

27029

İNÖNÜ ÜNİVERSİTESİ  
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

İŞLETME ANA BİLİM DALI

**KURUMLAR ve GELİR VERGİSİ AÇISINDAN FİNANSAL TABLOLARIN  
ANALİZİ ve BİR UYGULAMA**

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Hazırlayan : Doğan KUTUKIZ

Danışman : Yrd. Doç. Dr. Durmuş ACAR

MALATYA 1993

**Y.S. YÜKSEKÖĞRETİM KURULU  
DOKÜMANTASYON MERKEZİ**

**İNÖNÜ ÜNİVERSİTESİ**

**SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ MÜDÜRLÜĞÜ**

İş bu çalışma, jürimiz tarafından İşletme Anabilim Dalında **BİLİM UZMANLIĞI** olarak kabul edilmiştir.

Başkan : .....

Üye : .....

Üye : .....

Onay

Yukardaki imzaların, adı geçen öğretim üyelerine ait olduğunu onaylarım...../...../1993.

## İÇİNDEKİLER

SAYFA NO

<b>GİRİŞ</b> .....	1 - 2
<b>ARAŞTIRMANIN AMACI</b> .....	3
<b>ARAŞTIRMANIN KAPSAMI</b> .....	4

### BİRİNCİ BÖLÜM

#### FİNANSAL TABLOLAR

<b>I. FİNANSAL TABLOLAR HAKKINDA GENEL BİLGİLER</b> .....	5
<b>II. FİNANSAL TABLOLARIN ÇEŞİTLERİ VE İNCELENMESİ</b> ...	7
<b>A. BİLANÇO</b> .....	7
<b>B. GELİR TABLOSU</b> .....	9
<b>C. FON AKIM TABLOSU</b> .....	12
<b>D. NAKİT AKIM TABLOSU</b> .....	16
<b>E. KAR DAĞITIM TABLOSU</b> .....	18

### İKİNCİ BÖLÜM

#### KURUMLAR VE GELİR VERGİSİ

<b>I. KURUMLAR VERGİSİ</b> .....	21
<b>A. KONUSU VE KAPSAMI</b> .....	21
<b>B. MUAFİYET VE İSTİSNALAR</b> .....	23
<b>C. HESAPLANMASI VE ASGARİ KURUMLAR VERGİSİ</b> .....	31

<b>II. GELİR VERGİSİ</b> .....	33
<b>A. KONUSU VE KAPSAMI</b> .....	33
<b>B. MUAFİYET VE İSTİSNALAR</b> .....	35
<b>C. İSTİSNA VE MUAFİYETLERİN MEYDANA     GETİRDİĞİ KAYIPLAR</b> .....	40
<b>III. KURUMLAR VE GELİR VERGİSİNİ ETKİLEYEN ETMENLER</b> .....	42
<b>A. FİYAT DÜŞÜŞ VE YÜKSELİŞLERİN     NET KAR ÜZERİNDEKİ ETKİSİ</b> .....	42
<b>B. YENİDEN DEĞERLEME</b> .....	42
<b>C. AMORTİSMAN AYRILMASI</b> .....	46
<b>D. STOKLARIN DEĞERLENDİRİLMESİ</b> .....	49
<b>IV. KURUMLAR VE GELİR VERGİLERİ UYGULAMALARINDAKİ AKSAKLIKLAR VE AKSAKLIKLARIN GİDERİLMESİNE YÖNELİK DÜZENLEMELER</b> .....	51
<b>A. KURUMLAR VE GELİR VERGİSİNİN     BİRLEŞTİRİLMESİ VEYA KESİN SINIRLARLA AYRILMASI</b> ...51	
<b>B. KURUMLAR VERGİSİ ORANI HAKKINDAKİ     TASARILAR VE GETİRECEĞİ DEĞİŞİKLİKLER</b> .....	53
<b>C. MUAFİYET İSTİSNA VE İNDİRİM SINIRLARI</b> .....	54
<b>D. VERGİ GÜVENLİK MÜESSESELERİ</b> .....	54
1. ORTALAMA KAR HADDİ.....	55
2. ASGARİ GAYRİ HASILAT ESASI.....	56
3. HAYAT STANDARDI ESASI.....	57

<b>E. GELİR VERGİSİNİN GERÇEK USULDEN UZAKLAŞMASI .....</b>	<b>57</b>
---	-----------

## **ÜÇÜNCÜ BÖLÜM**

### **UYGULAMA**

<b>I. UYGULAMA YERİ VE GENEL BİLGİLER.....</b>	<b>61</b>
--	-----------

## **DÖRDÜNCÜ BÖLÜM**

### **SONUÇ VE ÖNERİLER**

## GİRİŞ

Türk vergi Usül Yasasının genel amacı muhasebe öge ve ilkelerini belirleyerek muhasebenin bilimsel özerkliğinin zedelemek değildir.

Kamu yararına işletme çalışanları sonucu bölüőecek payı doğru olarak hesaplanmasını sağlamaktır. Bilindiği gibi muhasebe kavramlarına göre oluşturulan dönem karın oluşumunda birçok yöntemler uygulanabilir. Yöneticilerin bu konuda tutum ve davranışları bütün ülkelerde kuşkuyla karşılanmaktadır.

Mesela karın oluşumunu yakından etkileyen tutum ve davranışların yeknesak bir biçimde sınırlandırılması kamu yararı bakımından yararlı görülmüştür.

Kar üzerinde vergi yükünü azaltma çabalarının önlenmesi ancak yasal düzenlemelerle mümkündür.

Örneğin ;

- Hasılatın gerçekleştirilmesi
- Stokların değerlenmesi
- Amortismanların ayrılması
- Maliyetlerin varlık ve sonuç hesapları arasında bölüőümü
- Tüm derleme yöntemleri

Ve buna benzer durumda yöneticilerin tercihleri dönem karını olumlu ya da olumsuz biçimde etkileyecektir.

Vergi güvenliği, vergi yasaları ile sağlanmaktadır. Bir kısım işletmeler vergi güvenliğini sağlama endişesiyle yasal kurallara uygun bir biçimde vergi bilançosu düzenlemektedir.

Anonim şirketler, vergi yasaları karşısındaki durumlarını "Ticari bilanço" veya "Vergi bilançosu" düzenlemekle karşılamaktadırlar.

Araştırmamızda takip edeceğimiz bölümler ve hangi konulara ağırlık verileceği kısımlar halinde şöyle olacaktır.

Birinci bölümde, düzenlenmesi gereken finansal tablolar hakkında bahsedilmiştir.

İkinci bölümde, Gelir ve Kurumlar vergisinin son yıllarda gösterdiği değişiklikler ve vergi adaleti doğrultusunda yapılan düzenlemeler ele alınarak, Gelir ve Kurumlar vergisinin hesaplanmasında, bunu etkileyen son yıllardaki fiyat değişiklikleri, izlenen vergi politikaları, kalkındırma ve yatırım politikalarından kaynaklanan vergi kayıplarından bahsedilmiştir.

Üçüncü bölümde uygulama yeri olarak ele alınan 'Megaş' (Malatya Ekmek ve Gıda Sanayii) taki çalışmalardan ve son yıllardaki finansal tabloları konumuz açısından değerlendirilmiştir.

## ARAŞTIRMANIN AMACI

Konumuz; Gelir ve Kurumlar Vergisi açısından finansal tabloların analizidir. Araştırmanın amaçlarından biri kişi veya kurumların karlarının oluŐturulmasında karı etkileyen vergi yükünün adaletli ve eşit bir Şekilde belirlenmesini sağlamaktır.

Türkiye'de bugüne kadar gelir vergisi ve gelir sistemi artan oranlılık yönünde dnŐtrlememiŐ, KDV de çok oranlılık yelpazesi geniş tutulmamış ve temel mallardaki oran ykseltmeleriyle daha da daraltılma eylimine girilmektedir, fonlarla toplanan vergiler, devlet gelirlerinin büyük bölümünü oluşturmaktadır. Bu uygulama ile dikey yönde vergi adaleti zedelenmekte ve gelir dağlımı olumsuz etkilenmektedir.

İkinci bir amaç: Finansal tablolarla ilgili olan düzenlemelerden hem gelir, heme de kurumlar vergisi kanunlarında yer alan ortak düzenlemelere bir sınır koymak ve bunların birbirinden belirli bir Şekilde ayrılmasını sağlamaya çalıŐmak olacaktır. Örneğin kişilerin reel gelirleri açısından götürü usulde mi, gerçek usulde mi vergilendirileceğini ortaya çıkartmaktır.



## ARAŞTIRMANIN KAPSAMI

Finansal tablolarda yer alan tüm varlık ve kaynak hesaplarının hazırlanmōasında Türk Ticaret, Gelir ve Kurumlar Vergisi, Sermaye piyasası kanunu ve Vergi usul Kanunu ile Genel kabul Gōrmüş Muhasebe ilkelerinden yararlanmaktadır. Biz önce bu kanunlarda yer alan finansal tabloların oluşmasında etki eden çeşitli düzenlemeleri ele alacağız. Daha sonra bunların finansal tablolar üzerindeki etkilerini ayrıntılı olarak inceleyeceğiz. Örneğin işletme bilançosunda vergiden önceki ve dağıtılmamış biçimi ile gösterilen işletme karının dağıtımını tamamen ilgili kanunlar çevresinde olmaktadır ki bunun için ayrıca kar dağıtım tablosu düzenlenmesi gerekmektedir. Daha sonra bu kanunlardaki düzenlemeler ve oluşan eksiklerin ticaret işlerinin karının nasıl ve ne oranda etkilediği MEGSAŞ açısından incelenecektir. En son olarak, MEGSAŞ'ın karşılaştığı zorluklar ve bunların çözüm yolları araştırılacaktır.

## BİRİNCİ BÖLÜM

### FİNANSAL TABLOLAR

#### I. FİNANSAL TABLOLAR HAKKINDA GENEL BİLGİLER

Finansal Tablolar muhasebe sisteminin bir ürünüdür. Muhasebe sistemleri, finansal tabloların öğeleri üzerinde kurulu olarak düzenlenirler. Bu nedenle muhasebede toplanan bilgiler sonuç olarak finansal tablolarda, muhasebe bilgi raporlarının önemli bir parçası haline dönüşürler.

Finansal tabloları aşağıdaki gibi sıralamak mümkündür.

- a- Bilanço (finansal durum tablosu)
- b- Gelir Tablosu (kar-zarar tablosu)
- c- Dağıtılmayan karlar tablosu (yedek akçe değişim tablosu)
- d- Özsermaye değişim tablosu
- e- Fon akım tablosu
- f- Nakit akım tablosu

Finansal tabloların içerdiği bilgiler sonuçlanmış olay ve işlemlerin parasal boyutlarından oluşmaktadır.

Finansal Tabloların temel amacı; ekonomik kararların verilmesinde yararlı bilgileri sağlamaktır.

Finansal tablolardan beklenen yararlar;

- Ekonomik kararlara dayanak oluşturması
- İşletme hakkında finansal bilgi sağlaması
- Kazanç gücünü göstermesi
- Tahmin için kaynak oluşturması
- Yatırımcılara işletme hakkında rehberlik yapması

Finansal tabloların hazırlanmasında uygulanması gereken ilkeler ise şunlardır;

- Finansal tablolardaki bilgilere taraf olanları eşit tutmalıdır.
- Finansal tablolardaki bilgiler; doğru, güvenilir ve şimdiki duruma uygun olmalıdır.
- Genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun bilgilerden üretilmiş olmalıdır.
- Gelir tablosu, tamamlanmış kazanç dönüşümlerinin sonuçlarını yansıtmalıdır.

Finansal tablolar; bir işletmenin dönem karını, karı oluşturan kalemleri, işletmenin varlık ve yükümlülüklerini gösterir. Finansal tabloların hazırlanmasında muhasebeden alınan verilerin gerçeği yansıtması gerekir. Muhasebe verilerinde kesinlikle sezgi ve öngörüler, belgeye dayalı olarak elde edilmeyen bilgiler muhasebe konusunu teşkil etmezler ve finansal tablolarda gösterilmezler.

Finansal tablolarda yer alan "kar" kalemlerinin oluş biçimi oldukça önem taşımaktadır. Finansal tablolarda karın hesaplanması iki yöntemle sap-

tanmaktadır;

- Özsermaye yaklaşımı: İşletmeden çekilen ve işletmeye konan değerle hariç olmak üzere, belirli bir dönemde işlemin dönembaşı özsermayesi ile dönemsonu özsermayesi arasındaki olumlu farktır.

- Gelir Yaklaşımı : Kar belirli bir dönemde elde edilen hasılat ile yapılan giderler arasındaki farktır.

## II. FİNANSAL TABLOLARIN ÇEŞİTLERİ VE İNCELEMESİ

### A. BİLANÇO

Bilanço, bir işletmenin belirli bir andaki mali durumunu gösterir.

Bir bilançonun işletmenin gerçek durumunu yansıtabilmesi, onun birtakım niteliklere sahip olmasıyla olur. Bu nitelikler, doğruluk, samimiyet, açıklıktır (1). Bilanço doğruluk niteliğini muhasebe kayıtlarına uygunluk yanında, değerlemenin samimiyetiyle kazanır, yani mali tabloların genel kabul muhasebe kavram ve prensiplerine göre tanzim edilmeleri büyük önem taşır.

Ülkemizde işletmeler, bilanço ve diğer mali tabloların düzenlenmesinde serbesttir. Ancak bilanço ile birlikte kâr-zarar cetveli yayınlanıyorsa da Gelir tablosunun düzenlenmesi gittikçe kâr-zarar tablosunun yerini almaktadır.

---

(1)Nalan AKDOĞAN; Nejat TENKER, Finansal Tablolar ve Analizi, Ankara:1988, s. 15

Bir işletmenin bilançosunda yer alan kalemler aşağıda örnek bir bilançoda gösterilmektedir:

**AKTİF****PASİF****I. DÖNER DEĞERLER**

1. Para Mevcudu
  - a. Kasa
  - b. Banka
2. Tahviller
3. Alacaklar
  - a. Senetli Alacaklar
  - b. Senetsiz Alacaklar
  - c. Ort. veya işl.sah.borç.
  - d. Diğer Alacaklar
4. Emita Mevcudu
  - a. Mallar
  - b. Ham ve Yrd. Mallar
  - c. Yarı Mamüller
  - d. Mamüller
5. Akreditifler
6. İştiraklar
7. Diğer Aktifler
  - a. Uzun vad. alac.ve bonolar
  - b. Depozitolar
- II. SABİT KIYMETLER**
8. Maddi Sabit Kıymetler
  - a. Arsalar
  - b. Binalar
  - c. Makina ve Tesisler
  - d. Demirbaş,Nakil Vasıtaları
9. Amortisman Karşılıkları
- 10.Gayri Maddi Sabit kıymetler
  - a. Kuruluş Masrafları
  - b. Şerefiye, imtiyaz Hakları
  - c. Diğer
- III. ZARAR**

**AKTİF TOPLAM****I. KISA VADELİ BORÇLAR**

1. Banka Borçları
  - a. Açık Kredi
  - b. İmza Mukabili
  - c. Müşteri Avansları
2. a. Senetli Borçlar
  - b. Senetsiz Borçlar
3. Ort. veya işl. sah. olan borç.
- Diğer Borçlar
- II. UZUN VADELİ BORÇLAR**
5. Banka borçları
6. Eşhas ve Tich.olan borçlar
7. Ort. veya İşl. Sah.olan Borçlar
8. diğer Borçlar
- III. ÖZ SERMAYE**
9. Kayıtlı Sermaye
10. a. Ödenmemiş Sermaye
  - b. Ödenmiş Sermaye
11. İhtiyatlar
12. Karşılıklar
13. Dağıtılmamış Kârlar
- IV. KÂR**

**PASİF TOPLAM**

## B. GELİR TABLOSU

Gelir Tablosu, bir işletmenin bir faaliyet dönemi içindeki gelirlerle giderlerini sınıflandırılmış bir şekilde gösteren ve dönem faaliyet sonucunu kâr veya zarar olarak açıklayan bir tablodur.

Gelir Tablosu, envanter bilgilerinden ve kâr - zarar hesabından faydalanmak suretiyle düzenlenir. İçerik olarak gelir ve gider kalemlerinden oluşur:

Gelir Tablosu kalemlerini şu bölümler halinde gösterebiliriz.

### 1. Brüt Satış Kârı

- Brüt Satışlar
- Satışlardan indirimler, iadeler
- Net satışlar
- Satılan malın maliyeti
- Brüt satış kârı

### 2. Faaliyet Kârı

- Genel Yönetim Giderleri
- Satış, pazarlama, dağıtım giderleri
- Araştırma ve Geliştirme Giderleri
- Şüpheli Alacaklar Karşılığı
- Faaliyet Kâr veya Zararı

### 3. Net Kâr/Zarar

Faaliyet dışı gelir ve kârlar

- Vergi öncesi kâr veya zarar
- Ödenecek Vergi ve diğer yasal yükümlülükler
- Net kâr.

Bunu tablo olarak da gösterebiliriz.

### Gelir Tablosu

**Brüt satış kârı**

iadeler, indirimler, iskontolar (-)

---

**Net Satış Hasılatı**

Satılan Malın Maliyeti (-)

---

**Brüt Satış Kârı**

Genel Yönetim Giderleri (-)

Satış Giderleri (-)

Şüpheli Alacaklar Karşılığı (-)

---

**Faaliyet Kârı**

Faaliyet Dışı Gelir ve Kârlar (+)

Faaliyet Dışı Gider ve Zararlar (-)

---

**Dönem Kârı**

Ödenecek Vergiler (-)

---

**Net Kâr**

Gelir tablosu oluşturan kalemlere baktığımızda, brüt kârın hesaplanmasında işletmenin esas faaliyeti dışındaki faaliyet dışı gelir ve kârlar ve faaliyet dışı gider ve zararlar olumlu veya olumsuz etkilemektedir. İşletme bir bütün olarak ele alınmakta ve devamlılık arzeden bir durum ortaya çıkarmaktadır. Yani sözkonusu dönem kârı değil işletme kârı olarak ele alınmaktadır(2).

