

71572

T.C.

İNÖNÜ ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI
MUHASEBE -FİNANSMAN BİLİMDALI

**KAR ÜZERİNDEN ÖDENEN VERGİLERLE İLGİLİ
ULUSLARARASI MUHASEBE STANDARDI**

VE

TÜRK MUHASEBE SİSTEMİNE UYARLANMASI

(Yüksek Lisans Tezi)

Danışman

Prof. Dr. Hasan KAVAL

Hazırlayan

Hakan ERKUŞ

**T.C. YÜKSEKÖĞRETİM KURULU
DOKÜMANTASYON MERKEZİ**

Malatya-1998

Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdürlüğüne

İş bu çalışma, Jürimiz tarafından İşletme Anabilim Dalı BİLİM UZMANLIĞI TEZİ olarak kabul edilmiştir.

Başkan.....

Adı, Soyadı ve Ünvanı

Üye.....

Adı, Soyadı ve Ünvanı

Üye.....

Adı, Soyadı ve Ünvanı

Onay

Yukarıdaki imzaların, adı geçen öğretim üyelerine ait olduğunu onaylarım.

...../...../1998

İmza
Adı Soyadı Ve Ünvanı

.....Enstitü Müdürü

ÖNSÖZ

Gelişen teknoloji, özellikle iletişim dünyasındaki gelişmeler, dünyayı küçük bir köy haline getirmiştir. Bunun sonucu olarak, bütün dünyada bir globalleşme süreci başlamıştır. Her ne kadar bir ütopya gibi görünse de, ekonomik alanda tek bir dünya sistemine doğru bir gidiş söz konusudur.

Gelişmekte olan ülkemizin ekonomik ve teknolojik olarak gelişmiş ülkelere ayak uydurabilmesi ve onlara kavuşması bir ölçüde bu ülkelerde uygulanan çağdaş ekonomik modelleri kendi kültürüne adapte ederek almasına bağlıdır.

Dünyada çok uluslu dev şirketlerin kurulması ve ülkeler arası yatırım sürecinin hızlanması ile muhasebe alanında da bir standartlaşma ihtiyacı hasıl olmuştur. İnsanlar, bunu fark etmekte geç kalmadan bu konuda önemli adımlar atmışlar ve Uluslararası Muhasebe Standartlarını oluşturmuşlardır. Ülkemizde de bu yönde yeterli olmasa da sevindirici gelişmeler vardır. Biz, bu çalışmamız ile, ülkemizin dünya ile entegrasyonuna katkıda bulunmaya gayret ettik.

Çalışmamızda, Avrupa ve Amerika'da uygulanan ve kar farklılaşmasından kaynaklanan "ertelenmiş vergi alacağı" ve "ertelenmiş vergi borcu" konuları üzerinde durularak; ertelenmiş vergi etkisine nelerin neden olduğu ve bunların muhasebeleştirilmesi ve mali tablolara yansımalarının nasıl olacağı konuları incelenmiştir.

Bu çalışmanın yapılmasında hiçbir zaman desteğini esirgemeyen ve her zaman sabırla ve güler yüzle yardımcı olan danışmanım sayın Prof. Dr. Hasan Kaval'a ve bölüm başkanım sayın Prof. Dr. Şener Dilek'e sonsuz teşekkürlerimi arz ederim. Ayrıca, tezin yazılması ve basılması sırasında kıymetli yardımlarını esirgemeyen sayın Yrd. Doç. Dr. Mehmet Arslan'a, araştırma görevlileri sayın Süleyman Şahin'e, Hayri Bozgeyik'e ve Yavuz Yılmaz'a teşekkürü bir borç biliyorum.

Hakan ERKUŞ

Malatya 1998

İÇİNDEKİLER

Önsöz

İçindekiler

Kısaltmalar

Giriş

I. BÖLÜM

MUHASEBE STANDARTLARINA DUYULAN İHTİYAÇ VE BU AMAÇLA YAPILAN ÇALIŞMALAR

1. MUHASEBE STANDART BELİRLENMESİNE DUYULAN GEREKİMLERİN KAYNAĞI	3
2. ULUSLARARASI MUHASEBE STANDARTLARI OLUŞTURMA NEDENLERİ VE YARARLARI	7
2.1. Standart Oluşturma Nedenleri	7
2.1.1. Uluslararası Yatırımdaki Hızlı Gelişme.....	7
2.1.2. Çokuluslu Şirketlerin Büyümesi.....	8
2.1.3. Uluslararası Kredi Akımındaki Artış.....	8
2.1.4. Bütüyen Ekonomilerin Her Birinde Ulusal Standartları Oluşturma Çabaları.....	8
2.2. Uluslararası Muhasebe Standartlarının Yararları	9
3. DÜNYADA MUHASEBE STANDARDI BELİRLEME AMACIYLA YAPILAN ÇALIŞMALAR.....	10
3.1. Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASC).....	10
3.1.1. Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulunun (IASC) Oluşumu.....	10
3.1.2. IASC' nin Yapısı ve Amaçları.....	10
3.1.3. IASC'nin Çalışma Usulleri.....	11
3.2 Avrupa Topluluğu (AT) Kapsamında Yapılan Çalışmalar.....	12
3.2.1. Dördüncü Yönerge	13

3.2.2. Yedinci Yönerge.....	15
3.2.3. Sekizinci Yönerge.....	16
3.3 ABD’de Çalışma Yapan Kuruluşlar	16
3.3.1. Amerikan Belgeli Muhasebe Uzmanları Enstitüsü (The American Institute of Certifical Public Accountant, AICPA).....	16
3.3.2. Amerika Birleşik Devletleri Sermaye Piyasası Komisyonu (US Securitron and Exchange Commission (SEC)).....	17
3.3.3. Finansal Muhasebe Standartları Kurulu (Financial Accounting Standard Board (FASB)).....	18
4. ULUSLARARASI MUHASEBE STANDARTLARI’NIN YAYGIN KABULÜNÜ ENGELLEYEN FAKTÖRLER.....	18
Tüm dünyada aynı muhasebe standartlarının uygulanmasını engelleyen ulus düzeyinde ve uluslararası düzeyde aşağıdaki başlıklarda toplanabilir.....	18
4.1.Vergi Yasaları İle Ticari Yasaların Bakış Açısının Farklı Olması.....	18
4.2. Eğitim yetersizliği.....	19
4.3. Uluslararası Muhasebe Uygulamalarının Farkları.....	19
4.4. Muhasebe Meslek Kuruluşlarının Yeterli Olmaması.....	20
4.5. Milliyetçilik	21
5. ULUSLARARASI MUHASEBE STANDARTLARININ BAŞARIYA ULAŞABİLME ŞARTLARI.....	21
6. TÜRKİYE’DE STANDARTLAŞMA KONUSUNDA YAPILAN ÇALIŞMALAR.....	22
6.1. İktisadi Devlet Teşekkülleri Yeniden Düzenleme Komisyonu ve Tekdüzen Muhasebe Koordinasyonu Devamlı İhtisas Komisyonunun Yaptığı Çalışmalar	23
6.2. Sermaye Piyasası Kurulunun (SPK) Yayınları.....	24
6.3. Türk Standartları Enstitüsü Muhasebe Standartları Özel Daimi Komitesi Tarafından Hazırlanan Muhasebe Standartları Çalışmaları.....	24

6.4. Türkiye Bankalar Birliğince Yapılan Çalışmalar.....	25
6.5. Maliye ve Gümrük Bakanlığı Koordinatörlüğünde Muhasebe Kurulan Standartları Komisyonunun Yapmış Olduğu Çalışmalar	25
6.6. Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulunun Çalışmaları (TMUDESK)	25
7. TÜRKİYE'DE MUHASEBE STANDARTLARININ UYGULANABİLMESİ İÇİN GEREKLİ KOŞULLAR.....	26
8. STANDART OLUŞTURULAN KONULARA TOPLU BAKIŞ.....	27
8.1. Uluslararası Muhasebe Standartları	27
8.2- Türk Muhasebe Standartları	31



II. BÖLÜM

FARKLI KAR RAKAMLARININ DOĞUŞ NEDENLERİ VE BU KONUDA YAPILAN STANDARTLAŞMA ÇALIŞMALARI

1. TİCARİ KAR, MALİ KAR, MUHASEBE KARI KAVRAMLARI	36
2. MALİ KARLA TİCARİ KARIN FARKLILAŞMASINDAKİ TEMEL NEDENLER	39
2.1. GELİR VE GİDERLERİN TANINMASI VEYA KABUL EDİLEBİLİRLİĞİNDE FARKLI YAKLAŞIMLAR.....	39
2.2. GELİR VE GİDERLERİN TANINMASI VE KABUL EDİLMESİ ZAMANINDA FARKLI YAKLAŞIMLAR.....	39
2.3. KAR ÜZERİNDEN ÖDENEN VERGİLERİN GİDER KABUL EDİLMESİ.....	40
3. MALİ KAR TİCARİ KAR FARKLILAŞMASININ TÜRLERE AYRILMASI	41
3.1. SÜREKLİ FARKLAR.....	41
3.2. GEÇİCİ FARKLILIKLAR.....	42
4. IASC VE FASB'A GÖRE FARKLILAŞMAYA NEDEN OLAN GELİR VE GİDER UNSURLARI	43
4.1. SÜREKLİ FARKLILAŞMAYA NEDEN OLAN UNSURLAR.....	43
4.2. GEÇİCİ FARKLILAŞMAYA NEDEN OLAN UNSURLAR.....	44
4.2.1. Muhasebe Karına Cari Dönemde Mali Kara Daha Sonraki Dönemlerde Dahil Edilen Gelir ve Kazançlar	44
4.2.2. Muhasebe Karına Cari Dönemde, Mali Kara Daha Sonraki Dönemlerde Dahil Edilen Gider ve Zararlar.....	44
4.2.3. Mali Kara Cari Dönemde, Muhasebe Karına Daha Sonraki Dönemlerde Dahil Edilen Gelir ve Karlar.....	45
4.2.4. Mali Kara Cari Dönemde Muhasebe Karına Daha Sonraki Dönemlerde Dahil Edilen Gider ve Zararlar.....	45

5. TÜRK MUHASEBE SİSTEMİNDE VE VERGİ MEVZUATINDA FARKLILAŞMAYA NEDEN OLAN UNSURLARI

46

5.1. SÜREKLİ FARKLILAŞMAYA NEDEN OLAN KAR UNSURLARI

5.1.1. Gelir UNSURLARI.....	46
5.1.1.1. Devamlı Olarak Sürekli Farklılaşmaya Neden Olan Gelirler.....	47
5.1.1.2. Belirli Bir Süre Sonra Yürürlükten Kalkacak Olan Sürekli Farklılaşma UNSURLARI.....	47
5.1.2. Gider UNSURLARI.....	48

5.2. GEÇİCİ FARKLILAŞMAYA NEDEN OLAN UNSURLAR.....

5.2.1. Gelir UNSURLARI.....	51
5.2.1.1. Finansman Fonu.....	52
5.2.1.2. Sabit Kıymet Yenileme Fonlarının Kara İlavesi Durumunda Ortaya Çıkan Ertelemiş Vergi Borcu Etkisi.....	53
5.2.1.3. Muhasebe Amaçlı Olarak Normal Amortisman, Vergi Amaçlı Olarak Azalan Bakiyeler Yönteminin Uygulanması.....	54
5.2.1.4. Verilen Vadeli Çeklerin Reeskont Gelirleri.....	55
5.2.1.5. Faiz Gelir Tahakkukları.....	56
5.2.2 Gider UNSURLARI.....	56
5.2.2.1. Kıdem Tazminatı Karşılığının Peşin Vergi Etkisi.....	57
5.2.2.2. Devam Eden Toplu İş Sözleşmesi Görüşmelerine Dayanılarak Ayrılan Karşılıklar.....	57
5.2.2.3. Stok Değer Düşük Karşılıkları Gideri.....	58
5.2.2.4. Şüpheli Alacaklar Karşılık Giderleri.....	61
5.2.2.5. Farklı Amortisman Oranı Uygulanması.....	63
5.2.2.6. Ödenmeyen SSK Primleri.....	64
5.2.2.7. Garantili Satış Karşılık Giderleri.....	64
5.2.2.8. Alınan İleri Tarihli Çeklerde Reeskont Gideri.....	65
5.2.2.9. Faiz Gider Tahakkukları.....	66
5.2.2.10. Menkul Kıymetler, İştirakler, Bağlı Ortaklıklar Sermaye Payları Ve Diğer Mali Duran Varlıklar Karşılık Giderleri.....	67
5.2.2.11. Vade Farklı Satışlar.....	68
5.2.3. Yatırım İndirimi (GVK geçici. m.5).....	72
5.2.3.1. Yatırım İndiriminden Yararlanabilecekler.....	73
5.2.3.2. Yatırım İndiriminden Yararlanma Şartları.....	73
5.2.3.3. Yatırım İndiriminin Konusu.....	74
5.2.3.4. Yatırım İndirimi Oranı.....	74
5.2.3.5. Yatırım İndiriminin Başlangıcı ve İşleyişi.....	75
5.2.3.6. Yatırım İndiriminde Endeksleme Uygulanması.....	75
5.2.4. Mali Zararlar.....	77

6. GEÇİCİ FARKLARIN VERGİ ETKİLERİNİN TANINMASINDA KAPSAM YAKLAŞIMI VE MUHASEBELEŞTİRME YÖNTEMLERİ 78

6.1. FARKLARIN MUHASEBELEŞTİRİLMESİNDE KAPSAM

YAKLAŞIMLARI.....78

6.1.1. *Kısmi Dağıtım*..... 79

6.1.2. *Tam Dağıtım*..... 81

6.2. MUHASEBELEŞTİRME YÖNTEMLERİ.....82

6.2.1. *Erteleme Yöntem (Deferred method)*..... 82

6.2.2. *Yükümlülük Yöntemi*..... 83

6.2.3. *Net Vergiler Yöntemi*..... 85



III. BÖLÜM

GEÇİCİ FARKLARIN VERGİ ETKİLERİNİN TEKDÜZEN MUHASEBE SİSTEMİNE UYARLANMASI VE TÜRK MEVZUATINA UYGUN ÖRNEKLER

1. TEKDÜZEN MUHASEBE SİSTEMİNİN İNCELEMESİ VE ERTELENMİŞ VERGİLER MUHASEBESİNDE KULLANILABİLECEK HESAPLAR VE BU HESAPLARIN İŞLEYİŞİ.....	92
1.1. ERTELENMİŞ VERGİLER MUHASEBESİ İÇİN ÖNERİLEN HESAPLAR	92
1.1.1. Peşin Vergi Alacağı İçin kullanılacak Hesaplar	93
1.1.1.1. "194 Peşin Vergi Alacağı"	93
1.1.1.2. "294 Peşin Vergi Alacağı"	94
1.1.2. Ertelenmiş Vergi Borcu İçin Kullanılacak Hesaplar	94
1.1.2.1. 394 Ertelenmiş Vergi Borcu	94
1.1.2.2. 494 Ertelenmiş Vergi Borcu	95
1.1.3. 691 Vergi Gideri Hesabı.....	95
1.1.4. Ertelenmiş Vergiler Muhasebesinde Kullanılacak Nazım Hesaplar	96
1.1.4.1. 950 ve 951 nolu Nazım Hesaplar.....	96
1.1.4.2. 960 ve 961 nolu Nazım Hesaplar.....	97
2. PEŞİN ÖDENMİŞ VERGİ ALACAĞINA İLİŞKİN UYGULAMA ÖRNEKLERİ	98
2.1.KIDEM TAZMİNATI	98
2.2. DEVAM EDEN TOPLU İŞ SÖZLEŞMELERİNE DAYANARAK AYRILAN KARŞILIKLAR.....	103
2.3. STOK DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIKLARI	107
2.4. ŞÜPHELİ ALACAKLAR KARŞILIKLARI.....	111
2.5. FARKLI AMORTİSMAN ORANI UYGULAMALARI	114
2.6. ÖDENMEYEN SSK PRİMLERİ	121

2.7. GARANTİLİ SATIŞ KARŞILIKLARI	124
2.8. ALINAN VADELİ ÇEKLERİN REESKONTU.....	128
2.9. FAİZ GİDER TAHAKKUKLARI	131
2.10. MENKUL KIYMETLER, İŞTİRAKLER, BAĞLI ORTAKLIKLAR, BAĞLI MENKUL KIYMETLER DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI ...	134
2.11. VADE FARKLI SATIŞLAR.....	136
3.ERTELENMİŞ VERGİ BORCUNA İLİŞKİN UYGULAMA ÖRNEKLERİ	139
3.1. FİNANSMAN FONU	139
3.2. SABİT KIYMET YENİLEME FONU.....	141
3.3. FARKLI AMORTİSMAN YÖNTEMİ UYGULAMALARI	144
3.4. VERİLEN VADELİ ÇEKLERİN REESKONTU	151
3.5. FAİZ GELİR TAHAKKUKLARI.....	152
4. YATIRIM İNDİRİMİNE İLİŞKİN UYGULAMA ÖRNEĞİ.....	154
5. DÖNEM ZARARLARINA İLİŞKİN UYGULAMA ÖRNEĞİ.....	157
6. ARAŞTIRMA-GELİŞTİRMEYİ TEŞVİK AMAÇLI VERGİ ERTELEMESİ	166
IV. TOPLU UYGULAMA ÖRNEĞİ	169
V. SONUÇ	184
YARARLANILAN KAYNAKLAR.....	189

KISALTMALAR

A.A.T.U.H.K	: Amme Alacakları Tahsili Usul Kanunu
AB	: Avrupa Birliği
AET	: Avrupa Ekonomik Topluluğu
a.g.m.	: Adı geçen makale
a.g.k	: Adı geçen kitap
AICPA	:Amerikan Yeminli Muhasebe Uzmanları Enstitüsü (The American Institute of Certified Public Accountant,
APB	: Accounting Principles Board
FASB	:Finansal Muhasebe Standartları Kurulu (Financial Accounting Standard Board)
GAAP	: Generally Accepted Accounting Principles
GKGMP	: Genel Kabul Görmü° Muhasebe Prensipleri
GVK	: Gelir Vergisi Kanunu'nun
IASC	: Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu'da
IFAC	: International Federation of Accountants
KVK	: Kurumlar Vergisi Kanununun
MSUGT	: Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği
SEC	: Securities and Exchange Commission
SPK	: Sermaye Piyasası Kurulunun
TMS	: Türk Muhasebe Standartları'nın
TMUDESK	: Türkiye Muhasebe Denetim Standartları Kurulu
TTK	:Türk Ticaret Kanunu
TÜRMOB	:Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği
UK	: United Kingdom
UMS	: Uluslararası Muhasebe Standartları
US	: United State
VUK	: Vergi Usul Kanunu

GİRİŞ

Finansal raporların temel amacı, işletme ile ilgili kişilere işletmenin mali durumuyla ilgili bilgi vermektir. Bu bilgilerin doğruluğu ve güvenilirliği ise, finansal tabloların doğru, güvenilir ve belirli kurallara göre düzenlenmesine bağlıdır. Finansal tabloların doğru bir şekilde düzenlenmesini sağlayacak kurallardan bir tanesi de muhasebe standartlarıdır.

Bilindiği gibi, Uluslararası Muhasebe Standartları(UMS)ile yerel mevzuatlar arasında farklılıklar bulunmaktadır. Bu çalışmada, ulusal mevzuatın, uluslararası muhasebe standartları ile uyumlaştırılması doğrultusunda, 12 nolu standardın Türkiye’de uygulanabilmesi için vergi mevzuatından kaynaklanan ve sürekli ve geçici farklılaşmaya neden olan unsurların dağıtılabilir kar üzerindeki etkilerini en aza ,indirmeye yönelik muhasebe uygulamaları ve bunların finansal tablolara yansımaları üzerinde durulacaktır.

Çalışmamızın birinci bölümünde, UMS’nin mahiyeti, hangi ihtiyaçlardan dolayı bunlara ihtiyaç duyulduğu, ne gibi faydalar sağladığı açıklanmaya çalışılmıştır. Dünyada ve Türkiye’de standart oluşturmaya yönelik ne gibi çalışmalar yapıldığı ve hangi konularda standart oluşturulduğu açıklanmıştır.

İkinci bölümde ise tezin amacı olan ve “peşin ödenmiş vergi alacağı” ve “ertelenmiş vergi borcu” gibi tanımların kaynağı ortaya konmaya çalışılmıştır. Bu amaçla kar farklılaşmasına neden olan mali, ticari ve muhasebe karı kavramları ve bu kavramların sonucu olan geçici ve sürekli farklar açıklanmaya çalışılmıştır.

Üçüncü bölümde, mali karla ticari kar arasında geçici farklılaşmaya neden olan unsurların tek düzen muhasebe sistemine uygun olarak muhasebeleştirilmesi ve bunların mali tablolarda gösterilmesi üzerinde durulmuştur. Ayrıca, bu bölümde konu bazı uygulama örnekleri ile daha anlaşılır hale getirilmeye çalışılmıştır.



I. BÖLÜM

MUHASEBE STANDARTLARINA DUYULAN İHTİYAÇ VE BU AMAÇLA YAPILAN ÇALIŞMALAR

1. MUHASEBE STANDART BELİRLENMESİNE DUYULAN GEREKSİNİMLERİN KAYNAĞI

Bilindiği gibi en genel anlamıyla muhasebe kişi yada kurumlarla ilgili para ile ifade edilen bilgilerin sistematik şekilde kaydedilmesi, ilgililere sunulması, incelenmesi ve anlamlarının açıklanması işlerini kapsayan, bazı görüşlere göre bilimsel, bazı görüşlere göre de tamamen teknik bir faaliyettir¹. Muhasebe hem bir hizmet faaliyeti, hem tanımlayıcı-analitik bir bilim dalı, hem de bir bilgi sistemidir.

Muhasebe bir bilgi sistemidir; çünkü muhasebe iktisadi bilimler ile ilgili olarak topladığı finansal bilgileri analiz edip tanımladıktan sonra karar alıcılara açıklarlar

Muhasebenin oluşturduğu bilgileri

- Yöneticiler,
- Sermaye koyanlar, potansiyel ortaklar,
- Kredi verenler,
- İşletmelerin doğal ortağı olan devlet,
- Finansal analistler,

kullanırlar;

İşletme ile ilgili bu kişi ve gruplar, ilgi nedenlerine bağlı olarak, farklı zaman aralıkları itibariyle ve farklı nitelikte bilgiye ihtiyaç duyacakları açıktır².

¹ Veysi Seviğ, "Türkiye'de Vergi Düzenlemelerinin Muhasebe Uygulamaları Üzerindeki Etkisi", İstanbul Üniversitesi Muhasebe Enstitüsü Dergisi, sayı: 49-50 Ağustos- Kasım 1987, sayfa:128

² Orhan Sevilengül, Genel Muhasebe, Ankara 1994, s.10

Muhasebe uygulamalarında ortaya çıkan farklılıkların bilgiyi kullananlar açısından anlamlı karşılaştırmalara imkan vermemesi, muhasebe alanında standardizasyona gidilmesi gereğini ortaya çıkarmıştır. Değişik kişi ve gruplar işletmenin finansal bilgilerinden değişik amaçlarla yararlanırlar.

Örneğin: Kredi verenler işletmelerin borç ödeyebilme yeteneği ile ilgilenirler. Yöneticiler ve ortaklar işletmenini karlılığı ve firma değeri ile ilgilenirler. İşletmenini doğal ortağı olan devlet ise işletmelerin ödeyecekleri vergi ile çok yakından ilgilenirler. Bu ilgi gruplarının kullandıkları bu bilgiler yukarıda da belirtildiği gibi muhasebe sistemi tarafında üretilmektedir. Bu bilgilerin doğru, güvenilir, gerçeğe uygun ve karşılaştırılabilir olması, muhasebenin temel kavram ve ilkelerine uymakla mümkün olacaktır. Muhasebenin temel kavram ve ilkelerine göre hazırlanan bilgilerin kamuya açıklandığında genel kabul göre bilmesi için de, finansal tabloların ortak bir değerlendirme ölçüsüne, ortak bir şekil şartına ve ortak bir terminolojiye bağlı kalınarak hazırlanması gerekir. Yani, finansal tabloların kamuya açıklanmaları halinde kamunun bu tablolar üzerinden şirketi tanıyabilmeleri için ortak bir dille yazılmış ve düzenlenmiş olmaları gerekmektedir. İşte bu ortak dil Genel Kabul görmüş Muhasebe İlkeleri ve bunları somutlaştıran Muhasebe Standartlarıdır. Burada muhasebe standartları kamuyu oluşturan diğer kesimleri ortak bir paydada veya dilde toplayan ölçü olmaktadır.

