımının vergi kanunlarına göre hesaplanan kara göre mi yoksa TMS'ye göre hesaplanan kara göre mi dağıtılacağı da başka bir problemdir. SPK tarafından yayınlanan "Kâr Dağıtım Rehberi" nin 7'inci maddesi uyarınca dağıtılması öngörülen kâr payı tutarının tamamı, ancak yasal kayıtlarda (Vergi Usul Kanunu'na göre tutulan kayıtlarda) mevcut net dağıtılabilir kârdan veya diğer kaynaklardan karşılanabildiği sürece dağıtılabilecektir. Bir başka deyişle, dağıtılacak kâr payı tutarında üst sınır, yasal kayıtlarda yer alan ilgili kâr dağıtım kaynaklarının dağıtılabilir tutarıdır. Daha açık bir ifade ile, şirketler vergi kanunlarına göre hesapladıkları dönem net kârı ile TMS'ye uygun olarak hesapladıkları dönem net kârından düşük olanına göre kâr dağıtılabileceklerdir.

TMS'ye uygun olarak hazırlanan bir finansal tabloda sunulan dönem net kârı, ertelenen vergi varlığı nedeniyle vergi kanunlarına göre hesaplanan dönem net kârından daha yüksek çıkabilir. Ancak bu durumda vergi kanunlarına göre hesaplanan dönem net kârı, dağıtılabilir kârın üst sınırını oluşturacaktır.

Ertelenen vergi, dönem net kârına olan etkisinden dolayı kârı manipüle etme amacıyla kullanılabilir. Bu nedenle finansal tablo kullanıcılarının ertelenen vergi dipnotunu dikkatle analiz etmesi gerekmektedir.

Ertelenen vergi, hem bir varlık/borç kalemi olarak finansal durum tablosunda raporlanmakta hem de ertelenen vergi geliri/gideri olarak kâr veya zarar ve diğer kapsamlı gelir tablosunda kayıtlanmaktadır. Bu durum, ertelenen verginin işletmenin finansal performansının ölçümünde kullanılan mali yapı oranları ile karlılık oranları üzerinde önemli etkisinin bulunmasına neden olmaktadır.

İşletmenin performansı, belirli bir zaman dilimi sonunda işletmenin ortaya çıkardığı çıktılar ile bu çıktıların işletme hedeflerine ulaşma derecesidir. Performansın ölçülmesi, birçok kullanıcı kararına - özellikle ortaklar ve yatırımcılar, kredi ve borç verenler ile işletme yöneticilerinin kararlarına - yön vermektedir. Performans, bir ölçüm gerektirir. Bu ölçümler; finansal ve finansal olmayan konularda olabilir.

İşletmelerin finansal performansının ölçümü, klasik oranlar üzerinden yapılan hesaplamalarla gerçekleştirilmektedir. Her ne kadar finansal performans ölçümleri tek başına bir işletmenin performans ölçümü için yeterli olmasa da hala geçerliliğini ve yaygınlığını korumaktadır. Ancak, finansal performans ölçümü hesaplamalarında doğru verilerin kullanılması önem arz etmektedir.

Eğer işletmenin ertelenen vergi varlığı finansal durum tablosunda duran varlıklar grubunda kayıtlanmışsa, aktif toplamı ile kâr veya zarar ve diğer kapsamlı gelir tablosunda dönen vergi varlığı/yükümlülüğü hesabı değişerek dönem net kârını etkileyecektir. Böylece, mali yapıya ve karlılığa ilişkin finansal performans oranları bu değişiklikten etkilenecektir.

Ertelenen vergi müessesesi, gelecekte ödenecek vergileri öngörmek için de kullanılmaktadır. Ortaya çıkan geçici farkların vergi etkisinin gelecek dönemlerde finansal tablolara nasıl yansıtacağı finansal tablo kullanıcıları için önem arz etmektedir.