Faaliyet dışı gelir ve kârların kalemleri şöyle sıralanabilir;

- Alınan kiralar (İşletmenin esas faaliyetinde kullanılmayan sabit değerlerin kiralanmasında sağlanan gelirler)

- İştiraklerden alınan kâr payları
- Alınan faiz ve komisyonlar
- Hakların kiralanmasından sağlanan gelirler
- Sabit değerler satış kârı

Döviz kuru değişikliğinin sağladığı kârlar,

- Önceki hesap döneminde karşılığı ayrılan alacağın tahsil edilmesi
- Ortaklardan alınan temerrüt faizleri
- Önceki dönem gelir ve kârları

Faaliyet Dışı gider ve zararları da şöyle sıralayabiliriz;

- Faaliyet dışı gelirlere ilişkin giderler
- Duran varlık satış zararı
- Hile, hırsızlık nedeniyle uğranılan zararlar
- M. duran varlıklar ve haklar için ayrılan fevkalade amortismanlar
- Döviz kuru değişikliği zararı
- Çalışılmayan dönemdeki zararları
- Önceki dönem gider ve zararları



Burada önemli iki hususa ayrıca geniş bir şekilde değineceğiz. Birincisi Amortisman ayrılması, ikincisi yeniden değerlemedir.

Bu iki uygulama kısmen yöneticilerin çalışma politikasına bağlı olup kısmen de kanunlar çerçevesinde uygulanmaktadır. Yöneticiler amortisman ayırma metodunu istediğini seçebilir ve bu ölçüde amortisman ayırma oranını belirler. Yöneticiler bunu, işletmenin kârlılık veya zarar etmesi durumunda hedeflenen sonucu almak için bir ayarlama mekanizması olarak görmektedirler.

Bir yıla ait Bilanço ve Gelir Tablosu yalnızca olması durumunda bir şeyi ifade edemeyip, işletmenin faal durumu hakkında bir bilgi edinilemez. Bu nedenle bir karşılaştırma yapılarak yorumlanır.

Karşılaştırılmalı bilançolar ile karşılaştırılmalı gelir tablolarının analiz ve yorumu sayesinde bir işletmenin geçmişteki ve halihazırdaki mali durumu ile faaliyet sonuçlarını öğrenmek, bugünkü durumun devam etmesi durumunda gelecekteki mali durumu ile faaliyet sonuçlarının nasıl bir gelişme göstereceğini kestirmek kolaylaşır.

### C. FON AKIM TABLOSU

Fon kavramı değişik anlamlarda kullanılmaktadır. Fon kavramını aktifin tümünü ifade ettiğini kabul ettiğimizde Fon Akım Tablosu düzenlenir. Böylece Aktifin bir unsuru fon olabilmekte ve bu nedenle de aktifin her bir unsuru mali olarak sayılmaktadır. Adı geçen fonlar ekonomik faaliyetler sonucu elde edilen kârla veya zararlar ve finansal faaliyetler sonucu kazanılır.

Fon Akım Tablosu, işletmenin mali tablolarından biri olarak bir dönem içinde elde edilen mali imkanların nerelerden sağlandığını ve nerelerde kullanıldığını gösterir. Bir başka ifade ile işletmede fon hareketlerini açıkla-

yan bir tablodur (3). Aşağıda fon akım tablosunun kaynak ve kullanım kalemleri gösterilmektedir;

### **Fon Kaynakları ve Kullanım Yerleri**

#### **A. Fon Kaynakları**

1- İşletmenin faaliyet sonucu yaratılan kaynaklar işletmenin belli bir dönem içinde yarattığı mali kaynak yalnız elde edilen kârdan oluşmaz. Kâra, o hesap döneminde ayrılan amortismanlar, tükenme payları, karşılıklar, alacak senetleri reeskonto eklenmelidir.

#### 2. İşletmenin Varlıklarında Azalışlar

- a) Duran Varlıkların tutarında azalış
- b) Duran Varlıkların tutarında azalış

#### 3. İşletmenin borçlarında artışlar

- a) Kısa süreli borçlarda artış
- b) Uzun süreli borçlarda artış

#### 4. Sermaye arttırımı

Buradaki sermaye öz sermaye olmayıp sermaye arttırımı olur. Ayrıca yeniden değerlemelerin değer artışı ile yedek akçeler, dağıtılmamış kârların sermayeye eklenmesi bir fon girişi sağlamaz.

#### **B. Fon Kullanım Yerleri**

##### 1. Kâr üzerinden ödenen vergiler ve diğerleri

Kaynaklar arasında vergiden önceki kâr gösterildiği takdirde, kâr üzerinden ödenen vergilere fon kullanımı arasında yer verilmelidir.

Ülkemizde kâr üzerinden alınan vergilerin fiilen ödenmesi ile kârın elde edilmesi arasında zaman aralığı olduğundan; bu tür vergiler genellikle gelirin elde edildiğini izleyen yılda edildiklerinden, fon akımı tablosu

düzenlenirken, vergiden önceki kâra kaynaklar arasında yer verilmesi; buna karşılık o yıl bir önceki yılın kârı üzerinden fiilen ödenen vergilerin de kullanım yerleri arasında gösterilmesi daha doğru bir uygulama olarak görülmektedir.

2. Ödenen kâr payları
3. Faaliyet sonucu firmanın mmali kaynaklarında azalış
4. Firmanın varlıklarında artışlar
  - a) Dönen varlıklarda artış,
  - b) Duran varlıklarda artış
5. Firmanın borçlarında azalış
  - a) Kısa süreli borçlarda azalış
  - Uzun süreli borçlarda azalış
6. Sermayede azalış

Bir Fon Akımı Tablosunun düzenlenmesi için aşağıdaki bilgilerin olması gerekir (4).

1. Hesap dönemine ait Gelir Tablosu
2. Dönem başı ve dönem sonu bilançoları
3. Geçen hesap dönemine ait kâr dağıtımı ile ilgili bilgiler.

Bir Fon Akım Tablosu formunun düzenlenişi aşağıdaki gibidir.

**Fon Akım Tablosu Formu****I. Kaynaklar****a) Faaliyet Sonucu Yaratılan Kaynaklar**

1. Dönem Kârı (Vergiden önce)
2. Hesap Döneminde Ayrılan Amortismanlar
3. Diğer Nakit Çıkışı Gerektirmeyen Giderler

**b) Varlıklarda Azalış**

1. Dönen Varlıklarda Azalış  
(Kasa ve Bankalardaki Azalış Hariç)
2. Duran Varlıklarda Azalış

**c) Borçlardaki Artış**

1. Kısa Süreli Borçlardaki Artış
1. Uzun Süreli Borçlardaki Artış

**d) Sermaye Artışı****e) Diğer Kaynaklar****II. Kullanım Yerleri****a) Varsa Dönem Zararı****b) Gelir Üzerinden Ödenen Vergiler****c) Ödenen Kâr Payları****d) Varlıklardaki Artış**

1. Dönen Varlıklarda Artış  
(Kasa ve Bankalar Hariç)

**2. Duran Varlıklarda Artış****e) Borçlarda Azalış**

1. Kısa Süreli Borçlarda Azalış
2. Uzun Süreli Borçlarda Azalış

**f) Sermaye Azaltılması****III. Kasa ve Bankalardaki Değişim ( + veya - )**

Bir işletme en uygun kaynaklardan yeterince fon yaratmış ve görünürde en elverişli yerlerde de fonlarını kullanmış olabilir. Fakat bu arada bir önemli nokta daha vardır ki, o da fon kullanımlarının uygun fon kaynaklarıyla karşılanıp karşılanmadığıdır.

Tüm bu incelemelerin sonucunda uygun kaynaklardan fon sağlayan ve bunları ilgili ve elverişli kullanım yerlerine harcamış olan işletmenin fon yaratma gücü iyi olacağı gibi, fon ihtiyacı fazla olmayacağı ve bunu da ortaklardan veya üçüncü şahıslardan kolayca sağlayabileceği söylenebilir.(5)

#### **D. NAKİT AKIM TABLOSU**

Bir işletmede kasa ve bankalar, şeklindeki aktif varlıklar nakit olarak düşünülmektedir. Bir diğer deyişle; tahsil edilmemiş veya bankaya yatırılmamış çek bedelleri, posta ve banka haveleri, Türk Lirası karşılığı dövizler, damga pulları ve posta pulları, vadesi gelmiş kupon bedelleri nakit kavramı içine girmektedir.

Nakit Akım Tablosu ise, bir işletmede belli bir hesap dönemi içerisinde nakit giriş ve çıkışlarını, bir başka ifade ile nakit kaynaklarını ve kullandığı yerlerini gösteren bir tablodur. Nakit Akım Tablosu ile Gelir Tablosu arasında farklılık vardır. Nakit Akım Tablosu; bir işletmenin tahsilat ve ödemelerini gerektiren işlemlerini, bunların gelir sağlayan faaliyetlerle olan ilişkilerini dikkate almadan, özetleyen bir tablodur. Para giriş ve çıkışları bu tablonun konusunu teşkil ettiği halde, hesap döneminde elde edilen gelir ve yapılan giderler, Gelir Tablosunun konusunu oluşturur.

Bir işletmede Nakit Akım Tablosu'nun hazırlanabilmesi için,

- a) Karşılaştırmalı Bilançolar
- b) İlgili Hesap Dönemine Ait Gelir Tablosu
- c) Kâr Dağıtım Tablosu
- d) İlgili Hesap Döneminde Para Hareketi Gerektirmeyen İşlemlerin

Bilinmesi gerekir.

Nakit Akım Tablosunun hazırlanabilmesi için aşağıdaki bilgilerin elde bulunması gerekir.

#### I. Nakit Kaynakları

- a) Peşin Mal ve Hizmet Satışı
- b) Alacakların Tahsili
- c) Serbest Menkul Değerlerin Paraya Çevrilmesi
- d) İşletmenin uzun süreli yatırımlardan sağlanan ve nakten tahsil edilen gelirler.

- e) Alacak Senetlerinin Kredi Kurumlarına İskonto Ettirilmesi
- f) Duran Varlıkların Peşin Bedelle Satışı
- g) Çıkarılan Tahvillerin, Finansman Bonolarının Satışı
- h) Nakit Olarak Alınan Krediler
- i) Sermayenin Artırılması.

#### II. Para Mevcudunun Başlıca Kullanış Yerleri

- a) İşletmenin Cari Faaliyeti
- b) İktisadi Varlıklar Eide Edilmesi
- c) Mali İşlemler

#### III. Para Giriş ve Çıkışını Gerektirmeyen Başlıca İşlemler

- a) Amortisman, tükenme itfa payları ayrılması
- b) Stoklar ve m. kıymetler için değer düşüş karşılıkları ayrılması
- c) Alacakların değersiz ve şüpheli hale gelmesi

d) Dağıtılmamış işletme bünyesinde bırakılmış kârların belli amaçlara tahsisi veya sermayeye aklenmesi

e) Duran varlıkların yeniden değerlendirilmesi

f) Kullanılmaz hale gelmiş sabit değerlerin, amorti edilmemiş bakiye kıymetlerinin zarar olarak kaydı.

g) Uğranılan hasar sebebiyle duran varlıkların defter kıymetindeki azalış.

h) Tahvillerin hisse senedi verilmesi suretiyle ödenmesi

i) İşletmenin bilançonun düzenlendiği tarihte hukuken var olan fakat miktarı kesin olarak tespit edilemeyen yükümlülükleri için karşılık ayrılması.

k) Alacak ve Borç Senetlerinin Reeskontu.

l) İşletmenin portföyünde bulunan menkul değerlerin borsa rayici ile değerlendirilmesi

m) Borçların ertelenmesi.

Nakit Akım Tablosu kasa ve bankalar kalemindeki artış ve azalış şeklindeki değişikliğin nedenlerini nakit kaynaklar ve nakit kullanımları şeklinde açıklayan bir tablodur. Tablo böyle yorumlayınca nakit kaynakların nerelerde kullanıldığına bakılır ve o dönemin nakit ihtiyacının karşılayıp karşılamadığını ortaya çıkarır. (6)

## E. KAR DAĞITIM TABLOSU

İşletmenin finansal durumundaki değişimleri açıklayan ve Gelir Tablosu ve Bilançoyu desteklemek amacıyla düzenlenen bir tablodur. İçerik olarak Dönem Kârının nerelere ve nasıl dağıtıldığını gösterir.

Dağıtım Tablosu düzenleniş şekli aşağıdaki gibidir.

**Kâr Dağıtım Tablosu**

**A. Dönem Kârının Dağıtımı**

1. Dönem Kârı
2. Geçmiş Yıllar Zararı
3. Ödenecek Vergiler
  - Kurumlar Vergisi
  - Gelir Verisi Kesintisi
  - Diğer Vergi ve Benzerleri
4. I. Tertip Yasal Yedek Net Dağıtılabilir Dönem Kârı
5. Ortaklara Birinci Temettü
6. Memur ve İşçilere Temettü
7. Yönetim Kuruluna Temettü
8. Ortaklara İkinci Temettü
9. II. Tertip Yasal Yedek
10. Statü Yedekleri
11. Özel Yedekler
12. Olağanüstü Yedek

**B. Yedeklerden Dağıtım**

1. Ortaklara Pay
  - Adi Hisse Senedi Sahiplerine
  - İmtiyazlı Hisse Senedi Sahiplerine
2. Memur ve İşçilere Pay
3. Yönetim Kuruluna Pay

**C. Hisse Başına Kâr**

1. Adi Hisse Senedi sahiplerine (TL/%)



2. İmtiyazlı Hisse Senedi Sahiplerine (TL/%)

D. Hisse Başına Kâr payı

1. Adi Hisse Senedi Sahiplerine (TL/%)

2. İmtiyazlı Hisse Senedi Sahiplerine (TL/%)

Finansal tablo çeşitlerinin başlıcalarından genel olarak bahsettik. Daha sonra Kurumlar ve Gelir Vergisinde bahsederken tabloların düzenleniş şekillerine ve tabloda yer alan kalemlere ayrıntılı bir şekilde değinilecektir.



## İKİNCİ BÖLÜM

### KURUMLAR VE GELİR VERGİSİ

#### I. KURUMLAR VERGİSİ

##### A. KONUSU VE KAPSAMI

1. 5422 Sayılı Kurumlar Vergisi kanunu ve Mevzuu

5422 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 1. maddesine göre;

- a) Sermaye Şirketleri
- b) Kooperatifler
- c) İktisadi kamu Müesseseleri
- d) Dernek ve Vakıflara Ait İktisadi İşletmeler
- e) İş ortaklıkları

Bu kanunun tatbikatında sendikalar, dernek ve cemaatler vakıf hük-  
mündedir.

a) Sermaye Şirketleri : T.C.K. hükümlerine göre kurulmuş olan anonim, eshamlı komandit ve limited şirketler ile aynı mahiyetteki yabancı kurumlar; sermaye şirketleridir. Ayrıca 1. 1. 1982 tarihinde geçerli olmak üzere, Sermaye Piyasası kanunu'na göre Kurulan Yatırım Fonları bu kanunun ve Gelir Vergisi Kanunu'nun uygulanmasında Sermaye Şirketi addolunur (K.V.K. Madde 2.).

b) Kooperatifler : Kooperatifler, 1163 Sayılı Kooperatifler kanunu'na ya da özel kanunlarına göre kurulan istihlak, istihsal, kredi, satış, yapı vesair kooperatifler ile aynı mahiyetteki yabancı kooperatiflerdir (K.V.K. Madde 3.).

c) İktisadi kamu Müesseseleri : Devlete, özel idarelere, belediyelere ve diğer kamu idarelerine ve müesseselerine ait ve tabi olup faaliyetleri devamlı bulunan ve birinci maddenin (A) ve (B) işaretli bendleri haricinde kalan ticari, sınai ve zirai işletmeler iktisadi kamu müesseseleridir.

Bunların kazanç gayesi gütmemeleri, faaliyetin kanunla tevdi edilmiş görevler arasında bulunması, tüzel kişiliklerinin olmaması, müstakil muhasebeleri ve kendilerine tahsis edilmiş sermayelerinin veya işyerlerinin bulunmaması mükellefiyetlerine tesir etmez (K.V.K. Madde 4.).

d) Dernek ve Vakıflara Ait İktisadi İşletmeler : Dernek ve vakıflara ait veya bağlı olup 4. madde de yazılı şartları haiz bulunan işletmeler ile aynı mahiyetteki yabancı işletmeler, dernek ve vakıfların iktisadi işletmeleridir (K.V.K. Madde 5.).

e) Yabancı kamu İdare ve Müesseselerine Ait İktisadi İşletmeler ve İş Ortakları : Yabancı Devletlere, yabancı kamu idare ve müesseselerine ait veya tabi olup birinci maddenin (A) ve (B) işaretli bendleri haricinde kalan ticari, sınai ve zirai işletmeler, Türk İktisadi kamu Müesseseleri gibi Kurumlar Vergisine tabi tutulur.

Birinci maddelerin A,B,C ve D bendlerinde yazılı kurumların kendi aralarında, şahıs ortakları veya gerçek kişilerle belli bir işin birlikte yapılmasını müştereken taahüt etmek ve kazancını paylaşmak amacıyla kurduğu ortaklıklar iş ortaklığıdır.

Kurumlar Vergisi birinci madde de yazılı mükelleflerin bir hesap dönemi içinde ettikleri safi kurum kazancı üzerinden hesaplanır.

Safi kurum kazancının tespitinde gelir Vergisi Kanunu'nun ticari kazanç hakkındaki hükümleri uygulanır. Zirai faaliyetle iştigal eden kurumların bu faaliyetlerinden doğan kazançlarının tespitinde Gelir Vergisi Kanunu'nun 59. maddesinin son fıkrası hükmü de nazara alınır.