Muhasebe standartları finansal tabloların hazırlanması için genel kabul görmüş muhasebe prensipleridir. Standartlar finansal tabloların içermesi gereken bilgileri ve bu bilgilerin nasıl hazırlanması gerektiğini belirler. Ayrıca, kabul edilebilir finansal muhasebe uygulamalarını ortaya koyarlar³. Muhasebe standartları, bu standartları kullananlara ışık tutan ve muhasebe bilgilerinin kalitesini ve geçerliliğini sağlayan temel kıstaslardır⁴.

³ Gerhard, G. Mualler - Helen Gernon, Accounting An International Perspective, IRWIN, Homewood, 1987, s. 43.

⁴ Nejat Akıncı ve Semra Öncü, "Türkiye'de Muhasebe Standartlarının Uygulamaya Geçirilmesi İle İlgili Kurumlaşma", İstanbul Üniversitesi Muhasebe Enstitüsü Dergisi, Sayı: 49-50 Ağustos-Kasım 1987, sayfa:44

Çünkü, finansal tablolar muhasebe standartlarına göre hazırlandıklarında tabloların genel kabul edilme ve dikkate alınmaları güç kazanır. Özellikle yabancı ülkelerde yatırım yapacak olan şirketlerin yatırım yapacakları şirketin sermaye yapısı, hisse değeri ve karlılığının doğru olarak bilinmesi gerekir⁵. Aksi takdirde yatırımcılar diğer ülke şirketlerinin hisse senetlerine ilgi duymazlar. Yatırımcılar yabancı işletmeden alacakları finansal tablolarla ilgili olarak şu zorluklarla karşılaşabilmektedirler. Öncelikle bu finansal raporlardaki terminoloji farklı olacaktır. Ayrıca, finansal tablo eklerinde açıklanan bilgilerin türü ve miktarı farklı olacaktır. Diğer bir önemli problem ise, muhasebe uygulamaları sırasında kullanılan yöntemler farklı olacaktır. Bu gelişmeler tekdüzen uluslararası raporlamayı zorunlu kılmaktadır. Bunu aşağıdaki alıntı en iyi bir şekilde açıklamaktadır.

Örneğin "ABD'nde BMW otomobilleri ilgi ile karşılanır, ama üreticisi Bayerische Motoren Werke A.G. hisse senetleri aynı ilgiyi görmez. Bunun temel nedeni Avrupa'nın bir çok büyük şirketi gibi BMW' nin de Almanya kurallarına göre hazırlanmış finansal tabloları SEC (Securities and Exchange Commission) kurallarına göre değiştirmeyi reddetmesidir. Böylelikle dünyanın en karlı otomobil şirketlerinden birinin Amerikan borsalarında hissesinin yer alması mümkün olmamaktadır⁶."

Ayrıca çok uluslu şirketlerde bağlı şirketlerin finansal tablolarının konsolidasyonunun doğru olarak yapılabilmesi de bu finansal tabloların aynı kurallara göre düzenlenmiş olması ile doğrudan ilişkilidir⁷.

Finansal tabloların kamuya açıklanmaları halinde yapılacak denetimlerde şeffaflığı sağlayacak göstergeler olarak muhasebe standartları esas alınır. Muhasebe standartlarının diğer bir işlevi, çeşitli ülkelerin muhasebe uygulamalarını önemli ölçüde etkileyeceği gibi, muhasebe eğitiminin de verimliliğini sağlayacaktır.

Ayrıca, Muhasebe standartları muhasebe mesleğini seçenlerin eğitimlerini

⁵ Hakkı Soydan- Ümit Gücenme, Uluslararası Muhasebe, Eskişehir 1989, s.124

⁶ Peter Fuhrman, "Esperanto for Accountants", Forbes Magazine, March 18, 1991, s.72

⁷ Hakkı Soydan-Ü. Gücenme, a.g.e.,S.124

yönlendirerek, deneyim ve birikimlerini hızla kazanmalarını ve mesleki yeterliliklerinin kaliteli olmasını sağlayacaktır.⁸.

Finansal tablo kullanıcıları değişik bilgiler için hem tabloların gerekliliği ile yüz yüze gelirler hem de bu nedenle karışıklığın içine düşerler. Bu ihtiyacı karşılamak ve yönetimin güvenilir raporlama sorumluluğunu yerine getirmek için muhasebeciler genel amaçlı finansal tablolar düzenlerler. Bu finansal tablolardan işletmenin içinde bulunduğu ekonomik durumu ve faaliyetlerini açık ve tam olarak sunması beklenir. Muhasebeciler bu finansal tabloları düzenlerken yanlış yorumlama, tam doğru olmama ve belirsizlikle karşı karşıya kalabilirler. Bu tehlikeleri azaltmak ve dönemler arası ve işletmeler arası mantıklı kıyaslamalar yapmaya uygun finansal tablolar hazırlayabilmek için muhasebe uzmanları genel kabul gören ve tüm dünyada uygulanabilen bir teori oluşturma teşebbüsünde bulunmuşlardır. Böylece muhasebe standartları oluşturulmuştur. Böyle standart bir düzenlemesi olmasa idi her bir işletme kendi standardını oluşturacak ve uygulayacaktı. Bunun sonucu olarak da her okuyucu farklı işletmelerin farklı muhasebe uygulamalarını öğrenmek zorunda kalacaklardı. Sonuç olarak finansal tabloların karşılaştırılması imkansızlaşacaktı⁹.

Muhasebe standartlarının oluşumu şu şekilde gerçekleşmektedir. Öncelikle muhasebenin temel ilkeleri tümevarım yaklaşımıyla geliştirilir ve bu ilkelere dayanılarak muhasebe kavramları tanımlanır. Muhasebe kavramlarının tanımlanmasından sonra muhasebe uygulamalarında ve raporlamada yol gösterici pratik kurallar olan muhasebe standartları belirlenir. Standartlar tanımlanan kavramların uygulanması için rehber niteliği taşır¹⁰.Muhasebe standartlarını çok kesin ve değişmez bir yaklaşım içerisinde ele almak ve düşünmek mümkün değildir. Çünkü, bunları makro ve mikro düzeyde etkileyen faktörler zaman içerisinde farklı uygulamaları gerektirebilir.

⁸ Masum Türker, "Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu' nun Doğuşu ve İşlevleri", Türkiye Muhasebe Standartları Sempozyumu I, İzmir Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası, Ekim 1996

⁹ Donald E.KIESO and Jerry WEYGANDT, Intermediate Accounting, 6. Edition, Newyork: John Wiley And Sons Inc.,1989, s.6

2. ULUSLARARASI MUHASEBE STANDARTLARI OLUŞTURMA NEDENLERİ VE YARARLARI

Uluslararası muhasebe standartları oluşturma nedenleri ve oluşturulan bu standartların sağladığı faydalar aşağıda açıklanmıştır.

2.1. Standart Oluşturma Nedenleri

Uluslararası muhasebe standartlarını oluşturma ve uygulamaya koyma istek ve çabaları 1960'larda gündeme getirilmiştir. Uluslararası muhasebe standartlarını oluşturma nedenlerini Şöyle sıralayabiliriz¹¹.

2.1.1. Uluslararası Yatırımdaki Hızlı Gelişme

Ulusal yatırımlarda çoğunlukla gerçek kişi yatırımcıların rol almalarına karşın, uluslararası yatırımlarda kurumlar bu rolü üstlenmektedir. Uluslararası sermaye piyasasına çıkan yatırımcı örneğin bir Amerikan Şirketi kendi ülkesinde alışık olduğu güven ortamını yatırım yapmak istediği ülkede de bulmak isteyecektir. Bu tür bir güven, ancak "uluslararası kabul görmek koşulu ile kamu yararına denetlenmiş finansal tabloların varlığı ile oluŐturulabilir¹²" düşüncesinden kaynaklanan, kurallaŐma isteklerinin sonucu meydana getirilen standartlarla sağlanabilir. Standartların sağlayacağı en önemli fayda yabancı finansal tabloların güvenilirliğinin ve anlaşılabilirliğinin geçekleŐtirilmiŐ olması, uluslararası yatırımların serbest dolaŐımı için gerekli olan ortamı sağlamasıdır. Çünkü güvenilir tablolar beraberinde iyi bir risk analizini, iyi bir risk analizi düşük bir risk primi ve daha düşük faiz oranını geliŐtirecektir. Bunların sonucunda ise uluslararası yatırım alışkanlığı artacaktır.

¹⁰ Nalan Akdoğan- Hamdi Aydın, Muhasebe Teorileri, 1987, s.244

¹¹ Ömer Lalik, "Uluslararası Muhasebe Standartları Karşısında Türkiye'de Muhasebe Eğitiminin Değerlendirilmesi", 2. Muhasebe Eğitimi Sempozyumu Bildirisi, İzmir, 24-26 Nisan 1980, s.6

¹² Uluslararası muhasebe standartları kurulu kuruluş anlaşması, madde 1/a

Buradan da anlaşılacağı gibi oluşturulan standartlar yatırım kararlarını olumlu yönde etkileyecek ve yeni fonların üretken kuruluşlara akışı özendirilirken yatırımların getirisi de artabilecektir.

2.1.2. Çokuluslu Şirketlerin Büyümesi

Birden çok ülkede faaliyet gösteren şirketler “çokuluslu şirket” olarak anılmaktadır. Günümüzde uluslararası sermaye hareketleri oldukça hızlı bir şekilde artmaktadır. Bu sermaye hareketleri ise çok uluslu şirketlerin çoğalmasına neden olmuştur. Çok uluslu şirket yöneticileri yatırım yaptıkları ülkenin ekonomik, yasal ve politik yapıları yanında muhasebe sistem ve uygulamalarını da bilmeleri gerekmektedir. Çok uluslu şirketler yerleştikleri ülkelerdeki sosyo - ekonomik farklılıklar, her bir ülkede yürürlükte olan farklı yasalara uyma zorunluluğu, yerel uygulama farkları ile düştükleri sıkıntılar gibi nedenlerle bilgiye olan gereksinimleri büyüktür. Muhasebe kurallarının ülkeden ülkeye farklılıklar göstermesi, benzer ve eş faaliyetlerin tanımlanmasında değişik bilgilerin yayınlanması sonucunu doğurur. Uluslararası muhasebe standartları en azından karışıklığı ve yanlış anlamayı önleyeceği için oluşturulmalıdır.

2.1.3. Uluslararası Kredi Akımındaki Artış

Gelişmekte olan ülkelerin kredi ihtiyaçları her geçen gün artmaktadır. Kredi kurumları ise kredi verecekleri şirketlerin ana para ve borçlarını ödeme yeteneklerinin saptanmasına yardımcı olacak bilgilere ihtiyaç duyarlar. Gelişmekte olan ülkelerde mevcut olan yapısal bozukluklar nedeniyle işletmelerin ürettikleri finansal bilgilere çoğu zaman kuşkuyla bakılır. Bu nedenle hem bilginin üretimi aşamasında hem de sunulan bilginin denetlenmesinde muhasebe standartları önemli bir güven ortamı oluşturmaktadır.

2.1.4. Büyüyen Ekonomilerin Her Birinde Ulusal Standartları Oluşturma Çabaları

Gelişmiş ülkelerde artan bilgi ihtiyacını karşılamak amacıyla birçok kurumsal yapı oluşmuş ve bu kuruluşlar ihtiyaç duyulan bilgiye ulaşmak amacıyla kuralları koymuşlardır. Her ülkenin ayrı kuralları meydana getirmesi, iç içe girmiş dünya

ekonomisinde karışıklığa ve muhasebe uygulamalarında ülkeler arası farklılaşmaya neden olmuştur. İşte oluşturulan standartlar bu olumsuzlukların ortadan kalkmasına yardımcı olacaktır.

2.2. Uluslararası Muhasebe Standartlarının Yararları

Yukarıda belirlenen uluslararası muhasebe standartları belirlemesine ilişkin gerekçelerle standartlar oluşturulması gerçekleşir ise, aşağıdaki yararlar sağlanacaktır.

- a. Farklı ülkelerde hazırlanan mali tabloların karşılaştırılması kolaylaşacak ve bunun sonucu olarak yatırımlara ve kredilere ilişkin kararlar daha isabetli olacaktır,
- b. Çokuluslu şirketlerin mali tablolarının konsolidasyonu daha kolay olacaktır,
- c. Çokuluslu şirketlerin yöneticileri standartlar yardımı ile daha isabetli kararlar alabileceklerdir,
- d. Muhasebe de kavram kargaşası son bulacaktır,
- e. Kendi ülkelerinde henüz standart geliştirmeyen ülkeler hazır ve doğru standartlardan faydalanabilecekler. Bu sayede bu ülkelerde muhasebe uygulamaları kuvvet kazanacak ve hazırlanan finansal tablolar uluslararası kabul görecektir,
- f. Kendi ulusal standartlarını geliştirmiş olan ülkeler bu standartlarını Uluslararası Muhasebe Standartları ile karşılaştırarak farklılıkları ve eksiklikleri giderebileceklerdir,
- g. IASC doğru ve anlamlı olmayan uygulamaları ortadan kaldırarak, alternatif muhasebe uygulamalarının sayısını azaltacak ve standartların uyumuna katkıda bulunacaktır.

3. DÜNYADA MUHASEBE STANDARDI BELİRLEME AMACIYLA YAPILAN ÇALIŞMALAR

Dünyada birçok örgüt uluslararası Muhasebe Standartları oluşturmak amacıyla çalışmalar yapmaktadır. Bunların en önemlileri ve dikkate değer olanları hakkında aşağıda bilgi verilmeye çalışılacaktır.

3.1. Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASC)

Uluslararası Muhasebe Standartları konusunda çalışma yapan en ciddi kuruluşlardan birisidir. Bu örgütün oluşumu, yapısı, amaçları, ve çalışma şekli aşağıda ayrıntılı bir şekilde ortaya konulmuştur.

3.1.1. Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulunun (IASC)

Oluşumu

Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu Kanada, Amerika Birleşik Devletleri ve İngiltere'nin gayretleri sonucu 29 Haziran 1973 yılında Avustralya, Kanada, Fransa, Almanya, Japonya, Meksika, Hollanda, İngiltere, İrlanda ve ABD'den oluşan 9 kurucu üye tarafından uluslararası muhasebe standartları geliştirmek amacıyla oluşturulmuştur. Bu kurulun merkezi Londra'dadır.

3.1.2. IASC' nin Yapısı ve Amaçları

IASC 79 ülkeden 106 profesyonel muhasebe örgüt temsilcisinden oluşur. Kurul 13 ülke temsilcisi ve birde Uluslararası Finansal Analiz Kurulu temsilcisi olmak üzere 14 üye tarafından yönetilmektedir¹³. Kurula tercihen asgari üç gelişmekte olan ülkeden üye atanmış olmalıdır. IASC tüzüğü (Ek 2); profesyonel muhasebe meslek örgütü olmayan fakat finansal raporlama ile ilgilenen dörde kadar uluslararası organizasyonunda kurulda temsiline imkân vermektedir.

¹³ Peter Fleming, "The Grouts Importance of International Accounting Standards" Journal of Accountancy, September 1991, s. 120.

IASC'nin amacı, ihtiyaca uygun, dengeli ve uluslararası olarak karşılaştırılabilir muhasebe ilkelerinin gelişmesine, benimsenmesine katkıda bulunmak, finansal tabloların hazırlanmasını ve kullanılmasını teşvik etmektir.¹⁴

Kurulun amaçları tüzükte aşağıdaki şekilde sıralanmıştır.

a. Kamu menfaati için, finansal tabloların sunumunda uygulanacak muhasebe standartlarını formüle etmek, yayınlamak ve bu standartların dünyada kabulünü ve uygulanmasını desteklemek,

b. Finansal tabloların sunumuyla ilgili düzenlemelerin, muhasebe standartlarının ve işlemlerinin iyileştirilmesi ve uyumu için çalışmaktır.

3.1.3. IASC'nin Çalışma Usulleri

Standartların hazırlanması ve görüş alma süreci IASC'nin başarısı için gereklidir. Kabul edilecek olan Uluslararası Muhasebe Standartlarının kalitesi için kullanıcıların görüşlerini almak esastır.

Görüş alma işlemi aşağıdaki gibi yapılır.

a. IASC kurulu standart hazırlanması gereken konuyu belirler ve standart hazırlama komitesine bildirir.

b. IASC sekreteriyasının yardım ettiği standart hazırlama komitesi ilgili problemleri göz önüne alır ve konu hakkında kurula bir plan sunar.

c. Standart hazırlama komitesi, sunduğu plan hakkında kurulun görüşünü aldıktan sonra ilk taslağı hazırlar.

d. Kurulun taslağı incelemesinden sonra standart taslağı görüş almak amacıyla tüm üye birimlere gönderilir.

e. Standart Hazırlama Komitesi yeniden gözden geçirilmiş bir taslak hazırlar. Bu taslak kurulun en az üçte ikisinin onayıyla ön taslak olarak yayınlanır. Üye birimlerden ön taslak ile ilgili görüş istenir.

¹⁴ Çev: Nalan Akdoğan, Birol Selimbeyoğlu, Muhasebe Araştırma Merkezi Yayınları, Yayın no: 2, s. 4.

f. 6 aylık ön sürenin bitiminde görüşler IASC'ye bildirilir.

g. Görüşler doğrultusunda düzeltilen taslak onay için kurula teslim edilir.

Standardın yayınlanması için 14 oy hakkına sahip üyenin %75'ini kabul etmesi gerekir.

Yayınlanan Uluslararası Muhasebe Standartları güncelliğinin ve etkinliğinin devam etmesi için devamlı kontrol altında tutulur.¹⁵

IASC'nin herhangi bir yaptırım gücü olmadığı için IASC standartlarına uymak isteğe bağlıdır. Bununla birlikte, IASC'ye destek ve standartların tanınması dünya genelinde artmaktadır. IASC artan bir şekilde, kabul edilebilir dünya muhasebe prensiplerinin (world class) belirlenmesinde etkili bir ses olarak algılanmaktadır. Örneğin Japonlar, Uluslararası Muhasebe Standartlarının yayınlanmasından sonra finansal tabloların konsolidasyonu bu standartlara uygun olarak düzenlemeye başlamışlardır.¹⁶

3.2 Avrupa Topluluğu (AT) Kapsamında Yapılan Çalışmalar

Ortak Pazar olarak da bilinen AET 1957 yılında Roma Anlaşmasıyla kuruldu. Ortak Pazarın temel amacı, insan, mal, sermaye ve hizmet dolaşımının serbestçe yapılmasını sağlamak; gümrük birliği ve hukuki harmonizasyondur. Sermaye hareketlerini teşvik etmek amacıyla Ortak Pazar, üye ülkelerin Genel Kabul Görmüş Muhasebe Prensiplerini harmonize etmiştir. AET kapsamında, ekonomik yapının uyumlaştırılması amacını gerçekleştirmek amacıyla yönergeler (Directives) yayınlanmaktadır.

Bu yönergeler üye ülkelerin yasama organları tarafından kanun olarak çıkarılmak zorundadır. Üye ülkelerin muhasebe uygulamalarını belirleyen özel hukuk düzenlemesinde bir ölçü ve asgari ilkeler durumunda olan 4. Ve 7. Yönergeler, ulusal yasaların bütünleştirilmesini yani tek yasa haline getirilmesini amaçlamaz. Uyumlaştırma çabaları daha çok şirketler hukuku alanında yoğunlaşmış ve üye

¹⁵ Çev: Nalan Akdoğan, Birol Selimoğlu, s. 15.

¹⁶ Gerhard, G. Mualler, Heien Gernon, Gerry Meek, agm, IRWIN, Homewood, 1987, s. 47.

ülkelerin şirketler hukukunu standardize etmek amacı ile zorunlu bir program yürürlüğe koymuştur.

“Avrupa Şirketi”de denilebilecek, bağlı olacağı hukuki rejim açısından ülkeden ülkeye farklar bulunmayan bir şirket türünün oluşturulması da amaçlanmıştır. Bu amacın oluşturulabilmesi için ülkeler arasında hukuk ve muhasebe yapısı bakımından farklılık bulunmaması gerekmektedir.

İşte gerek bu Avrupa Şirketi’nin gerekse diğer şirketlerin kamuya mal olması, farklı ülkelerdeki insan ve yatırımcıların diğer AT ülkelerinde merkezi bulunan şirketlere yatırım yapabilmelerini kolaylaştırmak için, şirketlerin bağlı olduğu hukuki yapının da uyumlaştırılması gerekmektedir.

Bu hukuki uyumlaşmanın bir parçası da, şirketlerin içinde buldukları ekonomik ve mali durumun aynası olma görevini üstlenen mali tabloların farklı ülke rejimlerine uygun olarak düzenlense de birbirleri ile karşılaştırılabilir olmasının sağlanmasıdır. Bu amaçla AT’ nin yürütme organı işlevini gören komisyon muhasebe mevzuatı ile ilgili aşağıdaki yönergeleri yayınlamıştır.

3.2.1. Dördüncü Yönerge

Mali raporlarla ilgili düzenlemeleri içeren Avrupa Birliği(AB) 4. Yönergesi 1978 Haziran ayında komisyon tarafından kabul edilmiş ve 78/660 AB3 sayısı ile yürürlüğe girmiştir.¹⁷

Finansal raporların biçimini ve içeriğini düzenleyen 4. Yönerge farklı muhasebe organizasyonlarının ve amaçlarının bir politik anlaşması olarak da görülmektedir¹⁸.

ABD’li Willis A. Smith’in yaptığı bir araştırmada¹⁹ 4 nolu yönergenini, genel çizgiler itibariyle, Genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine çok benzediği sonucuna varmıştır.

¹⁷ Ahmet Ulu, “Avrupa Topluluğunda Muhasebenin Uyumlaştırılması”, Barış Basın Yayın Tanıtım Hizmetleri, İzmir, 1989, s. 122.

¹⁸ Gerhard, G. Mualler, Helen Gernon, agm, IRWIN, Homewood, Illinois, 1987, s. 51.

Yönerge ile bilanço, gelir tabloları ve bunlara ait eklerin şekli seçimli de olsa standardize edilmekte, ayrıca bu tablolarda kullanılması gereken değerlendirme ölçüleri de belirlenmektedir.

Yönergenin kapsamı ve niteliği şu şekildedir;

Dördüncü yönerge sırasıyla aşağıdaki şirketleri yasal olarak kapsamına almaktadır.

- a. Anonim Şirketler,
- b. Limited Şirketler,
- c. Sermayesi Paylara Bölünmüş Komandit Şirketler.²⁰

Açıklanan bu şirketlerin mali tablolarında izlenmesi gereken kurallara ait içerik şu şekildedir.

- Yıllık hesaplar,
- Aktiflerin değerlendirilmesi,
- Yıllık hesaplara ve raporlara eklenecek dipnotların kapsamı,
- Mali Tabloların açıklama şekilleri,
- İstisnalar,
- Yıllık hesapların ne şekilde denetleneceği ve denetçinin mesleki yeterliliği.

Yönergede bilanço ilkelerine uygunluk dikkat çekmektedir. Mali tabloların hazırlanmasında söz konusu ilkelere önem verilmiştir. Çünkü yönergeye göre muhasebe de uyumlaştırmanın ancak muhasebe standartlarında sağlanacak eşitlikle mümkün olabileceği kabul edilmiştir.²¹

¹⁹ Willis A. Smith, "International Accounting Standards- An Update." CPA Journal, June 1980, s.25

²⁰ Fourth Council Directive, 25 July 1978, Official Journal of the European Community Article, No: 222/11, 16.08.1978.