Tüm bu tespitler sonucunda;

- Öncelikle kanun koyucunun, vergileme teorisi ve muhasebe uygulamalarının hedefleri farklı olsa da, finansal tabloların doğru ve gerçeğe en uygun haliyle sunulması için muhasebe uygulamalarını ve vergi mevzuatını dünya ve piyasa dinamiklerine uygun bir şekilde revize etmesi gerektiği açıktır. Yeni Gelir Vergisi Kanunu ve Yeni Vergi Usul Kanunu Taslakları incelendiğinde bu yakınlaşmayı sağlayacak herhangi bir gelişme olmadığı görülmektedir.
- Tüm işletmelerin muhasebe ve finansal raporlama standartlarına uygun kayıtlama ve raporlama yapmasının sağlanması amacıyla, TTK hükümlerinin yeniden gözden geçirilmesi veya KGK tarafından TMS/TFRS'leri uygulayacak şirketlerin yeniden belirlenmesi ve kapsamın genişletilmesi gerekmektedir.
- Buna paralel olarak, vergi için muhasebe anlayışından vazgeçilerek işletmenin tam ve gerçeğe uygun durumunu yansıtmak amacıyla işletme için muhasebe anlayışının benimsetilmesi ve yaygınlaşması gerekmektedir. Böylelikle, vergi idarelerinin denetimine hazırlık yapılması yerine, işletmelerin ortaklarına, yatırımcılarına, kredi verenlerine ve diğer ilgililerine tam ve gerçeğe uygun tablolar sunulmuş olacaktır.
- Esasen, hala yürürlükte olan Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği ve Tek Düzen Hesap Planı işletmelere uygulama kolaylığı getirmektedir. Ancak uluslararası standartlardaki farklı uygulamalar Tek Düzen Hesap Planında bulunmayan hesapların kullanılmasını gerektirmekte ve her işletme, kendi ihtiyacına uygun olan hesabı hesap planında boş olan hesaplara uyarlayarak kullanmaktadır. Ertelenen vergi varlığı ve yükümlülüğü de bu hesaplara örnek olarak verilebilir. Kimi kaynaklara göre, Tek Düzen Hesap Planının revize edilerek uygun hesapların oluşturulması ve finansal tablo formatlarının belirlenmesi, uluslararası standartların ruhuna aykırı bulunmaktadır. Ancak standartları uygulamaya geçiş aşamasında tek bir hesap planı geliştirilmesi ve böylelikle uygulama birliğinin sağlanması daha doğru görünmektedir. Nitekim bunun ilk ayağı olarak SPK ve KGK, kullanılmasını öngördükleri Finansal Tablo Formatlarını yayınlamıştır. Ülkemizde, standartlara ait uygulamaların

benimsenmesiyle birlikte format serbestisine geçilmesinin daha makul olacağı düşünülmektedir.

KAYNAKÇA

Kitaplar

- AKBULUT Akın Akbulut, *Karşılaştırmalı TMS/TFRS – Vergi Uygulamaları ve Sonuçları*, 1. b., Maliye Hesap Uzmanları Derneği, İstanbul, 2012.
- ÇELİK Orhan, *Ertelenen Vergi ve Türkiye Finansal Raporlama Standartlarına Geçiş*, 1. b., TÜRMOB Yayınları-465, MU-DEN A.Ş., Ankara, 2014.
- GAZİ ÜNİVERSİTESİ SÜREKLİ EĞİTİM MERKEZİ (GAZİSEM), *Muhasebe Standartları*, Gazi Kitabevi, 2013.
- GENCOĞLU Ümit Gücenme, *Türkiye Muhasebe Standartları ve Uygulamalar*, Türkmen Kitabevi, İstanbul, 2007.
- GENCOĞLU Ümit Gücenme, Yıldız Özerhan, Selahattin Karabınar, *Türkiye Finansal Raporlama Standartları*, Sakarya Üniversitesi Sürekli Eğitim ve Araştırma Merkezi, SAÜSEM Yayınları, Sakarya, 2012.
- GÖKÇEN Gürbüz, Başak Ataman, Cemal Çakıcı, *Türkiye Finansal Raporlama Standartları Uygulamaları*, 1. b., Türkmen Kitabevi, İstanbul, 2011.
- KÜÇÜK Muzaffer, *Değerleme ve Dönem Sonu İşlemleri*, Yaklaşım Yayınları, Ankara, S. 265, Yıl 23.
- ÖRTEN Remzi, Hasan Kaval, Aydın Karapınar, *Türkiye Muhasebe – Finansal Raporlama Standartları*, 1. b., Gazi Kitabevi, Ankara, 2007.
- ÖZBALCI Yılmaz, *Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları*, Oluş Yayıncılık, Ankara, 2006.
- ÖZERHAN Yıldız, Serap Yanık, *Türkiye Muhasebe Standartları Türkiye Finansal Raporlama Standartları*, 2. b., TÜRMOB Yayınları-427, MU-DEN AŞ, Ankara, 2012.
- SAĞLAM Necdet, Mehmet Yolcu, Ali Osman Eflatun, *Örneklerle UFRS Kayıtları*, 1. b., Muhasebe Kitapları İnternet Yayıncılık, Ankara, 2014.
- SÜER Ayça Zeynep, *Ertelenen Vergilerin Finansal Raporlamadaki Yeri ve Önemi*, 1. b., Türkmen Kitabevi, İstanbul., 2012.
- ŞENYÜZ Doğan, Adnan Gerçek, Mehmet Yüce, *Türk Vergi Sistemi*, 1. b., Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2008.