Gelir Vergisi Kanunu'nun ortalama kâr haddi ve asgari Gayri Safi Hasılat esası hakkındaki hükümleri Kurumlar Verisi mükellefleri için de uygulanır.

Dar mükellefiyete tabi kurumların kurum kazançlarının, ticari kazanç gibi tespit edilmesi gereken kazanç ve iratlarda dahil olmak üzere, ticari ve zirai kazançlar dışında kalan kazanç ve iratlardan ibaret bulunması halinde, gelir Vergisi Kanunu'nun bu gibi kazanç ve iratların tespiti hakkındaki hükümleri Kurumlar Vergisi Matrahının tespitinde de uygulanır (K.V.K. Madde 13.).

## B. MUAFİYET VE İSTİSNALAR

### 1. Muafıklar

K.V.K. Madde 7. Aşağıdaki yazılı kurumlar, Kurumlar Vergisinden muafur.

1. Darphane ve Damga Matbaası, Milli Piyango İdaresi, Askeri Fabrika ve Atelyeler.

2. Tekel mevzuuna ait faaliyetlerine münhasır olmak üzere tekel işletmeleri;

3. Kamu İdare ve müesseseleri tarafından ilim, fen ve güzel sanatlar ile tarım ve hayvancılığı öğretmek, yaymak ıslah ve teşvik etmek maksadıyla işletilen müesseseler (Okullar, Okul Atölyeleri, Konservatuarlar, genel kütüphaneler, Tiyatrolar, Müzeler gibi).

4. Kamu İdare ve müesseseleri tarafından genel insan ve hayvan sağlığını korumak ve tedavi maksadıyla işletilen müesseseler (Hastane, Klinik, Senatoryum ve diğerleri).

6. Kamu İdare ve müesseseleri tarafından Hükümetin veya yetkili idare merciilerinin müsaadesi ile açılan mahali, milli veya milletlerarası mahiyetteki sergiler, Furalar, Panayırılar.

5. kamu idare ve müesseseleri tarafından içtimai maksatlarla işletilen müesseseler (Şefkat rehin ve yardım sandıkları, fukara aşhaneleri, ceza ve ıslah evleri atelyeleri, içtimai sigorta kurumları, öğrenci yurtları ve pansiyonları gibi müesseseler).

7. 3, 4, 5 ve 6. bendlerde yazılı müesseselerin dernek veya vakıflara ait olup mezkur bendlerde belirtilen maksat ve gayelerle işletildikleri ilgili bakanların mütalaası alınmak suretiyle Maliye Bakanlığı'nca kabul edilenler;

8. Beden terbiyesi Teşkilatına dahil derneklere veya kamu idari ve müesseselerine ait idman ve spor müesseseleri ile sadece idman ve spor faaliyetlerinde bulunan anonim şirketler.

9. T.C. Emekli Sandığı, Sosyal Sigortalar Kurumu, Bağ-Kur, Ordu yardımlaşma Kurumu ve Memur Yardımlaşma Kurumu gibi kanunla kurulan emekli ve yardım sandıkları ile Sosyal Sigorta Kurumları;

10. Yaptıkları iş veya hizmet mukabilinde resim ve harç alan kamu müesseseleri;

11. İl Özel İdareleri, Belediyeler ve Köyler ile bunların teşkil ettikleri birlikler veya bunlara bağlı müesseseler tarafından işletilen;

- a) Su, elektrik, havagazı ve soğuk hava deposu işletmeleri
- b) Belediye sınırları içindeki yolcu taşıma işletmeleri
- c) Mezbahalar

12. Köylere, köy birliklerine ait tarım işletmeleri ile bunlar tarafından köylünün umumi ve müşterek ihtiyaçlarını karşılamak maksadıyla işletilen hamam, çamaşırhane ve değirmenler ile bunların bağlı oldukları il sınırı içindeki yolcu taşıma işletmeleri

13. Genel ve Katma Bütçeli dairelere ait olup sadece kamu mensuplarına hizmet veren, kâr amacı gütmeyen ve üçüncü kişilere kiralanmayan kreş, konuk evleri ve bunların kantirleri

14. Münhasıran verem tedavi eden sanatoryum ve prevantoryumlar ile münhasıran kanser, cüzzam, trahom tedavi eden hastaneler

15. Kurulduktan sonra Bakanlar Kurulu'nca vergi muafiyeti tanınan vakıflar ile bilimsel araştırma ve geliştirme faaliyetlerinde bulunan kurum ve kuruluşlar.

Bunların vergi muafiyetinden yararlanma ve muafiyetlerinin kaybedilmesine ilişkin şartlar, usul ve esaslar Maliye ve Gümrük bakanlığı'nca belirlenir.

16. Esas mukavelelerinde sermaye üzerinden kazanç dağıtılmaması, idare meclisi başkan ve üyelerine kazanç üzerinden hisse verilmemesi, ihtiyat akçelerinin ortaklara dağıtılmaması ve münhasıran ortaklar ile iş görülmesine dair hükümler bulunması şartı ile kooperatifler

17. Özel kanunlarla veya Devletin kanunlarının verdiği yetkiye dayanarak aktettiği mukavelelerle Kurumlar Vergisinden veya her türlü vergi ve resimden muaf tutulan kurumlar.

18. (2362 Sayılı Kanununun 5. maddesiyle kaldırılmıştır).

19. Mühürsüz 13. 10. 1983 tarih ve 2918 Sayılı karayolları Trafik Kanunu'nun 131. maddesinde yer alan basılı kağıt ve plakaların satış faaliyetlerinde bulunan müesseseler.

Bu müesseselerin sözkonusu faaliyetlerinde elde ettiği kazançlar Gelir Vergisi Kanunu'na göre tevkifata tabi tutulmaz.

20. Toplu Konut ve Kamu ortaklığı İdaresi başkanlığı ile Toplu Konut Fonu ve Kamu ortaklığı Fonu bu Başkanlığın ve fonların elde ettikleri kazançlar Gelir Vergisi Kanunu'na göre tevkifata tabi tutulmaz.

21. Menkul Kıymetler Tanzim Fonu

Bu fonun portföy işletmeciliğinden doğan kazançları Gelir Vergisi Kanunu'na göre tevkifata tabi tutulmaz.

22. Diğer günlük gazetelerin yayımlanmadığı dini bayramlarda mühürsüz günlük gazete yayım ve satış faaliyetlerinde bulunan gazeteciler cemiyetlerine ait bu müesseseler.

Bu müesseselerin sözkonusu faaliyetlerinden elde ettiği kazançlar Gelir Vergisi Kanunu'na göre tevkifata tabi tutulmaz.

2. İstisnalar (K.V.K. Madde 8.)

Bu madde de yazılı kurum kazançları Kurumlar Vergisinden müstesnadır.

1. (3239 Sayılı Kanun 74. Maddesiyle kaldırılmıştır.)

2. Aşağıda yazılı kooperatiflerin ortakları için hesapladıkları risturnlardan;

a) İstihlak kooperatiflerinde, ortakların şahsi ve ailevi gıda ve giyecek ihtiyaçlarını karşılamak için satın aldıkları malların kıymetlerine göre hesaplanan risturnlar,

b) İstihsal kooperatiflerinde, ortakların istihsal ederek kooperatife

sattıkları veya kooperatifin istihsal faaliyetlerinde kullanmak üzere satın aldıkları malların kıymetine göre hesaplanan risturnlar,

c) Kredi kooperatiflerinde; ortakların kullandıkları kredilere göre hesaplanan risturnlar,

d) Ortakların idare gideri karşılığı olarak ödedikleri paralardan sarfunmayarak iade edilen kısımlar.

Bu risturnların nakden veya aynı kıymette mal ile ödenmesi istisnânın uygulanmasına mani değildir. Ortaklardan başka kimselerle yapılan muamelelerden doğan kazançlar ile ortaklar ile ortaklık statüsü dışında yapılan muamelelerden doğan kazançlar hakkında risturnlara müteallik istisna hükmü uygulanmaz. Bunların genel kazançtan tefrikinde, ortaklarla yapılan iş hacminin genel iş hacmine olan nispeti esas tutulur.

3. Türkiye'ye döviz olarak getirildiğinin teşvik edilmesi kaydıyla Türkiye'de işyeri olan veya daimi temsilci bulunduran dar mükellefiyete tabi kurumların yurt dışı faaliyetlerinden elde ettikleri kazançlar

4. Yurt dışında yapılan inşaat, onarma, montaj işleri ve teknik hizmetlerden sağlanan kazançlar ile karşılıklı olmak kaydıyla bakanlar Kurulu'nca belirlenen ülkelerde ve belirlenen iş kollarında yapılan faaliyetlerden elde edilen kazançlar.

5. Denizcilik Bankası Türk Anonim Ortaklığının tekelinde bulunan ulaştırma işlerinden elde ettiği kazançlar.

6. Sanayi ürünü ihraç eden ve yıllık ihracat tutarı 1.000.000 (250.000) ABD Doları veya muadili yabancı para karşılığı Türk Lirasını aşan imalatçı kurumların, bu ihracattan sağladıkları hasılatın % 20'si (1993 yılı için % 51) kurum kazancından indirilir.

7. Yaş meyve, sebze, kesme çiçek, süs bitkileri ile bunların tohum ve fideleri ve su ürünlerini ihraç eden ve yıllık ihracat tutarı (250.000) ABD Do-



ları veya muadili yabancı para karşılığı Türk Lirasını aşan kurumların, bu ihracattan sağladıkları hasılatın % 20 (1983 yılı için % 5'i) kurum kazancından indirilir.

8. Kambiyo mevzuatı gereğince Türkiye'ye döviz olarak getirildiğinin tevsik edilmesi kaydıyla dış navlun hasılatının % 20'si (1993 yılı için % 5'i) kurum kazancından indirilir.

9. Dar mükellefiyete tabi kurumlar dahil, sermaye şirketleri, iktisadi kamu müesseseleriyle kooperatiflerin ve iş ortaklarının yatırım indiriminden yararlanan kazançları

10. Turizm Endüstrisini Teşvik Kanunu hükümleri dairesinde "Turizm Müessesesi" belgesi veya 1618 Sayılı Seyahat Acentaları ve Seyahat Acentaları Birliği Kanunu gereğince "Seyahat Acentası İşletme Belgesi" almış olan kurumların döviz olarak elde ettikleri hasılatın % 20'si 1993 yılı için % 20) mezkür dövizlerin yetkili bankalarda bozdurulduğunun teşviki şartıyla kurum kazancından indirilir.

11. Safi Kurum Kazancından, gelirlerin tamamını Türk Silahlı Kuvvetlerini Güçlendirmeye tahsis eden vakıflarda Bakanlar Kurulu'nca vergi muafiyeti tanınanlara sermayeye iştirak nispetinde ödenecek miktarlar.

12. a) Portföyünün en az % 25'i hisse senetlerinden oluşan menkul kıymetler yatırım fonları ile aynı nitelikteki menkul kıymetler yatırım ortaklıklarının portföy işletmeciliğinden doğan kazançları

b) (a) alt bendi dışında kalan menkul kıymetler yatırım fonları ile menkul kıymetler yatırım ortaklıklarının portföy işletmeciliğinden doğan kazançları

c) Risk sermayesi yatırım fonları veya ortaklıklarının kazançları.

13. Kurumların rüçban hakkı kuponlarının satışından elde ettikleri kazançlar ile anonim şirketlerinin kuruluşlarında veya sermayelerini arttırdık-

ları sırada çıkardıkları hisse senetlerinin itibari değerlerinin üzerinde elden çıkarılmasından doğan kazançları.

14. Beş yıldan fazla nakledilmemek şartıyla bu kanuna göre yapılan devirlerde münfesi kurumun devir öncesi son bilançosunda görülen zararlar devralan kurumca beyan edilen kurum kazancından indirilebilir. Bu indirme ilişkin şartlar, usul ve esaslar Maliye ve Gümrük bakanlığınca belirlenir.

15. Okul, kreş ve spor tesisleri ile 50 yatak kapasitesinden az olmamak üzere yurt ve sağlık tesislerinin işletmesinden elde edilen kazançlar ilgili bakanlığın görüşü alınmak suretiyle Maliye ve Gümrük bakanlığı'nın belirleyeceği usul ve esaslar dahilinde 5 yıl süreyle kurumlar vergisinden müstesna tutulurlar.

16. Kurumların safi kurum kazançlarından T.C. Emekli Sandığı, Sosyal Sigortalar Kurumu, Bağ-Kur gibi kanunla kurulan emekli ve yardım sandıkları ile Ordu Yardımlaşma Kurumu ve 2983 Sayılı Kanunla kurulan Toplu Konut ve kamu Ortaklığı İdaresi Başkanlığı'na sermayeye iştirak nispetinde isabet eden kısmın yarısı.

17. Devlet tahvili ve Hazine bonosu ile Toplu Konut İdaresi ve kamu Ortaklığı İdaresince çıkarılan, Gelir vergisi Kanunu'nun 75. maddesinin 5 numaralı bendinde yer alan menkul kıymetlerin elde çıkarılmasından sağlanan kazançlar.

18. Tani mükellefiyete tabi kurumların iştirak hisselerinin veya gayri menkullerinin satışından doğan kazancın satışın yapıldığı yılda kurum sermayesine ilave edilen kısmı, Kurumlar Verisinden müstesnadır.

19. Kurulduktan sonra bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıfların, eğitim, sağlık, kültür ve bilimsel araştırma geliştirme amacıyla kurdukları iktisadi işletmelerinden sağladıkları kazançları

c) Finansman Fonu : Sermaye şirketleri ile kooperatifler, yatırım in-

diriminden faydalanması kabul edilmiş bulunan yatırımlarının finansmanında kullanmak ve yatırım indirimi belgesinde bu yatırım için öngörülen süre ile sınırlı kalmak kaydıyla aşağıdaki şartlarla finansman fonu ayırarak safi kurum kazancından indirilebilirler.

1. Ayrılacak finansman fonu Kurumlar Vergisi Matrahının % 25'ini ve yapılacak yatırım tutarını geçemez.

2. Finansman fonunun T.C. Merkez bankasında açılacak her an paraya çevrilebilir Devlet Tahvili hesabına yatırılması mecburidir.

3. T.C. Merkez Bankasında açılacak hesaptan çekişler Devlet Planlama Teşkilatınca düzenlenecek çekiş belgelerine dayanılarak yapılır ve yıl içinde fiilen yapılan yatırım tutarını aşamaz.

4. Bir önceki yıl safi kurum kazancından finansman fonu olarak ayrılan meblağ hesap dönemi sonunda safi kurum kazancına eklenir.

Kurumlar Vergisi, bu kanuna göre tespit olunan kurum kazancından % 46 nispetinde alınır. Bakanlar Kurulu, bu vergi nisbetini % 50 oranına kadar arttırmaya veya kanunda yazılı orana kadar indirmeye yetkilidir.

(87/11985 Sayılı kararın 2. maddesiyle değişen şekli)

a) Anonim şirketlerin ödenmiş sermayesinin en az % 25'nin, sermayedeki payları % 1'in altında olan 200'den fazla gerçek veya tüzel kişiye olması halinde vergi nisbeti % 40'a

b) Anonim şirketlerin ödenmiş sermayesinin en az % 51'nin, sermayedeki payları % 1'in altında olan 200'den fazla gerçek veya tüzel kişiye ait olması halinde vergi nispeti % 35'e

c) Anonim şirketlerin ödenmiş sermayesinin en az % 80'inin, sermayedeki payları % 1'in altında olan 200'den fazla gerçek ve tüzel kişiye ait olması halinde vergi nispeti % 30'a

d) Yukarıdaki (a), (b), (c) bentlerinde tanımlanan kurumlardan her-

birinin, sermayelerinin en az % 80'ine sahip oldukları anonim şirketlerde vergi nispeti ise:

1. (a) bendinde kayıtlı şirketlerin iştirak ettiği anonim şirketler için % 40'a
1. (b) bendinde kayıtlı şirketlerin iştirak ettiği anonim şirketler için % 35'e
1. (c) bendinde kayıtlı şirketlerin iştirak ettiği anonim şirketler için % 30'u nispetinde uygulanır.

### C. HESAPLANMASI VE ASGARİ KURUMLAR VERGİSİ

Buraya kadar Kurumlar Vergisi'nin konusunu, istisna ve muafıkları kanunda öngörülen doğrultuda bahsettik. Ancak Kurumlar Vergisinin konusunu, istisna ve muafıkları kanunda öngörülen doğrultuda bahsettik. Ancak Kurumlar Vergisininin konusunu teşkil eden hususların uygulama açısından bazı alt sınırlar teşkil edilmiştir. Bu bahsettiğimiz alt sınır daha önceki istisna ve muafıkların artışı azaltmak için Asgari Kurumlar Vergisi Sistemi getirilmiştir.

Şimdiki bu konunun işleyişinin getireceği verim artışı örnek verecek açıklayalım.

11 Temmuz 1992 günlü resmi gazetede yayımlanan 3824 Sayılı Kanunla vergi sistemimize getirilen yeniliklerden biride "Asgari Kurumlar Vergisi" esasidir. Bilindiği gibi, özellikle 1980'li yıllarda Kurumlar Vergisine getirilen istisna ve maliyetlerin gittikçe arttırılması, bu vergiden beklenen verimliliği son derece azaltan bir seyir izlemiştir.

Asgari Kurumlar Vergisi istisna ve muafiyetlerle artık alınamaz hale gelmiş bulunan Kurumlar Vergisini bir ölçüde kendisinden beklenen gelire yeniden kavuşturma amacına yöneliktir.