²¹ Ümit Gökdemir, "Muhasebe Standartları", Alfa Basın Yayın Dağıtım, İstanbul, 1996, s. 13.

Yönerge temel olarak üye ülkelerde karşılaştırmayı sağlayabilmek, hissedarları ve üçüncü kişileri korumak amacıyla mali tablo ve eklerinin doğru ve güvenilir bilgi vermesini amaçlamıştır.

3.2.2. Yedinci Yönerge

Roma Antlaşmasının 54. paragrafının 3. maddesinin “G” bendine dayanarak konsolide mali tablolarla ilgili Avrupa Topluluğu Konseyi’nin 13.07.1983 tarihli 7 nolu yönergesi kabul edilmiştir.²²

Yedinci yönergede amaç, konsolide mali tablolara ilişkin mevzuatın uyumlaştırılması ve ortakların veya sermayeye iştirak edenlerin çıkarlarının korunmasıdır.

Birleşerek grup oluşturan şirketlerin mali tabloları ayrı ayrı, doğru ve güvenilir bilgi veremezler. Bu nedenle 7. Yönerge bu şirketlerin hesaplarında harmonizasyon sağlamayı amaçlamıştır. AT’na üye ülkelerin işletmeleri bu konsolidasyon ilkelerine uymakla zorunlu oldukları için bir standart oluşturmuştur denilebilir. Hatta üye olmayan ülkelere (Avusturya gibi) bazı ülkeler bu yönergeleri dikkate alarak muhasebe uygulamalarına yön vermişlerdir.

Yönergenin 3. bölümünde grup hesaplarının grup konsolide bilançosu, grup konsolide kâr ve zarar hesabı, grup hesaplarına ait ek açıklamalar notlarında oluşacağı belirtilmiştir.

Yönergede konsolidasyon ilkeleri şöyle özetlenmiştir.

- a. Konsolidasyon yöntemleri yıldan yıla değiştirilemez.
- b. Grup içindeki şirketler arasındaki borç ve alacaklar, hesaplar konsolide edilirken elimine edilmelidir.
- c. Grup içindeki şirketlerin gene kendi aralarında yapmış oldukları işlemler nedeniyle ortaya çıkan gelir ve giderler elimine edilmelidir.

²² Remzi Örtün, “8. Yönerge ve Türkiye Uygulaması”, 3. Ulusal İşletmecilik Kongresi Düzenleme Komitesi, 30 Kasım – 9 Aralık 1989 Kapadokya, s. 3.

d. Gruba dahil şirketlerin yıllık hesapları grup hesapları ile aynı tarihte düzenlenmelidir.²³

3.2.3. Sekizinci Yönerge

10 Nisan 1984'de çıkan yönerge, muhasebe belgelerinin yasal olarak incelenmesi ile görevli kişilerde gereken nitelik, deneyim ve minimum standartları düzenlemektedir.

Yönergeye göre, muhasebe, hukuk, ve mali alanlarda yeterli deneyimleri olan, uzun süreli mesleki faaliyet gösteren ve mesleki yetenek sınavını başarı ile tamamlamış kişilerin mesleğe kabul yetkisi üye ülkeler tarafından sağlanabilir. Deneticiler gerçek ve tüzel kişi olabilir.

Sekizinci Yönerge muhasebe uygulamalarına yön veren bir standart değildir, ancak bu standartların uygulanıp uygulanmadığını denetleyecek kişilerin niteliğini belirlediği için standart oluşturmaya dolaylı bir katkı sağlamaktadır.

3.3 ABD'de Çalışma Yapan Kuruluşlar

ABD'de standartlaşma konusunda çalışma yapan üç önemli muhasebe meslek kuruluşunun olduğu göze çarpmaktadır. Bu kuruluşlar Amerikan Belgeli Muhasebe Uzmanları Enstitüsü, ABD Sermaye Piyasası Komisyonu ve Finansal Muhasebe Standartları Kuruludur. Bu kuruluşlar aşağıda açıklanmıştır.

3.3.1. Amerikan Belgeli Muhasebe Uzmanları Enstitüsü (The American Institute of Certified Public Accountant, AICPA)

1887 YILINDA "Amerikan Kamu Muhasebeci Birliği" Adıyla kurulmuş daha sonra "Amerikan Muhasebeciler Enstitüsü" adıyla anılmış 1957 yılında da bu günkü ismini almıştır²⁴. Bu enstitü 200.000'den fazla belgeli muhasebeciden oluşur. Enstitü

²³ Çiğdem Solas, "Avrupa Topluluğunda Muhasebe Harmonizasyonu Çalışmaları ve Türkiye Uygulaması", İstanbul, 1982, s. 68-69.

²⁴ Necdet Şensoy, Amerika Birleşik Devletlerinde Muhasebe Mesleği, Meslek Örgütleri ve Muhasebe İlkeleri, Muhasebe Öğretim Üyeleri Bilim Ve Dayanışma Vakfı Bülteni, Ekim 1997, Sayı:8, s.80

50 yılı aşkın bir süredir muhasebe standartlarının geliştirilmesinde etkin bir rol oynayan ve bu konuda lider olma konumunu sürdüren bir kuruluştur.

AICPA, denetçilere denetim işlerinde yardımcı olmak amacıyla standartlar yayımlar. Standartlar, denetimin planlanmasını, denetim sonuçlarının nasıl rapor edileceği, denetimde istatistiksel örneklemin nasıl kullanılacağı ve denetçi bir yanlışlık bulduğunda ne yapacağı konularını kapsar²⁵.

AICPA 1959 yılında Muhasebe İlkeleri Kurulunu (Accounting Principles Board- ABP) kurdu. Bu kuruluşun amacı, muhasebe uygulamalarında koordinasyonu sağlamaktır. Tüm üyeleri yeminli muhasebecilerden oluşan ABP 1973’de kaldırılmış ve yerine FASB oluşturulmuştur. ABP’nin yayınladığı görüşler bir standart değil standart oluşturulması amacıyla yapılmış birer çalışmadır. AICPA tarafından kurulan “Muhasebe İlkeleri Kurulu” (Accounting Principles Board-APB) 1973 yılına kadar belgeli muhasebecilerin uyması istenen, 31 görüş yayınlanmıştır²⁶.

3.3.2. Amerika Birleşik Devletleri Sermaye Piyasası Komisyonu (US Securitization and Exchange Commission (SEC))

1934 yılında Amerikan Kongresi tarafından kurulmuştur. Amacı 1933 tarihli Menkul Kıymetler Yasası’nı ve 1934 tarihli Menkul Kıymetler ve Borsa yasasını uygulamaktır²⁷.

Bu komisyon, SEC’e tabi şirketlerin uygulamada izleyecekleri muhasebe yöntem ve usullerini ayrıntılı bir biçimde yetkilidir. SEC’in esas ilgilendiği konu yatırımcıları, yetersiz ve yanlış finansal bilgilerden kaynaklanacak zararlara karşı korumaktır. Uluslararası piyasalarda, özellikle Amerikan Sermaye Piyasasında yer almak isteyen şirketler bu komisyonun düzenlemelerine uymak zorundadır. Bu nedenle muhasebe standartları oluşturmada en güçlü kuruluştur.

²⁵ Gerhard, G. Mualler, agk, s. 45.

²⁶ N. Akıncı- S. Öncü, agm, s. 52

²⁷ Wolk, H.I.,- Francis, J.R.- Tearney, M.G., Accounting Theory, South- Western Publishing Co., U.S.A., 1992, s,50-52.

SEC muhasebe standartları yazmak hususunda güçlendirildiği halde muhasebe standartlarının geliştirilmesi hususunda, muhasebe mesleki kuruluşları ile, özellikle FASB ile yakın işbirliğinde olmayı politika olarak benimsemiştir.²⁸

Hisse senetleri Amerika sermaye piyasasında satılan bütün şirketler (Amerikan olmayan şirketler dahil) SEC'in kurallarına uymak zorundadır.

3.3.3. Finansal Muhasebe Standartları Kurulu (Financial Accounting Standard Board (FASB))

FASB, temmuz 1973 yılında kurulmuş ve Muhasebe Prensipleri Kurulunun (APB) yerini almıştır. FASB çeşitli profesyonel iş ve muhasebe grupları tarafından desteklenen bir özel sektör kuruluşudur. Kurul, 45 uzman yönetici ve diğer personelin yardım ettiği 7 full-time çalışan üyeden oluşmaktadır. FASB'in en önemli özelliği bağımsız bir kuruluş olmasıdır. Kurul, finansal muhasebe ve raporlama standartlarının geliştirilmesinde en etkili kurullarından birisidir. FASB'in geliştirdiği standartlar, görüşler ve öneriler AICPA tarafından kabul görmüştür. Kurulun geliştirdiği 74 finansal muhasebe standardı ile 4 muhasebe kavramı bulunmaktadır.²⁹

4. ULUSLARARASI MUHASEBE STANDARTLARI'NIN YAYGIN KABULÜNÜ ENGELLEYEN FAKTÖRLER

Tüm dünyada aynı muhasebe standartlarının uygulanmasını engelleyen ulus düzeyinde ve uluslararası düzeyde aşağıdaki başlıklarda toplanabilir.

4.1. Vergi Yasaları İle Ticari Yasaların Bakış Açısının Farklı Olması

Bilindiği gibi ülkemizde muhasebe uygulamaları birinci derecede vergi ve ticaret kanunlarının etkisi altındadır. Vergi yasaları muhasebeyi sadece vergi matrahının hesaplanması için bir araç olarak değerlendirmiş ve defter tutma alanı ile sınırlandırmaya çalışmıştır. Vergi matrahının belirlenmesi için gerekli standartlar

²⁸ Yüksel Koç Yalkın, "Türkiye'de Muhasebe Standartlarının Oluşumu", İ.Ü.M.E. Dergisi, Sayı: 49-50, 1996, s. 8.

²⁹ Yüksel Koç Yalkın, İbid, s.8

vergi yasaları ile belirlenmiştir. Çoğu durumda vergi yasaları finansal tabloların düzenlenmesi ve kayıtlara geçiriliş biçimine de müdahale etmiştir.

Ticari yasalar ise vergi kaygısı taşımaksızın, işletmeyi, cari ve potansiyel yatırımcıları korumaya yönelik olarak muhasebe uygulamalarına yön vermeye çalışır. Bu iki farklı yasal düzenleme ülkemizde muhasebe standartlarının belirlenip geliştirilmesinde belli başlı bir zorluk olarak ortaya çıkmaktadır.

Gökten'a göre "ülkemiz işletmelerinin Muhasebe Standartlarına uymaları büyük ölçüde bu standartların mali yasalarımıza yansıma derecesine bağlıdır."³⁰

4.2. Eğitim yetersizliği

Ülkemizde eğitim seviyesinin gelişmiş ülkelere göre düşük olması, eğitim sisteminin mesleki alanlardan çok genel alanlara yönelmiş olması ve ülkemizin ekonomik ve sosyal ihtiyaçları ile uyum içinde olmaması muhasebe meslek eğitimini önemli ölçüde etkilemektedir.

1996 yılında yapılan bir çalışmada İstanbul'da muhasebecilik yapan kişilerin %74'ünün belgesinin bulunmadığı ortaya çıkmıştır³¹.

Muhasebe alanında nicelik ve nitelik bakımından yeterli bir eğitim düzeyi sağlanamaması muhasebe standartlarını gelişmesini ve uygulamasını yavaşlatmaktadır.

4.3. Uluslararası Muhasebe Uygulamalarının Farkları

Ekonominin gelişmişlik düzeyi ile muhasebe uygulamalarının gelişmişlik ve standarda bağlanmış olması arasında bir doğru ilişki olacağı doğaldır. Zaman içinde iktisadi ve sosyal yaşamda meydana gelen köklü değişiklikler muhasebe uygulamalarında da değişikliğe yol açmıştır. Bu değişmelerin yeryüzünde ki muhasebe sistemlerine etkisi aynı yönde olmamıştır. Farklı değişiklikler farklı

³⁰ Erkut Gökten-Celal Kepekçi "Türk İşletmelerinin Uluslararası Muhasebe Standartlarına Uyum Sorunu, İ.Ü.M.E. Dergisi, sayı: 49. Ağustos-Kasım 1987, s. 56-85S

³¹ Yavuz Ilgaz, Muhasebe Eğitimi Kalitesinin Meslek İmajına Etkisi, SPK yayınları no:68, Nisan 1997, s.43

ülkelerde farklı etkiler ve sonuçlar doğurmuştur. Denilebilir ki, yeryüzünde ülke sayısı kadar da farklı muhasebe sistemi vardır. Bu sistemlerden hiçbiri birinin aynısı değildir. Nasıl küçük bir işletmenin muhasebeden yararlanma arzusu çok uluslu dev bir işletmenin muhasebeden yararlanma arzusundan çok farklı ise, tarımsal ekonomiye dayalı gelişmemiş bir ülkenin muhasebeden yararlanma isteği çok gelişmiş bir sanayi ülkesinin muhasebeden yararlanma isteğinde farklı olacaktır. Örneğin: dünyanın en gelişmiş ekonomisi olan Amerika Birleşik Devletleri ile herhangi bir Afrika ülkesinin muhasebe uygulamalarının derinliği veya niteliğinin aynı olmayacağı açıktır. Her ülkedeki ekonomik yapı kendi muhasebe sistemlerini doğurmuştur. Bazı ülkeler mülkiyeti hakkının tanımazken, bazı ülkelerde sanayi bulunmamakta; bazı ekonomilerde enflasyon %10 iken diğerlerinde bu oran % 100-200'e tekabül etmektedir. Bu nedenle bu ülkelerin tümünde farklı muhasebe uygulamalarının olması tabiidir. Aynı gelişmişlik düzeyine ve aynı ekonomik modele sahip olsalar dahi, farklı uygulamalar görülebilir. Bu farklılıklar şunlardır.

Bu ayrılıkların temelinde şu konular yatmaktadır³²:

- Mali tabloların hazırlanması ile ilgili farklılıklar,
- Muhasebe ilke ve uygulamaları ile ilgili farklılıklar,
- Açıklayıcı bilgi verme ile ilgili farklılıklar.

- Özellikle finansal tabloların dayandığı maliyet kavramı, tabloların türleri, devamlılık ve muhafazakarlık ilkeleri ile tam açıklama kavramları arasında derin farklılıklar vardır.

4.4. Muhasebe Meslek Kuruluşlarının Yeterli Olmaması

Uluslararası Muhasebe Standartlarının uygulanması Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulunda (IASC) o ülkeyi temsil eden üye muhasebe meslek kuruluşlarının kendi ülkelerindeki etkinlik ve ağırlıklarına büyük ölçüde bağlıdır.

³² Ersin Güredin, "Ulusal ve Uluslararası Düzenlemeler Açısından Finansal Tabloların Karşılaştırılması", İstanbul Üniversitesi Muhasebe Enstitüsü Dergisi, Mayıs, 1984, sayı: 36, s. 23-39.

Gelişmekte olan ülkelerin bir çoğunda muhasebe konusunda resmi makamlarca fikri alınan, muhasebe uygulamalarına yön verme ağırlığı olan, bütün akademisyen ve uygulamacıların etrafında toplandığı iç örgütlenmesi ve mesleki çalışmaları yasa ve yönetmeliklere dayanan ve koyduğu kurallara uymayan üyelerini disipline etme gücü bulunan meslek kuruluşlarının olmaması az gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelerde UMS'lerin uygulanmasını sınırlandırmaktadır. 1974 yılında Uluslararası Muhasebe Standartları Kuruluna üye olan Türkiye Muhasebe Uzmanları derneği UMS'lerinin ülkemizde kabulü için çalışan ilk kuruluştur. Bu dernek yayınlanan standartları Türkçe'ye çevirerek İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi Muhasebe Enstitüsü dergisinde yayınlanmıştır. 1994 yılına kadar ülkemizin Uluslararası Muhasebe Standartları kurulu nezdindeki temsilcisi Muhasebe Uzmanları Derneği idi, bu tarihten sonra bu görev Türkiye Muhasebe Denetim Standartları Kurulu (TMUDESK) tarafından yürütülmüştür. TMUDESK'in ise herhangi bir yaptırım gücü bulunmamaktadır.

4.5. Milliyetçilik

Bazı ülkeler veya bazı devlet yöneticileri Uluslararası Muhasebe Standartlarını dışarıdan kendilerine empoze edilmek istenen ve kendilerini milli uygulamalarından vazgeçmeye zorlayan ve egemenliklerini sınırlayan uygulamalar olarak algılamaktadırlar. Bu ise Uluslararası Muhasebe Standartlarının yaygınlaşmasını engellemektedir.³³

5. ULUSLARARASI MUHASEBE STANDARTLARININ BAŞARIYA ULAŞABİLME ŞARTLARI

Bir kuralın genel kabul görüp, geniş sahalarda uygulanabilmesi için yaptırıma bağlanması gerekmektedir. Yaptırıma bağlanmayan kuralların yaygın olarak uygulanması güçtür. Bu nedenle standartlar uluslararası anlaşmalarca ve hükümetlerce yasalarla desteklenmelidir.

³³ I. Fanti, "The Case Against International Uniformity", Management Accounting, May, s. 29.

Yukarıda uluslararası muhasebe standartlarının gereksinim nedenleri ve bunu engelleyici faktörler üzerinde kısaca durulmuştur.

Bu engelleyici faktörlere rağmen yine de genişçe bir kesimde doğrudan olmasa da, dolaylı veya bir takım değişiklikler yapıldıktan sonra kullanıldığı görülmektedir. Bunun en iyi örneği yurdumuzda ulusal düzeyde standartlar saptamak amacıyla kurulan Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulunu (TMUDESK)'i verebiliriz. Bu kurul standartları kendisine baz almakta, standartların adlarını ve yazım tekniğini buna benzetmektedir.

Bu uygulama şekli zorunlu olmadan (ihtiyari) iyi, yararlı bir çalışmanın geniş kesimlerce kabulüne bir örnektir. Ancak, bu tür çalışmalar yetkili kurumlarca benimsenir zorunlu bir şekilde uygulamaya konursa yararının artacağı tabiidir. Yani, uluslararası muhasebe standartlarının başarıya ulaşabilmesinin birinci koşulu ilgili ülke yetkilileri tarafından da bunların tanınması gereğidir. Bu amaçla çalışma yapan kurulun, çalışmalarını, geniş kesimlere öğrenilebilecek şekilde tanıtım yapması gerekir.

Yine bu çalışmaların başarıya ulaşabilmesinin başka bir koşulu ise, çalışmaların tüm dünya ülkelerindeki uygulama ve mevzuatı iyi tanıdıktan sonra, her farklı düzenleme veya uygulamanın (ülke bazında) mümkün olduğu ölçüde geniş açılımlı yazılmasıdır. Yani ülke kendi uygulamalarında fazla güçlüklerle karşılaşmamalıdır. Bu koşullar sağlanarak çalışıldığı sürece daha fazla ülke tarafından tanınabilir. Aynen olmasa da farklılaştırılarak kabul edilebilir.

6. TÜRKİYE'DE STANDARTLAŞMA KONUSUNDA YAPILAN ÇALIŞMALAR

Ülkemizde yasal statüye sahip bazı kuruluşlar kendi etki alanlarına giren işletmeler için, muhasebe uygulamalarını yönlendirici çalışmalar yapmışlardır.

Bu kuruluşlar şöyle sıralanabilir:

- İktisadi Devlet Teşekküllerini Yeniden Düzenleme Komisyonu,
- Tekdüzen Muhasebe Koordinasyonu Devamlı İhtisas Komisyonu,

- Sermaye Piyasası Kurulu,
- Türk Standartları Enstitüsü Muhasebe Standartları Özel Daimi Komitesi,
- Maliye ve Gümrük Bakanlığı koordinatörlüğünde kurulan Muhasebe Standartları Komisyonu,
- Türkiye Bankalar Birliği,
- TMMOB'in yaptığı çalışmalar.

6.1. İktisadi Devlet Teşekkülleri Yeniden Düzenleme Komisyonu ve Tekdüzen Muhasebe Koordinasyonu Devamlı İhtisas Komisyonunun Yaptığı Çalışmalar

440 sayılı kanunla kurulan İktisadi Devlet Teşekküllerini Yeniden Düzenleme Komisyonu; KİT'ler için zorunlu olan Tekdüzen Muhasebe Sistemini uygulamaya koymuş ve bu amaçla 1968-1970 yılları arasında

- Muhasebe usullerinin ıslahı ve yeknesaklaştırılması,
- Muhasebenin temel kavramları ve genel kabul görmüş muhasebe prensipleri,
- Rapor sistemi,
- Tekdüzen genel hesap planı ve açıklamaları,
- Mali işler, muhasebe ve kontrol dairelerinin organizasyonu,
- Terimler ve açıklamalar olmak üzere 6 rapor yayınlamıştır.

Tekdüzen Muhasebe Koordinasyonu Devamlı İhtisas Komisyonu ise, Tekdüzen muhasebe sisteminin uygulanmasında karşılaşılan güçlükleri eksiklikleri gidermek amacıyla DPT koordinatörlüğünde çalışmalar yapmış ve "Tekdüzen Muhasebe Sistemi Maliyet Muhasebesi Rehberi" ile "Tekdüzen Muhasebe Sistemi İşletme Bütçesi Rehberi"ni yayınlamıştır. Komisyon 1968 yılında Yüksek Denetleme Kurulu bünyesinde geçtikten sonra, "Tekdüzen Genel Hesap Planı ve Açıklamalar" kütasını günün ihtiyaçlarına göre gözden geçirerek Eylül 1987'de yeniden yayınlamıştır.

6.2. Sermaye Piyasası Kurulunun (SPK) Yayınları

Sermaye Piyasası Kurulu, SPK'ya tabi ortaklıklar ve aracı kurumların düzenlemek zorunda oldukları finansal tablo tiplerini 13.02.1983 tarihinde yayınlanan VIII/2 nolu "Standart Mali Tablo ve Raporlara ilişkin Esaslar" hakkındaki tebliğiyle düzenlemiş; 01.02.1984 tarihinde yayınladığı VIII/7 nolu tebliğle de işletmelerin kullanabilecekleri "Standart Genel Hesap Planı"nı önermiştir. Ancak sonra her iki tebliğdeki çelişkili uygulamaları ortadan kaldırmak amacıyla iki standardı da ortadan kaldırarak 29.01.1989 tarihinde, seri XI, no 1, "Sermaye Piyasasında Mali Tablo ve Raporlara İlişkin İlke ve Kurallar Hakkında Tebliğ" ile, seri XI, No 2, "Standart Genel Hesap Planı ve Planın Kullanım Esasları Hakkındaki Tebliğ"i yayınlanmıştır.

Ayrıca 26 Temmuz 1989 tarihinde, seri XI, No 3, "Sermaye Piyasasında Ara Mali Tablolara İlişkin İlke ve Kurallar Hakkında Tebliğ" yayınlamıştır. Sermaye piyasası kurulunun yayınlamış olduğu Standart Genel Hesap Planı halen sermaye piyasası kanuna tabi işletmeler tarafından kullanılmaktadır.

6.3. Türk Standartları Enstitüsü Muhasebe Standartları Özel Daimi Komitesi Tarafından Hazırlanan Muhasebe Standartları Çalışmaları

1987 yılında kurulan komite, Türk muhasebe standartlarını hazırlamakla görevlendirilmiştir. Komitenin programında 43 adet muhasebe standardı bulunmaktaydı.

TSE tarafından hazırlanan standartlar şunlardır:

- Raporlama-Bilanço Formu Standardı,
- Raporlama-Kar ve Zarar Tablosu Formu Standardı,
- Muhasebe Temel İlkeleri Standardı,
- Denetim-Genel İlkeleri, Denetçiye İlişkin Açıklama Standartları,

Bu komite Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği (TÜRMOB) kurulduktan sonra çalışmalarına ara vermiştir.