- ŞENYÜZ Doğan, Mehmet Yüce, Adnan Gerçek, *Vergi Hukuku*, 3. b., Ekin Basım, Bursa, 2012.
- TEKŞEN Ömer, *Ertelenen Vergilerin İncelenmesi ve Muhasebeleştirilmesi*, 1. b., Detay Yayıncılık, Ankara, 2014.
- YILDIZ A. Murat, *Dönem Sonu İşlemlerinin Vergisel Boyutu*, Ankara SMMM Odası, Ankara, 2014.
- YILDIZ A. Murat, İrfan Vural, *Kurumlar Vergisi Beyanname Düzenleme Rehberi*, Ankara SMMM Odası, Ankara, 2014.

Makaleler

- AKDOĞAN Nalan, “UMS-12 Gelir Vergileri Standart Hükümlerine Göre Dönem Kârından İndirilecek Vergi Giderinin Hesaplanması ve Ertelenen Vergilerin Muhasebeleştirilmesi”, *Muhasebe ve Denetim Bakış Dergisi*, Yıl 2006, <http://www.turmob.org.tr/TurmobWeb/EKutuphane/EKIcerikDetay.aspx?enc=IEkNSf+wNjIQfwZcuepcFl157Uya+Cb/oiUxVCny4IjkzdDrQgYDP+QrX185NkJanuXEPa1GNZ8=>, (15.02.2015), s. 3.
- AKGÜN Ali İhsan, “Türkiye Finansal Raporlama Standartları’nda Şerefiye ve Gerçeğe Uygun Değer İlişkisi”, *C.Ü. İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, C. 12, S. 2, Yıl 2011, s. 49.
- ALPMAN Dağhan, “Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına Genel Bir Bakış ve Bir Uygulama Örneği”, <http://www.denetimnet.net/UserFiles/Documents/UFRS%20Genel%20Bak%C4%B1%C5%9F.pdf>, (10.01.2015), s. 9.
- ALTINTAŞ Taylan, “Uluslararası Muhasebe ve Türkiye’de Muhasebe Hukuku”, *Sosyal Bilimler Dergisi*, S. 1, 2011, <http://www.journals.istanbul.edu.tr/iusosbil/article/view/1023007971/1023007418>, (09.10.2014), s. 165.
- BAŞPINAR Ahmet, “Türkiye’de ve Dünyada Muhasebe Standartlarının Oluşumuna Genel Bir Bakış”, *Maliye Dergisi*, S. 148, Yıl 2005, s. 43.
- BİLGİNOĞLU Fahir, “Muhasebe Hukukumuzun Uluslararası Muhasebe Standartlarına Uyumunda Ulaşılan Düzey ve Ertelenen Vergiler”, *İ.Ü. İşletme Fakültesi Dergisi*, C. 23, S. 2, Yıl 1994, <http://www.arastirmax.com/system/files/dergiler/2057/makaleler/23/2/arastirmax-muhasebe-hukukumuzun-uluslararasi-muhasebe-standartlarima-uyumunda-ulasilan-duzey-ertelenmis-vergiler.pdf>, (07.03.2015), s. 12.