Kurumlar Vergisi Kanununa 3824 Sayılı Kanunun 11. maddesiyle ek-

lenen Asgari Kurumlar Vergisine ilişkin mükerrer 25. madde aynen şöyledir: "kurumların, Kurumlar Vergisinden muaf veya müstesna kazançları ile Gelir Vergisi Kanununun mükerrer 39. maddesine göre indirim konusu gelirlerin bulunması halinde, ödeyecekleri vergi, Kurumlar vergisinden muaf veya müstesna tutulacak kazançları ile Gelir Vergisi Kanununun mükerrer 39. maddesine göre indirim konusu yapılacak gelirleri (iştirak kazançları hariç) toplamına ve Kurumlar Vergisi Matrahına, bu kanunun 25. maddesinde yazılı oranın uygulanması suretiyle hesaplanan verginin % 50'sinden az olamaz.

Bir kısım indirim ve istisnalar, kurumun kârlı olduğu dönemlerde ve bu kârın olanak verdiği ölçüde kârdan indirilirler. Kurum kazancı sifıra düştüğü halde indirilmeyen bir kısım istisna kalmışsa artık bu istisnalardan izleyen yılda yararlanılabilmesi mümkün değildir.

Asgari Kurumlar Vergisi matrahının tespitinde indirim ve istisnaların bu özellikleri önem arzettiğinden araştırmamızın uygulama bölümünde ayrı ayrı belirterek örnekle açıklayacağız.

Kurumlar Vergisi Matrahının kârlı veya zararlı olması hallerine göre iki örnekle açıklayalım.

#### Örnek 1

a) Anonim şirketin yıllık kurum kazancı	15.000.000
b) Aynı yılın kanunen kabul edilmeyen gideri	200.000
c) Bir önceki yıldan devreden zararı	1.500.000
d) İstisnalar mevcuttur.	
Bu şirketin Kurumlar Vergisi Matrahı	2.400.000
Kurumlar Vergisi	(2.400.000 x % 46) 1.104.000
Asgari Kurumlar Vergisi Matrahı	8.700.000
Asgari Kurumlar Vergisi	(8.700.000 x % 46 x % 50) = 2.001.000

Vergi farkının hesaplanması şöyledir.

Hesaplanan asgari Kurumlar Vergisi		2.001.000
İndirilecek Vergiler		1.824.000
Kurumlar Vergisi	1.104.000	
Stopaj vergileri	710.000	
		<hr/>
		177.000

Yukarıdaki örnekte gördüğümüz gibi 177.000 TL vergi farkı asgari kurumlar vergisi lehine olmaktadır.

## II. GELİR VERGİSİ

### A. KONUSU VE KAPSAMI

Gelir denilince akla ilk gelen anlam; kişilerin üretim faktörlerini sunma karşılığında sağladıkları sürekli bir değer akımıdır. Ancak iktisal teoriler açısından gelire baktığımızda gelir; kişinin, varlıklarının değeri aynı kalmak şartıyla, belli bir dönemde elde ettiği satın alma gücünü ifade eder. Bunu bir matematiksel formül olarak denkleştirirsek.

**Gelir = Dönem tüketimi + dönemdeki varlıklarda net artış veya azalış olarak ifade edebiliriz.**

113 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu'na göre gelirin tanımı şöyledir

Gerçek kişilerin gelirleri gelir vergisine tabidir. Gelir, bir gerçek kişinin bir takvim yılı içinde elde ettiği kazanç ve iratların safi tutarıdır" (7).

Gelirin Unsurları;

1. Ticari kazançlar

2. Zirai kazançlar
3. Ücretler
4. Serbest meslek kazançları
5. Gayri Menkul Sermaye İratları
6. Menkul Sermaye İratları
7. Sair kazanç ve iratlar

c) Gelir Vergisine tabi mükellefiyet şekilleri ve esasları

"Türkiye'de yerleşmiş olmayan gerçek kişiler sadece Türkiye'de elde ettikleri kazanç ve iratlar üzerinden vergilendirilirler.

"Dar mükellefiyete tabi kimseler bakımından kazanç ve iradın Türkiye'de elde edildiği aşağıdaki şartlara göre tayin olunur.

1. Ticari kazançlarda; kazanç sahibinin Türkiye'de işyerinin olması veya daimi temsilci bulundurması ve kazancın bu yerlerde veya temsilciler vasıtasıyla sağlanması.

2. Zirai kazançlarda; zirai faaliyetlerin Türkiye'de elde edilmesi
3. Ücretlerde;

a) Hizmetin Türkiye'de ifa edilmiş veya edilmekte olması veya üyelerine, denetçilerine tasfiye memurlarına ait huzur hakkı, aidat, ikramiye ve benzerlerinin Türkiye'de değerlendirilmesi,

4. Serbest Meslek Kazançlarında; Serbest Meslek faaliyetlerinin Türkiye'de icra edilmesi veya Türkiye'de değerlendirilmesi,

5. Gayrimenkul Sermaye iratlarında; Gayrimenkulün Türkiye'de bulunması ve bu mahiyetteki mal ve hakların Türkiye'de kullanılması veya Türkiye'de değerlendirilmesi,

6. Menkul Sermaye iratlarında; Sermayenin Türkiye'de yatırılmış olması,

7. Sair kazanç ve iratlarda; bu kazanç veya iratları doğuran işin veya

muamelenin Türkiye'de ifa edilmesi veya Türkiye'de değerlendirilmesi

**Tam Mükellefiyet;**

Aşağıda yazılı gerçek kişiler, Türkiye içinde ve dışında elde ettikleri kazanç ve iratların tamamı üzerinden vergilendirilirler.

1. Türkiye'de yerleşmiş olanlar;

2. Resmi daire ve müesseselere veya merkezi Türkiye'de bulunan teşekkül veya teşebbüslere bağlı olup adı geçen daire, müessese, teşekkül ve teşebbüslerin işleri dolayısıyla yabancı memleketlerde oturan Türk vatandaşları" . Kanunda açıkça belirtildiği gibi Gelir Vergisine tabi tam mükellefler elde ettikleri tüm kazanç ve iratlar üzerinden, dar mükellefler ise Türkiye'de elde ettikleri kazanç ve iratlar üzerinden vergilendirilirler.

## **B. MUAFIYET VE İSTİSNALAR**

Gelir Vergisinin vergi sistemi içindeki büyük yeri onu sadece gelir sağlama amacı dışında devletin çeşitli iktisadi ve toplumsal hedeflerine ulaşmak için kullanmak arzusunu doğurmuştur.

Muaflık, istisna ve indirimlerin bir bölümü gelir unsurlarının bütününe yönelik olduğu halde diğer bir bölümü yalnızca belli kazanç çeşitlerine uygulanır.

Konumuz daha çok Kurumlar Vergisi ile alakalı olduğundan Gelir Vergisi istisna ve muafıkları başlıklar halinde verip inceleyeceğiz şimdi bunlar aşağıdaki gibi sıralanabilir.

a) Diplomat Muaflığı

G.V.K.'nun 15. maddesine göre, yabancı devletlerin Türkiye'deki elçilik ve konsolosluk görevleri ile Türkiye'de resmi bir göreve memur edilenler;



karşılıklı olmak koşuluyla, gelir vergisinden muaf tutulmuşlardır.

Ancak, menkul sermaye iradı üzerinden tevkif yoluyla alınan vergiler bu muaflığın dışında kahr.

#### b) Göçmen ve Mülteci Muaflığı

G.V.K.'nin 17. maddesinde, iskan kanunu hükümlerine göre göçmen ve mülteci sayılarak yerleştirilenlerin gelirlerine yurda gelişten itibaren beş yıllık süre için, uygulanan geçici bir muaflık öngörülmüştür.

#### c) Esnaf Muaflığı

G.V.K.'nun 9. maddesiyle düzenlenen esnaf muaflığı; küçük esnafın çok zor koşullarda sınırlı bir gelir elde ettiği bu küçük gelirin vergi dışında bırakılmasının toplumsal adalete uygun düşeceği, esasen bu esnafın vergilemeye kalkılması halinde çok sayıda mükellefle uğraşmak zorunda kalacaktır.

#### d) Sergi ve panayırarda Sağlanan Ticari Kazançlar İstisnası

G.V.K.'nun 30. maddesiyle, dar mükellefiyete tabi olanların Türk hükümetinin izniyle açılan sergi ve panayırardaki ticari faaliyetlerden elde ettikleri kazançlar gelir vergisinden müstesna tutulmuştur.

#### e) Eğitim-Öğretim ve Sağlık Hizmet İşletmelerinde Kazanç İstisnası

G.V.K.'nun mükerrer 20. maddesiyle öngörülmüş bu istisna işletmelerin faaliyete geçtiği andan itibaren beş yıl için uygulanır.

#### f) Yatırım İndirimi; Yatırım indirimi ancak kalkınma planlarına uygun yatırımları özendirilmeye yönelik bir vergi istisnasıdır.

Ticari kazançlar götürü ve gerçek usul olmak üzere iki ayrı şekilde belirlenir. Bu ayrımların belirlenmesinde Gelir Vergisi Kanunu - Kurumlar Vergisi Kanunundaki belirtilen hadler ve hususlar gözönüne alınır.

G.V.K. 47. ve 48. maddelerde yazılı şartları topluca haiz olanların ticari ve sınai işlerinden sağladıkları safi kazançlar, Maliye Bakanlığınca tanzim edilecek cetvellerde belirtilen iş nevelerine göre ve Vergi Usul Kanununun

daki esaslar dairesinde götürü olarak tespit edilir.

(3689 Sayılı Kanununun 3. maddesiyle değişen fıkra) Bu suretle tespit olunacak safi kazanç

- 5. dereceye giren mükellefler için asgari ücretin yıllık brüt tutarının % 15'inden,

- 4. dereceye giren mükellefler için asgari ücretin yıllık tutarının % 25'inden,

- 3. dereceye giren mükellefler için asgari ücretin

- 2. dereceye giren mükellefler için asgari ücretin

- 2. dereceye giren mükellefler için asgari ücretin yıllık brüt tutarının % 45'inden,

az olamaz.

- 1. dereceye giren mükellefler için bu miktar, asgari ücretin yıllık brüt tutarının % 70'idir.

Mükellefin V.U.K.'na göre tespit edilmiş olan derecelerden hangisine gireceği Maliye Bakanlığınca tespit olunacak esas dahilinde vergi dairesi tarafından tayin edilir.

Daha önceden de ifade ettiğimiz gelir özellikleri itibariyle bir çok yönde sapmalar olmuştur ve kısmen devam etmektedir. Gelirin özelliklerinden bir kısmının ne amaçladığı, dayanağının ne olduğunu kısaca bahsedelim.

- Gelir, bir gerçek kişinin elde ettiği tüm kazançları dikkate alan bir kavramdır. Bu ilke, çeşitli kaynaklardan elde edilen gelirleri, ayrı ayrı vergilemekle yetinen Sedüler Gelir Vergisinden farklı olarak Türkiye G.V.K.'nda tam kazançların bir araya getirilerek vergilendirilmesi temel kuraldır.

Üniter sistem, gelirlerin toplanarak artan oranlı tarifeye tabi tutulmasından giderek fiilen vazgeçildiği için Gelir Vergisinin artan oranlılığı bir şey elde edememiştir. Bunun en olumsuz örneğini vermek gerekirse; Kurumlar

Vergisinden sonra ortakların kâr payları için gelir vergisi ödeme yükümlülüğünden kurtulmaları, yani en yüksek gelir sahiplerinin artan oranlı vergilemenin dışına çıkmalarının sağlanmasıdır.

Gelir Vergisi ana tarifesi dışında birçok düşük ve tek oranlı stopaj tarifesi getirilerek ve bunlar geçici değil nihai vergileme olarak kabul edilerek artan oranlılığın sözde kalmasına yol açmıştır.

- Gelir, gerçek tutar üzerinden hesaplanarak bulunmalıdır. Bu ilkenin doğal bir sonucu, gelir vergisinin, asgari bir kayıt düzenine dayalı olmasıdır. Ancak bazı durumlarda, çeşitli gerekçelerle, G.V.K.'nun da gelirin gerçek gelir olması niteliğinden fedakarlık edilerek götürü biçimde hesaplanması büyük kayıplara yol açtığı görülmektedir.

Kurumlar Vergisi ve Gelir Vergisi konularına araştırmamızın gayesi açısından baktıktan sonra vergi kayıplarının nerelerde toplandığı ve nedenlerinden biraz bahsedelim.

Belirttiğimiz gibi gelir gerçek tutarları üzerinden hesaplanır. Bu ölçüt açısından baktığımızda 1980'lerdeki gelişmenin geliri yeniden dağıtıcı etkileri olumsuz olmuştur. Beyannameli yükümlülerin çoğunluğu açısından gelir vergisi artık karine usulüne yakın hayat standardı esası ile ele alınmakta ve eşitsizliği iki yönlü olarak devam ettirmektedir.

1981 - 1987 döneminde götürü yöntem sınırında küçük çiftçi ve esnaf muaflığında, zirai kazançta götürü gider usulü sınırında yapılan sürekli ayarlamalar sonucunda reel gelişmeler ortaya çıkmıştır. Bu dönem boyunca yapılan ayarlamalar ve meydana gelen dalgalanmalar bilinçli olmaktan ziyade spontane olduğu açıktır. Bu da fiili gelişmenin gerçek usul aleyhine olması olgusu değişmemektedir.

Araştırmamızın daha sonraki vergi güvenlik müesseseleri bölümünde başlık olarak açıklayacağımız hayat standartı konusu bu dönem itibarıyla

de değerlendirilebilir.

1983 yılında uygulamaya başlayan hayat standardı göstergeleri büyük bir reel gelişme göstermiştir. Beyannameli yükümlüler üzerinde asgari bir vergi yükü oluşturmak amacıyla getirilen bu vergi güvenlik önlemi uygulamada azami vergi sınırı ve nihai bir vergileme olarak gerçek usul aleyhine çalışmaya başlamış buna rağmen göstergelerde ciddi bir aşınmaya meydan verilmiştir. Hayat standardı göstergelerinin 1987 değerleri 1983 değerlerinin reel olarak % 51.6'sına tekabül etmektedir. 1987 sonrası artışıyla ancak 1983'ün ortalama düzeyi yakalanabilmiştir. Bu dönemin ortalaması alındığında ilgili yükümlü gruplarına önemli vergi avantajları sağladığı görülmektedir (8).

Ayrıca kamu gelirleri sisteminin artan oranlılığı gelirlerin gerçek usulden uzaklaşılması ile tahrip olunmuştur. Sistemin artan oranlı temel ögesi olan gelir vergisinin bir niteliği büyük ölçüde tahrip edilmiştir. Bunun bir nedeni, aşırı genişletilen birinci dilim nedeniyle 1980'lerin büyük bölümünde yükümlülerin ilk dilim içinde düz oranlı olarak vergilendirilmeleridir. Bu durumdaki beyannamelerin oranı 1981 ve 1982'de % 86 ve 87'dir. Bu oran, dilimlerin enflasyonla aşınması nedeniyle azalmışsa'da, 1987'de hala % 82.5'tir. Oranın düşüş nedeni ise, ücretli kesimin, kaynakta vergilendirme ve nominal ücretlerin şişmesi nedeniyle erkenden artan oranlı basamaklara tırmanmaya başlamalarıdır. Bunda rol oynayan bir etkende 1987'den itibaren yıllık dilim genişletme çalışmalarının yıllık enflasyon oranının altında kalması ve bunun geliri gizleme olanağı olmayan ücretlileri daha fazla etkilemesidir. Diğer bir neden olarak da 1987 yılı dışında her yıl yapılan gelir vergisi tarife değişikliklerinin üst gelir dilimlerinde bulunanlara daha fazla vergi hafiflemesi getirmesidir.

---

(8) B. ŞENATALAR, Türkiye'de 1980 Sonrası Vergi Politikası, TÜSES Araştırma Raporu,

Örnek olarak iki yılın karşılaştırmasını yapmak gerektiğinde yaklaşık olarak asgari ücret yıllık düzeyi olan indirimler sonrası 3 milyon TL'lik gelir için 1989 tarifesinin 1985 tarifesine göre getirdiği vergi hafiflemesi %11.7 iken, bu hafifleme oranı 25 Milyon TL'lik gelir düzeyi için %40.2'ye kadar çıkmaktadır. Hatta 100 Milyon'luk gelir düzeyi bile % 25.2'lik hafifleme ile 3 Milyonluk düzeyden daha avantajlıdır.

### C. İSTİSNA VE MUAFİYETLERİN MEYDANA GETİRDİĞİ KAYIPLAR

Özellikle dolaysız vergilerde vergi tabanı geniş muafiyet ve istisnalar ile daraltılmıştır. Vergi tabanının daraltılması vergi sahası dışına kaçışların büyümesi anlamına gelir.

Vergiye karşı sığınak durumuna getirilmiş bulunan kurumlar vergisinin neden olduğu vergi kayıplarının boyutu bu saptamayı somutlaştırabilir.

Aşağıdaki tablo yıllar itibariyle kurum kazançları kazançtan düşülen indirimleri ve vergi kaybını gösterir.

#### Kurumlar Vergisinde İndirimler, Vergi Kayıpları ve Efektif Vergi Oranları (Milyar TL)

Yıllar	(1) İndirim Öncesi Kurum Kazancı	(2) Toplam İndirim	(3) Tahakkuk Eden Kur. Vergisi	(4) Vergi Kaybı	2/1 İndirim Kazanç %	3/1 Efektif Vergi Oranı %	4/3 Vergi Kaybı %
1985	2545	593	600	273	233	23.5	45.5
1986	4412	1647	1201	758	373	27.2	63.1
1987	7175	3274	1568	1506	45.6	21.8	86.0
1988	10615	4482	2240	2062	42.2	21.1	92.0

Kaynak : N. SAYGILIOĞLU, Ülkemizde Vergi Kayıplarının Boyutları ve Ölçülebilirliği, s. 14

Yukarıdaki tabloya göre; kurumlar vergisine tabi mükelleflerin yararlandığı indirim toplamının indirim öncesi kurum kazancına oranı 1985'te % 23.3'ten 1987 - 1988 ortalaması olarak % 44'e çıkmaktadır. İndirimlerin görelî önemin dahi bir süre içinde ortaya çıkmıştır. Bunun ortaya çıkabilmesi için, indirim öncesi kurum kazançlarının Y katlık artışına karşılık indirim toplamının 7.5 kat artması gerekmiştir.