6.4. Türkiye Bankalar Birliğince Yapılan Çalışmalar

Bankalar birliği, bankalar arasında uygulama birliği sağlamak için muhasebe konusunda çeşitli çalışmalar yapmıştır. Örneğin 1962 yılında kredi talep eden işletmelerden talep edilecek bilanço ve gelir tablosu tiplerini belirlemiştir. Yine bankalarda kullanılmak üzere hazırlanan Tekdüzen Hesap Planı ve Finansal Tablo Modelleri, Raporları, bankalar arasında tekdüzenin uygulanmasını gerçekleştiren önemli çalışmalardır.

6.5. Maliye ve Gümrük Bakanlığı Koordinatörlüğünde Muhasebe Kurulan Standartları Komisyonunun Yapmış Olduğu Çalışmalar

1990 yılında çeşitli kesimlerin temsilcilerinin katılımı ile oluşturulan komisyonun temel amacı, ülkemizdeki standart karmaşasına son vererek tüm kesimleri bağlayıcı, nitelikte tek elden yayınlanacak muhasebe standartlarını hazırlamak idi. Başbakanlığa bağlı “Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu” kurulup çalışmaya başlayınca, bu komisyon görevini söz konusu kurula devretmiştir.

6.6. Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulunun Çalışmaları (TMUDESİK)

TMUDESİK 9.2.1994 tarihinde kurulmuştur. Kurul, TÜRMOB tarafından atanan üyeler ile çeşitli kurumların temsilcilerinden oluşur. Kurul en fazla 60 kişiden oluşur. Üyelerin görev süresi 4 yıldır. TMUDESİK’e kurul üyeleri arasından 4 yıl için seçilen bir başkan başkanlık eder.

TMUDESİK’in çalışmaları ile ilgili rapor her yıl Ağustos ayında hazırlanarak ve kurulda onaylanarak kurulda temsil edilen kurumlara ve TÜRMOB’a gönderilir.

TMUDESİK’in amacı, “denetlenmiş mali tabloların ihtiyaca uygun, gerçek, güvenilir, dengeli, karşılaştırılabilir ve anlaşılabilir nitelikte olmaları için ulusal muhasebe ilkelerinin gelişmesi ve benimsenmesini sağlayacak ve kamu yararı için uygulanacak ulusal muhasebe standartları ile meslek mensuplarının, denetim faaliyetlerini disiplinli yürütebilmeleri için ulusal denetim standartları saptamak ve yayınlamaktır.”

TMUDESK, kurul üyelerinin salt çoğunluğu ile toplanır. Kararlar standartların oylamasına ilişkin yönergede düzenlenen nisaplar hariç basit çoğunluk ile alınır. Hazırlanacak standartlar belirlendikten sonra, her standart için en az 3 kurul üyesinden oluşan “Standart Komisyonu” belirlenerek ön taslakların hazırlanması için uygun bir süre verilir. Standart komisyonları tarafından hazırlanan ön taslaklar ilk kurul toplantı gündeminde görüşülür.

Standartlar şu şekilde hazırlanır, her standart için kurulca atanacak en az 5 kurul üyesinden oluşan “Standart Komisyonu” tarafından en geç iki ay içinde hazırlanan ön taslaklar TÜRMOB yönetim kuruluna gönderilir. TÜRMOB yönetim kurulu en geç bir ay içinde denetim ön taslaklarını” kendi görüşleri ile birlikte TMUDESK’e gönderir. TMUDESK genel kurulunda 5/3 oranında kabul edilen taslaklar yayınlanır.³⁴ Kurulca yayınlanması 5/3 oranında kabul edilen standart taslaklar yayınlandığında görüşlere yer verilmez. Kurulca yayınlanması kararlaştırılan taslaklar TÜRMOB üyelerine ve bağlı odalara, YÖK’ün bildireceği Muhasebe ve Denetim alanındaki öğretim üyelerine dağıtılır. Yayınlanan standart taslak üzerinde ilgililerin görüş bildirmesi için Kurulca son görüş tarihi saptanır. Bu süre içinde bildirilen yorum ve öneriler kurulun ilk toplantısında incelenir gerekli ise taslaklar gözden geçirilir. Gözden geçirilen taslaklar TMUDESK üyelerinin 3/2 tarafından onaylanınca Türkiye Muhasebe veya Türkiye Denetim Standardı olarak yayınlanır.

7. TÜRKİYE’DE MUHASEBE STANDARTLARININ UYGULANABİLMESİ İÇİN GEREKLİ KOŞULLAR

Türk Muhasebe Standartları’nın (TMS) Türkiye’de yaygın olarak benimsenmesi ve tüm finansal bilgi kullanıcıları için geçerli olabilmesi için bazı sorunların çözümlenmesi gerekir³⁵.

³⁴ Nalan Akdoğan, Dördüncü Yönergenin Öngördüğü Bilanço Tablosu ve Ülkemizdeki Uygulamalarla Karşılaştırılması, Türkiye XII. Muhasebe Eğitimi Sempozyumu, 20-24 Nisan 1991, Kıbrıs, Ankara Üniversitesi Basımevi, Ankara, 1991, s. 7.

³⁵ Nalan Akdoğan, “Türk Muhasebe Standartlarını Uygulama Sorunları”, Türkiye Muhasebe Standartları Sempozyumu I, İzmir SMMMO, Ekim 1996

Bunları Şu Şekilde sıralayabiliriz:

a. TġUDESK'in bağımsız bir kurul olarak tšzel kiŐiliđi hukuken sađlanmalı ve standartların uygulamaya konmasında yaptırım gšcš olmalıdır.

Muhasebe ve denetim standartlarını hazırlayıp, yayınlanma yetkisi sadece bu kurulun olmalıdır. Maliye Bakanlığı, Bankalar Birliği farklı farklı muhasebe standartları yayınlamamalıdır.

b. Mevzuattan kaynaklanan sorunlar giderilmelidir. Muhasebe olaylarının kayıtlara alınmasında ve deđerleme iŐlemlerinin yapılmasında farklı mevzuat hškšmleriyle Tšrk Muhasebe Standartları arasındaki farklılıklar giderilmelidir.

c. Finansal bilgi kullanıcıları TMS'yi benimsemeli ve bu standartlara gšre hazırlanması finansal tablolara rağbet etmelidir.

d. Muhasebeciler TMS'nin nasıl uygulanacağı konusunda bilinçlendirilmeli ve eğitimden geçirilmelidir.

e. Mali MšŐavirler, Yeminli Mali MšŐavirler, Denetçiler, TeftiŐ Kurulları, muhasebe uygulamalarının TMS esaslarına gšre yapılıp yapılmadıđını denetlemeli, dođru uygulama olarak TMS benimsenmelidir.

8. STANDART OLUŞTURULAN KONULARA TOPLU BAKIŞ

8.1. Uluslararası Muhasebe Standartları

Uluslararası muhasebe Standartları Kurulu tarafından 1998 tarihine kadar 32 adet standart yayınlanmıŐtır. Bu standartlar, šzetle;

U.M.S-1. Finansal tabloların dšzenlenmesinde ve sunulmasında benimsenen šnemli muhasebe yšntemlerinin ačıklanması konusu ile ilgilidir.

U.M.S-2. Finansal tabloların dšzenlenmesinde çoğunlukla esas alınan maliyet sistemi iãinde, stokların değerlenmesi ve finansal tablolarda sunulması konusunu ele alır.

U.M.S-3. Standardın konusu, ana şirketin kontrolü altındaki şirketler grubu için birleşik(konsolide) finansal tabloların düzenlenmesidir. Birleşik finansal tablolar bir şirketler grubunun finansal durumları ve faaliyetlerinin sonuçları ile ilgili gereksinmelerini karşılamak amacıyla geliştirilmiştir. Ayrıca bu standart konsolide finansal tablolarda gösterilen bazı belirli uzun-dönem yatırım türlerinin muhasebeleştirilmesinde net yatırım değeri yönteminin (equity method) kullanılmasını bir uluslararası Muhasebe Standardı olarak ortaya koymaktadır.

U.M.S-4. Amortismanların muhasebeleştirilmesi ve tüm amorti edilebilir varlıklara uygulanmasını kapsar.

U.M.S-5. Bilançolar, gelir tabloları, dipnotlar ve diğer tablolar ile finansal tabloların eklerinde açıklanması gerekli bilgileri içermektedir.

U.M.S-6. Değişen fiyatlar karşısındaki muhasebe uygulamaları konusu ile ilgilidir.

U.M.S-7. Belirli bir dönemde işletmenin faaliyetlerini finanse etmek amacıyla sağladığı kaynakları ve bu kaynakların kullanıldığı yerleri özetleyen "Nakit Akım Tablosunun" sunuluş biçimini ele almaktadır.

U.M.S-8. Standart gelir tablosunda ele alınan olağanüstü gelir ve giderler ile muhasebe yöntem ve tahminlerinde dönem içinde yapılan değişikliklerle ilgilidir. Ayrıca, olağanüstü ve önceki dönem gelir ve giderleri ile muhasebe yöntemlerindeki değişikliklerin Kar /Zarar tablosunda ve eklerinde bildirilmesi ile de ilgilidir.

U.M.S- 9. Araştırma ve geliştirme faaliyetleri maliyetlerinin muhasebeleştirilmesini ele almaktadır.

U.M.S-10. Standart, aşağıdaki konuların finansal tablolardaki sunuluş biçimlerini ele almaktadır.

- a. Bilanço rakamlarındaki koşullu belirsizlikler,
- b. Bilanço tarihinden sonra meydana gelen olaylar.

U.M.S-11. Yüklenicilere (müteahhit) ait finansal tablolarda gösterilen, inşaat sözleşmelerinin muhasebeleştirilmesi konusunu ele almaktadır.

U.M.S-12. Finansal tablolarda gösterilen kar üzerinden ödenen ödenecek vergilerinin muhasebeleştirilmesi konusunu ele almaktadır. Standart, bir muhasebe döneminde gelir vergilerine ilişkin gider veya indirim tutarlarının belirlenmesini ve bu tutarların finansal tablolarda sunulmasını kapsamaktadır. Bu standart çalışmamızın da konusunu oluşturmakta olup ileride ayrıntılı bir şekilde açıklanacaktır.

U.M.S-13. Finansal tablolarda gösterilen dönen varlıklarla kısa vadeli borçların anlamları ve sunuluş biçimlerini ele almıştır.

Dönen varlıkların ve kısa vadeli borçların ayrı ayrı sunulmasının ve tanımlanmasının finansal tabloları kullananlara işletmenin finansal yapısını analiz etmelerinde yardımcı olan faydalı bilgiler sağladığı kabul edilmektedir.

U.M.S-14. Standart, bir işletmenin, özellikle faaliyet gösterdiği çeşitli endüstri kolları ve bölgeleri dikkate alarak, finansal bilgilerinin bölümlere göre raporlanması konusunu ele almaktadır.

U.M.S- 15. Değişen fiyat seviyelerinin bir işletmenin faaliyet sonuçlarını ve finansal durumunun belirlenmesinde kullanılan ölçütler üzerindeki etkilerini yansıtan bilgileri ele alır.

U.M.S- 16. Bu standartta, duran varlık, tesis ve donanım kalemlerinin muhasebeleştirilmesi konusu ele alınmaktadır.

U.M.S- 17. Standart kira sözleşmelerinin muhasebeleştirilmesi konusunu ele almaktadır.

U.M.S- 18. İşletmelerin gelir tablolarında sunulan hasılatın tanımı ile ilgili olup, işletmelerin; mal satışı ve hizmet satışlarını kapsar.

İşletmelerin kaynaklarının faiz, dividend, imtiyaz gibi çeşitli gelirler oluşturulması amacıyla kullanılması gibi normal faaliyetleri sonucu ortaya çıkan hasılatın tanımını ve bunların ne zaman doğmuş olacağını, belirsizlik durumunda nasıl davranılacağını esasa bağlamaktadır.

U.M.S- 19. Standartta, işverenlerin, finansal tablolarda emeklilik haklarını muhasebeleştirmeleri ele alınmıştır.

U.M.S- 20. Bu rapor, devlet sübvansiyonları ve diğer şekillerdeki devlet yardımlarının açıklanması ile ilgili muhasebe uygulamalarını yönlendirmektedir.

U.M.S- 21. Bu rapor, bir şirketin mali tablolarında yabancı ülke paraları ile gerçekleşen işlemlerin muhasebesi ve yabancı kuruluşların mali tablolarında kullanılan para biriminin rapor veren şirketin mali tablolarına dahil edilmek amacıyla bir tek açıklayıcı para birimine dönüştürülmesi ile ilgilidir.

U.M.S- 22. Standart, işletme birleşimlerinin muhasebeleştirilmesi ve ortaya çıkabilecek peştamallığa uygulanacak işlemlerle ilgilidir. Bu standardın gereklerinden bazıları bireysel işletmelerin finansal tablolarına da uygulanabilir olmakla birlikte, standart ilke olarak şirketleşmiş işletmelerin konsolide finansal tablolarına yöneliktir.

U.M.S- 23. Standart, belirli aktiflerin elde edilmesinde katılan tarihsel maliyetlerin bir parçası olarak, işletmelerin mali tablolarında yer alan borçlanma maliyetlerinin aktifleştirilmesi ile ilgilidir. Standartta, adi ve imtiyazlı hisseleri temsil eden sermaye ile ilgili fiili veya tahmini maliyetlerin aktifleştirilmesine değinilmemiştir. Sadece finansman giderlerinin muhasebeleştirilmesini içerir.

U.M.S- 24. Standart, kamuya finansal bilgi açıklayan, işletmenin ilgilileriyle, bu ilgililerle aralarındaki işlemlerin kamuya açıklanması konusunu ele almaktadır.

U.M.S- 25. Standart, firmaların finansal tablolarında yer alan yatırımların (iştirak ve bağlı ortaklıklar) muhasebeleştirilmesine ve yapılması gerekli açıklamalara ilişkindir.

U.M.S- 26. Standart, emeklilik yardım planlarının (kıdem tazminatı) içeriği ile ilgilidir.

U.M.S- 27. Bu standardın konusu, ana şirketin kontrolü altındaki şirketler grubu için konsolide finansal tabloların düzenlenmesi ve sunulmasıdır. Konsolide finansal tablolar, bir şirketler grubunun finansal durumu, faaliyet sonuçları ve finansal durum değişiklikleri ile ilgili ihtiyacı karşılamak amacıyla geliştirilmişlerdir.

U.M.S- 28. Standart, bir yatırımcının, ilgili şirket yatırımlarının muhasebesi ile ilgili olup, konsolide tablo düzenlemesi ile ilgili olan 3 nolu muhasebe standardının yerine çıkartılmıştır.

U.M.S- 29. Bu standart, hiper enflasyonlu bir ekonominin para biriminde raporlama yapan herhangi bir girişimin, konsolide mali tablosunun nasıl olacağını, yani tarihi maliyet ve/veya cari maliyet esasına göre muhasebeyi açıklamaktadır.

U.M.S- 30. Bu standart, bankaların ve benzeri finansal kuruluşların finansal tablolarını kamuya açıklamalarına ilişkindir. Esasları burada belirlenen banka ve benzeri finansal kuruluş mali tablolarının aynı zamanda, yönetim, risk ve likiditenin kontrolüne ilişkin, analiz ve değerlemeleri de teşvik edeceği kanısıyla bu standart yayınlanmıştır.

U.M.S- 31. Bu standardın konusu ortak girişimin faaliyet konusu ve yapısında fark gözetmeksizin yatırımcı ve ortak girişimcinin mali tablolarında aktif pasif, gelir gider kalemlerinin muhasebeleştirilmesi ve raporlanmasıdır.

U.M.S- 32. Bu standart bütün finansal araçların sunulması ve bunlara ait bilgilerin açıklanması ile ilgilidir.

U.M.S- 33. Bu standart aynı dönemde farklı şirketler arasında ve aynı şirketin farklı dönemlerde karşılaştırıldığında performansını artıracak hisse başına gelirlerin belirlenmesi ve sunulması için prensipleri belirler.

Bu standart hisse başına gelirin hesaplanmasında eşitliğin paydası üzerinde (hisse sayısı) üzerinde odaklanır. Gelirin belirlenmesindeki muhasebe politikalarının farklı olması nedeniyle hisse başına gelire ilişkin bilginin sınırlı olmasına rağmen, belirlenen sabit bir payda finansal raporlamayı kuvvetlendirir.

8.2- Türk Muhasebe Standartları

TMS. 1- Muhasebe politikalarının açıklanması

Bu standart, finansal tabloların düzenlenmesi ve incelenmesinde benimsenen temel muhasebe politikalarının açıklanması konusunu içerir.

TMS. 2- Yüksek enflasyon dönemlerinde finansal raporlama ilişkindir. Bu standart, son üç yıllık enflasyon oranı %100'e yakın ya da bu oranın üstünde ise yüksek enflasyonun var olduğunu kabul eder. Bu durumda, finansal tablolar dönem sonundaki liranın satınalma gücüne göre düzeltilir. Düzeltme işleminde Devlet İstatistik Enstitüsü' nün Türkiye geneli için yayınlamış olduğu toptan eşya fiyat endeksleri esas alınır.

Bu standart, aşağıda sayılan hususları içerir:

-Yüksek enflasyon ortamında, temel finansal tabloların (konsolide tablolar dahil) düzenleme esasları,

-Yüksek enflasyon dönemlerinde, TL birimine göre sunulan faaliyet sonuçları ve finansal durum bir anlam taşımayacaktır. Standart yardımıyla, TL'nin satın alma gücünde meydana gelen azalışların farklı tarihlerde ortaya çıkan işlem ve olayların karşılaştırılmasını önleyeceği ve sonuçların yanıltıcı olacağı hususları göz önünde tutularak, finansal tabloların, TL'nin dönem sonundaki satın alma gücüne göre düzeltilmesi,

-Düzeltme işlemi, muhasebe kayıtları dışında raporlar aracılığıyla yapılır.

TMS. 3- Nakit Akış Tabloları

Bu standardın amacı, belli bir muhasebe döneminde işletmelerin nakit ve nakde eşdeğer varlıklarında meydana gelen değişiklikleri "işletme faaliyetleri", "yatırım faaliyetleri" ve "finansman faaliyetleri" itibariyle sınıflandırarak nakit akış tablosunda nasıl sunulacağını açıklamaktır.

Nakit akışları ile ilgili bilgiler, bir işletmenin nakit ve nakde eşdeğer varlıklarını oluşturma imkanını değerlendirmek ve bu değerlerin kullanımı için işletmenin ihtiyaçlarını anlamak amacıyla finansal tablo kullanıcıları için hazırlanır.

TMS. 4- Satışlar ve Diğer Olağan Gelirler

Bu standardın amacı, olağan işlemler ve olaylar sonucu elde edilen gelirler ve karların muhasebeleştirilme yöntemlerini belirlemektir. Gelirin muhasebeleştirilmesine ilişkin en önemli husus, bunun ne zaman tahakkuk

ettirileceğinin belirlenmesidir. Gelir, işletmenin gelecekte ekonomik yararlar sağlayacağı belirlendiğinde ve bu yararlar güvenilir biçimde ölçülebildiğinde tahakkuk ettirilecektir. Bu standart, sözü edilen kriterlerin olduğu ve dolayısıyla gelirin tahakkuk ettirileceği koşulları tanımlamaktadır.

TMS. 5- Konsolide Finansal Tablolar Standardı

Bu standart, bir şirketler topluluğuna dahil ana ortaklık ile bağlı ortaklıkların ve kontrol gücüne sahip olunan şirketlerin ve diğer ortaklıkların varlık, borç, sermaye, gelir ve giderlerinin tek bir ortaklık şeklinde gösterilerek topluluğun finansal durumu, faaliyet sonuçları hakkında gerçeğe uygun ve güvenilir bilgi verilmesini sağlamak amacıyla hazırlanmıştır.

TMS. 6- İştiraklerdeki Yatırımların Muhasebeleştirilmesi

Bu standardın konusu, işletmelerin iştiraklerdeki yatırımlarının muhasebeleştirilmesidir. İştirakler, ana ortaklık tarafından, hisselerinin doğrudan doğruya veya dolaylı olarak en az %10'una, en fazla %50'sine kadar veya aynı oranlarda oy hakkına sahip olunan şirketlerdir.

TMS. 7- Yatırımların Muhasebeleştirilmesi

Bu standart, yatırımların muhasebeleştirilmesi ve bu konu ile ilgili yapılması gerekli açıklamalara ilişkindir.

Bu standart aşağıdaki hususları kapsamaz:

- Yatırımlara ilişkin olarak elde edilen kira, kar payı, hak bedeli ve faizin muhasebeleştirilme esasları,
- Bağlı ortaklıklardaki yatırımlar,
- İştirakler ve iş ortaklıklarındaki (joint-ventures) yatırımlar,
- Şerefiye, patent, ticari marka ve benzeri varlıklar,
- Finansal kiralama,lar,
- Emeklilik hakkı planlarının ve hayat sigorta şirketlerinin yatırımları.

TMS. 8- Maddi, Maddi Olmayan Duran Varlıklar ile Özel Tükenmeye Tabi Varlıklar

Bu standardın amacı, işletmelerin toplam varlıkları içerisinde genellikle önemli yer tutan ve bu nedenle finansal durumun belirlenmesinde büyük öneme sahip olan maddi, maddi olmayan duran varlıklar ile özel tükenmeye tabi varlıkların muhasebeleştirilmesi yöntemlerini belirlemektir.

TMS. 9- Amortisman Muhasebesi

Bu standart, amortisman muhasebesini ele almakta ve tüm amortismanına tabi varlıklara ilişkin temel amortisman esaslarını kapsamaktadır.

TMS. 8- “Maddi, Maddi Olmayan Duran Varlıklar ile Özel Tükenmeye Tabi Varlıklar” standardındaki temel amortisman esasına ilişkin bilgiler de bu standartla birlikte geçerlidir.

TMS. 10- Dönem Net Karı veya Zararı, Temel Hatalar ve Muhasebe Politikalarında Değişiklikler Standardı

Bu standart, bütün işletmelerin tutarlı bir biçimde gelir tablosu düzenlemeleri için, gelir tablosundaki bazı kalemlerin sınıflandırılması, açıklanması ve muhasebeleştirilmesi esaslarını belirlemektedir. Bu, işletmenin finansal tablolarının önceki dönemlerdeki finansal tabloları ile ve diğer işletmelerin finansal tablolarının karşılaştırılmasını sağlar. Bundan dolayı, bu standart, olağandışı kalemlerin sınıflandırılmasını ve açıklanmasını ve ayrıca olağan faaliyetlerden doğan kar ve zarar içindeki bazı kalemlerin açıklanmasını öngörür. Standart, aynı zamanda, muhasebe tahminlerindeki değişikliklere, muhasebe politikalarındaki değişikliklere ve temel hataların düzeltilmesine ilişkin muhasebeleştirilme esaslarını içerir.

TMS. 11- Finansal Bilgilerin Bölümlere Göre Raporlanması Standardı

Finansal bilgilerin bölümlere göre raporlanmasının amacı, işletmenin faaliyette bulunduğu farklı endüstri kollarında ve coğrafi bölgelerdeki oransal büyüklükleri, kar dağılımları ve büyüme eğilimleri ile ilgili hususlarda bilgi verecek finansal tabloları kullananların bölümlere ayrılmış bir işletmenin tümü hakkında daha doğru yargıya varabilmelerini sağlamaktadır.

Karlılık oranları, büyüme imkanları, gelecekle ilgili beklentiler ve yatırım riskleri çeşitli endüstri kollarında ve coğrafi bölgelerde büyük farklılık gösterebilirler. Bu nedenle, finansal tabloları kullananlar işletme riskini ve geleceğe yönelik beklentileri değerlendirebilmek için, bölümlere ayrılmış bir işletmenin sadece bütünü ile ilgili bilgilere değil, bölümler ile ilgili finansal bilgilere de ihtiyaç duyarlar.³⁶



³⁶ Türkiye Muhasebe Standartları 1997, TÜRMOB Yayın no:32.