- BOZDEMİR Enver, “Gerçeğe Uygun Değer Muhasebesinin Ertelenen Vergiler Üzerindeki Etkisi”, *Mali Çözüm Dergisi*, Ocak - Şubat 2011, s. 94.
- DEMİR Volkan, “Ertelenen Vergi Kavramı ve Bilgi Değeri - Türkiye’de Anlatılması ve Anlaşılmasındaki Zorluk Nedenleri”, *Vergi Sorunları Dergisi*, S. 290, Yıl 2012, s. 76.
- DERAN Ali, Necdet Sıtkı Yakupçebioğlu, “Türk Vergi Mevzuatında Amortisman Muhasebesi”, *Mevzuat Dergisi*, S. 104, Yıl 2006,
<http://www.mevzuatdergisi.com/2006/08a/01.htm>, (04.01.2015).
- DİNÇ Engin, “Muhasebe ve Vergi Kuralları Arasındaki İlişki ve Gelir Vergileri (TMS 12) Standardının Muhasebe Uygulamalarına Etkisi”, *Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, S. 28, Yıl 2007, s. 23.
- ERDEM Şükran, “Muhasebe Standartlarının Dünyadaki Gelişimi”, *Yeni Makale*, 23.04.2012, <http://www.yenimakale.com/tag/muhasebe-standartlari.html>, (03.03.2014).
- GÖĞÜŞ Handan Sümer, “Ertelenen Vergi ve Muhasebeleştirilmesi”, *Mali Çözüm Dergisi*, S. 101, Yıl 2010,
<http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/101malicozum/02%20handan%20sum er%20gogus.pdf>, (14.02.2015), s. 14.
- HACIOSMANOĞLU M. Çetin, “ Tek Düzen Hesap Çerçevesi ve Hesap Planının 12 Numaralı Muhasebe Standardı Açısından Değerlemesi (I)”, *Vergi Dünyası Dergisi*, S. 167, Yıl 1995, ss. 59 - 71.
- KAVAL Hasan, “Maddi/Maddi Olmayan Duran Varlıkların Yeniden Değerlenmesi ve Diğer Kapsamlı Gelirlerde Raporlanması”,
http://www.akademikdenetim.com.tr/dosya/1323450503a0b9-Maddi_Maddi_Olmayan_Duran_Varliklar_ve_Diger_Kapsamli_Gelirler_Tablosu_Prof.Dr.Hasan_KAVAL.pdf, (17.09.2016).
- KAYA İdil, “FASB-IASB Anlaşması ve Global Finansal Muhasebe Standartlarına Doğru”, *İstanbul SMMM Odası- FASB IX. Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu III. Uluslararası Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu*, 2011,
<http://archive.ismmmo.org.tr/docs/sempozyum/06Sempozyum/4Oturum/IdilKaya.pdf>, (03.03.2013).
- KIRLIOĞLU Hilmi, Ahmet Gündoğan Şişman, “İşletme Birleşmelerinde Ertelenen Vergilerin Oluşumu ve Özel Bir Durum: Şerefiyeden Kaynaklanan Ertelenen Vergiler”, *Mali Çözüm Dergisi*, S. 98, 2010, s. 78.
- KOCAMAZ Hilal, “Uluslararası Muhasebe Standartlarının Dünyada ve Türkiye’de Oluşum ve Gelişim Süreci”, *Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi İktisadi ve İdari*