Ayrıca vergi kaybını tahakkuk eden kurumlar vergisine oranladığımızda daha anlamlı bir kriter elde edilebilir. Bu oran 1985'te % 45.5 iken 1987 de % 86 ve 1988'de % 92 olmaktadır. Daha açık olarak ifade edersek; son iki yılda tahakkuk eden vergi kadar bir vergi kaybına yasal indirimler yol açmıştır.

Kurumlar Vergisi indirim ve kayıplarında dikkate alınmayan ancak belki de bu vergideki toplam indirim miktarına yakın bir gelir kaybı gelir vergisi açısından sermaye şirketleri paydaşlarının kar paylarının gelir vergisi kapsamı dışına çıkarılması olmuştur.

Burada kurumlar ve Gelir Vergisi birleşik olarak hesaplanmıştır. Kurumlar ve Gelir Vergisinin fiilen birleşmesi kurum paydaşlarına olağanüstü vergi avantajları sağlamıştır. 1986 - 1987 ve 1988 yıllarında kurumların verdiği beyannamelerde aynı kurumun 1986 yılına ait kazancı 1987 ve 1988 yıllarına ait verilen beyannamedeki kazancın yaklaşık 9.5 katı tutarındadır.

Bu kurumlar özellikle büyük çaptaki kurumlarda açıkça ifade edilecek şekilde vergi tutarları nominal olarak 4 - 5 kat altında olmuştur. Buna mukabil olarak bu dönemlerde aynı uygulama ve sistem düşük gelir grupları için bir koruma mekanizması teşkil etmemiştir.

Ancak ücretliler için kısmi bir vergi istisnası anlamına gelen ve ücret gelirlerini sermaye gelirlerinden ayırarak bir özel indirim olan bu uygulama da önceki yılın gelir vergisinin çok üzerinde bir dezavantaj oluşturmuştur.

### III. KURUMLAR VE GELİR VERGİLERİNİ ETKİLEYEN ETMENLER

#### A. FİYAT DÜŞÜŞ VE YÜKSELİŞLERİN NET KAR ÜZERİNDEKİ ETKİSİ

Para değerindeki düşüşler, işletmenin elde ettiği kâr olduğundan fazla gösterilecektir. İşte işletmenin esas faaliyet sonucu elde ettiği kârın bir kısmını genel fiyatlar düzeyindeki artış nedeniyle ortaya çıkan kârdır. Açıkça ifade ederse; Dönem sonu öz sermayesi ile dönem başı özsermayesi arasındaki olumlu fark, işletmenin o dönem içinde elde ettiği kârdır. Örneğin; Dönem başı özsermaye 80 milyon lira, dönem sonu özsermayesi ise 120 milyon lira olsun. İşletmenin kârı 40 milyondur. Ancak fiyatlar genel düzeyindeki artış dönem içinde % 40 ise işletmenin kârı (120.000.000 - 112.000.000) 8 milyon liradır. Para değerindeki düşüşler ile ortaya çıkan kâr ise 32 milyon liradır.

Burada değişik stok değerlendirme yöntemi kullanılarak kâr azaltılıp veya çoğaltılabilir.

#### B. YENİDEN DEĞERLEME

Temel mali tablolar, fiyatlar genel düzeyine uygun olarak cari para değerine göre düzeltilirler. Bu düzeltme işlemine yeniden değerlendirme denilir. Yeniden değerlendirme ile mali tabloların günün gerçek değerlerine yaklaşımı sağlanır, ayrıca fiyat artışları nedeniyle ortaya çıkan fiktif kârlara engel olmak ve böylece işletmenin gerçek kârını ortaya koymak amacı güdülür.

Enflasyon dönemlerinde firmaların aşırı vergi ödeyerek, otofinansman olanaklarının daralmasını önlemek amacıyla bazı pratik vergi tedbirleri

önerilmekte ve bazı ülkelerde de uygulanmaktadır. Örneğin, stokların Lifo metoduyla değerlendirilmesi, hızlandırılmış amortisman yöntemleri uygulanması, yatırım indirimleri, verginin ödenmesinin geciktirilmesi gibi yöntemler takip edilmektedir.

Bir pratik öneride gelir ve kurumlar vergisi matrahının indekslenmesidir. Yeniden değerlendirme yöntemi olarak, ya da fiyat indekslerinden yararlanır.

Bilanço varlıklarının yeniden yerine koyma değerlerinin bulunması güçlüğü dikkate alınır, yeniden değerlemede en uygun yöntem fiyat indekslerinden yararlanmak olacaktır.

Fiyat indeksleri olarak ya özel fiyat indeksleri, ya da genel fiyat indeksleri alınabilir. Para değerindeki düşüşün, bilanço kalemlerinin her birine aynı oranda yansımadağı düşünülürse, özel indekslerden yararlanmak gerekebilir. Fakat uygulamada genel indekslerde yararlanmak mümkündür.

Türkiye'de fiyat indekslerinin hesaplanmasında Devlet İstatistik Enstitüsü, İstanbul Ticaret Odası çalışmaları gösterilebilir.

Yeniden değerlendirme işlemi ya bir hesap dönemi sonunda mali tabloların düzeltilmesi şeklinde ya da birden fazla hesap dönemi sonunda mali tabloların düzeltilmesi şeklinde olabilir. Ancak her iki şekilde de yeniden değerleme tabi tutulacak kalemlerin satın alma tarihi saptanır ve o tarih ile yeniden değerlendirme yapılan tarih arasındaki genel fiyat indeksi bu kaleme uygulanır.

Fiyat indeksi katsayı şeklinde hesaplanarak uygulanmalıdır.

$$\text{Düzeltilme Katsayısı} = \frac{\text{Cari Yılın Genel Fiyat İndeksi}}{\text{İlgili Yıl Genel Fiyat İndeksi}}$$



Oranı kullanılarak bulunur.

Türkiye’de ise yeniden değerlendirme şöyledir; Vergi Usul Kanunu’nun 19. 02. 1963 tarih ve 205 Sayılı kanununun 26. maddesi ile eklenen geçici 11. maddesi Türk Vergi sisteminin yeniden değerlemeyi getirmiştir. Yeniden değerlemeye ilişkin uygulama esaslarına bazılarını açıklayalım.

1. Bilanço esasına göre defter tutan Gelir ve Kurumlar Vergisi mükellefleri yeniden değerlendirme yapması uygun görülen işletme ve müesseselerdir.

2. Yeniden değerlendirme her hesap dönemi sonu itibariyle uygulanabilmektedir.

3. Yeniden değerlendirme oranları Maliye ve Gümrük Bakanlığı’nca belirlenir.

Yeniden değerlendirme ilk olarak 1982 yılında uygulanmaya başlandı. Başlangıçtan bugüne kadar belirlenen oranlar şöyledir.

1972 yılı ve önceki yıllar için 11

1980 yılı için 3

1981 yılı için 2

1982 yılı için 1

1984 yılı için 37.5

1985 yılı için 35.9

1986 yılı için 21.7

1991 yılı için 54.1

1992 yılı için 64.5

Her yılın değerlendirme oranı ancak o yılın değerlemesinde kullanılacaktır.

Her değerlemeyi, bir işletme varlıkları üzerindeki etkisini gösteren

bir örnek açıklayalım.

İşletme 50.000.000 TL. değerinde bir tesis olsun işletmenin bir sonraki aktifine girmiştir. Amortisman dönemi % 10'dur. 1991 yılı sonunda değer artışını bulalım.

Bilanço değeri	50.000.000
Birikmiş amortisman (50.000.000 x % 10)	5.000.000
	<u>45.000.000</u>
Yeniden değerlemeden sonraki net bilanço aktif değeri	
Bilanço değeri (50.000.000 x 1.541)	77.050.000
Birikmiş amortisman (5.000.000 x 1.541)	7.705.000
	<u>69.345.000</u>

Değer artışı  $69.345.000 - 45.000.000 = 24.345.000$

Bu değer artışı "Yeniden değerlendirme artışı" olarak pasifte ve sermaye grubu içinde görülecektir.

4.a) Gelir mükellefleri açısından yeniden değerlendirme artışı hiçbir şekilde başka bir hesaba nakledilmeyecek veya teşebbüs sahibi tarafından işletmeden çekilemeyecektir.

Aksi halde o yılın kazancı sayılıp vergiye tabi olacaktır.

Kurumlar Vergisi mükellefleri açısından ise, yeniden değerlendirme artışı istenirse bir hesap adı altında tutunabilecek, istenirse bu fonun tamamı veya bir kısmı sermayeye ilave edilebilecektir. Yeniden değerlendirme artışının bir hesaba tutulması veya sermayeye eklmesi halinde vergilendirme sözkonusu olmayacaktır. Ancak bu fonun sermaye artırımını dışında herhangi bir nedenle başka bir hesaba aktarılması veya işletmeden çekilmesi durumunda bu işlemin yapıldığı dönemin kazancı sayılarak vergilendirilecektir.

4.b) Gelir Vergisi mükellefleri, iktisadi kıymetlerin değerlendirme yapmadan önceki değerleri üzerinden amortismanına tabi tutacaklardır.

Kurumlar vergisi mükellefleri ise, yeni değerler üzerinden amortisman ayıracaklardır. Ancak gayrimenkuller, yeniden değerlemeden önceki kıymetler üzerinden amortismanına tabi tutulacaklardır.

Ülkemizde yeniden değerlendirme uygulaması mükelleflere otofinansman imkanı sağlamaktan ve işletme sahibi ve ilgililerine tümüyle olmasa bile gerçeğe yakın finansal tablolar sunulmaktadır.

Değer artışının sermayeye eklenmesi sonucu kurumların tahvil çıkarma tavanları yükselmekte ve böylece yabancı kaynak sağlamalarında artmaktadır.

Sonuç olarak şunu söyleyebiliriz. Ülkemizde yürürlükte bulunan yeniden değerlendirme uygulaması, şahıs şirketlerini, sermaye şirketlerine çevirmeyi teşvik ederek sermaye piyasasını geliştirecek niteliktedir.

### C . AMORTİSMAN AYRILMASI

Gelir ve Kurumlar Vergisi açısından doğrudan diğer bazı vergiler açısından dolaylı önem taşıyan amortisman uygulaması V.U.K.'nun 189. maddesi ile 313 - 330. maddeleri içinde düzenlenmiştir.

Bir iktisadi varlığın amortismanına tabi tutabilmesi için gerekli koşullar şunlardır.

- 1 - İşletmenin aktifine girmiş olması,
- 2 - İşletmede bir yerden uzun süre kullanılması,
- 3 - Kanunda amortisman konusu olarak sayılan gayrimenkuller, gayrimenkullerin mütemmim cüzileri, tesisat ve makineler, gemiler, taşıtlar, gayri maddi haklar varlıklar arasında bulunması,
- 4 - Yıpranmaya, aşınmaya veya kıymetten düşmeye maruz olması gerekir.

Boş arazi ve arsalar amortismanına tabi tutulamaz.

V.U.K.'nda amortisman türleri ve amortisman oranları belirlenmiştir.

İşletmelerin yapılarına göre, konjoktürel değişmelere göre veya işletme yönetiminin ön gördüğü şekilde amortisman türü belirlenir.

#### 1- Normal Amortisman:

Bu usulde mükellefler amortismanına tabi iktisadi kıymetlerin değerini istedikleri oranda yıllık amortismanına tabi tutabilirler. Kanunda belirlenen en üst sınır % 25'i geçmemek koşuluyla eşit orana ayırabilirler. En yüksek amortisman oranı % 25 oranının üzerinde amortisman ayrılması Maliye Bakanlığı'nın belli iş ve sanat kolları için izin vermesiyle uygulanabilir.

#### 2. Azalan Bakiyeler :

Bu usulde her yıl üzerinden amortisman hesaplanacak değer, daha önce ayrılmış amortisman toplamının çıkarılması ile bulunur. Bu değere uygulanacak amortisman oranı normal amortismanın iki katıdır.

#### 3- Madenlerde Amortisman :

V.U.K.'nun 316. maddesine göre, madenler ve taş ocaklarında imtiyaz ve maliyet bedellerine uygulanacak amortisman oranları işletmenin büyüklük ve niteliği gözönünde tutulmak, her maden ve taş ocağı için ayrı ayrı saptamak üzere Maliye ve Gümrük Bakanlıklarınca belirlenir.

#### 4- Fevkalade Amortisman :

V.U.K. mükelleflerin başvurusu üzerine uygulanacak bir istisnai amortisman rejiminde öngörmüştür. Amortismanına tabi olup da doğal afetler, yeni icatlar ya da cebri fazla çalışma yüzünden uygun değerlerini kısmen ya

da tamamen kaybeden iktisadi varlıklar için Maliye Bakanlığı'nca her işletme için işin niteliğine göre ayrı ayrı saptanacak fevkalade ekonomik ve teknik amortisman oranları uygulanır.

Amortisman süresi içinde iktisadi değeri işletme aktifine girdiği yerden başlar.

Çeşitli amortisman ayırma yöntemi olmasına rağmen Türkiye'de V.U.K.'un sadece düz amortisman yöntemi ve azalan bakiyeler yöntemi usulleri uygulanmasına izin vermiştir. Bunları formülle ifade edersek;

a - Düz oranlı amortisman yöntemi : Bu yöntem bir iktisadi varlığın değerini her yıl belli bir kısmının amorti edilmesiyle yapılır. Yıllık amortisman miktarı: (d) malın ömrünü, (A) malın değerini göstermek üzere,  $A \times (1/d)$  formülü ile bulunur.

b - Azalan bakiyeler yöntemi : Bu metot da uygulanan amortisman oranı, düz amortisman oranının p katı ise, yıllık amortisman miktarı,  $A \times [(p/d) (1 - p/d)^{(t - 1)}]$  formülü kullanılarak bulunur.

Amortisman ayırma metoduna bir sınır koymak ve işlerliği sağlamak amacıyla zaman zaman tasarı niteliğinde açıklamalar yapılmaktadır. Bu konuda yapılan bir tasarı kıst amortisman yönteminin uygulanmasıdır.

Tasarının 3. maddesi ile V.U.K.'nun 315. maddesindeki normal amortisman oranı % 25'den % 20'ye, azalan bakiyeler usulündeki amortisman oranı % 50'den % 40'a indirilmektedir. 320. maddeye eklenen fıkra ile de yatırım malları hariç olmak üzere kıst amortisman uygulanmasına geçilmektedir.

Enflasyon ve teknolojik değişikliklerin hızla yaşandığı bir ortamda işletmeleri güçlendirmek amacıyla bir taraftan yeniden değerlendirme, gayrimenkullerin satışından elde edilen kârlar ve benzeri hususlarla vergi teşvikleri ve fon oluşturma uygulaması yapılırken amortisman oranlarının düşürülmesi bir

çelişkidir ve büyük bir ölçüye göre gerek yoktur.

Kıst dönem amortisman uygulaması yönünden amaçla araç arasında ki bağlantıya iyi dikkat etmek gerekir. Tasarının amacı, mükelleflerin vergi matrahlarını azaltmak amacıyla binek oto alıp, azalan bakiyelerde amortisman uygulamalarını önlemek ise öyle görünüyor. "Binek otolarda kıst dönem amortisman uygulanır." veya "binek otolarda azalan bakiyeler usulü uygulanmaz." şeklinde yapılacak bir belirleme problemi rahatlıkla haledecektir (9).

Zaten tasarımın Gelir Vergisi ile ilgili bölümünde bu tür binek oto amortismanlarını yarısının indirim yapılacağı öngörülmektedir.

Düzenlemede ise, asıl olan yatırım malları istisna, istisna olan diğer aktif kıymetlerin esas olarak değerlendirilmiş olması hem oturmuş bir sistemi bozacak hem de yeni karışıklıklara çözüm getirecek niteliktedir.

#### D. STOKLARIN DEĞERLENDİRİLMESİ

Stoklar, elde etme maliyeti ve net gerçekleşebilir değer düşük olması ile değerlendirilir. Stokların elde etme maliyeti yerine net gerçekleşebilir değerle değerlendirilmesi için net gerçekleşebilir değer elde etme maliyetine göre % 10 veya daha fazla bir değer düşüklüğü göstermesi ve bu değer düşüklüğünün yakın bir tarihte ortadan kalkacağına dair objektif ve makul bir gerekçenin varolmaması gerekir.

Burada da anlaşıldığı gibi gerek V.U.K. gerekse S.P.K. mevzuatı yönünden stoklar maliyet bedeli ile değerlemeye tabi tutulmakta ancak maliyet kavramı bu iki mevzuat bakımından farklı anlamlar taşımaktadır.

---

(9) Maliye ve Sigorta Yorumları Dergisi, 1993, S. 149, s.34

S.P.K. mevzuatına göre stok maliyetinin hesaplanmasında "ilk giren ilk çıkar", "son giren ilk çıkar", ağırlıklı ortalama maliyet yöntemlerinden birinin uygulanması şarttır.

Ancak V.U.K.'nun 274. maddesine göre: Stoklar fiili maliyetle değeri lenir. Malların maliyet bedellerine nazaran değerlendirme günündeki satış bedelleri % 10 veya daha fazla düşüklük gösterdiği hallerde, mükellef maliyet bedeli yerine V.U.K. usuller dairesinde stokları değerler. Ancak kanunda açıkça hangi kalemleri stoklara dahil edileceği, hangilerinin dahil edilemeyeceği belirtilmemiştir. Genel olarak herhangi bir malın stoklarına dahil edilip, edilmemesini belirleyen etmen işin özelliği ve yöneticilerin malı kullanma konusuna bakış açılarına bağlıdır. Örneğin bina alımı, satımı ile uğraşan işletmeler için satışa hazır olarak elde bulundurulmuş binalar, stoklara dahil edildiği halde bir sınai işletme için binalar stok olarak kabul edilemez. Yöneticilere bağlı olan bir diğer konu ise değerlemedir. Stok değerlendirme yöntemlerinden bazıları şunlardır.