II. BÖLÜM

FARKLI KAR RAKAMLARININ DOĞUŞ NEDENLERİ VE BU KONUDA YAPILAN STANDARTLAŞMA ÇALIŞMALARI

1. TİCARİ KAR, MALİ KAR, MUHASEBE KARI KAVRAMLARI

Çalışmanın ana konusu ticari karla mali kar arasında farklılaşmaya neden olan geçici farklılıkların vergi etkilerinin incelenmesi ve bunların mali tablolarda açıklanma şekli olduğu için burada mali kar-mali bilanço ve ticari kar-ticari bilanço ve muhasebe karı kavramlarının açıklanmasında yarar vardır.

Ticari kar; Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine, Standartlara ve Ticaret Kanunlarına göre hazırlanan bilanço sonucunda ortaya çıkan kardır. Veya işletme kapsamında belirli bir dönemde nitelikleri, kullanım amaçları, ödenip ödenmedikleri veya tahsil edilip edilmediklerine bakılmaksızın gelir ve giderlerin karşılaştırılması ile hesaplanan kardır.

Bu kardan öncelikle kardan öncelikle kar üzerinden vergiler ödenecek, kalan ise yasa, ana sözleşme veya ortakların iradesine uygun şekilde dağıtılabilecektir.

Giderlerin içinde işletme sahibinin kişisel harcamaları dışında kalan ve işletme kapsamındaki her türlü faaliyetten doğan giderler, gelirin içinde de işletme faaliyetlerinden veya işletmenin aktifinden sağlanan her türlü gelir yer alır.

Mali kar; Ülkelerin vergi yasaları hükümleri çerçevesinde gelir ve gider olarak kabul edilen değerler arasındaki olumlu fark olarak değerlendirilir. İşletme faaliyetleri kapsamında doğmakla birlikte özellikle yasa koyucular tarafından tanınmayan bazı giderlerin ve gelirlerin ticari kardan çıkarıldıktan sonra kalan kısmıdır. Yasa koyucu bazı giderlerin, gider olarak kabul edilip matrahtan indirilmesine, istismar konusu edileceği düşüncesi ile izin vermeyebilir. Örneğin vergi cezaları, bağış ve yardımlar kabul edilirse, tutarının abartılabileceği, ayrıca

yasaklanmış bazı uygulamalara neden olabileceği düşüncesi bu giderlerin karın hesaplanmasında dikkate alınmaması olgusunu ortaya çıkarmıştır. Yine bazı gelirlerde ise tekrar vergilendirme olacağı (İştirak kazançlarında olduğu gibi), veya faaliyetleri teşvik etmeyeceği düşüncesi (turizm hasılat istisnası, yurt dışı kazançları) vergi dışı tutma eğilimini ortaya çıkarmıştır. İşte bu gelir ve giderlerin kar hesaplamasında dikkate alınması sonucunda elde edilen kar mali kardır.

Muhasebe karı; Vergiyi bir gider olarak kabul eden ve bu giderin ilgili oldukları hasılat ve gelirler ile eşleştirilmesine imkan veren “Ertelenmiş Vergiler Muhasebesinin” uygulanması sonucunda “Ertelenmiş Vergi Alacağı” ve “Ertelenmiş Vergi Borcunun” bilançooya dahil edilmesi ile ortaya çıkan kardır. Bu çalışmanın ileriki kısımlarında bu kavramlar ayrıntılı olarak açıklanacaktır.

Kar, ticaret hukuku ve sermaye piyasası mevzuatında kar dağıtım açısından, vergi kanunlarında ise devletin alacağı vergi yönünden ele alınmıştır. Vergi yasaları mükelleflerin daima karlarını az vergi ödemek için minimize etmek isteyecekleri varsayımından hareketle, indirilecek giderleri sınırlayarak beyan edilecek karı maximize edecek şekilde düzenlenmektedir.

Bu nedendir ki, işletmeler öncelikle Ticaret Hukuku prensipleri doğrultusunda hazırladıkları bilançolarda vergi ve benzeri yükümlülükler öncesi karı saptamakta, daha sonraki vergi kanunlarının öngördüğü hükümler çerçevesinde gerekli düzeltmeleri yapmak suretiyle mali bilançolarını düzenlemektedirler.

Vergiye tabi kar, vergi mevzuatı hükümleri dikkate alınarak, vergi idaresine verilmek üzere düzenlenecek beyannameler vasıtasıyla hesaplanacaktır. Ancak işletmeler muhasebe sistemlerini kurarken; en önemli bilgi kullanıcılarından olan vergi idaresinin bilgi ihtiyaçlarını da dikkate almaları, vergiye tabi karın belirlenmesi açısından önem arz etmektedir.

Genelde vergi yasaları, bazı giderleri ticari işletme kapsamında doğduğu halde karın belirlenmesinde geçerli bir gider olarak kabul etmez. Yine işletmenin ticari faaliyetleri kapsamında kazanıldığı halde bazı gelirler de vergilendirilecek karın kapsamına alınmaz. Oysa bu tür gelir ve giderler işletmenin belirli bir hesap

döneminde, işle ilgili olarak doğmuştur ve işletmenin gerçek (ticari) dönem kar veya zararının hesaplanmasında etkili olurlar. İşte işletme kapsamında belirli bir dönemde ana, yan faaliyetler veya olağanüstü durumlar sonucunda doğan gelir, gider farkı ticari karı oluştururken, bunların içinden vergi yasalarına göre tanınmayan giderlerin ticari kara ilavesi, vergilendirilmeyen kazançların ve ertelenen karların indirimi suretiyle bulunan kar da mali karı oluşturur¹.

MSUGT ve muhasebe standartlarına göre belirlenmiş vergi öncesi muhasebe karı ile, vergi beyannamesi ile bildirilen ve vergi mevzuatına göre hesaplanan mali kar arasında, hesaplanma amaçlarının farklı olması nedeniyle önemli farklılıklar ortaya çıkmaktadır.

1.1.1994 yılında yayınlanan MSUGT ile yapılan düzenlemeler vergi mevzuatı veya uygulaması ile ilgili hiçbir hükmü düzenlememektedir. Bu düzenlemeler sadece muhasebe sisteminin işleyişini açıklamaya yöneliktir. MSUGT her ne kadar Maliye Bakanlığı tarafından hazırlanmış ise de, tebliğin hazırlanmasında TTK, SPK ve UMS'ları dikkate alınarak; vergisel olguları dikkate alınmadan ticari karın hesaplanmasına yönelik olarak düzenlenmiştir².

¹ Hasan KAVAL, KKEG, Vergilendirilmeyen Kazançlar ve Bunların Vergi Etkilerinin Muhasebeleştirilmesi, Yaklaşım, Sayı:2, Temmuz 1994, s.12

² Recep Karapınar, THP çerçevesinde Dönem Sonu Muhasebe İşlemleri ve Ticari Kardan Mali Kara Geçiş-II, Vergi Sorunları, sayı:101, s.41

2. MALİ KARLA TİCARİ KARIN FARKLILAŞMASINDAKİ TEMEL NEDENLER

Mali karla ticari karın farklılaşmasına ve hatta muhasebe karı gibi bir başka tanımın doğmasının nedenleri aşağıda özetlenmiştir.

2.1. Gelir Ve Giderlerin Tanınması veya Kabul Edilebilirliğinde Farklı Yaklaşımlar

Vergi yasaları bazı giderleri ticari işletme kapsamında doğdukları halde, vergiye tabi karın belirlenmesinde geçerli bir gider olarak kabul etmemektedir. Yine işletmenin ticari faaliyetleri kapsamında kazanıldığı halde bazı gelirlerde vergiye tabi karın kapsamına alınmamaktadır. Oysa bu tür gelirler ve giderler işletmenin belirli bir hesap döneminde, işle ilgili olarak doğmakta ve işletmenin gerçek dönem karı veya zararının belirlenmesinde etkili olmaktadır³. Bazı giderlerde ise, giderin tutarına bir üst sınır getirilmektedir. Örneğin taşıt aracı giderlerinin yarısının kabul edilip yarısının kabul edilmemesinde olduğu gibi. Bu tür gelir ve giderler gelir tablosunda gösterilmesine karşın vergi beyannamelerinde gösterilmesine izin verilmeyen veya tam tersi, gelir tablosunda gösterilmeyip, vergi beyannamesinde gösterimi zorunlu olan kalemlerdir. Örneğin; yasal sınırı aşan bağış ve yardımlar hiçbir zaman vergilendirilebilir kardan indirilemezler. Yada risturn kazançları vergilendirilebilir kara dahil edilmezler. Dolayısıyla mali karla, ticari karın farklılaşmasına neden olurlar.

2.2. Gelir ve Giderlerin Tanınması ve Kabul Edilmesi Zamanında Farklı Yaklaşımlar

Bazen de vergi yasaları gideri veya geliri tanıma konusunda hem fikir olmakla beraber, tanınmanın zamanında farklı bakış açısına sahip olabilirler. Tanınıp hesaba

³ Hasan KAVAL, KKEG, Vergilendirilmeyen Kazançlar ve Bunların Vergi Etkilerinin Muhasebeleştirilmesi, Yaklaşım, Sayı:2, Temmuz 1994, s.12

alınma açısından ticari yasalar tahakkuk ilkesini benimserken, vergi yasaları nakit esasını benimseyebilirler.

Yani doğma zamanı ile vergi kanunlarına göre tanınıp verginin hesaplanmasında dikkate alınma zamanları farklı olan gelir ve gider unsurları bulunmaktadır. Örneğin; Garanti giderleri için ayrılan karşılıklar, ayrıldıkları dönemde kanunen kabul edilmediklerinden vergi matrahına ilave edilirler. Daha sonra eğer garanti kapsamında bir gider ortaya çıkarsa daha önce matraha ilave edilen tutarlar bu kez vergi matrahından indirilirler. Yine kıdem tazminatı borçları için muhtemel borç arttıkça karşılık yoluyla pasifi artırmayı karşılığında da gider (karşılık) yazmayı gerektirir. Oysa vergi yasaları bu tür borçlanmaları veya karşılığı gider olarak tanımayı tümüyle red etmez. Ancak ödendiği dönemde tanır ve vergiden indirmeye izin verir. Böylece ticari kar ile mali kar rakamları birbirlerinden farklılaşmış olurlar.

2.3. Kar Üzerinden Ödenen Vergilerin Gider Kabul Edilmesi

Kar üzerinden ödenen vergilerde, verginin mahiyeti hakkında iki yaklaşım bulunmaktadır. Bunlardan ilki ve halen Türkiye’de uygulanmakta olanı, verginin bir kar dağıtımı olduğunu kabul eden yaklaşımdır. Bu yaklaşımın temel nedeni verginin vergi matrahının hesaplanması sırasında bir gider unsuru olarak kabul edilmemesinden kaynaklanmaktadır.

İkinci yaklaşım ise; vergiyi karın bir parçası olarak değil, yapılan işin bir maliyeti yani bir gider olarak kabul etmektedir. Bu yaklaşıma göre vergi bir giderdir. Ve diğer giderlerde olduğu gibi ait oldukları hasılat ve gelir kalemleri ile eşleştirilerek bunlarla aynı döneme yansıtılmalıdır⁴.

İşletmeler yatırım yaparlarken işin karlılığından sonra vergi yönünden avantajlı olup olmadığını da göz önünde bulundurmaktadırlar. Bu ise verginin yapılan işin maliyet niteliğinin de olduğunu gösterir.

⁴ AICPA, Commite of Accounting Procedure, Restatement And Revision accounting Research Bulletin No: 43, Newyor, July 1961, Sç881

Eğer vergi bir gider olarak değerlendirilirse, tahakkuk ilkesine dayalı muhasebe prensipleri (dönemsellik ilkesi de) vergiler için de uygulanmalıdır. Yani bir gelir ve gider kaleminin tahakkukunun yapıldığı dönemde bunların vergi etkisinin de dikkate alınması gerekmektedir. Daha açık bir ifade ile vergiler, ilişkin oldukları gelir ve giderle aynı dönemde tahakkuk ettirilerek muhasebeleştirilmelidir. Bu yaklaşım 12 nolu standartta “Vergi Etkili Muhasebe Yöntemi” olarak adlandırılmıştır⁵.

3. MALİ KAR TİCARİ KAR FARKLILAŞMASININ TÜRLERE AYRILMASI

Yukarıda belirtildiği gibi mali kar ile ticari kar arasında farklar bulunmaktadır. Muhasebe karına ulaşılabilmesi için de bu farkların öncelikle nitelikleri tanınmalı ve sınıflandırılmalıdır. Bu farklar sürekli ve geçici farklar olmak üzere iki alt sınıfa ayrılabilir.

3.1. Sürekli Farklar

Yukarıda (2.1’de) belirtildiği gibi, vergi yasaları bazı giderleri kesin olarak tanımazken bazı gelirleri ise kesin olarak vergilendirmezler. Bu nedenle ticari kar ile mali kar arasındaki bazı farklılıklar sürekli dir. İşte bu şekilde ticari kar ile mali kar arasında hiçbir zaman kapanmayacak farklar meydana getiren gelir ve giderler “Sürekli Farklara Neden Olan Gelir Ve Giderler” olarak adlandırılmaktadır. Vergilendirilmeyen gelirler ve indirilemeyen giderler asla vergilendirilebilir karın hesabına dahil edilmezler, fakat bu gelir ve giderler GKGMS’na göre belirlenen ticari kara dahil edilirler. Dolayısıyla muhasebe karının hesaplanmasında da gider ve gelir olarak dikkate alınırlar. Sürekli farklar genellikle belirli toplumsal kesimlerin lehine veya belirli endüstriyel veya ekonomik faaliyetleri desteklemek amacıyla politik ve sosyal baskılar sonucu oluşurlar. Sürekli farklara örnek olarak; amacını aşan iş seyahat giderleri, bağış ve yardımlar, cezalar, vergi yasalarınca kabul edilmeyen

⁵ Ahmet Hayri Durmuş, Uluslararası Muhasebe Standartları, Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği yayın no:7, İstanbul 1992, s.80

amortisman, taşıt aracı giderleri ve iştirak kazançları, teşvik mevzuatı gereği olarak matrahtan indirilen kısımlar verilebilir.

Sürekli farklılıklar herhangi bir muhasebe problemi ortaya çıkarmazlar. Çünkü bu farklılıklar hiçbir zaman vergilendirilebilir karın belirlenmesinde dikkate alınmazlar ve ne cari ne de ertelenmiş vergi yükümlülükleri üzerinde hiçbir etkileri yoktur. Eğer bu farka neden olan bir unsur yoksa vergi sonrası ticari kar ile, muhasebe karı eşitlenmiş olurlar.

3.2. Geçici Farklılıklar

Bir dönemin vergilendirilebilir kar (mali kar) ile ticari kar arasındaki farklar olup bunlar bazı gider ve gelir kalemlerinin vergilendirilebilir karın kapsamına alındıkları dönem ile muhasebe karı kapsamına alındıkları dönemin aynı olmamasından kaynaklanmaktadır. Zamanlama farkları bir dönemde ortaya çıkarlar ve bundan sonraki dönemlerde ortadan kalkarlar. Geçici farklılıkların uzun dönemde mali kar ve ticari kara etkileri aynı olur. Yani zamanla aradaki fark kapanır.

Örneğin, Kıdem tazminatı karşılığının ayrıldığı dönemde ticari kar ayrılan karşılık kadar azalırken, ödeme yapıldığı dönemde, ödeme karşılık hesabından değilde karşılık hesabından yapıldığı için ticari kar, mali kardan yüksek olacaktır.

Geçici farklılıklar kar üzerinden ödenen vergilerin muhasebeleştirilmesinde karışıklıklara yol açmaktadır. Çünkü bu farklılıklar finansal karı farklı dönemlerde etkilemektedir. Bu nedenle geçici farklılıklar dönemler arası vergi dağıtımını gerektirirler ve buna genel olarak “ Vergi Etkili Muhasebe” denilmektedir⁶. Meigs dönemler arası vergi dağıtımını (interperiod tax allocation) şöyle tanımlar; Muhasebe karı ve vergilendirilebilir kar arasındaki farklılıklardan dolayı gelir vergisinin muhasebe dönemleri arasında dağıtılmasıdır. Dönemler arası vergi dağılımı finansal tablolarda raporlanan gelir vergisi gideri ile muhasebe karı arasında daha mantıklı bir

⁶ Jay M. Smith-Fred Skousen, Intermediate Accounting, South-Western Publishing Co., 1991, 11 edition, Cincinnati, Ohio, s.893

ilişkinin olmasına yol açar”⁷. Burada gelir vergisi ile kast edilen kurum veya şirketin karı üzerinden ödediği vergilerdir.

4. IASC VE FASB’A GÖRE FARKLI LAŞMAYA NEDEN OLAN GELİR VE GİDER UNSURLARI

Daha önce bahsedildiği gibi ticari kar ve vergilendirilebilir kar arasındaki farklılaşma vergi kanunlarından kaynaklandığı için farklılaşmaya neden olan unsurlar pek tabii olarak sosyo-ekonomik ve politik ihtiyaçları farklı olan ülkeden ülkeye değişiklik göstermektedir. Ancak genel bir fikir vermek açısından ABD’de ve UMS’larının uygulandığı ülkelerde farklılaşmaya neden olan en genel ortak unsurlara aşağıda yer verilecektir.

4.1. Sürekli Farklılaşmaya Neden Olan Unsurlar

Bu farklar şu şekilde sıralanmaktadır⁸.

- Devlet ve Belediye tahvillerinden alınan fark,
- Hayat sigortası poliçelerinden elde edilen kazançlar,
- Hayat sigortası için ödenen taksitler,
- Cezalar ve kanunları ihlal etmekten kaynaklanan giderler,
- Şerefîyelerin ve daimi acentalıkların amortismanları,
- Vergi limitlerini aşan bağış ve yardımlar,
- Vergiden muaf gelir elde edilirken ortaya çıkan harcamalar,
- Tabii kaynakların, kendi değerlerini aşan tükenme payları ,
- Net faaliyet zararları,
- Bölgesel gelişme yardımları,

⁷ Meigs and Meigs, Accounting the Basis for Business Decisions, 9 th. Edition, Newyork, 1993, Mc Graw-Hill inc., s.860

⁸ Donald E. KIESO-Jerry WEYGANOT, agk, s.936

- Yatırım indirimi.

Sürekli farklılıklar sadece oluştukları muhasebe dönemini etkilerler ve gelecekte vergilendirilecek veya indirilecek tutarlar oluşmasına neden olmazlar.

4.2. Geçici Farklılaşmaya Neden Olan Unsurlar

Bu farklar doğuş şekli ve dönemi açısından farklı bir sınıflandırmaya da tabi tutulabilirler.

4.2.1. Muhasebe Karına Cari Dönemde Mali Kara Daha Sonraki Dönemlerde Dahil Edilen Gelir ve Kazançlar

- Taksitli satışlardan elde edilen brüt kar muhasebe karına satışın yapıldığı dönem, vergilendirilebilir kara ise taksitlerin tahsil edildiği dönemde dahil edilir.

- İnşaat gelirlerinin vergi amaçlı olarak belirlenmesinde Tamamlanmış Kontrat Metodu (completed-contract method), fakat finansal raporlama amacıyla Tamamlanma Yüzdeleri Metodunun (percentage of completion method) kullanılması

- Mali yatırımların muhasebeleştirilmesinde finansal raporlama amacıyla özsermaye metodunun (equity method), vergileme amacıyla maliyet metodunun (cost method) kullanılması

4.2.2. Muhasebe Karına Cari Dönemde, Mali Kara Daha Sonraki Dönemlerde Dahil Edilen Gider ve Zararlar

Bunlar vergi amaçlı olarak gelecek dönemde, finansal raporlama amacıyla cari dönemde indirilecek harcama ve zararlardır

- Ürün garanti yükümlülükleri;

Garanti giderleri vergilendirilebilir kardan ancak gerçekten ortaya çıktıklarında indirilebilirler. Ancak finansal raporlama için ürün satıldığı yılda yani cari dönemde tahakkuk ettirilir.

- Durdurulmuş veya yeniden yapılandırılmış işlemlerle ilgili tahmin edilen yükümlülükler (bakım ve onarım için ayrılan karşılıklar harcama gerçekleşene kadar vergilendirilebilir kardan düşülemez.)

- Devam eden davalar için ayrılan karşılık giderleri (Litigation acceruals)
- Vergi amaçlı olarak maliyet değeri ile, finansal raporlama için maliyet veya piyasa değerinin düşük olanı değerlendirilmesi yapılan aktifler için ayrılan karşılık giderleri

4.2.3. Mali Kara Cari Dönemde, Muhasebe Karına Daha Sonraki Dönemlerde Dahil Edilen Gelir ve Karlar

Bunlar cari dönemde vergilendirilecek, ancak muhasebe karına gelecek dönemlerde dahil edilecek gelirler ve kazançlardır. Bunların örnekleri aşağıda sayılmakla birlikte, bu örnekler yurdumuz uygulamasında dönemsellik ilkesine uygun olarak muhasebeleştirildiklerinden farklara neden olmazlar.

- Peşin alınan abonelik ücreti; Peşin olarak alınan abonelik ücretleri tahsil edildikleri dönemde vergilendirilir. Fakat muhasebe karına gelecek dönemlerde yansıtılır.

- Peşin olarak tahsil edilen kira gelirleri (Gelecek yıllara/aylara ait kira gelirleri); Peşin olarak tahsil edilen kira gelirleri, tahsil edildikleri dönemde vergilendirilirler, muhasebe karına ise gelecek dönemlerde dahil edilirler.

4.2.4. Mali Kara Cari Dönemde Muhasebe Karına Daha Sonraki Dönemlerde Dahil Edilen Gider ve Zararlar

- Vergilendirilebilir karın tespitinde hızlandırılmış amortisman (MACRS-modified Accelerated cost recovery system) muhasebe karının tespitinde normal amortisman yönteminin uygulanması.

- Emeklilik fonu karşılıkları,

Bu örnekler daha çoğaltılabilir. Örneğin A.B.D.'de 1986 yılında çıkarılan vergi reform yasası ile şüpheli alacaklar için ayrılan karşılıklar ile bazı genel ve yönetim giderlerinin aktifleştirilmesi sınırlanmıştır⁹.

⁹ M. Smith Jay. -Fred Skousen, agk., s.899

5. TÜRK MUHASEBE SİSTEMİNDE VE VERGİ MEVZUATINDA FARKLILAŞMAYA NEDEN OLAN UNSURLARI

Bu bölümde farklılaşmaya neden olan unsurlar gelir ve giderler yönünden sürekli ve geçici farklılaşma olmak üzere iki ana grupta ve ülkemiz mevzuatı da göz önüne alınarak incelenecektir.

5.1. Sürekli Farklılaşmaya Neden Olan Kar Unsurları

Sürekli farklar 12 nolu uluslararası muhasebe standardında şöyle tanımlanmıştır:

“Bir dönemin vergilendirilebilir karı ile muhasebe karı arasında belli bir dönemde ortaya çıkan ve sonraki dönemlerde ortadan kalkmayan farklardır¹⁰.”

Sürekli farklar muhasebe veya vergilendirilebilir karlardan sadece birinin hesaplanmasında dikkate alınan gelirler veya giderlerdir. Sürekli farkların bir çoğu özel vergi kanunları ile ilgilidir. Ve muhasebe prensiplerinden kaynaklanmazlar¹¹.

Daha öncede belirtildiği gibi sürekli farklılıklar herhangi bir muhasebe problemine neden olmazlar. Çünkü bu giderler iler ki dönemlerde ortadan kalkmazlar.

5.1.1. Gelir Unsurları

Daha öncede belirtildiği gibi vergi kanunlarımız bazı gelirleri vergiden muaf tutmuş veya bazı gelirlerin vergilendirilmesi ertelemiştir.

Türk vergi mevzuatına göre Mali kar ve Ticari kar arasında sürekli farklılaşmaya neden olan unsurlar şöyle sıralanabilir.