- Bilimler Dergisi*, S. 2, Yıl 2012,
http://iibfdergisi.ksu.edu.tr/Images/images/files/2012-2-9_0.pdf, (14.02.2015), s. 106.
- OZANSOY Ahmet, “Kurumlar Vergisi ve Gelir Vergisinin Entegrasyonu”, *Mali Çözüm Dergisi*, S. 97, Yıl 2010, s. 97.
- ÖKSÜZ Fuat, “Enflasyon Muhasebesi”, *Mali Çözüm Dergisi*, S. 63, Yıl 2003, s.186.
- ÖRMECİ Musa, “Gelir ve Kurumlar Vergisinde Vergiyi Doğuran Olay ve Sonuçları”, *Vergi Dünyası Dergisi*, S. 154, Yıl 1994,
<http://www.vergidunyasi.com.tr/dergiler.php?id=1280>, (01.11.2014).
- ÖRTEN Remzi, “Maddi Duran Varlık Yenileme Fonu ve Muhasebe Uygulamaları”, *Mevzuat Dergisi*, S. 4, Yıl 1, 1998,
<http://www.mevzuatdergisi.com/1998/04a/03.htm>, (10.01.2015).
- ÖZKAN Azzem, “TMS-12 Gelir Vergileri Standardına Göre Ertelenen Vergiler ve Muhasebe Uygulamaları”, *Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, S. 32, Yıl 2009,
<http://iibf.erciyes.edu.tr/dergi/sayi32/006%20azzem%20ozkan.pdf>, (04.05.2014), s. 98.
- ÖZKAN Özgür, Tuğçe Kocamış, “Karşılıklar Standardı ile Vergi Usul Kanunu ve Türk Ticaret Kanunu’na Göre Karşılık Kavramlarının İncelenmesi ve Muhasebeleştirilmesi”, *Mali Çözüm Dergisi*, S. 103, Yıl 2011,
<http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/103malicozum/14%20%C3%B6zg%C3%BCr%20%C3%B6zkan.pdf>, (04.01.2015), s. 195.
- PAMUKÇU Fatma, “Gerçeğe Uygun Değer Muhasebesi ve Finansal Tablolara Etkisi”, *Mali Çözüm Dergisi*, Ocak - Şubat 2011, s. 79.
- ŞENGEL Salim, “Sürekli Muhasebe Meslek Eğitiminin Önemi ve Bir Değerlendirme”, *MUFAD Muhasebe ve Finansman Dergisi*, S. 47, Yıl 2010,
<http://journal.mufad.org.tr/attachments/article/117/7.pdf>, (26.07.2014), s. 83.
- TAŞKIN Yasemin, “Girişim Sermayesi Fonu”, 2012,
<http://www.alomaliye.com/2012/yasemin-taskin-girisim-sermayesi-fonu.htm>, (11.01.2015)
- TEKŞEN Ömer, “TMS 20 Standardındaki Devlet Teşvikleri ile Türkiye’de Yeni Teşvik Sisteminde Yatırıma Sağlanan Desteklerin Muhasebe ve Vergi Açısından İncelenmesi”, *Marmara Üniversitesi İİBF Dergisi*, S. 2, Yıl 2010,
<http://dosya.marmara.edu.tr/ikf/iib-dergi/2010-2/20-teksen.pdf>, (13.02.2015), s.451.

TEKŞEN Ömer, “TMS-12 Gelir Vergileri Standardına Göre Ertelenen Verginin İncelenmesi ve Muhasebeleştirilmesi”, *Süleyman Demirel Üniversitesi İİBF Dergisi*, C. 15, S. 2, Yıl,2010,<http://sablon.sdu.edu.tr/fakulteler/iibf/dergi/files/2010-2-15.pdf>, (09.12.2014), s. 297.

TOPÇU Hülya, “Ar-Ge Harcamalarının Muhasebe Kayıtlarına İntikali ve Kurumlar Vergisi Beyanname Üzerinde İndirimi”, 23.04.2008, <http://www.muhasabetr.com/yazarlarimiz/hulyatopcu/001>, (07.02.2015).

UÇMA Tuğba, “Türk Muhasebe Hukukunu Oluşturan Düzenlemeler ve Türkiye’de Muhasebe Standartlarına Uyum Çalışmaları”, *Mevzuat Dergisi*, S: 89, Yıl: 8, 2005, <http://www.mevzuatdergisi.com/2005/05a/05.htm>, (14.09.2016)

ÜSTÜNDAĞ Saim, “Muhasebe Standartları Oluşturulması Süreci” , *Muhasebe ve Denetim Bakış Dergisi*, S. 1, Yıl 2000, ss. 44 - 46.

YALKIN Yüksel Koç, “Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu (TMUDES) ve Ulusal Standartların Geliştirilmesi”, *Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi*, C. 50, S. 1, Yıl 1995, <http://dergiler.ankara.edu.tr/dergiler/42/468/5399.pdf>, (27.07.2014), s. 260.

YÜCE Mehmet, “Enflasyon Muhasebesi”, *Sayıştay Dergisi*, S. 31, Yıl 1998, <http://dergi.sayistay.gov.tr/icerik/der31m9.pdf>, (12.02.2015), ss. 102 - 103.

Diğer Kaynaklar

Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu, *TMS/TFRS 2015 Seti*, http://www.kgk.gov.tr/content_detail-345-1055-tms-tfrs-2015-seti.html, (20.09.2015).