- a - Maliyet bedeli,
- b - Piyasa değeri,
- c - Perakende fiyatla değerlendirme,
- d - Normal stok değerlemesi.

Stokların maliyet bedeli ile değerlendirilmesine S.P.K.'nundaki ilgili maddeden bahsetmiştik ancak istenildiği takdirde diğer değerlendirme yöntemlerinden biri ile değerlendirilebilir. Mesela piyasa değeri ile değerlendirilebilir. Bu değerlendirme yöntemi, stokların yüksek çıkmasına neden olur ve kârın yüksek çıkmasını sağlar. Eğer yöneticiler kârın yüksek çıkmasını istediklerinde bu yöntemi kullanırlar. Ancak muhasebe kayıtlarındaki boşlukları, firmaların mali ve diğer hareketlerinin gerçeği veya gerçeğe yakın durumu yansıtması için kanunlarla boşluklar doldurulmakta ve uyulmasını sağlamak için yapı-

rımlar uygulanmaktadır. S.P.K.'da belirtildiği gibi stokların maliyet bedeli ile değerlendirilmesini şart koşturmaktadır. Maliyet bedeli ile değerlendirilmesinden ilk giren ilk çıkar yöntemi gerçekten bütün diğer stok değerlendirilme yöntemlerine kıyasla stokların cari olarak elde etme bedeline en yakın maliyetle değerlendirilmesini sağlar. Ancak fiyatlarda artış ve düşüş olduğu dönemlerde bu yöntem yetersiz kalmaktadır. Fiyatların yükseldiği dönemlerde stok maliyetinin düşük göstereceğinden kârın yüksek çıkmasına neden olur ve genel olarak finansal tablolar gerçeği göstermezler. Firma hak etmediği kazancı kendine mal edecek ve bu kazanç üzerinden vergi ödeyecektir. Buna karşılık son giren ilk çıkar yöntemi bu boşluğu doldurmakta, son giren malın fiyatıyla gerçeği göstermektedir. Yani son malın fiyatıyla tekrar malı yerine koyma metodu getirmektedir.

#### **IV. KURUMLAR VE GELİR VERGİLERİ UYGULAMALARINDAKİ AKSAKLIKLAR VE AKSAKLIKLARIN GİDERİLMESİNE YÖNELİK DÜZENLEMELER**

##### **A. KURUMLAR VE GELİR VERGİSİNİN BİRLEŞTİRİLMESİ VEYA KESİN SINIRLARLA AYRILMASI**

Gelir Vergisi sahasında yapılması gereken ilk şey, bu verginin Kurumlar Vergisi'nden ayrılması, böylece şirket ortaklarına dağıtılan kâr paylarının 1986 yıl öncesinde olduğu gibi Gelir Vergisi'nin artan oranlı tarifelerini taşımasıdır. Gelir Vergisi'nin, tıpkı Kurumlar Vergisi'nde yapılması gerektiği gibi vergi bağışıklarının köklü bir biçimde ayıklanması gerekmektedir. En önemlisi de ana tarifinin istisnası durumunda olan çok sayıda tek oranlı stopaj tariflerinin tasfiyesi ve korunanları artan oranlı ana tarife olan ir-



tibatlandırılmasıdır. Gelir Vergisi ancak sedüler yapıda tekrar üniter yapıya yönetilebildiği takdirde gerçekten artan oranlı bir özellik taşımaya başlayabilecektir. Yansımaya daha yakın duran stopaj uygulaması (ücret üzerinden yapılan stopaj hariç) daraldıkça verginin yasal ve fiili yükümlüsü aynı kişi olabilecektir(10).

Hayat standardı ve götürülük uygulamalarının tedricen gerçek usule doğru çekilerek daraltılması gerekmektedir. Bu sağlanana kadar, hayat standardında ödeme gücü farklılıklarını yansıtacak farklılaştırmalara gidilmelidir. Hayat standardı ve götürü usullere ait gösterge ve sınırların 1991 yılından itibaren "yeniden değerlendirme" oranlarından bağlanması doğru, ancak "asgari ücret"le irtibatlandırılması yanlış olmuştur.

Bu usüllere ilişkin nakdi değerlerin enflasyona endekslenmesini otomotiğe bağlayabilecek olan mekanizma yıllık olarak açıklanan yeniden değerlendirme oranları olabilir. Gelir Vergisi ana tarifesinin dilimlerinde hiç olmazsa iki yıllık bir istikrar programı sonrasında ortalama fiyat artışlarıyla bir şekilde irtibatlandırılmalıdır (11).

Sermaye gelirleri üzerindeki çok yüksek efektif vergi oranlarını düşürülmesine olan ilgiden dolayı, şahsi gelir ve Kurumlar Vergisinin birleştirilmesi bazı ülkelerde vergi reformunun önemli bir unsuru olarak görülmektedir. Bunun yanında, prensip olarak vergi tahsilatında gerçekleştirilmiş ve gerçekleştirilmemiş gelirler arasında bir fark gözetilmemekte ve gelirlerin kâr payı ve sermaye kazancı olarak elde edilip edilmediğini bakılmamaktadır. Tamamlanmış bir birleşmede kurumlara ve çeşitli finansman yöntemlerine

---

(10) Oğuz OYAN; A.Rıza AYDIN, Türkiye'de Maliye ve Fon Politikaları, Alternatif Yönelişler, Adım Yay., 1991, s. 50.

(11) 1990 - 1991 Hesap Uzmanları Kurulu Konferansları II., Ankara: 1992, s.153

karşı eşit davranmak ve hedef alınmakta, bunun ise ancak vergilendirmenin ferdi düzeye indirilecek Kurumlar Vergisinin kaldırılması ile yapılabilecektir.

Birleşme bir çok ülkede, üzerinde titiz bir şekilde durulmakta ve büyük bir safhaya ulaşılmıştır. Mesela ABD'de 1980'lerden önce kısmi bir birleşmeye gidilmiş ve 1986 vergi reformu kanunu bir indirim getirmemekte ve tam bir birleşmeye oldukça yaklaşılmaktadır.

## B. KURUMLAR VERGİSİ ORANI HAKKINDAKİ TASARILAR VE GETİRECEĞİ DEĞİŞİKLİKLER

Bilindiği gibi yürürlükteki kurumlar vergisi oranı % 46 'dır. Yeni değişiklik prensip olarak % 25 oranında bir kurumlar vergisi ile arkasından yapılacak kurum kazancının ortaklara dağıtılabilir kısmından % 20 oranındaki bir gelir vergisi stopajını öngörmektedir.

Bu uygulama 1980 öncesi uygulanan ve eski gelir vergisi kanununun 96'ncı madde olarak adlandırılan uygulamanın biraz daha sade bir şeklidir. Yeni sistem ile üniter bir vergi sistemine dönük olduğu açıktır.

Bu uygulamaya göre; Dağıtılabilir kurum kazancı üzerinden dağıtılmanın dağıtılmasının % 20 oranında gelir vergisi tevkifatı yapılması öngörülmekte ve tevkifatın, kârın dağıtılması durumunda % 40'a kadar tamamlanması konusunda Bakanlar Kuruluna yetki verilmektedir. Bu uygulamaya baktığımızda karmaşık, anlaşılması güç ve uygulanması zor bir düzenleme getirmektedir.

Maliye uzmanlarına göre, mevcut uygulamanın kurumlar vergisi oranını azaltıp stopaj oranının % 25 ler seviyesine çıkarılması, hem karışıklığa meydan vermeyecek ve hem de mükellef ve vergi dairesinin yükünü azaltarak vergi yükünde istenilen artışı göstereceği düşüncesindedir.

### C. MUAFİYET - İSTİSNA VE İNDİRİMİN SINIRLARI

V.U.K.'na eklenen mükerrer 45. madde ile uluslararası antlaşma hükümleri saklı kalmak kaydıyla, kanunlar vergisine ilişkin istisna, muafiyet ve kurum kazancının tespitinde indirimleri düzenleyen hükümlerin ancak K.U.K., G.V.K. ve V.U.K.'na hüküm eklemek veya bu kanunlarda değişiklik yapılmak suretiyle düzenleneceği hükmü getirilmiştir.

Bu her ne kadar yerinde bir düzenleme ise de daha yeni tarihli bir kanunda yer alacak özel hükümlerle bu maddenin önüne geçilebilmesi kanun yapma tekniği yönünden mümkün olabildiği için sözkonusu düzenlemenin hedeflenen vergi kanunları yönünden Anayasa hükmü haline getirilmesi yerinde olacaktır.

Türkiye'de özellikle dolaysız vergilerde vergi tabanı, geniş muafiyet ve istisnalarla donatılmış, aynı durum kısmen KDV ile de yaratılmıştır. Vergi tabanının daraltılması vergi sahası dışına kaçışların büyümesi olduğundan vergi adaletini yatay ve dikey yönde olumsuz etkilenmiştir.

Bunu daha açık bir şekilde ifade edebilmek için göstergelere bakmak daha anlamlı olur. Bu göstergeler indirimlerden doğan vergi kaybının tahakkuk eden kurumlar vergisine oranlamasıyla elde edilir. 1985'de bu oran % 45.5. iken, 1987'de % 86 ve 1988'de 92 olmuştur. Yani son iki yılda tahakkuk eden vergi kadar bir vergi kaybına yasal indirim mekanizmalarıyla yol açılmıştır. Yıllar itibariyle baktığımızda vergi kaybında en büyük sıçrama 1986 yılında olmuştur.

### D - VERGİ GÜVENLİK MÜESSESELERİ

Vergi gelirlerini güvence altına almak için en etkin önlem dolaysız

denetim yani vergi incelemeleridir.

Ancak çeşitli mali, siyasi, gelişme, politikaların ve olanakların getirdiği muaflik ve istisnalar, indirimler ve diğer bazı gevşeme politikaları, işletmelerin defter ve belgelerinin incelenmesini zorlaştırarak karmaşık bir hale sokmuştur.

Böyle bir karmaşık durumda çoğu vergi mükellefleri getirilen bir sistemden haberi olmamakta ve kendisine lehte bir menfaat sağlamamaktadır. Bunun yanında bu uygulamayı kısa sürede tanıyarak, açık yönünden gidilerek hareket etmektedir. Böylece büyük bir vergi kaybı doğmuş olur.

Ancak mükellefler arasındaki çıkar çelişkisi vergide doğal bir denetim sağlar.

Bir mükellefin geliri, diğer mükellefin gider - hârcması olduğundan, bu durum mükellefleri sürekli olarak belge almaya veya vermeye zorlar.

## 1. ORTALAMA KAR HADDİ

Kısmen veya tamamen perakende satış yapan Ticaret erbabı ile imalatçıların gösterdikleri gayrisafi kazançlardır.

V.U.K.'na göre tespit olunan ortalama kâr hadlarının perakende satılan emtianın maliyet bedeline uygulanması suretiyle bulunacak miktarlara göre düşük olduğu takdirde, beyan edilen gayrisafi kazançlar yerine bu suretle bulunan miktarlar ikmalen vergi tarhına esas alınır.

Ortalama kâr haddi kısacası tüketicilere yapılan satışlarla ilgili bir müessesedir. Ancak ortalama kâr haddine göre tarhiyat yapılabilmesi için tespit olunacak farkın her yıl belirlenen bir miktarı aşması ve bu fark nedeniyle mükelleften izahat istenmesine rağmen süresi içinde izahat verilmemesi veya verilen izahatın yeterli görülmemesi gerekmektedir.

Gelir Vergisi Kanununun da yer alan ortalama kâr haddi esası bugünkü şekliyle, diğer yabancı ülkelerde uygulaması görülmeyen bir yapıdadır. Fransa, İngiltere, Almanya, Belçika, İsviçre ve İsrail gibi bazı ülkelerde benzer nitelikteki uygulamalara rastlanılmaktadır (12).

Ortalama kâr haddi asgari gayrisafi hasılat esası ile ilgili 111. maddesine göre; ortalama kâr haddi esası, kısmen veya tamamen perakende satış yapan ticaret erbabı ile imalatçılara yönelik bir uygulamadır.

## 2. ASGARİ GAYRİ HASILAT ESASI

Bir oto kontrol müessesesi olan asgari safi hasılat esası; hizmet işletmeleri açısından vergide otokontrolü sağlamayı amaçlayan uygulama Gelir Vergisi Kanununun 111. maddesinde düzenlenmiştir.

Asgari gayri safi hasılat esasında ortalama kâr haddinde olduğu gibi hem gelir vergisi ve hem de kurumlar vergisi mükellefleri için sözkonusudur.

Asgari gayrisafi hasılat, yıl içinde inceleme elemanları tarafından yapılacak tespitler esas alınarak her mükellef için ayrı ayrı belirlenmektedir. İnceleme elemanların yatıkları inceleme sonucu fark olduğunda fark cezasıyla birlikte istenmektedir. Böylece ortalama kâr haddi ve asgari safi hasılat esası uygulamaları finansal tablolarındaki bir kısım kalemleri düzenleyici bir kontrol sistemidir.

---

(12) Abdurrahman AKDOĞAN, Vergilerin İncelenmesi ve Değerlendirilmesi (Yasal Düzenlemeleri, İşleyişi Açısından), Ankara: 1991, s. 208

### 3. HAYAT STANDARTI ESASI

Vergi hasılatının aşınmasını engellemesi ve belirli bir tutarda bildirimde bulunma zorunluluğu yaratması nedeniyle olumlu yanları bulunan hayat standardı esası, kişinin sürdürdüğü hayat koşullarına ya da sahip bulunduğu hayat standartına uygun bir gelir tutarı üzerinden vergi ödemesi gerektiği düşüncesine dayanmaktadır.

Bu uygulama, mükellef beyan edeceği gelirle yaşam standardı arasında ilişki kurularak vergiye esas olacak gelirin belirli bir tutarın altına düşmesi engellenmiş olmaktadır.

### E. GELİR VERGİSİNİN GERÇEK USULDEN UZAKLAŞMASI

a) Götürü Usul : Muhasebe ve vergi konularındaki bilgilerin yetersizliği, iş hacimlerinin azlığı, gerçek usülde vergilendirilmeleri halinde vergi maliyetinde ortaya çıkabilecek artış ve idare için daha uygulanabilir ve iş yükünü azaltıcı olması gibi nedenlerle, bazı vergi ilkelerinden vazgeçilmesi pahasına götürü vergileme usulü benimsenmiştir.

Gelir vergisinde götürü usul, vergi yükü bakımından eşitsizlik yaratmaktadır.

G.V.K.'nun 47. ve 48. maddelerinde götürü usulde kapsamına girecek mükelleflerin sahip olması gereken genel ve özel koşullardan bahsedilmektedir. Götürü usul getirdiği kolaylıklar basitlikler yanında büyük vergi kayıplarına, mükelleflerin gerçek oturumu beyan edip etmediğine yol açmıştır.

Vergide eşitlik ilkesi ve vergi ödeme gücü açısından sakıncalıdır. Mükelleflerin ödeme gücü etkin bir şekilde gözönünde tutulmadığı için, vergi adaletini bozucu yine de etkisi büyüktür.

b)Gerçek Usul : Ticari kazancın tespiti, gerçek usülde değerlendirildiğinde Bilanço esası veya işletme hesabı esasına göre tespiti yapılmaktadır.

Gerçek usül; mükelleflerin ticari faaliyetlerinin sonuçlarının defter, kayıt ve belgelere dayalı olarak belirlenmesini öngörmektedir. Gerçek usül, mükellefin gerçekleştirdiği ticari faaliyetin gerçek durumun dikkate alınması suretiyle kazancın belirlenmesini öngörmektedir. Mükellefin vergi karşısındaki durumunun gerçeği yansıtması bakımından; mükellefin dürüstlüğü, denetim etkinliği, yasaların sadeliği ve anlaşılabilirliği, vergi oranların gerçekçi bir şekilde belirlenmesi, yasaların günün koşullarına ticari ve ekonomik yapıya uygunluğu ve benzeri faktörlerin büyük önemi vardır.

Ancak uygulamada gelirlerin gerçek usülde değerlendirilmesini etkileyen usüller vardır.

Gerçek usul dışında kalmaya olanak tanıyan usullerin 1980'lerdeki seyri de bunu açıkça göstermiştir. Her ne kadar küçük çiftçi ve esnaf muaflığında zirai kazançta götürü gider usulü sınırında yapılan sürekli ayarlamalar reel gelişmeler göstermişse de hakim olan eğilim gerçek usul aleyhinde olmuştur.

Gerçek usulden uzaklaşılması kamu gelirleri sisteminin artan oranlılık derecesini tahrip etmektedir. Sistemin artanlı temel ögesi olan gelir vergisinin bu niteliği büyük ölçüde tahrip edilmiştir. Bunun nedenleri şöyle sıralayabiliriz

- Düz oranlı vergilendirme,
- Her yıl yapılan (1987 yılı dışında) gelir vergisi tarife değişikliklerinin üst gelir dilimlerinde bulunanlara daha fazla vergi hafiflemesi getirmesidir.
- Sedüler sistemin uygulanması,
- Gelirlerin, ayrı ayrı şekilde ele alınarak vergilendirilmesidir.

c) Götürü ve Gerçek Usül uygulamasında son değişiklikler : Tasarının 8. maddesiyle,

Götürü usülde ticari kazancın tesbitini düzenleyen Gelir Vergisi Kanunu'un 46. maddesi değiştirilmektedir.

Mevcut düzenlemede götürü ticari kazanç asgari ücrete göre belirlenirken, yapılacak değişiklikte hayat standardı temel gösterge tutarlarının esas alınması öngörülmektedir.

Tasarının 8. maddesiyle öngörülen değişiklik 1993 yılında uygulanacak götürü safi kazanç tutarının hesaplanması tablolar yardımıyla yapılacaktır.

a) Götürü usülde vergilendirilen, ticaret, sanat ve serbest meslek erbabının 1993 yılı vergilendirme döneminde uygulanacak safi kazanç tutarları asgari ücret esas alınarak aşağıdaki şekilde belirlenmiştir.