¹⁰ Çev: Balamir Yeni, “Uluslar arası Muhasebe Standardı 12”, İ.Ü.İ.F. Muhasebe Enstitüsü Dergisi, Sayı:35, Mart 1984, s.67

¹¹ Meigs and Meigs, agk., s.853

5.1.1.1. Devamlı Olarak Sürekli Farklılaşmaya Neden Olan Gelirler

- İştirak kazançları istisnası (KVK m. 8/1),
- Risturn kazançları istisnası (KVK m.8/2),
- Turizm kazançları istisnası (KVK m.8/3),
- Portföy işletmeciliği kazançları istisnası (KVK m.8/4),
- Rüçhan hakkı kupon satışı kazancı istisnası (KVK m.8/5),
- Emisyon primi istisnası (KVK m.8/5),
- Yatırım fonları ve yatırım ortaklıkları, hisse senedi ve katılma belgeleri karşılığı sağlanan kar payı gelirleri istisnası (KVK m.8/6),
- Yararlanılabilecek yatırım indiriminden yararlanan kısım *
- KVK'na 4108 sayılı kanuna eklenen geçici 23.maddesinde belirtilen haller (gayrimenkul ve iştirak hisselerinin satışı ile üretim tesislerine aynı sermaye olarak konulan varlıkların satış karları)
- Kurumların serbest bölgelerdeki faaliyetlerinden elde ettikleri kazançlar
- Kanunla onaylanmış bulunan uluslararası anlaşmalarda yer alan kurumlar vergisine ilişkin istisnaları konu olan kazançlar

5.1.1.2. Belirli Bir Süre Sonra Yürürlükten Kalkacak Olan Sürekli Farklılaşma Unsurları

Bu farklar kurumlar vergisinde geçici istisna olarak doğan farklardır. Kurumlar Vergisi Kanunu'nun geçici hükümleri nedeniyle sadece bu mali yılda faydalanılabileceklerdir. Ve hepsi 31.12.1998 de sona ermektedir. Bu nedenle bu yıl farklılaşmaya neden olacaklar, ancak yasa koyucu uzatma veya sürekli hale getirme kararı almazsa ortadan kalkacaklar ve artık farklılaşmaya neden olamayacaklardır.

* Eğer indirilebilecek tutarın tamamı ilk yıl indirilebiliyorsa yatırım indirimi sürekli farklılaşmaya neden olur ve herhangi bir muhasebe problemi ortaya çıkmaz, ancak indirimin tamamı ilk yıl yapılamıyorsa kalan miktar peşin ödenmiş vergi etkisine neden olur.

- Kurumların gayrimenkul veya iştirak hissesi satış kazancı istisnası
(KVK. Gç.m.23/a),
- Kurumların üretim tesislerini ve bu tesislere ilişkin gayri menkulleri bir başka sermaye şirketine aynı sermaye koymak suretiyle elde ettikleri kazançlar
(KVK gç.m.23/a),
- Kurumların yurt dışı inşaat vb. işlerden elde ettikleri kazanç istisnası
(KVK. 99 md.24),
- Hayat sigorta şirketleri ve Emekli sandıklarının Hisse senedi ile (A) tipi Menkul kıymetler yatırım fonlarına ait katılma belgelerinden elde edecekleri alım-satım kazançları (KVK gç. M.20)

5.1.2. Gider Unsurları

Vergi kanunları bir takım giderlerin, ticari faaliyetler sonucunda ortaya çıkmalarına rağmen, hiçbir zaman vergilendirilebilir kardan indirilmelerine izin vermezler. Vergi mevzuatımıza göre hiçbir şekilde indirilemeyecek giderleri şöyle sıralayabiliriz.

- Gelir vergisi kanununun 41.maddesinde belirtilen gider kabul edilmeyen ödemeler,
- Kurumlar vergisi kanununun 15. Maddesine göre gider kabul edilmeyen indirimler,
 - Yasal sınırı aşan bağış ve yardımlar,
 - Gecikme zamları ve faizleri,
 - MTVK'nın I, III, ve IV sayılı tarifelerine göre ödenen vergiler,
 - Amacını aşan iş seyahat giderleri,
 - Binek otomobilleri ve kişisel ve ailevi ihtiyaçları için kullanılan diğer taşıtların giderlerin ve amortismanların yarısı (GVK m.40/5-7),
 - Belgelendirilemeyen giderler,

Yukarıda sayılan giderler muhasebe karı ile mali karın sürekli farklılaşmasına neden olurlar.

5.2. Geçici Farklılaşmaya Neden Olan Unsurlar

Geçici farklar 12 nolu Uluslararası muhasebe standartlarından da aşağıdaki şekilde tanımlanmıştır :

“ Zamanlama farkları, bir dönemin vergilendirilebilir karı ile muhasebe karı arasındaki farklar olup bunlar bazı gider ve gelir kalemlerinin vergilendirilebilir karın kapsamına alındıkları dönem ile muhasebe karı kapsamına alındıkları dönemin aynı olmamasından kaynaklanmaktadır. Zamanlama farkları bir dönemde ortaya çıkar ve bundan sonraki bir yada daha çok dönemde ortadan kalkarlar¹²”

Vergilendirme ile ilgili en önemli muhasebe problemi; vergi giderinin dönemler arasında nasıl dağıtılacağıdır. Belirli bir yıla ait ticari işlemin finansal tablolarında tanımlanması temel olarak GKGMP'leri ve belirli bir noktaya kadar ticaret hukuku tarafından yönlendirilir. Ancak, vergilendirilebilir kar açısından işlemlerin tanımlanması vergi kanunları tarafından yönlendirilir¹³. Bu nedenle bazı gelir ve giderlerin bu iki yasa açısından tanınma zamanları farklı olabilmektedir.

Bazı giderler vergi yasalarının tanınmıyor değildir. Ancak tanınabilmeleri için belli bir sürenin geçmesi gerekmektedir. Bazı gelirler de kazanıldıkları dönemde değil de daha sonraki dönemde vergilendirilmektedir. Bu tür gelir ve giderler nedeniyle ticari karla mali kar dönemler arası farklılaşmakla birlikte, daha sonra bu farklar kapanmaktadır. Farkın olduğu dönemde matraha ilave edilen gider için vergi ödenmekte, sonraki dönemde vergi yasalarının da tanınınca matrahtan düşülmektedir. Bu aynı zamanda matraha ilave edildiği dönemde ödenen verginin, matrahtan indirildiği dönemde mahsup ediliyor olmasıdır. Diğer bir deyişle, vergi

¹² Accounting Standarts 1983/84 the full texts of all UK exposure drafts and Accounting Standarts extant at July 1983.

¹³ Mike Davies-R. Paterson- Allister Wilson, UK/GAAP General Accepted Accounting Practice In UK, Ernst&young 1990, s.836

yasalarınca dönemsel olarak tanınmadığı için gelirden düşülemeyen gider için peşin bir vergi ödenmekte, aynı gider vergi yasalarınca da tanındığı dönemde daha önce vergisi ödenmiş olduğu için matrahtan düşülerek önceki dönemlerde ödenen verginin mahsubu yapılmaktadır.

İşte matraha ilave edilmesi nedeniyle peşin ödenen bu vergi, ileride matrahtan indirilebilecek duruma gelinceye kadar bir vergi alacağı olarak nitelenebilir. Bu mahsup edilecek tutar bir alacak ise ve tüm alacakları bilançoya yansımaları zorunlu ise bu vergi alacağı aktifleştirilmelidir. Aksi takdirde bilançoda alacaklar veya mahsup edilecek vergiler eksik gösterilmiş ve bilançoda tamlık sağlanmamış olur.

Aynı şey geçici farklara neden olan gelirler için de geçerlidir. Kazanıldığı halde daha sonraki dönemlerde vergilendirilmek amacıyla ticari kardan indirilen gelirlerden dolayı vergi ertelenmekte ve bir vergi borcu doğmaktadır. Ertelenen bu vergi tutarı pasifleştirilerek hesaplara alınmalıdır.¹⁴

Özetle bazı gelir ve giderlerin ticari açıdan gerçekleşme zamanı ile, vergi kanunları açısından gerçekleşme zamanı farklılaşmakta ve farklılık iki etki doğurmaktadır.

1. Peşin Vergi Alacağı Etkisi,
2. Ertelenmiş Vergi Borcu Etkisi.

Bu etkilerinde dikkate alındığı ve muhasebeleştirildiği sisteme “Vergi Etkili Muhasebe Yöntemi” denilmektedir. Ancak ertelenmiş vergiler yaklaşımının kullanılması yurtdışında olduğu gibi bazı ülkeler tarafından kabul edilmemiştir.

Bazı bilim adamları gelir tablosunda raporlanacak en uygun vergi, cari yılda ödenecek olan vergi miktarıdır görüşünü savunmaktadırlar. Bu görüşe sahip kişiler dönemler arası dağıtım taraftarı değillerdir ve ertelenmiş vergilerin finansal tablo kullanıcılarına faydalı bilgiler sağlayacağına inanmamaktadırlar. Bu kişiler ertelenmiş vergiler hesabı bakiyesinin yapısının tam açık olmadığına üzerinde

¹⁴ Hasan KAVAL; agm., s.20

dururlar. Onlar ertelenmiş vergilerin hesabın kayıtlara alındığı zamanda bir yükümlülük olmadığını çünkü ertelenmiş vergilerin herhangi birine ödenebilir bir miktar olmadığını iddia ederler. Gelecekte ödenecek ek vergiler gelecekte vergilendirilebilir gelirin kazanılmasına bağlıdır. Eğer gelecekte herhangi bir vergilendirilebilir gelir doğmaz ise herhangi bir yükümlülük de doğmayacaktır. Bazıları da vergilerin giderden çok kar dağıtımına benzediğini ve bu nedenle muhasebe dönemleri arasında dağıtılamayacağını iddia ederler.

Bu tartışmalara rağmen ertelenmiş ve peşin ödenmiş vergiler yaklaşımı haklıdır. Gelir vergisinin ilgili oldukları yılda tamamen ödenmesi çok nadir bir olaydır. Bununla birlikte, tersine bir delil olmadıkça işletme faaliyetlerinin ve vergi ödemelerinin gelecekte devam edeceği beklenir.¹⁵

Gelecekte ödenecek veya mahsuben alınacak vergilerin tanımlanması gereklidir. Çünkü vergi beyannamesi işlemleri bir çok kalem bakımından finansal tablo işlemlerinden farklıdır.

Vergi mevzuatlarımızda geçici farklılaşmaya neden olan gelir ve gider unsurları aşağıda incelenmiştir. unsurlar şu şekilde sıralanabilir.

5.2.1. Gelir Unsurları

Vergi yasaları vergilemeyi bazen ertelerler. Ticari açıdan gelir doğmasına rağmen vergi yasaları bunun belirli koşullarla gelir yazılmamasına ve daha sonraki dönemin giderlerine karşılık işletmede kalmasına izin verirler.

Bazı durumlarda da vergi yasaları bir dönemde doğan verginin tahsilini belirli koşullarla ertelerler.

Doğma zamanı ile vergi kanunlarına göre tanınma zamanları farklı olan gelir ve gider unsurları, her bir muhasebe dönemi ayrı ayrı ele alınırsa ticari karla mali kar

¹⁵ Donald E. KIESO-Jerry WEYGANOT,agk, s.939

arasında farklılıklar yaratır. Ancak işletmenin tüm hayatı ve uzunca bir dönem ele alınırsa, bu farklar kendiliğinden ortadan kalkarlar¹⁶.

Bu gelir unsurları şunlardır;

5.2.1.1. Finansman Fonu

Finansman fonu, kurumlar vergisi mükellefi olan sermaye şirketleri ile kooperatiflerin yatırım teşvik belgesi kapsamında yapacakları yatırımların finansmanında kolaylık sağlanmasına yönelik olarak getirilmiş olan bir teşvik müessesidir. Kurumlar vergisi kanunun mükerrer 8. Maddesinde düzenlenmiştir.

Finansman fonu safi kurum kazancının bir kısmının en az bir hesap dönemi için kurumlar vergisi dışında tutulması yoluyla oluşturulan fonun teşvik belgeli yatırım harcamalarında kullanılmasını sağlayan bir vergisel teşvik yöntemidir. Finansman fonu uygulamasının kurumlara ne derece fayda sağlayacağı, kurumun finansman fonu ayırdığı dönemdeki mali durumuna bağlıdır. Kaynakların fazla olduğu dönemlerde sağlayacağı fayda azalırken, faiz hadlerinin yüksek dolayısıyla yatırım için finansman sağlamanın maliyetinin yüksek olduğu dönemlerde sağlayacağı fayda yüksek olacaktır¹⁷.

Finansman fonu kurumlar vergisi kanunun mükerrer 8. maddesinde aşağıdaki şekilde yer almaktadır:

“Sermaye şirketleri ile kooperatifler, yatırım indirimden faydalanması kabul edilmiş bulunan yatırımlarının finansmanında kullanmak ve yatırım indirimi belgesinde bu yatırım için öngörülen süre ile sınırlı kalmak şartıyla finansman fonu ayırarak safi kurum kazancından indirebilirler.” Ayrıca finansman fonu ayrılması sırasında şu şartlara da uymak gerekir:

¹⁶ Hasan KAVAL, agm., s.14.

¹⁷ Zeki DOĞAN, “Vergi Erteleme Müessesesi Olarak Finansman Fonu Muhasebeleştirilmesi”, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı. 99, Aralık 1996, s. 125

- Ayrılacak finansman fonu kurumlar vergisi matrahının %25'ini ve yapılacak yatırımın tutarını geçemez,

- Finansman fonunun, TC. Merkez Bankası'nda açılacak her an paraya çevrilebilir Devlet Tahvili Hesabına yatırılması mecburidir.

- TC. Merkez Bankası'nda açılacak olan hesaptan çekişler Devlet Planlama Teşkilatı Tarafından düzenlenecek "Çekiş Belgelerine" dayanılarak yapılır ve yıl içinde fiilen yapılan yatırım tutarını aşamaz.

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

Finansman fonunu, yatırım indiriminden yararlanan yatırımların finansmanında kullanılmak üzere oluşturulan bir fon olması nedeniyle ancak yatırım süresince oluşturulması mümkündür.

Yukarıdaki açıklamalardan da anlaşıldığı gibi finansman fonu ayrıldığı yıl, matrahtan indirilmekte, ertesi yıl ise matraha ilave edilmektedir. Finansman fonunun ayrıldığı yıl matrahtan düşülmesi ile ticari karla mali kar arasında geçici bir farklılaşma ve bunun sonucunda da ertelenmiş vergi borcu etkisi ortaya çıkmaktadır. Bu vergi etkisi ertesi yıl ayrılan finansman fonunun matraha ilave edilmesi ile ortadan kalkmaktadır.

5.2.1.2. Sabit Kıymet Yenileme Fonlarının Kara İlavesi Durumunda Ortaya Çıkan Ertelenmiş Vergi Borcu Etkisi

Yenileme fonu, 213 sayılı VUK'nun "Amortisman Tabi Malların Satılması" başlıklı 328'inci ve "Amortisman Tabi Malların Sigorta Tazminatı" başlıklı 329'uncu maddelerinin uygulamasının ortak bir sonucudur.

Yenileme fonu, iktisadi işletmelere dahil amortisman tabi iktisadi kıymetlerin yenilenebilmesi için bu kıymetlerin satışından doğan karların veya elde edilen sigorta tazminatlarının, bilançonun pasifinde azami üç yıl süre ile bekletilmesini ifade eden bir vergi erteleme yöntemi olarak, işletme içi yatırımları teşvike yönelik bir

uygulamadır¹⁸. Duran varlık satışından elde edilen karın vergilendirilmeyerek pasifte bir hesapta bekletilmesi ve üç yıl içinde kullanılmayan yenileme fonun vergilendirilmek amacıyla dönem karına ilave edilmesi ticari ve mali kar arasında farklılaşmaya neden olmaktadır. Fonun ayrıldığı ve ticari kardan düşüldüğü dönemde ertelenmiş vergi borcu doğar. Bu borç 3 yıl içinde fon kullanılmayarak matraha ilave edildiğinde ortadan kalkar. Eğer fon kullanılır ise, yani yeni sabit kıymet alınırda, fon amortisman giderlerine mahsup edilirse, mahsup edilen ölçüde ertelenmiş vergi borcu ortadan kalkar.

5.2.1.3. Muhasebe Amaçlı Olarak Normal Amortisman, Vergi Amaçlı Olarak Azalan Bakiyeler Yönteminin Uygulanması

Dünyada amortismanların hesaplanması amacıyla değişik yöntemler kullanılmaktadır. Bunlardan en yaygın olarak kullanılanlar ve ülkemizde de benimsenen yöntemler Normal ve Azalan Bakiyeler yöntemleridir.

Azalan bakiyeler yöntemiyle amortisman VUK'nun 315. Maddesinde düzenlenmiştir.

“Bilanço esasına göre defter tutan mükelleflerden dileyenler amortismana tabi iktisadi değerlerini azalan bakiyeler üzerinden amortisman usulü ile yok edebilirler.

Bu usulün tatbikinde;

- Her yıl, üzerinden amortisman hesaplanacak, değer, evvelce ayrılmış olan amortismanlar toplamının tenzili suretiyle tespit olunur.

- Bu usulde uygulanacak amortisman nispeti %40'ı geçmemek üzere normal amortisman nispetinin iki katıdır.

- Bu usulde amortisman süresi normal amortisman süresine göre hesaplanır.

Bu sürenin son yılına devreden bakiye değer, o yıl tamamen yok edilir.

Azalan bakiyeler yöntemi seçilir ise amortismana tabi varlığın ömrünün ilk yıllarında normal amortisman yöntemine daha fazla, son yıllarında ise daha az amortisman hesaplanacaktır. Dolayısıyla azalan bakiyelere göre yapılacak

¹⁸ Necati PERÇİN, “Yenileme fonu uygulaması ve muhasebesi”, Vergi Sorunları, sayı:100, s.36

amortisman hesaplamaları paranın zaman değeri esas alındığında işletmelere avantaj sağlamaktadır.

Bir çok şirket, hükümetin kendilerine vergi ödemelerinin minimize etmeleri amacıyla sunduğu avantajlardan faydalanmak isterler. Vergi amaçlı olarak Azalan Bakiyeler yöntemi ile amortisman ayrılması, muhasebe amaçlı olarak da Normal Amortisman yönteminin kullanılması vergi kanunlarının işletmelere sağladığı bir avantajdır¹⁹.

Böyle bir uygulama varlığın ömrünün ilk yıllarında daha fazla amortisman ayrılması nedeniyle vergiye tabi karın muhasebe karından daha düşük hesaplanmasına, bu ise ertelenmiş vergi borcu doğmasına yol açacaktır. Daha sonraki yıllarda azalan bakiyelere göre hesaplanan amortisman, normal amortisman yöntemine göre hesaplanacak tutardan daha az olduğundan bu vergi borcu ortadan kalkacaktır.

Ancak, bu uygulama TTK'nun 20. md. 2.fikrasında belirtilen "basiretli bir tacir gibi davranma" yükümlülüğüne aykırı olacağı gerekçesi ile vergi teşkilatı tarafından uygun görülmez. Fakat, vergi teşkilatının bu tutumunu değiştirmesi halinde (ABD'de uygulandığı gibi) ülkemizde de uygulanması söz konusu olabilir.

5.2.1.4. Verilen Vadeli Çeklerin Reeskont Gelirleri

Verilen vadeli çekler de aynen alınan vadeli çeklerde (5.2.2.8'de açıklanmıştır) olduğu gibi mali karla ticari kar arasında farklılaşmaya neden olmaktadır. Şöyle ki, dönem sonunda vadeli çekler borç senetleri gibi değerlendirilerek reeskonta tabi tutulurlar. Ancak, ortaya çıkan reeskont faiz geliri vergiye tabi bir gelir değildir. Bu nedenle mali karın hesaplanması sırasında ticari kardan indirilir. Böylece ticari kar ve mali kar farklılaşır. Bu ise ertelenmiş vergi borcu etkisini ortaya çıkarır. İzleyen yıl reeskont hesabı iptal edildiğinde bu vergi borcunda ortadan kalkar.

¹⁹ Horngren, Charles T. - Sunden, Gary L., Introduction to Financial Accounting, 1990, Prentice-Hal International Editions, s.589.

5.2.1.5. Faiz Gelir Tahakkukları

V.U.K'nun 279. Maddesine göre tahviller alış bedeli ile değeri lenirler. Tahvillerin faiz gelirleri ise belirli dönemlerde elde edilirler. Tahvil faizleri genellikle yıllık olarak kupon karşılığında tahsil edilirler. Bilanço gününde bilanço tarihi ile faizin tahsil tarihi arasında geçen süreye ilişkin faiz geliri dönemsellik ilkesinin bir gereği olarak dönem sonunda tahakkuk ettirilirler ve ticari kara eklenirler. Ancak, bu faiz geliri hem tahsil edilmediği hem de tahakkuk ettirilen faiz alış bedelini aştığı için mali karın hesaplanması sırasında indirilmesine izin verilmektedir. Bunun sonucu olarak ticari kar ve mali kar tahakkuk eden faiz geliri kadar farklılaşacaktır. Dolayısıyla ertelenmiş vergi borcu ortaya çıkacaktır. Bu faiz tahsil edilmesi ile bu etki ortadan kalkacaktır.

5.2.2 Gider Unsurları

Hem vergi kanunları hem de genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri tarafından gider olarak kabul edilmelerine karşın, muhasebe ve mali kar dahil edilmeleri açısından zamanlama farklılıkları olan giderler bu gruba girmektedir.

- Kıdem tazminatı karşılığı giderleri,
- Menkul kıymetler değer düşüklülüğü karşılık gideri,
- Vergi yasalarından öngörülen koşullara göre ayrılmayan şüpheli alacaklar karşılığı ve stok değer düşüklülüğü karşılığı,
- Vergi yasalarının izin verdiğinin üzerinde ayrılan amortismanlar,
- Garantili ve promosyonlu satış karşılıkları,
- Ödenmeyen S.S.K. primleri,
- Araştırma-Geliştirme giderleri,
- Devam eden toplu iş sözleşmesi görüşmelerine dayanılarak ayrılan karşılıklar

Geçici farklılaşmaya neden olan unsurlardan Yatırım İndirimi, ve Mali Zararlar ayrı bir öneme sahip olduğundan müstakil başlıklar altında incelenecektir. Esasen bunlar bir giderde sayılmazlar.

5.2.2.1. Kıdem Tazminatı Karşılığının Peşin Vergi Etkisi

Bilindiği gibi kıdem tazminatı gerekli şartların var olması halinde, işten ayrılan işçiye, işveren tarafından yapılan ödemedir. MSUGT ve SPK, işletmelerin ilgili bulunduğu hesap dönemi sonu itibariyle kıdem tazminatı yükümlülüklerini hesaplamaları ve bu yükümlülük nedeniyle cari dönemde ortaya çıkan kıdem tazminatı giderleri için karşılık ayırmalarını zorunlu kılmıştır²⁰. MSUGT’de; “çeşitli mevzuat veya sözleşme gereğince çalışanların işletmeden ayrılmasında kıdemlerine bağlı olarak hesaplanacak ödemeler için ayrılan karşılıklar “372-Kıdem Tazminatı Karşılıkları” ve “472-Kıdem Tazminatı Karşılıkları” hesaplarında izlenir” denilmektedir.

Vergi yasaları ayrılan kıdem tazminatı karşılık giderlerini henüz ödenmediği için indirilebilir bir gider olarak kabul etmez. Başka bir anlatımla vergi yasalarına göre kıdem tazminatının kanunen kabul edilebilir gider sayılabilmesi için ödenmesi gerekir. Bu nedenle yıl içinde 472 nolu hesabın alacağına yazılan karşılık vergi matrahına eklenirken, 372 ve 472 nolu hesapların borcuna karşılık ödenen kıdem tazminatı matrahtan indirilir²¹. Mali karın hesaplanması amacıyla muhasebe karına eklenen bu giderler “Peşin Vergi Etkisi”ne neden olmaktadır. Ve matraha ilave edildikleri zaman “Peşin Ödenmiş Vergi Alacağı” doğmakta, bu hesaplardan ödeme yapılıncaya bu hesaptaki alacakta kapanmaktadır.