KPMG Türkiye, “Soru ve Cevaplarla Yeni Yatırım Teşvik Sistemi”, 2012, <https://www.kpmg.com/TR/tr/Issues-And-Insights/ArticlesPublications/Documents/Yeni-Tesvik-Sistemi-.pdf>, (13.02.2015), s. 3.

“Liabilities (Topic 405) Obligations Resulting from Joint and several Liability Arrangements for Which the Total Amount of the Obligation Is Fixed at the Reporting Date”, *FASB Financial Accounting Series*, No:2013-4, Year: February 2013, <http://www.fasb.org/cs/BlobServer?blobkey=id&blobwhere=1175826178564&blobheader=application%2Fpdf&blobcol=urldata&blobtable=MungoBlobs>, (03.03.2014), pg. 1.

ÖZDOĞRULAR SMMM, “Reeskont Nedir?”, 2010, <http://www.ozdogrular.com/content/view/13724/175/>, (10.01.2015).

ŞEN Güliz Fulya, *Uluslararası Muhasebe Standartlarının Vergisel Açıdan İncelenmesi ve Ertelenen Vergi Uygulaması*, Dokuz Eylül Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), İzmir, 2009, ss. 113 - 114.

T.C. Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı, *Ticari Kazancın Gerçek Usulde Vergilendirilmesi Rehberi*, 2013,
<http://www.gib.gov.tr/fileadmin/beyannamerehberi/2013ticarikazanc.pdf>,
(10.07.2014), s. 7.

Trakya Kalkınma Ajansı, “Yatırım Teşvik Sistemi Nedir?”,
<http://www.trakyaka.org.tr/content-347-yatirim-tesvik-sistemi-nedir.html>,
(13.02.2015).

<http://ozgurozkanymm.com/tms-12-gelir-vergileri-standardi-ve-uygulamasi/>

Kanunlar

660 Sayılı Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname, Kabul Tarihi: 26.09.2011 (R.G. Tarih: 02.11.2011, Sayı: 28103).

193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu, Kabul Tarihi: 31.12.1960 (R.G. Tarih: 06.01.1961, Sayı: 10700)

5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu, Kabul Tarihi: 13.06.2006 (R.G. Tarih:21.06.2006, Sayı: 26205)

Sermaye Piyasası Kurulu Yüksek Enflasyon Dönemlerinde Mali Tabloların Düzeltilmesine İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Tebliğ Seri: XI, No: 20 (R.G. Tarih: 28.11.2001, Sayı: 24597).

T.C. Maliye ve Gümrük Bakanlığı Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği Sıra No: 1 (R.G. Mük. Tarih: 26.12.1992, Sayı: 21447).

T.C. Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı Vergi Usul Kanunu Sirküleri/64 (Tarih: 30.04.2013, Sayısı: VUK-64/2013-9/Vadeli Çeklerde Reeskont Uygulaması-2).

T.C. Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı Kurumlar Vergisi Genel Tebliği (Seri No: 2), (R.G. Tarih: 22.04.2008, Sayı: 26855).

6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu, Kabul Tarihi: 13.01.2011 (R.G. Tarih: 14.02.2011, Sayı: 27846)

- Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu, Gelir Vergilerine İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 12) Hakkında Tebliğ Sıra No: 31 (R.G. Tarih: 28.03.2006 Sayı: 26122).
- Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu, Hasıllata İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 18) Hakkında Tebliğ Sıra No: 10 (R.G. Tarih: 09.12.2005, Sayı: 26018).
- Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması (TMS 20) Hakkında Tebliğ Sıra No: 8 (R.G. Tarih: 01.11.2005, Sayı: 25983).
- Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklara İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 37) Hakkında Tebliğ Sıra No: 20 (R.G. Tarih: 15.02.2006, Sayı: 26081).
- Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu Maddi Duran Varlıklara İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 16) Hakkında Tebliğ Sıra No: 15, (R.G. Tarih: 31.12.2005, Sayı: 26040)
- Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu Maddi Olmayan Duran Varlıklara İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 38) Hakkında Tebliğ Sıra No: 26 (R.G. Tarih: 17.03.2006, Sayı: 26111).
- Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu İşletme Birleşmelerine İlişkin Türkiye Finansal Raporlama Standardı (TFRS 3) Hakkında Tebliğ Sıra No: 67 (R.G. Tarih: 13.08.2008, Sayı: 26966).
- 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu, Kabul Tarihi: 04.01.1961 (R.G. Tarih: 10.01.1961 Sayı: 10703 – 10705)
- 5024 Sayılı Vergi Usul Kanunu, Gelir Vergisi Kanunu ve Kurumlar Vergisi Kanununda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun, Kabul Tarihi: 17.12.2003 (R.G. Tarih: 30.12.2003, Sayı: 25332)
- Yeni Vergi Usul Kanunu Tasarısı
- Yeni Gelir Vergisi Kanunu Tasarısı