Dereceler	Birinci Derecede Öncelikli İller (TL)	İkinci Derecede Öncelikli İller (TL)	Diğer İller (TL)
5	1.300.000	1.550.000	2.600.000
4	2.170.000	2.600.000	4.340.000
3	2.600.000	3.120.000	5.200.000
2	3.900.000	4.680.000	7.180.000
1	6.080.000	7.300.000	12.170.000

b) Hayat Standardı temel gösterge tutarlarına göre bulunacak götürü safi kazanç tutarları.

Normal yörelerdeki ikinci sınıf tacirlere uygulanan hayat standardı temel gösterge tutarı 31.200.000 TL'dir.



Buna göre dereceler itibariyle safi kazanç tutarları şöyle olacaktır.

Dereceler	5	4	3	2	1
1. Der. Önc. İller	1.500.000	2.300.000	3.100.000	4.600.000	6.200.000
2. Der. Önc. İller	1.800.000	2.700.000	3.700.000	5.500.000	7.400.000
Diğer İller	3.100.000	4.600.000	6.200.000	9.300.000	12.400.000
B. Şehir Belediyesi	3.800.000	5.700.000	7.700.000	11.600.000	15.500.000

Şu anda uygulanan ve asgari ücrete göre tesbit edilen safi kazanç tutarlarıyla kıyasladığımızda örneğin birinci derecede öncelikli yörelerde 5. derecedeki bir mükellefin 1.300.000 TL olan safi kazancının da 6.200.000 liraya çıktığı, dolayısıyla, hayat standardı esasına göre tespit edilecek rakamlarla asgari ücrete göre belirlenen safi kazanç tutarları arasında çok az bir farkın olduğu ortaya çıkmaktadır.(13)

(13) Maliye ve Sigorta Yorumları Dergisi, 1992, S:148, s.24.

## ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

### UYGULAMA

#### I. UYGULAMA YERİ VE GENEL BİLGİLER

a - Ticaret Ünvanı : MEGSAŞ AŞ (Malatya Ekmek ve Gıda Sanayii ve Ticaret Ananım Şirketi)

b - Kuruluş Tarihi : 12.05.1983

Faliyete Geçiş Tarihi : 21.07.1993

c - Semaye

- Kuruluş sermayesi : 18.000.000 TL

- Şimdiki sermaye : 980.000.000 TL

- Hisse Oranı : Şirket Sermayesi 96.000 Hisseden oluşup ortakların hisse oranı şöyledir

	Hisse Payı	Hisse Miktarı
- Malatya Belediyesi	62.18	609.410.000 TL
- İl Özel İdaresi	17.15	171.010.000 TL
- Esenlik Ltd. Şti.	7.67	75.000.000 TL
- Kebir İnş. Ltd. Şti.	3.5	34.500.000 TL
- Şahıslar	9.27	90.080.000 TL
	100.00	980.000.000 TL

**d - Sektör ve Konusu**

- Sektör : İmalat

- Konusu : Ekmek imali ile ilgili entegre tesislerdir, un imâli ile ilgili tesisler - yukarıda adı geçen mamullerin ambalajlanması ve kalite yükseltici yan tesisler yukarıda belirtilen tesislerle ilgili makinalar, aksam ve aprçalarını, ithal ve mantaj işleri, konusuyla ilgili olarak mal ve hizmetlerin ihracat, ticaret ve pazarlama işlerini yapmak, konusuyla ilgili sınai, ticari, zirai tesisler kurmak ve işletmek.

e - Şirket adresi merkezi ve iş yeri aynı yerde olup, Malatya ili sınırları içerisinde 5 km merkezden uzaktır.

Şirket halka açık olarak 96 üye ile kurulmuştur.

f - Kapasitesi 100.000 ekmek/gün

g - Kurulu güç (KWA) : 1000

h - Personel sayısı : 90

Şirket 1988 yılında Devlet Planlama Teşkilatı Müsteşarlığına başvurarak yatırım teşvik tedbirlerinden yararlanmak istemiştir.

Yatırım tesvik ve yatırım indirimden faydalanması öngörülmüştür.

Başlama Tarihi : 1/8/1988

**Bitiş tarihi : 1/8/1990**

**Bitiş tarihi, yatırım tamamlanıncaya kadar yatırım süresi DPT Müsteşarlığı, teşvik ve uygulama merkezi başkanlığınca, talep edilmesi halinde teşvik süresini duruma bakarak uzatabilmektedir.**

**3 - Şirket teşvik belgeli olmasından dolayı yararlandığı teşvikler ve yararlanma oranı aşağıdadır.**

1. Yatırım indirimi	% 60
2. Gümrük Muafiyeti	% 100
3. Teşvik primumu	% 25
4. Kaynak kullanma destek primumu	% 40

**4 - YATIRIM TUTARI (MİLYON TL)**

A - sabit yatırım	1.450
a - arazi - Arsa	12
b - Bina - İnşaat	300
c - Makina Techizat	905
- İthal	726
- Yerli	179
d - Diğer Harcamalar	233

**B - Gümrük, Vergi, Resmî 400**

**C - İşletme sermayesi 150**

**TOPLAM YATIRIM 2.000**

**5 - YATIRIM FİNANSMANI (MİLYON TL)**

A - Öz kaynaklar (%40)	640
a - Sermaye	640
b - Şirket Fonları	---

B - Yabancı Kaynaklar (%60)	960
a - İç kredi	870
b - Dış kredi	---
c - İşletme kredisi	90
C - Gümrük Muafiyeti	400
TOPLAM FİNANSMAN	2.000

Şirket ikinci derecede kalkınmada öncelikli olan Malatya'da ve halka açık olarak 96 üye ile kurulmuştur.

Kuruluş Malatya halkına el degmeden, sağlık kurallarına uygun, çok çeşitli ekmekleri ile hizmet etmektedir. En son teknolojiyi içeren makinalarla gerçekleştiğinden ekmeğin maliyetini azaltmaktadır.

Kuruluş, gelecek yılları hesaba katarak Malatya ilindeki ekmeğe olan arz talebi dengelemek bakımından büyük hizmet vermektedir.

Şirkete ait bir değerlendirme yapabilmek için son üç yılın bilançosu ve kar / zarar cetvelini veriyoruz.

## 1990 Yılı Bilançosu

Kasa	57.000	Sermaye	980.000.000
Banka	10.310.000	Amortisman HS	534.000
HalkBankası	9.818.114	Müh. Alacaklılar	3.160.000
VakıfBank	415.614		
ŞekerBank	77.000		
Teminatlar	2.118.000		
Gayri Menkuller	11.500.000		
Demirbaşlar	2.650.000		
İnd.Ün. Vergi	41.107.000		
Stüasyonlar	389.959.434		
Geçici Vergi	1.715.433		
Sermaye Taahüt Üs.	488.350.000		
Stopajarda A.	253.923		
Kar - Zarar Hs.	35.679.966		
	983.694.530		983.694.530

## KAR /ZARAR CETVELİ

Geçmiş Yıl Zararı	27.136.428,80	Geç Muh. Gelirler	2.729.886 1.880
Genel Giderler	7.813.649, 00	Zarar Hes.	35.679.966
Kon. Kabul Ed. Gid.	3.218.649,00		
Demirbaş Amortisman	240.780,20		

38.409.862,00

38.409.862

1990 yılı bilançosunda görüldüğü gibi 35.679.966 TL zararlar dönemi kapatmıştır. Bu zarar 1991 yılının bilançosunda geçmiş yıl zararı olarak görülecek ve 1991 yılında bir gider gibi kar - zarar tablosunda karı etkileyecektir. Teşvik süresi 1988 yılında başladığından bu dönemde kuruluşa ait kurumlar vergisi ödenmemiştir.

Bu dönemde varlıklar yeniden değerlemeye tabi tutulmamıştır. Demirbaşlar üzerinden amortisman ayrılmıştır.

1991 ve 1992 yıllarına ait bilanço ve kar/zarar tablosunu verelim. Değerlendirme yapabilmek için karşılaştırma yapmak gerekir.

Karşılaştırmalı bilançolar ile karşılaştırmalı gelir tablolarının analiz ve yorumu sayesinde bir işletmenin geçmişteki ve hali hazırdaki mali durumuyla faaliyet sonuçlarını öğrenmek, bugünkü durumun geçmişten farkını görmek ve böyle bir durumun devam etmesi halinde gelecekteki mali durumuyla faaliyet sonuçlarının nasıl bir gelişme göstereceğini kestirmek kolaylaşır. Bunun içinde kalemlerdeki değişme ve gelişmelerin incelenmesi gerekir.

1991 yılının ait bilanço ve kar/zarar cetvelini aşağıda sunuyoruz.

## MEGSAŞ AŞ 'nın 31.12.1991 TARİHLİ BİLANÇOSU

Kasa	14.862.415	Sermaye	980.000.000
Halkbank	2.596.919	Muh.Alacaklı.	310.000.000
Garanti Bank.	1.072.767	Satıcılar	396.895.202
T.Ticaret Bank.	44.248.384	Öd.Netücret	62.905.435
Sermaye Taahüt	110.250.000	Öd.Vergi	66.525.853
Demirbaşlar	74.862.469	Öd.SSK. Primi	41.310.546
Mak. Techiz	647.540.429	Amortismanlar	534.530
Mal	233.127.969	Tasarruf Teş.Fonu	12.480.215
İnşaat	616.590.127	Kar	88.852.526
G.Menkuller	11.500.000		
Geçici Vergi	2.031.667		
Depozitolar	125.000		
Stopaj A.	235.923		
Teminatlar	2.908.000		
Öd.KDV.Hs.	197.552.243		
	1.959.504.307		1.959.504.307



## KAR / ZARAR CETVELİ

Personel Gideri	533.219.519	Mal Satış Karı	1.249.055.493
Genel Gider	598.062.211	Muh Gelirler	7.134.286
Konut Fonu Gid	3.167.500	Faiz Gelirleri	2.791.943
Geçen Yıl Zararı	35.679.966		
Kar	88.852.526		

1.258.981.722

1.258.981.722

## MEGSAŞ AŞ 'nın 31.12.1992 TARİHLİ BİLANÇOSU

Kasa	8.490.533	Sermaye	980.000.000
Bankalar	64.199.895	Satıcılar	1.077.691.063
Sermaye Taah.	110.250.000	Muh.Alac.	250.000.000
Mal	674.494.230	Öd.SSK.Primi	53.237.911
Demirbaş	112.085.166	Öd.T.T.Fonu	15.936.748
Teminatlar	2.908.000	Öd.Vergi	21.600.279
Geçici Vergi	2.031.667	Öd.Net Ücret	72.411.376
Mak. Techiz.	823.952.429	Birik. Amortis.	534.530
İnşaat	826.533.639	K.Yedek Akce	17.770.505
G.Menkul	11.500.000	Fer.Yedek Akce	61.753.021
Depozito	125.000	Kar	162.576.675
Stopaj Alac.	235.923		
P.Öd.Gider	4.705.617		

2.643.512.099

2.643.512.099

**KAR / ZARAR CETVELİ**

---

Personel Gideri	1.858.568.186	Mal Satış Karı	3.274.864.334
Genel Gider	1.216.020.197	Muh Gelirler	10.506.363
Konut Fonu Gid	24.210.000	Faiz Gelirleri	1.740.861
Huzur Hakkı	25.826.500		
Kar	162.576.675		
	3.287.201.558		3.287.201.7558

---

**Şirkette uygulanan muhasebe usulleri şunlardır.**

- a - Şirket varlıkları yeniden değerlendirmeye tabi tutulmamış
- b - 88, 89, 90 yıllarında demirbaşlar üzerinde normal amortisman metodu uygulanarak amortisman ayrılmıştır.
- c - Stok değerlendirme metodu olarak ortalama Maliyeti esasını kullanarak stoklar fiyatlandırılmıştır.

## 1991 Yılına ait Gelir Tablosu

1 - Brüt Satış Karı	3.107.758.002
Satışları :	
(=) Satılan Malın Maliyeti	1.858.702.509
Bürt Satış Karı	1.249.055.493
2 - Faliyet Giderleri :	1.134.449.230
Personel Gideri :	533.219.519
Genel Giderler :	598.062.211
Konut Fonu Gideri :	3.167.500
Faliyet Karı :	114.606.263
3 - Dönem Kar / Zararı	88.852.526
+ Faliyet Dışı Gelirler	7.134.286
+ Faiz Gelirleri	2.791.943
(-) Geçmiş yıl zararı	35.679.966
4 - Ödenen Vergi :	
NET KAR	88.852.526

Şirket 1991 yılında 88.852.526 TL kar etmiş olmaktadır. Dönemi ayrı olarak düşündüğümüzde bu kar 124.532.492 TL olacaktır. Nedeni ise önceki yıldan gelen zarardır.

Eğer 1990 ve 1991 yıllarında, bugünkü asgari kurumlar vergisi uygulanması olsa idi şirket net kar üzerinden %46 kurumlar vergisi

ödeyecekti. 1990 yılında zarar etmiş durumda, eski uygulamaya göre şirket vergi ödemeyecektir. Bu zarar bir sonraki yıla aktarıldığında 1991 yılı karından o miktar düşülmektedir. Yani kurumlar vergisi matrahı 88.852.526 değil de 124.532.492 olacaktır. Tabi matrahın hesaplanmasında kuruluşa ait indirim ve istisnalar göz önünde tutulmamıştır.

Diğer bir olay şirket 1990 ve 1991 yıllarında kuruma ait kurumlar vergisini ödemedi. Bu teşvik ve yatırım indirimli olmasından ötürüdür.

1990 ve daha öncesinde uygulamaya başlanan büyük çapta muaflık ve istisna esaslı vergiyi ödemedi. Bu teşvik süresi devam ettiği sürece şirket vergi ödemeyecektir. Biz şimdi bu yıl yürürlüğe giren asgari kurumlar vergisi sistemine göre ve teşvik ve yatırım indirimli olmadığını göz önüne alarak ne kadar vergi ödemesi gerektiğini hesaplayalım. Gerçi bu konuda değişik düşünceler ortaya çıkmaktadır. Mesela 1986-1990 yılları arasında tamamen yayılan muaflık ve istisnaların gerekliliği ve yatırım teşvik ve özelleştirme politikalarından kaynaklandığı bilinmektedir. Ancak uygulamaya baktığımızda en fazla vergi kaybının olduğu dönem olmuştur.

1991 yılında asgari kurumlar vergisi esaslı yoktu. Ancak 1991 yılına ait kar üzerinden ödenmesi gereken vergiyi hesaplayalım.

Kurumlar Vergisi Matrahı	88.852.526 TL
- İncirimler	_____
- K.Kabul Ed. Giderler	_____

Şirketin teşvik ve yatırım indirim belgeli olmaması durumunda  
 $88.852.526 \times \%46 = 40.872.162$  TL vergi ödeyecekti.

**Şirketin 1992 Yılı Gelir Tablosu**

Satışlar		10.107.435.240
Satılan Malın Maliyeti		6.832.570.906
		-----
Brüt Satış Karı		3.274.864.334
Faaliyet Giderleri		3.124.624.883
- Personel Giderleri	1.858.568.186	
- Huzur Hakkı	25.826.500	
- Genel Gider	1.216.020.197	
- Konut Fonu	24.210.000	
Faaliyet Karı		150.239.651
Dönem Karı / Zararı		162.576.675
- Faaliyet Dışı Gelirler	10.586.363	
- Faiz Gelirleri	1.740.861	
Brüt Kar		162.576.675
Ödenecek Vergi		---
Net Kar		162.576.675

Daha önceden de belirttiğimiz gibi indirim veya istisna uygulaması sonucu kurumlar vergisi matrahı doğmamaktadır. Bu durumda kuruluşun 1992 yılına ait kurumlar vergisi indirimle ve muafiyetler nedeniyle matrah (0) sıfır olmaktadır, matrahın sıfır olması durumunda asgari kurumlar vergisi uygulanacaktır.

Ancak kuruluşun yatırım indirim süresi bitmediğinde teşvik süresi devam etmektedir ve kurumlar vergisinden müstesnadır.

Vergi istisnaları prensip olarak, ilgili yıl kazancı ile sınırlı olarak mahsub edilebilir, uygulanabilir, kazanç yetersizliği nedeni ile uygulanamayan

istisnalar ertesi yıla devredilemez . Ancak G.V.K 'nun mükerrer 39. maddesine göre indirilen gelirler ile kazancın kendisine tanınan istisnalar zararda uygulanır ve fazlalık "zarar" olarak ertesi yıla devredilir.Diğer taraftan yatırım indirim istisnası K.V.K ' nun 8/9 . maddesindeki gelir vergisi kanununa atıf nedeniyle kazanç yetersizliği durumunda zarar teşekkül ettirmek sureti ile değil, ilerde uygulanabilir yatırım indirimi olarak ertesi yıllara devredecektir.

K.V.K' nun (3824 sayılı kanunun 11. maddesi ile eklenen) mükerrer 25. maddesinin 1. fıkrasında;

"Kurumların, kurumlar vergisinden muaf ve müstesna kazançları ile Gelir Vergisi Kanununun mükerrer 39. maddesine göre indirim konusu gelirlerin bulunması halinde, ödeyecekleri vergi, kurumlar vergisinden muaf veya müstesna tutulacak kazançları ile Gelir Vergisi Kanununun 39. maddesine göre indirim konusu yapılacak gelirlerin toplamına ve kurumlar vergisi matrahına, bu kanunun 25. maddesinde yazılı oranın uygulanması suretiyle hesaplanan verginin %50 'sinden az olamaz " denildiğine göre bu cins gelirleri buluna kurumlar da genel kurumlar vergi matrahının olmaması halinde de asgari kurumlar vergisi esasının uygulanması gerekir. Doğal olarak bu durumda K.V.K' nun 25. maddesine göre hesaplanan mahsub edilecek kurumlar vergisi de olmayacaktır.