5.2.2.2. Devam Eden Toplu İş Sözleşmesi Görüşmelerine Dayanılarak

Ayrılan Karşılıklar

Cari yıl içerisinde toplu iş sözleşmelerinin sonuçlandırılmaması durumunda cari yıla ilişkin muhtemel ücret farklarının karşılık yolu ile gider yazılması mümkündür.

²⁰ SPK Tebliği, Seri: XI, No: 1, Md.42.

²¹ Nalan AKDOĞAN - Orhan SEVİLENGÜL; Tekdüzen Muhasebe Uygulamaları, Ankara SMMM Odası Yayınları, IV.Baskı, Ankara 1995, s.335.

Bu konuda vergi yasalarında açık bir hüküm yoktur²². Maliye Bakanlığı'nca, toplu iş sözleşmelerinin kapanan yıla ait beyanname verme süresi içinde imzalanmaması durumunda, tevsik edilmek şartıyla, işverenin sözleşmelerinin devamı sırasında yaptığı en son teklife göre hesaplanan ve kapanan yıla ait olan o dönem kazancından karşılık ayrılmak suretiyle indirilebileceği uygun bulunmuştur²³. Kanaatimizce, her ne kadar Maliye Bakanlığı yukarıda belirtilen genel yazı ile toplu iş sözleşmeleri için ayrılan karşılıkların matrahtan indirilmesini kabul etse de bu sadece belirli işletmeleri amaç edindiği, VUK da bu giderleri indirilebilir gider kabul etmediği için söz konusu karşılıkların matraha ilave edilmesi gerekmektedir. Bu ise, ticari karla mali kar arasında geçici süreli bir farklılaşmaya neden olacaktır. Çünkü, sözleşme imzalandığında ilave edilen tutar, matrahtan düşülecektir. Bu durum “peşin ödenmiş vergi alacağı” ortaya çıkarmaktadır. Matrahtan indirildiği zamanda bu alacak ortadan kalkmaktadır.

5.2.2.3. Stok Değer Düşük Karşılıkları Gideri

VUK ve MSUGT ilke olarak satın alınan ve imal edilen emtiaların maliyet bedelleriyle değerlendirilmesini öngörmektedir. MSUGT bilanço günündeki stokların, tabii afetler ve bozulma, çürüme, kırılma, teknolojik gelişmeler, moda ve benzeri nedenlerle fiziki ve ekonomik değerlerinde önemli azalışlar olması veya piyasa fiyatlarındaki düşmeler sonucu oluşacak muhtemel zararların karşılanması amacıyla karşılık ayrılmasını zorunlu kılmıştır. Ayrılan karşılıklar için öngörülen hesaplar şöyledir:

158 Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı Hesabı

298 Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı Hesabı

654 Karşılık Giderleri Hesabı

²² Erdoğan SAĞLAM; “Vergi Yasaları Açısından Karşılık Giderleri ve Muhasebeleştirilmesi”, *Yaklaşım*, Sayı: 49, Ocak 1997, s.73.

²³ 16.4.1980 tarih ve KVK/22113-766 Sayılı Genel Yazı.

Stok değer düşüklüğü ile ilgili VUK'nda yer alan düzenlemeler 274. ve 278. maddelerinde yer almaktadır. Ancak 274. ve 278. maddelerdeki düzenlemeler, stoklardaki fiziki ve ekonomik değer kayıpları ve piyasa fiyatlarındaki azalışlar için karşılık ayırması yerine bunların emsal değeri ile değerlendirilmesini öngörmektedir. VUK'nun 274. maddesi emtiaların değerlendirme günündeki satış bedellerinin maliyet bedeline nazaran %10 ve daha fazla düşüklük göstermesi durumunda emtianın maliyet bedeli veya emsal bedeli ile değerlendirilmesi konusunda işletmeye seçimlik hak tanımaktadır. Emtia bünyesindeki olumsuz değişiklikler emtianın değerini etkilemediği takdirde önemli bir değer kaybı meydana gelmemişse söz konusu emtianın maliyet bedeli ile değerlendirilmesi gerekir. VUK'nun 278.maddesi ise tabii afetler veya bozulma, çürüme, kırılma vb. haller sonucunda iktisadi kıymetlerinde önemli azalışlar olan emtiaların emsal bedeli ile değerlendirilmesini zorunlu kılmaktadır.

Yukarıda satın alınan ve imal edilen malların hangi hallerde emsal bedli ile değerlendirileceği belirtilmiştir. Şimdi emsal bedelin nasıl tespit edileceği üzerinde duracağız.

Emsal bedeli; VUK'nun 267. Maddesinde tanımlanmıştır. Bu tanıma göre emsal bedeli; gerçek bedeli olmayan veya bilinmeyen veyahut doğru olarak tespit edilmeyen bir malın, değerlendirme gününde satılması halinde emsaline nazaran haiz olacağı değerdir. Emsal bedeli sırası ile Ortalama Fiyat Esası, Maliyet Bedeli Esası ve Takdir Esasında birinin tatbiki suretiyle tespit edilecektir.

Ortalama fiyat esasında, satış hasılatı ve satılan malın miktarı dikkate alınarak tespit edilecek ortalama satış fiyatı ile hesaplanmaktadır. Ancak, emsal bedelinin bu esasa göre tespit edilmesi için, emsal bedeli ile belli edilecek olan malın aylık satış miktarının, mevcut malın %25'ine ulaşmış olması gerekmektedir.

Maliyet bedeli esasında emsal bedeli malın bilinen veya hesaplanan maliyet bedeline toptan satışlarda %5, perakende satışlarda %10 ilave edilmek suretiyle hesaplanmaktadır.

Takdir esası ise; yukarıdaki belirtilen Ortalama fiyat ve Maliyet bedeli esasına göre emsali belirlenemeyen hallerde, emsal bedelinin, ilgililerin müracaatı üzerine takdir komisyonunca takdir edilmesidir.

Yukarıda açıklanan madde hükümleri birlikte değerlendirildiğinde; değerlendirme günündeki satış bedeli maliyete nazaran %10 veya daha azla bir düşüklük gösteren malların emsal bedeli ile değerlendirilmek istenmesi halinde, bu malın aylık satış miktarı Mevcut miktarın %25'ine ulaşıyorsa mevcut malın emsal bedelinin, ortalama fiyat esasının uygulanması suretiyle tespit edilmesi gerekecektir. Ancak, satış miktarının %25 nispetinin altında olması halinde, ortalama fiyat esasının uygulanması mümkün olmayacaktır. Bu durumda emsal bedelinin tespiti için Maliyet Bedeli Esasına bakmak gerekecektir. Bu tür malların emsal bedelinin tespitinde Maliyet Bedeli Esasının uygulanamayacağı 274. Madde hükmünde açıkça belirtilmiş olduğunda bu usule göre emsal bedeli tespit edilemeyecektir. Bu durum karşısında söz konusu malların emsal bedeli, Takdir Esasına göre tespit edilecektir. Yine yukarıda açıklanan madde hükümleri göz önüne alındığında tabii afetler nedeniyle veya bozulmak, çürümek, kırılmak, paslanmak gibi nedenlerle iktisadi değerlerinde önemli ölçüde azalma olan malların emsal bedelinin tespitinde birinci sıra olarak belirlenen Ortalama Fiyat Esasının uygulanması mümkün değildir. Çünkü, açıklanan nedenlerle önemli ölçüde hasar gören ve değer kaybeden bir mal çeşidinin değerlendirilmesinin yapılacağı ayda veya daha önceki aylardaki hasarlı satış miktarının, mevcut miktarın %25'i oranına ulaşması hemen hemen mümkün görülmemektedir. Kaldı ki, bu satış nispetine ulaşılmış dahi olsa, meydana gelen tabii afet veya diğer sebeplerin, malların her birine aynı ölçü ve oranda değer kaybına sebep olduğunu kabul etmek mümkün değildir. Dolayısı ile mevcut mallardaki değer kayıpları farklı olacağı gibi, satılan mallarla aynı tür mevcut mallar arasındaki değer kaybı da farklı olacak demektir. Bu nedenlerle bu tür malların emsal bedelinin tespitinde Ortalama Fiyat Esasının uygulanması mümkün olmayacaktır. Diğer taraftan tabii afetler veya sayılan diğer nedenlerle önemli ölçüde değer kaybına uğrayan malların belirlenmesi söz konusu olduğundan, bunun, ikinci sıra olarak bilinen Maliyet bedeli esasının uygulanması suretiyle tespit edilmesi de mümkün olmayacaktır. Bu durum karşısında bahsi geçen malların emsal bedelinin tespiti, üçüncü sıra olarak belirtilen Takdir Esasına göre

yapılacaktır. Bunun için, değer kaybına sebep olan olayın durumuna göre, ilgili mercilere başvurularak olayın tespitinin yaptırılması ve aynı zamanda ilgili vergi dairesine müracaat edilerek, kıymeti düşen malların emsal bedelinin takdir komisyonu marifet ile tespit ettirilmesi gerekmektedir.

Vergi kanunlarında belirtilen hallere uymadan veya takdir edilenden daha fazla karşılık ayırabilirler. Böyle bir durumda, ayrılan karşılıklar dönem sonunda matraha ilave edilerek vergilendirilecektir. Bu ise mali kar ve ticari kar arasında farklılaşmaya neden olacak ve “Peşin Vergi Alacağı” ortaya çıkaracaktır. İzleyen yılda ayrılan karşılıklar kanunen kabul edilebilir hale gelmesi veya emtianın satılması ile ortadan kalkacaktır.

5.2.2.4. Şüpheli Alacaklar Karşılık Giderleri

MSUGT ve SPK’ya göre şüpheli alacaklar için karşılık ayrılması zorunludur.

SPK tebliğinde; “şüpheli alacaklar, çeşitli nedenlerle tahsil imkanlarının güçleşmiş olduğu tahmin edilen alacakları ifade eder. İşletmelerin makul bir gerekçeye dayanarak şüpheli alacaklarını tahmin etmesi ve bu alacaklar için karşılık ayırması şarttır” denilmektedir²⁴.

MSUGT ve SPK’nın tersine VUK’na göre şüpheli alacaklar için karşılık ayrılması ihtiyaridir. Ayrıca VUK, 323.maddesine göre bir alacağın şüpheli alacak olarak kabul edilebilmesi için şu koşulların gerçekleşmiş olması gerekir:

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

- Dava ve icra safhasında bulunan alacaklar,

- Yapılan protestoya veya yazı ile bir defadan fazla istenilmesine rağmen borçlu tarafından ödenmemiş bulunan dava ve icra takibine değmeyecek derecede küçük olması”

²⁴ Seri: XI, No: 1 Tebliğ: Md.27

“Yukarıda yazılı şüpheli alacaklar için değerlendirme gününün tasarruf değerine göre pasifte karşılık ayrılabilir. Bu karşılığın hangi alacaklara ait olduğu karşılık hesabında gösterilir. Teminatlı alacaklarda bu karşılık teminattan geri kalan kısma inhisar ettirilir.”

Şüpheli alacaklar ve bunlar için ayrılacak karşılıklar konusunda Vergi Usul Kanununun 323. Maddesi hükmü ile THP yer alan düzenlemeler aşağıdaki farklı sonuçlara ulaşılır²⁵.

a. VUK'nun 323.maddesine göre, bir alacağın şüpheli alacak sayılabilmesi için bu alacağın ticari iş ve işletme ile ilgili olması ve daha önce bir hasılat veya gelir unsuru olarak kayıtlara intikal ettirilmiş olması gerekmektedir.

TMS'ye göre ise, alacağın işletmeye ait olması yeterli olup, bu alacağın hangi işlem ve faaliyet ve olaydan doğduğu önemli değildir.

b. VUK'nun 323. Maddesine göre bir alacağın şüpheli alacak olarak nitelendirilebilmesi için bu alacağın borçlusunu tarafından zamanında ödenmemiş olması nedeniyle dava ve icra safhasında olması gerekir. Ancak dava ve icra takibine değmeyecek küçük miktardaki alacakların protesto edilmesi veya yazılı olarak birden fazla istenmiş olmasına rağmen ödenmemesi halinde bu alacaklarda şüpheli alacak sayılır.

Tekdüzen muhasebe sisteminde dava ve icra safhasında olmasına bakılmaksızın vadesi bir kaç defa uzatılmış, protesto edilmiş, yazı ile birden fazla istenmiş olup da tahsil edilmemiş alacaklarda şüpheli alacak olarak mütalaa edilir.

c. Tekdüzen hesap planında veresiye satış yapan işletmelerin henüz vadesi gelmemiş olan bu alacakların parkende satış yöntemi ile hesaplayacakları kısmı şüpheli olarak kabul edilip karşılık ayrılması öngörüldüğü halde VUK'nun 323.maddesine göre bu tür alacakların şüpheli alacak sayılması ve karşılık ayrılması söz konusu değildir.

²⁵ Ömer Kaya, “Şüpheli Alacaklar ve Bunlar için Ayrılacak Karşılıkların Mahiyeti ve Muhasebeleştirilmesi”, Maliye ve Sigorta Yorumları, Sayı.217, Şubat 1996, s.82

d. VUK 323.maddesine göre, şüpheli alacaklar için karşılık ayrılması ihtiyari olmasına rağmen THP’de karşılık ayrılması zorunludur.

e. THP’ında, vadesi bir yıldan fazla olan senetli senetsiz alacakların tahsil edilmeme ihtimalinin kuvvetlenmiş olması halinde de bu alacaklar şüpheli alacak sayılarak karşılık ayrılması, öngörüldüğü halde VUK’nun 323.maddesine göre henüz vadesi gelmeyen alacakların şüpheli alacak olarak değerlendirilmesi söz konusu değildir.

Tekdüzen muhasebe sistemindeki düzenlemelerde belirtilen türlerdeki şüpheli alacakların tamamı için karşılık ayrılması gerekmektedir. Ayrılan karşılıklar 654 Karşılık Giderleri Hesabının borcuna kaydedileceğine ve bu hesabın dönem sonu borç bakiyesi de Dönem Kar/Zararı hesabına devredileceğine göre ayrılmış olan karşılıkların tamamı da dönem kazancından indirilmiş olacaktır. Ancak VUK’nun 323.maddesinde tanımlanan şüpheli alacaklar ayrılmış olan karşılıkların dışında kalan alacaklarla ilgili karşılık tutarlarının dönem matrahının tespitinde bir gider veya zarar unsuru olarak indirimi mümkün olmadığından matrahın tespiti ve beyanı sırasında bunların matraha ilave edilmesi gerekmektedir. Böylece bir zamanlama veya geçici farklılık doğacaktır. Bu geçici farkında vergi alacağı etkisi doğacaktır. Karşılık hesabının kapatılması ile birlikte vergi alacağı da ortadan kalkacaktır.

5.2.2.5. Farklı Amortisman Oranı Uygulanması

Türk Ticaret Kanunu amortisman uygulamaları konusunda herhangi bir kısıtlama getirmemiştir. TTK’nın 460. maddesinde iktisadi kıymetler üzerinden “.....halin icabına göre münasip olan” oranda amortisman ayrılmasını öngörmektedir. Buna paralel TMSUGT Gelir Tablosu İlkelerinin c. maddesinde de “maddi ve maddi olmayan duran varlıklar ile özel tükenmeye tabi varlıklar için uygun amortisman ve tükenme payı ayrılmalıdır.” denilmektedir. Oysa, V.U.K’ nun 315. maddesinde “ Mükellefler amortismanına tabi iktisadi kıymetlerinin değerini % 20 nispetinden fazla olmamak üzere serbestçe tespit ettikleri nispetler üzerinden yok ederler” hükmü yer almaktadır. Bu madde ile VUK amortisman uygulamalarına bir üst sınır getirmektedir.

Bu bağlamda, işletmeler ticari karlarını belirlerlerken VUK'nunda belirtilen % 20' lik oranın altında veya üstünde bir oranda amortisman ayırabilecekler ancak , mali karın saptanması sırasında vergi kanunları ile belirlenen üst sınırı aşan amortisman giderlerini ticari karına ekleyeceklerdir. Aslında, kanunen kabul edilmeyen gider olarak değerlendirilen ve muhasebe karına eklenen amortisman giderleri VUK tarafından da gider olarak kabul edilmektedir. Ancak VUK %20' lik oranı aşan kısımların muhasebe karından indirilmesine daha sonraki dönemlerde izin vermektedir. Bu ise, ticari karla mali kar arasında farklılaşmaya neden olmakta ve peşin vergi alacağı ortaya çıkarmaktadır.

5.2.2.6. Ödenmeyen SSK Primleri

Dönemsellik ilkesi gereği SSK primleri muhasebe uygulamaları açısından tahakkuk ettikleri dönemde gider yazılacaklardır. Ancak Gelir vergisi kanunu SSK primlerinin mali karın tespitinde gider olarak yazılabilmesini ödenmiş olmaları şartına bağlamıştır. Bu konuda GVK M.40/2'de “sigorta primleri ve emekli aidatı (bu primlerin ve aidatın istirdat edilmemek üzere sandıklara ödenmiş olması..... şartıyla) safi kazancın tespit edilmesi için kabul edilir.” denilmektedir. Ayrıca 174 seri nolu Gelir Vergisi Genel Tebliği olayı daha da net hale getirerek “sigorta primleri dönemine ve ait olduğu yıla bakılmaksızın, fiilen ödendiği tarihte gider yazılacağını” belirtmektedir. Buna göre ödenmeyen SSK primleri kanunen kabul edilmeyen gider kabul edilerek muhasebe karına eklemek suretiyle mali kara ulaşılacaktır. Daha sonraki dönemlerde ödendiklerinde muhasebe karından indirileceklerdir. Dolayısıyla ödenmeyen SSK primleri tahakkuk ettikleri dönemde muhasebe karı ile mali kar arasında farklılaşmaya neden olduklarından “peşin vergi alacağı etkisi” ortaya çıkarmaktadır.

5.2.2.7. Garantili Satış Karşılık Giderleri

Daha önceden belirtildiği gibi, TTK ve MSUGT işletmeleri, meydana gelen ve gelmesi muhtemel fakat kesin tutarı tahmin edilemeyen belli değer azalışları ve zararları karşılamak amacıyla karşılık ayırmaları konusunda zorunlu tutmaktadır. Oysa, VUK, bir yandan işletmelere karşılık ayırmaları konusunda zorunlu tutmazken,

bir yandan da ayrılabilir karşılıkları sınırlandırmıştır. VUK'na göre ayrılabilir karşılıklar; Şüpheli Alacaklar Karşılığı, Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı ve Sigorta Teknik İhtiyatlarıdır. Bunların ayrılabilmesi içinde bazı koşulların varlığı gerekir.

Satışların bir kısmında gözlenen özellik ise malın belirli bir süre kullanımına karşı satıcı veya ana mal üreticisinin garanti vermesi ve bu süre içinde doğan her türlü tamir masraflarının karşılanmasıdır. Örneğin otomobiller 1 yıl motor arızalarına 3 yıl boya ve kaportaya karşı garantili satıldığı gibi , bazen de üç yıl garanti verilmekte ve üç yılın sonunda dört lastik bir akünün bedava verilmesi garanti edilmektedir.

İşte bu üç yıl sonra kesin olarak verilecek ancak tutarı belli olmayan malzemelerin maliyetinin fiilen ödendiği dönemde mi, yoksa satışın yapıldığı dönemde mi indirileceği sorun olur. Ancak bu masraflar satışın doğal bir uzantısı olduğuna göre tutarları kesin olarak saptanmasa bile tahminde bulunup satışın yapıldığı dönemin karından indirilmesi gerekir. Bu da garanti karşılığı ayrılarak gerçekleştirilir.

Bu bağlamda, garantili olarak satılan mallar için karşılık kaydı, muhasebe açısından, satışın yapıldığı dönemlerde yapılır. Buna karşın, yukarıda da belirtildiği gibi, vergi kanunlarına göre karşılık olarak ayrılan tutarın muhasebe karından indirilebilmesi için fiilen ödenmesi veya tutarının bir borç olarak doğması gerekir. Aksi halde Kanunen Kabul Edilmeyen Gider kabul edilerek ticari karına eklenir ve vergilendirilir. Bu ise, Peşin Ödenmiş Vergi Alacağı etkisi doğurur. Garanti süresi içinde garanti kapsamında bir gider doğduğunda karşılık hesabından ödenir ve ödendiği döneme gider yazılmaz. Ancak, vergileme açısından indirilebilir bir gider olmakta ve vergi matrahından düşülmektedir. Bunun sonucu olarakta peşin vergi etkisi ortadan kalkmaktadır.

5.2.2.8. Alınan İleri Tarihli Çeklerde Reeskont Gideri

TTK 707/1 hükmüne göre “çek, görüldüğünde ödenir”.Çekin tarihi ne olursa olsun, çek hamili bankaya müracaat ederek, çekin hemen ödenmesini talep edebilir. TTK 770 hükmüne göre ise, “...keşide günü olarak gösterilen günden önce ödenmek

için ibraz edilen bir çek, ibraz günü ödenir” denilmektedir. Bu haliyle bakıldığında, çek nakit kadar likittir.

Ancak, özün önceliği ilkesine göre, uygulamada ortaya çıkan vadeli çeklerin dikkate alınmaması mümkün değildir. Burada öz ve şekil açıkça ortaya konulmalıdır. Şekil, tanımlama ve düzenlemedir. Öz ise vadeli çeklerin kullanılma amacıdır. Kullanılış amacı yönünden vadeli çekler, alacak senetlerinden pek farklı değildir. Bunun sonucu olarak vadeli çekler, üzerindeki vadeye göre reeskonta tabi tutulabilirler²⁶.

VUK da TTK’na paralel olarak, çekte vade olamayacağını kabul etmektedir. VUK, vadeli çekleri, reeskonta tabi tutulacak bir senet olarak değerlendirmedeğinden, alınan ileri tarihli çeklere ilişkin reeskont giderleri mali kar tespit edilirken muhasebe karına ilave edilmelidir. Ticari kara ilave edilen bu tutar, bir sonraki dönemde ortadan kalkacağından, ticari kar ile mali kar arasındaki fark, “Peşin Ödenmiş Vergi Alacağı” niteliğinde olacaktır.

5.2.2.9. Faiz Gider Tahakkukları

Dönem sonu itibariyle gerçekleşen ancak daha henüz işletmeden istenilebilir hale gelmemiş olan tahvil veya diğer borç belgelerine ilişkin gider tahakkukları kanunen kabul edilmeyen gider kabul edilerek vergi matrahına ilave edilir. Bu ise, “Peşin Ödenmiş Vergi Alacağı” etkisi ortaya çıkarır. Çünkü, gerçekten doğduğu döneme ait bir gider olduğu halde fiilen ödenmediği için vergi kanunları tarafından kabul edilmediğinden matrahtan indirilmesine izin verilmezler. Zira KVK’nun tebliğine göre²⁷ esham ve tahvillerin değerlendirme gününün kıymetine irca edilmesi (Reeskonta tabi tutulması) imkanı bulunmamaktadır. Buna göre işletmenin portföyünde bulunan ve alış bedeli ile kayıtlara geçirilmesi gereken Devlet tahvili ve Hazine bonolarının faizlerinin vadesinde elde edildiğinin kabul edilmesi gerekir. Bu durumda söz konusu menkul kıymet geliri vadesinin sona erdiği yılın gelirleri

²⁶ ARSLAN - ERKUŞ, agm, s.68.

²⁷ 11.3.1995 tarih ve 22224 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanan 50 seri nolu tebliğ, V-A-4/a

arasında gösterileceğinden anılan yıla ilişkin K.V'nin hesaplanmasında dikkate alınmış olacaktır. Söz konusu menkul kıymetlerin vadesi sona ermediği halde hesap dönemi sonu itibariyle reeskonta tabii tutulması ve ilgili yıla isabet eden faiz tutarının o yılın ticari karına dahil edilmesi halinde bu faizler K.V'nin hesaplanmasına esas mali kara dahil edilmeyeceğini belirtmektedir.