EKLER

EK-1

660 SAYILI KAMU GÖZETİMİ, MUHASEBE VE DENETİM STANDARTLARI KURUMUNUN TEŞKİLAT VE GÖREVLERİ HAKKINDA KANUN HÜKMÜNDE KARARNAME EKLİ LİSTE (I) VE (II)

(I) Sayılı Liste

- a) Sermayesinin en az %25'i kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşlarına, sendikalara, derneklere, vakıflara ve kooperatiflere ve bunların üst kuruluşlarına doğrudan ve dolaylı olarak ait olan şirketler,
- b) Yurt çapında günlük olarak gazete yayımlayan şirketler,
- c) Kaynak tahsisi içermeyen yetkilendirme sahibi şirketler ile çağrı merkezi şirketleri hariç olmak üzere, Elektronik İmza Kanunu, Elektronik Haberleşme Kanunu ve 6102 sayılı Türk Ticaret Kanununun 1525 inci maddesi kapsamında Bilgi Teknolojileri ve İletişim Kurumu denetimine tabi olan şirketler,
- d) Elektrik Piyasası Kanunu, Doğalgaz Piyasası Kanunu, Petrol Piyasası Kanunu ve Sıvılaştırılmış Petrol Gazları (LPG) Piyasası Kanunu ve Elektrik Piyasası Kanununda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun uyarınca Enerji Piyasası Düzenleme Kurumu düzenlemelerine tabi olarak faaliyet gösteren lisans, sertifika veya yetki belgesi sahibi şirketler,
- e) Sermaye piyasası araçları bir borsada ve/veya teşkilatlanmış diğer piyasalarda işlem görmeyen ancak Sermaye Piyasası Kanunu kapsamında halka açık sayılan şirketler,
- f) Gayri faal olan veya faaliyetleri geçici olarak durdurulan veya iptal edilmiş olan (gerekli ana sözleşme değişiklikleri ve benzeri prosedür işlemleri henüz gerçekleştirilmemiş olanlar dahil) iştirak ve şirketler hariç olmak üzere, Tasarruf Mevduatı ve Sigorta Fonunun iştirakleri ile mülga 4389 sayılı Bankalar Kanunu ve 5411 sayılı Bankacılık Kanunu kapsamında Fon tarafından denetimi ve yönetimi devralınan şirketler,
- g) Kamu İktisadi Teşebbüsleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname kapsamında faaliyet gösteren kamu iktisadi teşebbüsleri ve bağlı ortaklıkları ile sermayesinin en az % 50'si belediyelere ait olan şirketler

ve bu şirketlere ait kriterler sayılmıştır.

(II) Sayılı Liste

- 1) Sermaye Piyasası Kanunu uyarınca Sermaye Piyasası Kurulunun düzenleme ve denetimine tabi şirketlerden;
 - a) Yatırım kuruluşları,
 - b) Kolektif yatırım kuruluşları,
 - c) Portföy yönetim şirketleri,