Dolayısıyla gerek G.V.K ' nun mükerrer 39. maddesine göre indirim konusunda giren gelirin indirimi ile kendisine istisna tanınan kazançların indirimi sonucu kurumlar vergisi matrahının doğmaması (zarar oluşması veya zarar tutarının artması veya kurumlar vergisinin sıfır olması) gerekse diğer istisnaların uygulanması sonucu kurumlar vergisi matrahını olmaması yani sıfır olması halinde de asgari kurumlar vergisi esas uygulanacaktır.

Kanun 01.01.1991-31.12.2000 tarihleri arasında geçerli olmak üzere I ve II derece kalkınmada öncelikli yörelerde imalatçı kurumlar için ayrı bir tarifeye

tutulmuştur. Bu esas 3689 sayılı kanununun 8. maddesi ile kurumlar vergisi kanununa eklenen geçici 19. maddede belirtilmiştir.

3824 sayılı kanun ile K.V.K ' na eklenen mükerrer 25. madde ile düzenlenen "Asgari Kurumlar Vergisinde sadece K.V.K ' nun 25. maddesine atıf yapılmış, G.V.K' nun geçici 19. maddesine atıf yapılmıştır. Kaldı ki bu kurumlar asgari kurumlar vergisi esasına tabi tutulsa dahi, kalkınmada birinci derecede öncelikli yörelerde faaliyet gösteren imalatçı kurumların Kurumlar Vergisi oranı %20 olduğundan bu kurumlarda ( gelir stopaj oranı %10 olduğundan ) asgari kurumlar vergisi esasında asgari vergi farkı matematiksel olarak mümkün değildir. Ancak asgari kurumlar vergisi ikinci derecede öncelikli yörelerdeki imalatçı kurumlar için önem arz etmektedir. Bu K.V.K ' nın 25. maddesinin düzenlenmiş şekilde hareket edildiğinde K.V.K' nun geçici 19. maddesindeki kurumlar, asgari kurumlar vergisi esasının dışında tutulmuştur.(1)

Megasaş 'ta ikinci derecede öncelikli yöre olan Malatya'da kurulmuş ve tüm kazançları kurumlar vergisinden muafır. Ayrıca asgari kurumlar vergisi ödenmemektedir. Yalnız elde edilen kar üzerinden %10 gelir vergisi stopajı ödenmektedir.

## C - Megsaş A.Ş.'nin 1991 ve 1992 Yılıın Fon Akım Tablosunun Düzenlenmesi

## 1991 ve 1992 Yılı Karşılaştırmalı Bilançolar

Bilanço Kalemleri	31.12.1991	31.12.1992	Kaynak	Kullanım
Kasa ve Bankalar	622.780.485	72.690.428		9.909.943
Sermaye Taahhüt	110.250.000	110.250.000		
Mal Hesabı	223.127.969	676.494.230		443.366.261
Demirbaş	74.862.464	112.085.116		37.222.702
Makina Techizat	647.540.429	823.952.429		176.412.000
İnşaat	616.590.127	826.533.639		209.943.512
Gayri Menkuller	11.500.000	11.500.000		
Geçici Vergi	2.031.667	2.031.667		
Depozitolar	125.000	125.000		
Stopaj Alacaklar	235.923	235.923		
Teminatlar	2.908.000	2.908.000		
Öd.KDV.Hes.	197.552.243		197.552.243	
Peşin öd.Gider		4.705.617		4.705.617
<b>AKTİF TOPLAMI</b>	<b>1.959.504.307</b>	<b>2.643.512.099</b>		



Sermaye	980.000.000	980.000.000		
Muh.Alacaklılar	310.000.000	250.000.000		60.000.000
Öd.Net Ücret	62.905.435	72.411.367	9.505.932	
Öd. Vergi	66.525.853	21.600.279		44.925.574
Öd.SKK Primi	41.310.546	53.237.911	11.927.365	
Öd.T.T.Fonu	12.480.215	15.936.748	3.456.533	
Birikmiş Amort.	534.530	534.530		
K.Yedek Akçe		17.770.505		
Fev.Yedek Akçe		61.753.021		
Kar	88.852.526	162.576.675		
Ödenen Vergi				9.329.000
<hr/>				
PASİF TOPLAMI	1.959.504.307	2.643.512.099	995.814.609	995.814.609
<hr/>				

Şirketin 1991 karının %20'si K.Yedek Akçe, %80'ni ise fevkalade yedek akçe olarak ayrılmıştır. Kar dağılımı yapılmamıştır.

**I. Kaynaklar**

<b>a - Faaliyet sonucu yatırılan kaynak</b>	<b>162.576.675</b>
Dönem Karı	1622.576.675
<b>b - Aktif Degerlerde azalış</b>	<b>197.512.243</b>
Öd. KDV. Hesabı	197.552.243
<b>c - Borçlarda artış</b>	<b>635.685.691</b>
Satıcılar	610.795.861
Ed. Net Ücret	9.505.932
Ed. SSK Primi	11.927.365
Öd. T.T. Fonu	3.456.533

**Kaynak Toplamı****995.814.609****II. Kullanım Yerleri**

<b>a - 1991 yılı üzerinden ödenen vergi</b>	<b>9.329.000</b>
<b>b - Aktif değerdeki artış</b>	<b>881.560.035</b>
Kasa - Bankalar	9.909.943
Mal Hesabı	443.366.261
Demirbaş	37.222.702
Makina Techizat	176.412.000
İnşaat Hes.	209.943.512
P.Ödenen Gider	4.705.617
<b>c - Borçlarda azalış</b>	<b>104.925.574</b>
Muh. Alacaklılar	60.000.000
Öd.Vergi	44.925.574

**Kullanım Yerleri Toplamı****995.814.609**

Fon akım tablosunu analiz etmek için ilgili hesap döneminde firmanın sağladığı kaynakların tümü yüz kabul edilerek, her bir fon kaynağının toplam genel yeri saptanır. Yine aynı şekilde kullanım yerlerinin tümü yüz kabul edilerek her bir kullanım yerinin toplam içindeki genel payı hesaplanır.

Kaynaklar	Tutar	%	Kullanım Yerleri tut.	%	
a- Faaliyet Sonucu Yaratılan	162.576.675	16.3	a-Ödenen Vergi	9.329.000	0.9
b- Aktif Değerlerde Azalış	197.552.243	19.8	b- Aktifteki Artış	881.560.035	88.5
c- Borçlardaki Artış	635.685.691	63.9	c- Borçlardaki Azalış	104.925.574	10.6
	995.814.609	100.0		995.814.609	100.0

Fon akım tablosunun yukarıdaki şekilde düzenlenmesiyle, ilgili firmanın, hesap döneminde fonların %16.3' ünü kar oluşturduğunu, %19.8 aktif değerlerdeki azalışla sağladığını %63.9' nu borçlardaki artışla kaynak sağladığını ortaya koymaktadır. Diğer yandan %9 'unun vergi ödemedeki kullanıldığı, %88.5'ini aktif değerlerin artışında kullandığı, %10.6' nın borçları azaltmada kullanıldığını tablo göstermektedir.

Şirketin 1991 ve 1992 Yıllarına Ait Kar Dağıtım Tablosunun Düzenlenmesi

#### 1991 YILI KAR DAĞITIM TABLOSU

Yasal Yedek Akçeler

17.770.505

(İsteğe Bağlı)

Fevkalade Yedek Akçe 61.753.021

79.523.526

MEGSAŞ AŞ 'nin 1992 Yılı

Dağıtılmamış Karlar Tablosu

	Yasal Yedek Akçe	Dağıtılabilir Kar	Toplam
Önceki Dönemlerde	17.770.505		79.523.526
Dağıtılmamış Karlar		61.753.021	
Son Dönem Net Karı	32.515.335	113.803.672	146.319.007
Ana Toplam	50.285.840	175.556.693	225.842.533
Dağıtılmamış Kar	50.285.840	175.556.693	225.842.533

Şirket 1991 ve 1992 yıllarında kar etmiş ve bu kar hiç bir suretle ortaklara dağıtılmamıştır. Şirket 1983 yılında kurulmasına rağmen, yatırımların devam etmesi nedeniyle ancak 1991 yılında kar etmeye başlamıştır.

Şirketin mali tablolarının düzenlenmesi ve incelenmesine esas aldığımız dönemde, sahip olunan menkul kıymet bulunmamaktadır. Ancak 1993 yılında menkul kıymetlere sahip olmuştur.

## **DÖRDÜNCÜ BÖLÜM**

### **SONUÇ VE ÖNERİLER**

Mali tablolar bilanço tarihinde var olan şartlar çerçevesinde hazırlanır.

Bilanço tarihi ile mali tabloların kesinleşme tarihleri arasında ortaya çıkan ve tablolarda yer alan tutarları veya işletme faaliyetlerini önemli ölçüde etkileyen veyahut bilanço tarihinde var olan şartları değiştiren hususların mali tablolara değişiklik veya açıklama yapmak suretiyle yansıtılması zorunludur.

Genel kabul görmüş Muhasebe Standartları - Yönetim Muhasebesi veya Mali muhasebesinin değil, finansal muhasebenin standartlarıdır. Bu nedenle büyük S.P.K mevzuatının ve uygulamalarının temelini tüm dünyada olduğu gibi "Genel kabul görmüş muhasebe standartları " oluşturmaktadır.

Bu konudaki tüm çalışmalar eşit bir gelir dağılımı, kazançların rsmileştirilmesi ve verginin alınması olmuştur. Ancak bir sistem oluşturulmamış vergi politikalarındaki sürekli değişiklikler verginin ödenmemesine veya istisnar-muafıklar dolayısıyla kısmi bir vergi ödenmesine yol açmıştır. Gündemimizi her zaman işgal eden ve tenkitlere hedef olan, vergi

alınması gerekirken muhtelif nedenlerle vergi alınmaması konu edilen husuların, süratle danışma kurulları aracılığı ile taranarak tespiti, verginin güçsüzlere yönelik görünümünden kurtararak anayasal çizgiye yaklaşması ve her kesin gücü oranında vergiye katılımı sağlanacak bir düzenlemenin yapılması gerekmektedir.

Kazançların, tespitinde götürü usulü artık bırakılması, gerçek usulün tamamen yerleşmesi gerekmektedir. Ancak gelir vergisi karne usulüne yakın hayat standardı esası ile alınmakta, böylece beyannameli yükümlüler açısından eşitsizliği hem yatay hem dikey yönde içeren yük dağılımlarına neden olmaktadır. Beyannameli yükümlüler üzerinde asgari bir vergi yükü oluşturmak amacı ile getirilen bu vergi güvenlik önlemi, uygulamada azami vergi sınırı ve nihai bir vergileme olarak gerçek usul aleyhine çalışmaya başlamıştır. Kurumlar vergisi indirim ve kayıplarında dikkate alınmayan ancak belki de bu vergideki toplam indirim miktarına yakın bir kayıp, gelir vergisi açısından ortaya çıkan bir uygulama da 1986 yılından itibaren sermaye şirketleri paydaşlarını kar paylarının gelir vergisi kapsamı dışına çıkartılması olmuştur.

Sermaye gelirleri üzerindeki çok yüksek efektif vergi oranlarının düşürülmesine olan ilgiden dolayı, şahıs gelir kurumlar vergilerinin birleştirilmesi bazı ülkelerde vergi reformunun önemli bir unsuru olmuştur. Ülkemizde de 1990-1991 ve daha sonraki yıllarda yapılan vergi reformlarında geniş düzenleyici bir fonksiyon görevi yapacak unsur haline getirilmiştir.

Vergi sistemindeki eksiklik veya boşluktan kaynaklanan bir konu, fiyat yükselişi ve düşüşlerine karşı bir denge sağlayıcı unsurun bulunmamasıdır. Vergi sisteminin enflasyona endekslenmesi gerekir. Endekslenmenin kendi içinde bir rasyonelinin olabilmesi için, kurumlar ve gelir vergisi matrahlarından indirim hakkı tamamen nominal faiz giderlerinin enflasyon oranının üzerinde kalan reel bölümünün dikkate alınması gerekir.

Finansal tabloarın nihai kalemini oluşturan tüm alım-satımlar, gelirler giderler bir hesap dönemi sonunda kazanç üzerinden hesaplanan vergi bir çok usul veya politikalara maruz bırakılmıştır. Yürürlükte olan konular çerçevesinde kişi veya kurum kazançları ancak %50-60'ı vergilendirilmektedir. Diğer çıkarılan istisna, muaflik ve indirimlerle kazançlardan düşülmektedir. Uygulamada olan kurumlar vergisi oranı %46 ve artışlarıyla %50'ye yaklaşan bir oran yüksek görülebilir. Ancak faydalanan büyükçe bir kısım için getirilmiş öylesine fazla teşvikler mevcuttur ki bu oran uygulansa bile elde edilen karın sadece cüzi bir kısmı matrah olarak teşekkül etmekte, oranın sadece yüksekliği devam etmektedir. Teşvikler gerektiği noktalarda, yine halka yönelik faydalar açısından teşvik politikaları sürdürülmesi gerekmektedir.

1994 Yılında kullanılmak üzere 26.12.1992 tarihinde çıkan "Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğ" düzenlenmesi getirilmiştir.

Düzenlemenin amacını şu şekilde özetlemek mümkündür.

- Muhasebede terim birliğinin sağlanması ve mali tablolarda yer alan hesap adlarının tüm kesimler için aynı anlamı vermesi,

- Mali tablolar aracılığıyla sunulan bilgilerin mukayese edilebilir olmasının sağlanması,

Bu ve diğer amaçla getirilen sistem büyük ölçüde kayıtlardaki aksaklıkları, çarpıklıkları düzeltecektir.

Düzenleme kapsamına giren işletmeler muhasebe sistemlerini tebliğ ile getirilen kurallara uygun olarak yürütmek zorundadır. Bu kurallar çerçevesinde işletme ile ilgili her türlü olay ve işlemlerin mali tablolara yansması ve bu tabloların her bakımdan işletmenin gerçek durumunu yansıtması sağlanmaktadır.

Muhasebe usul ve esasları, vergi politikaları, kazanç tespiti ve araştırmada ele aldığımız diğer konular için çözüm önerilerini şöyle belirlemek

mümkündür.

a - Görüntü usulde vergilendirilmenin daha adil ve doğru uygulanmasını sağlayabilmek için bir takım hususların dikkate alınması gerekir.

- Emlak vergi değeri ve kira birlikte alınmalıdır.

- Bilgi bankası kurulmalı ve vergi idaresi mükelleflerin işlem ve hesap durumlarını otomasyondan takip edebilmelidir.

- Belge düzeni tam işlerliği sağlanırsa, KDV'de olduğu gibi götürü usulde vergiye tabi mükelleflerin gelir vergisi beyannamesi vermesi gerekir.

- Götürü usulde değerlendirilenlerin de yazar kasa kullanma mecburiyeti getirilmelidir.

b - Vergi - İstisna ve muafiyetlerinin sınırlandırılması, başka deyişle sistemin geniş tabana oturmasının sağlanması gerekir.

c - Sistemin gerçek bir oranlı yapı kazanmasının sağlanması; bunun için gelir vergisinde üniter yöntemle geçişin gerçekleştirilmesi ve gelir ile kurumlar vergisinin birbirinden ayrılması; gelir vergisi dışındaki bazı vergilerinde artan oranlı bir özelliğe kavuşturulması

d - Vergi yönetiminin etkinleşmesi ve yeni denetim olanaklarıyla donatılması olacaktır.

Bu düzenlemeler yapılırken bir takım esnekliklerde bulunmak gerekecektir. Ancak sağlayacağı gelir, esnekliğin getireceği yükün çok çok üstünde olacağını savunuyorum.



## **YARARLANILAN KAYNAKLAR**

**AKDOĞAN, Abdurrahman "Vergilerin İncelenmesi ve Değerlendirilmesi"  
(Yasal Düzenlemeleri İşleyişi Açısından) Ankara, 1991.**

**AKDOĞAN, Nalan; TENKER, Nejat "Finansal Tablolar ve Analizi"  
Ankara, 1988.**

**AKGÜÇ, Öztin "Mali Tablolar Analizi" İstanbul, 1990.**

**BEKTÖRE, Sabri; ÇÖMLEKÇİ Ferruh; SÖZBİLİR, Halim "Mali Tablolar  
Analizi" Eskişehir, 1993.**

**CANOĞLU, Mehmet Ali; HACİRÜSTEMOĞLU, Rüstem "Vergi  
Uygulamaları ve Muhasebesi, Birinci Basım, İstanbul, 1990.**

**ÇETİNER, Ertuğrul "İşletmelerde Mali Analiz" Ankara, 1992.**

**OYAN, Oğuz; AYDIN, Ali Rıza "Türkiye'de Maliye ve Fon Politikaları,  
Alternatif Yönelişler", Adım Yayıncılık, Birinci Basım,  
Ankara, 1991.**

**SAYGILIOĞLU, N. "Ülkemizde Vergi Kayıplarının Boyutları ve  
Ölçülebilirliği" Mülkiyeliler Birliği İstanbul Şubesinde  
Düzenlenen ve 8 - 9 Haziran 1990 tarihinde Yapılan Türk  
Vergi Sistemi ve Ekonomi Üzerindeki Etkileri Konulu  
Sempozyuma Sunulan Bildiri, 1990.**

**ŞENATALAR, B. "Türkiye'de 1980 Sonrası Vergi Politikası" TÜSES  
Araştırma Raporu, İstanbul, 1990.**

**"1990 - 1991 Hesap Uzmanları Kurulu Konferansları II"  
Başbakanlık Basımevi, Ankara, 1991.**

**Vergi Usul Kanunu**

**Kurumlar Vergisi Kanunu**

**Gelir Vergisi Kanunu**

**Sermaye Piyasası Kanunu**

**Maliye ve Sigorta Yorumları Vergisi, 138, 144, 145, 146, 147,  
148, 149, 151, 152, 153, 155, 157, 159**