- ç) İpotek finansmanı kuruluşları,
 - d) Varlık kiralama şirketleri,
 - e) Merkezi takas kuruluşları,
 - f) Merkezi saklama kuruluşları,
 - g) Veri depolama kuruluşları,
 - ğ) Derecelendirme kuruluşları,
 - h) Değerleme kuruluşları,
- 1) Sermaye piyasası araçları bir borsada ve/veya teşkilatlanmış diğer piyasalarda işlem gören anonim şirketler.
- 2) 19/10/2005 tarihli ve 5411 sayılı Bankacılık Kanunu uyarınca Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumunun düzenleme ve denetimine tabi şirketlerden;
- a) Bankalar,
 - b) Derecelendirme kuruluşları,
 - c) Finansal holding şirketleri,
 - ç) Finansal kiralama şirketleri,
 - d) Faktoring şirketleri,
 - e) Finansman şirketleri,
 - f) Varlık yönetim şirketleri,
 - g) Finansal holding şirketleri üzerinde 5411 sayılı Kanunda tanımlandığı şekliyle nitelikli paya sahip olan şirketler.
- 3) 3/6/2007 tarihli ve 5684 sayılı Sigortacılık Kanunu ile 28/3/2001 tarihli ve 4632 sayılı Bireysel Emeklilik Tasarruf ve Yatırım Sistemi Kanunu kapsamında faaliyet göstermekte olan sigorta, reasürans ve emeklilik şirketleri.
- 4) İstanbul Altın Borsasında üye olarak faaliyet göstermesine izin verilen yetkili müesseseler, kıymetli madenler aracı kurumları, kıymetli maden üretimi veya ticareti ile iştigal eden anonim şirketler.
- 5) 10/2/2005 tarihli ve 5300 sayılı Tarım Ürünleri Lisanslı Depoculuk Kanunu hükümleri uyarınca anonim şirket halinde kurulan tarım ürünleri lisanslı depo şirketleri ile 11/8/1982 tarihli ve 2699 sayılı Umumi Mağazalar Kanunu hükümleri uyarınca anonim şirket şeklinde kurulan şirketler.
- 6) Ulusal karasal, uydu ve kablolu televizyon sahibi medya hizmet sağlayıcı şirketler herhangi bir kritere bağlı olmaksızın sayılmıştır.



T. C. ULUDAĞ ÜNİVERSİTESİ SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
TEZ/PROJE YAZIM KILAVUZU

Ek. 11: ÖZGEÇMİŞ ÖRNEĞİ

ÖZGEÇMİŞ			
Adı, Soyadı	Dilşad Esra ÖZKAN		
Doğum Yeri ve Yılı	Ankara -1983		
Bildiği Yabancı Diller	İngilizce		
Eğitim Durumu	Başlama - Bitirme Yılı		Kurum Adı
Lise	1997	2001	Gökaya Tınaztepe Lisesi
Lisans	2001	2006	Uludağ Üniversitesi
Yüksek Lisans	2010	2016	Uludağ Üniversitesi
Doktora			
Çalıştığı Kurum (lar)	Başlama - Ayrılma Yılı		Çalışılan Kurumun Adı
1.	2016	-	DMF Sistem - YMM A.Ş.
2.			
3.			
Üye Olduğu Bilimsel ve Mesleki Kuruluşlar			
Katıldığı Proje ve Toplantılar			
Yayımlar:			
Diğer:			
İletişim (e-posta):	dilsad.yilmaz @ dmf. com. tr.		
Tarih	12.10.2016.		
İmza			
Adı Soyadı	Dilşad Esra ÖZKAN		

ULUDAĞ ÜNİVERSİTESİ

TEZ ÇOĞALTMA VE ELEKTRONİK YAYIMLAMA İZİN FORMU

Yazar Adı Soyadı	Dilşad Esra ÖZKAN
Tez Adı	TMS 12 Gelir Vergileri Standardına Göre Ertelenen Vergi Uygulaması Ve Türk Vergi Mevzuatı İle Etkileşiminin İncelenmesi
Enstitü	Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü
Anabilim Dalı	Maliye
Tez Türü	Yüksek Lisans
Tez Danışman(lar)ı	Prof. Dr. Özhan Çetinkaya
Çoğaltma (Fotokopi Çekim) izni	Tezimden fotokopi çekilmesine izin veriyorum <input checked="" type="checkbox"/> Tezimin sadece içindekiler, özet, kaynakça ve içeriğinin % 10 bölümünün fotokopi çekilmesine izin veriyorum Tezimden fotokopi çekilmesine izin vermiyorum
Yayımlama izni	Tezimin elektronik ortamda yayımlanmasına izin Veriyorum

Hazırlamış olduğum tezimin belirttiğim hususlar dikkate alınarak, fikri mülkiyet haklarım saklı kalmak üzere Uludağ Üniversitesi Kütüphane ve Dokümantasyon Daire Başkanlığı tarafından hizmete sunulmasına izin verdiğimi beyan ederim.

Tarih :12.10.2016

İmza : 