Bu nedenle genel tebliğde belirtilen ödeme döneminde gelirin yazılması hükmüne dayanarak giderlerinde ödeme döneminde mali karın hesaplanmasında dikkate alınması gerekmektedir.

Tahakkuk eden bu faiz giderleri ödendiklerinde ise vergi matrahından düşüleceklerinden peşin vergi alacağı etkisi ortadan kalkacaktır.

5.2.2.10. Menkul Kıymetler, İştirakler, Bağlı Ortaklıklar Sermaye Payları Ve Diğer Mali Duran Varlıklar Karşılık Giderleri

Menkul kıymetler, ortaklık veya alacaklılık sağlayan, belli bir meblağı temsil eden, yatırım aracı olarak kullanılan, dönemsel gelir getiren, misli nitelikte, seri halinde çıkarılan, ibareleri aynı olan, şartları SPK tarafından belirlenen kıymetli evraklardır (SPK m.3/b).

Türk muhasebe sisteminde "11. Menkul Kıymetler" hesap grubu ".....faiz geliri veya kar payı sağlamak veya fiyat değişmelerinden yararlanarak karlar elde etmek amacıyla elde tutulanmenkul kıymetler ve bunlara ait değer azalma karşılıklarının izlenmesi amacıyla kullanılır" (MSUGT Sıra No 1).

Menkul kıymetler "alış bedelleri" ile değerlendirilir ve muhasebeleştirilir (MSUGT Sıra No 1).

Bağlı menkul kıymetler , "iştiraklerdeki sermaye payları hesabında aranan asgari yüzdeleri taşımadığı için iştirakler hesabında izlenmeyen, ancak uzun vadeli amaçlarla veya yasal zorunluluklarla veya paraya dönüşme niteliği kaybaldığı için elde tutulan menkul kıymetler"dir (MSUGT Sıra No 1).

İştirakler ise, bir ortaklıkta en fazla %50 oranında sermaye veya oy hakkı veya sermaye dikkate alınmaksızın en az %10 oranındaki oy hakkı veya yönetime katılma

hakkıdır MSUGT uyarınca menkul kıymetler ve mali varlıkların bilanço günündeki borsa veya piyasa değerlerinde önemli ölçüde ya da sürekli olarak değer azalması tespit edilir ise, ortaya çıkacak zararların karşılanması amacıyla karşılık ayrılması zorunludur.

VUK'nun 279'uncu maddesine göre de, menkul kıymetler alış bedelleri ile değerlendirilir. Ancak, VUK sadece belirli durumlarda karşılık ayrılmasına izin verdiği için, menkul kıymetler ve maddi duran varlıklar için karşılık ayrılması ve mali karın tespitinde gider olarak dikkate alınması mümkün değildir.

Bu nedenle bilançoya dahil menkul kıymetler için MSUGT'ne göre, ayrılan ve ticari karın tespitinde indirilen karşılıklar, mali karın tespitinde KKEG olarak değerlendirilir ve ticari kara eklenir.

Karşılık ayrılan menkul kıymetlerin elden çıkarılması veya değer düşüklüğünün gerçekleşmemesi halinde kapatılan karşılık ile konusu kalmayan karşılık gelirleri daha önce vergilendirilmiş bulunduğu için bu kez matrahtan indirilir.

İşte bu uygulama peşin vergi etkisini ortaya çıkarmaktadır. Karşılık ayrıldığında muhasebe karına ilave edilen gider sebebiyle "Peşin Ödenmiş Vergi Alacağı" ortaya çıkar, daha sonra bu karşılıklar iptal edildiğinde muhasebe karından indirilir ve "Peşin Ödenmiş Vergi Alacağı" ortadan kalkar.

5.2.2.11. Vade Farklı Satışlar

Satışlar peşin ve kredili olmak üzere iki grupta toplanabilir. Peşin satışlarda mal bedeli malın teslimi ile birlikte olmakta, kredili satışlarda ise malın bedelinin tahsili mal tesliminden sonra ödenmektedir. Kredili satışların çeşitli türleri vardır. Ancak bunlardan bir tanesi olan taksitli satışlar son yıllarda yaygın olarak kullanılmaktadır. Az gelişmiş ve gelişmekte olan ekonomilerde alım gücünün yetersiz oluşu toplu olarak ödemeleri güçleştirmekte bu ise talebi azaltmaktadır. Talebi arttırmak amacıyla taksitli satış yöntemi geliştirilmiştir²⁸.

²⁸ Taksitli satışların hukuki dayanağı için bakınız ; Banka Ve Ticaret Hukuku Dergisi, Cilt XIX, Sayı:1,s.141-143

Taksitli satışlar mal tesliminin satış sözleşmesiyle birlikte yapıldığı ve alıcının mal bedelini belirli zaman aralıkları ile ödemeyi kabul etmiş olduğu satışlardır. Taksitli satış yapan işletmeler taksitli satışı peşin satıştan daha pahalı yapan faiz, takip ve muhasebe işlemleri gibi giderleri karşılamak üzere peşin fiyata belirli bir oran uygulamak yoluyla taksitli satış fiyatını saptamaktadırlar.²⁹

Taksitli satışlarda hasılatın ne zaman doğacağı bir problem olarak karşımıza çıkmaktadır. Çünkü gelirin muhasebeleştirilmesine ilişkin en önemli husus, gelirin ne zaman tahakkuk ettirileceğinin belirlenmesidir.

Türkiye Muhasebe Standartları 4'de gelir şöyle tanımlanmıştır; "gelirler işletmenin dönem içindeki olağan faaliyetleri sonucunda elde edilen ekonomik yararların brüt tutarlarıdır. Öz kaynaklarda artışlara neden olan bu yararların gelir olarak nitelendirilmesi için, hisse senedi ihracı veya sermaye artışına ilişkin olmaması gerekir".³⁰ Her ne kadar gelirin işletmenin gelecekte ekonomik yararlar sağlayacağı belirlendiğinde ve bu yararlar güvenilir biçimde ölçülebildiğinde tahakkuk ettirilecek olması daha önceden benimsenmiş olan bir yaklaşım olsa da, tahakkuka ilişkin koşulları etkileyen çeşitli faktörler gelirin doğuşuyla ilgili farklı unsurları gündeme getirmiştir. Bu standarda göre gelir; brüt mal ve hizmet satışları ile diğer olağan gelir ve karlara ilişkin tahsil edilen veya edilecek olan varlıkların gerçeğe uygun değeriyle değerlendirilir. Ancak nakit veya nakit eş değerlerinin tahsilatı ertelendiğinde bedelin gerçeğe uygun değeri tahsil edilen ve ya edilecek olan nakdin nominal tutarından az olabileceğinden sırasıyla taraflar arasında belirlenen faiz oranı, veya benzer sektör ve işletmelere uygulanan faiz oranı ya da merkez bankası iskontolarının esas alınarak hesaplanan fark faiz geliri olarak tanımlanacaktır.

²⁹ Hanifi Ayboğa, "Taksitli Satışlar ve Tekdüzen Hesap Planına Göre Muhasebe Kayıtları", Finansal Yönetim, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü MYO Yayınları, Eylül 1997.

³⁰ Türkiye Muhasebe Standartları 1997, TMMOB Yayınları, Seri no:1, Ankara 1997, s.57.

Gelirin tahakkuk etmiş sayılması için işleme ilişkin gelir ve maliyetlerin güvenilir biçimde belirlenmesi ve maliyet devrinin gerçekleşmiş olması gerekir. Giderlerin saptanamadığı durumlarda ise gelir tahakkuk ettirilmemelidir.

Mal satışından doğan hasılatın ne zaman tanınacağını belirleyen kriter, satıcının satılan varlığın sahipliğini ve bununla ilgili risk ve kazancı alıcıya devretmesidir. Eğer satıcı önemli ölçüde sahiplik riskini elinde tutuyorsa normal olarak bu işlemi satış olarak tanımlamak uygun değildir. Vergi usul kanununun 19.maddesi hasılatın doğuşunda tahakkuk esasını benimsemiştir. Tahakkuk esasına göre gelir ve giderler tahakkuk ettikleri (gerçekleştikleri) hesap dönemlerinde gelir ve gider olarak hesaplara geçirilir. Gerçekleşme ilkesinin benimsenmesi gelir ve gider akışlarına nakit hareketlerinden bağımsız bir şekilde saptamayı gerektirir. Gelirin gerçekleşmesinin belirlenmesinde, mülkiyetin alıcıya geçtiğini kanıtlayan bir olayın gerçekleşmesi istenir. Giderlerin ve zararların gerçekleşmiş sayılması için kesin sonuç alınması beklenmez, karşılık hesapları çalıştırılarak gider veya zarar saptanır ve kayıtlara geçirilir. Gerçekleşme ilkesi genel kabul görmüş bir muhasebe ilkesi olmakla birlikte taksitli satışlar ve uzun süreli kontratlar gibi bazı özel koşullarda uygulanması zor bir ilkedir.³¹ Tahakkuk esasını muhasebe yönünden en çok kullanılan bir yöntem olmasına rağmen bazı itirazlarla karşı karşıya kalmaktadır. Özellikle kredili satışlarda söz konusu edilen bu itirazlardan bazıları şöyledir.

- Alacaklar tahsil edilemeyebilir,
- Tahsil giderleri ile diğer giderler satıştan sonra gerçekleşebilir,
- Satılan mallar iade edilebilir veya bazı indirimler yapılabilir,
- Alacaklar para derecesinde likit olmadıkları için hemen kullanılabilir fonları temsil etmezler.

³¹ Alparslan Peker, Modern Yönetim Muhasebesi, Muhasebe Enstitüsü Yayın no: 53, İstanbul 1988, s.242.

Tahakkuk esasına yöneltilen bu haklı eleştiriler nedeniyle taksitli satışlardan nakit esasının kullanılması işlemleri daha kolaylaştırabilir. Nakit esasını birkaç yönüyle taksitli satışlara daha uygundur.

Önemli tutarlara ulaşan taksitli satışlar ve taksit tahsilatı ile ilgili kayıt ve işlem giderleri, çoğu zaman müşterilere teslim yapıldıktan sonra gelen dönem veya dönemlerde meydana gelir.

Faiz veya hizmet gideri unsurları anlaşma süresince tahakkuk edeceği için fiilen gerçekleşmeden kayıtlara geçirilmemesi gerekir.

Uzun tahsilat süresi tahsilat riskini artırır.

Nakit esasını yönteminin uygulanmasındaki sadelik, tahsil işleminin hasılatın gerçekleştiğini belirten kesin bir delil olması ve tahsil edilemeyen alacaklardan meydana gelecek muhtemel zararlarla da ilgili bulunması en önemli bir faydadır.

4 nolu muhasebe standardında "gelirler, tahsil edilen veya edilecek varlıkların gerçeğe uygun değeri ile ölçülür" denilmektedir.

Yine aynı standartta gerçeğe uygun değer; karşılıklı pazarlık ortamında bilgili bir alıcı ile bilgili bir satıcı arasında bir varlığın el değiştirmesi veya bir borcun ödenmesi durumunda ortaya çıkması gereken tutar olarak tanımlanmıştır

Vadeli satışlarda ise bedelin gerçeğe uygun değeri gelecekteki tüm nakit tahsilatları;

- Taraflar arasında anlaşmaya varılan faiz oranı,
- Belirlenmiş bir oran yoksa aynı veya benzer şekilde benzer işlemler için uygulanan faiz oranı,
- İlk ikisine göre faiz oranı tespit edilmezse T.C. Merkez Bankası iskonto oranı esas alınır iskonto edilerek bulunur.

Gerçeğe uygun değer ile bedelin nominal tutarı arasındaki fark faiz geliri olarak tanımlanacaktır.

18 nolu uluslararası muhasebe standardında taksitli satışlarda faiz içermeyen satış fiyatı üzerinden belirlenen hasılatın satış anında tanınması gerektiği, faiz unsurlarının ise satıcıya henüz ödenmemiş tutarla oranlı olarak hasılat gibi tanınması gerektiği belirtilmiştir.

4 nolu TMS'ye göre vade farklı satışlarda varlığın peşin fiyatı satışın yapıldığı dönem geliri, vade farkı ise gelecekte tahsil edilecek dönemin geliri sayılmaktadır. Ancak VUK'nun 19.maddesine göre vergi açısından gelir, vergiyi doğuran olayın vukuu veya hukuki durumunun tekemmülü ile doğmaktadır. Bu nedenle vade farklı satışlarda muhasebe açısından gelecek ayların geliri kabul edilen vade farkları, mali karın hesaplanması sırasında matraha ilave edilmelidir. Böylece mali kar ticari kardan daha yüksek olarak ortaya çıkmakta bu ise "Peşin Ödenmiş Vergi Alacağı" etkisi doğurmaktadır.

5.2.3. Yatırım İndirimi (GVK geçici. m.5)

Bilindiği üzere verginin mali fonksiyonu yanında, ekonomik fonksiyonları da büyük önem taşımaktadır.

Gelir sağlayıcı mali fonksiyonları yanında devlet ekonomik ve sosyal hedefleri gerçekleştirmek amacıyla vergilerden yararlanmaktadır. Sağlanan vergi avantajları ile bazı faaliyet kollarının ve yatırım projelerinin nispi karlılığının artırılması hedeflenir. Ülkemizde bölgeler arası gelişmişlik farklarının azaltılması, bazı sektörlerin belirli bir gelişmişlik seviyesine ulaştırılmasında yatırım indiriminden istifade edilmektedir³². Yatırım indirimi, ticari ve zirai kazançlarını bilanço esasına göre tespit eden Gelir Vergisi mükellefleri ve Kurumlar vergisi mükelleflerinin yaptıkları yatırımlara ilişkin bir istisna müessesesi olarak tanımlanmaktadır.³³ Bu teşvik müessesinin işleyiş esası ilgili dönemde gerçekleştirilecek yatırım harcamalarının belirli bir yüzdesine tekabül eden kazancın o dönemin Gelir ve

³² Mehmet ARSLAN; "Verginin Fonksiyonları", Vergi Haftası, Panel Konuşması, 1996.

³³ Nuran C. DOYRANGÖL; Yatırım İndirimi İşlemlerinin Muhasebeleştirilmesi, Vergi Sorunları Dergisi, sayı:100, Ocak 1997, s.99.

Kurumlar Vergisinde istisna edilmesine dayanır. Bu yolla yatırımcıdan alınacak vergide vazgeçilmek suretiyle yatırımcıya finansman imkanı sağlamakta ve yatırım maliyetleri düşürülmektedir.

5.2.3.1. Yatırım İndiriminden Yararlanabilecekler

Bilanço Esasına göre defter tutmak şartıyla yatırım indiriminden aşağıdaki mükellefler yararlanmaktadırlar.

Gelir Vergisi Mükellefleri;

- Gerçek Kişiler
- Adi Şirketler
- Kollektif Şirketler
- Adi komandit Şirketler

Kurumlar Vergisi Mükelleflerinden ;

- Anonim Şirketler
- Limited Şirketler
- Eshamlı Komandit Şirketler
- Kooperatifler

5.2.3.2. Yatırım İndiriminden Yararlanma Şartları

Bir yatırımın Yatırım indirimi istisnasından faydalana bilmesi için GVK ek 2. Maddesinde belirtilen şartları taşıması gerekmektedir. Bu madde hükümlerine göre;

- 1- Yatırım yapan mükellefin bilanço esasına göre defter tutması gerekmektedir. İşletme hesabına göre defter tutan mükellefler bu istisnadan yararlanamazlar.
- 2- Yatırımlar, kalkınma planları ve yıllık programlarda belirtilenlerden Maliye Bakanlığı ve Hazine ve Dış Ticaret Müsteşarlığı tarafında müştereken seçilen sektörler ve konularda yapılmalıdır.

- 3- Yatırım tutarı ticari yatırımlar için 1997 yılı için en az 18 milyar, zirai yatırımlar için en az 3 milyar olmalıdır. (BKK. 96/8955)
- 4- Yatırıma başlanılmadan önce Hazine Müsteşarlığında “Yatırım Teşvik Belgesi” alınmalıdır. Anck 4108 sayılı kanunla yapılan bir değişiklikle bazı hallerde teşvik belgesi alınmadan da yatırım indiriminden yararlanmak mümkün hale gelmiştir. (GVK. Tebliği 195)
- 5- Yatırım, belgede yazılı şartlara ve süreye bağlı uygun olarak yapılmalıdır. Yatırım belgede yazılı şartlar ve süreler dahilinde yapılmaması halinde mükelleflerin indirimden yararlanmaları söz konusu olmayacaktır.

5.2.3.3. Yatırım İndiriminin Konusu

İşletmenin esas faaliyet konusunda kullanılması ve yeni olmaları şartı ile aşağıdaki kalemler yatırım indirimine konu olabilirler.

- Binalar,
- Araçlar,
- Makineler,
- Kalkınmada öncelikli yörelerde yapılan lojmanlar,
- Tesisatlar,
- Ve benzeri amortismanına tabii aktif değerler maliyet bedelleri üzerinden yatırım indiriminden yararlanabilmektedirler.

5.2.3.4. Yatırım İndirimi Oranı

01.01.1995 tarihinden itibaren yatırım teşvik belgesine bağlanacak yatırımlara uygulanacak yatırım indirimi oranları aşağıda belirtilmiştir.

- Kalkınmada öncelikli yörelerde yatırım indirimi oranı azami %100
- Özel önem taşıyan sektörlerde oran azami % 100
- Diğer yörelerde ve yatırım konularında asgari oran % 30

- 1380 sayılı Su Ürünleri Kanununun 17. Maddesi gereğince, gerçek ve tüzel kişilerin su ürünlerinin istihsal, muhafaza, işleme ve nakliyesine müteallik faaliyet kollarına yapacakları yatırım harcamalarına %100 yatırım indirimi uygulanacaktır.

5.2.3.5. Yatırım İndiriminin Başlangıcı ve İşleyişi

Yatırım indirimi uygulamasına, yatırımın konusunu oluşturan aktif değerlere ilişkin harcamaların yapıldığı takvim yılından itibaren başlanır ve indirimden yararlanılacak tutara ulaşıncaya kadar devam edilir.

Her yatırım için hesaplanacak yatırım indirimi tutarı, o yatırım içinde yer alan indirimden yararlanabilecek aktif değerlerin maliyet bedelleri toplamına, yatırım teşvik belgesinde yazılı olan indirim oranının uygulanması suretiyle bulunur.

Birden fazla yatırım teşvik belgesi almış mükelleflerin safi kazancın yetersizliği nedeniyle, önceki yıllarda tümüyle uygulanmamış olan eski yatırımlarla ilgili devreden indirim tutarları varsa, önce bu indirimler kazançtan düşülür. Daha sonra yeni yatırımlara ilişkin indirimlerin uygulanmasına geçilir. (GVK. Ek md. 4)

Yatırım indirimi, kazancın elverişli olduğu ilk yılda gerçekleştirilir. İlgili yılın kazancı elverişli olduğu halde yatırım indiriminden yararlanamayan mükellefler, yararlanmadıkları bu indirim tutarlarını daha sonraki yıllara ait kazançlarından indiremezler.

5.2.3.6. Yatırım İndiriminde Endeksleme Uygulaması

2 Haziran 1995 tarihinde yatırım indirimine yeni bir boyut getirilmiştir. Yatırım indiriminde endeksleme olarak adlandırılan bu uygulama yararlanılmayan yatırım indirimi tutarlarının enflasyondan korunmasına yöneliktir.

Yatırım indirimi endeksleme uygulaması, indirilemeyen yatırım tutarına, yeniden değerlendirme oranının uygulanması ile gerçekleşmektedir. Endeksleme uygulaması indirilmeyen tutarlar için ancak 3 yıl boyunca uygulanabilecek, 3. yıl sonunda hala indirilmemiş tutarlar varsa bunlar endekslemeye tabi tutulmadan oldukları gibi indirilebilecektir.

Yatırım İndirimin de yeniden değerlemeye tabi tutulmasının şartları 4108 sayılı kanunda belirtilmiştir.

– Yeterli kar olmaması nedeniyle ilgili yıl kazancından indirilmeyen yatırım indirimi değerlemeden yararlanacaktır.

– Yeniden değerlendirme oranı olarak VUK hükümleri doğrultusunda maddi duran varlıklar için belirlenen oran uygulanacaktır.

–Yeniden değerlendirme indirimin ilk üç yılı için yapılabilecek sonraki yıllar için yapılamayacaktır.

Yukarıdaki açıklamalardan da anlaşıldığı gibi yatırım indirimi mali ve muhasebe karı arasında sürekli bir farklılaşmaya neden olmaktadır.³⁴

Şöyle ki, indirilebilecek tutar yatırım indiriminden faydalanılmaya başlanan ilk yıl tamamen indirilirse mali kar ve muhasebe karı arasında sürekli bir farklılaşma ortaya çıkmaktadır. Ancak, indirilebilecek tutarın tamamı ilk yıl indirilemiyorsa indirilmeyen kısım peşin ödenmiş vergi etkisine yol açmaktadır. Şöyle ki, eğer indiremediğimiz tutar ilk yıl indirilseydi daha az vergi ödenecekti. İndirim gerçekleşmediği için işletmenin bir sonraki yıl için indirim hakkı doğmaktadır yani bir vergi alacağı ortaya çıkmaktadır. İşletme eğer gelecek yıl vergi indiriminden faydalanacak ise ve bu kesin ise bunun bilanço da gösterilmesi gerekmektedir. Bu ise “Ertelenmiş Vergi Etkisi” yöntemiyle mümkün olacaktır. Yatırım indiriminin muhasebe kayıtları Nazım Hesaplar yoluyla olacaktır. Kayıtlar sırasında aşağıdaki nazım hesaplar kullanılacaktır.

970 İndirilecek Yatırım İndirimi,

975 İndirilen Yatırım İndirimi,

977 Kazanılan Yatırım İndirimi ,

³⁴ Charles T.HORNGREN- Sunden Gary L.; s.602

5.2.4. Mali Zararlar

Vergi kanunlarımız cari dönem mali zararları dolayısıyla gelecekte beyan edilecek karlardan mahsup yapılmasına imkan tanımaktadır. Böylece gelecek dönemlerde bir vergi indirimi sağlanmaktadır.

Bu konu KVK m.14 7.bentte 'de düzenlenmiştir:

“Beş yıldan fazla nakledilmemek şartıyla geçmiş yılların mali bilançolarına göre meydana gelen zararlar (Bilânçoda her yılın zararı ayrı ayrı gösterilmelidir.)”

Gelecek yıllara devredilen mali zararlar muhasebe karı ile vergilendirilebilir karın farklılaşmasına neden olur ve bu farklılık nedeniyle de bir vergi erteleme ortaya çıkar. Ancak gelecekte bu vergi faydasının (erteleme) ortaya çıkması ileri ki yıllarda gelir olmasına bağlıdır. Bu nedenle de zararın ortaya çıktığı yıl sonraki dönemlere devredilecek zararların vergi faydası ile ilgili herhangi bir kayıt yapılmayacaktır. Ancak zararını doğduğu dönemde, sonraki yıllarda bu zararı karşılayabilecek mali karın oluşması konusunda herhangi bir şüphe yoksa, ileride elde edilebilecek vergi indirimlerinin, zararın doğduğu dönemin net sonucunun belirlenmesinde dikkate alınması uygun olur.

İleride zararı karşılayacak mali karın oluşması konusunda herhangi bir şüphenin bulunmaması aşağıdaki şartların gerçekleşmesine bağlıdır:

- Zararın kaynağının kesin olarak bilinmesi ve tekrarlanabilir bir sebebe dayanmaması.

- İşletmenin karlılık durumunun uzun bir süreden beri süregelmesi ve gelecekte bu durumun devam edeceğinin ümit edilmesi³⁵. Vergi mevzuatımız zararın mahsup edileceği gelecekteki dönemleri 5 yıl ile sınırladığından, zarar mahsubunda sadece bu 5 yıllık sürede ortadan kalkabilecek veya kaldırılacak zamanlama farkları dikkate alınmalıdır.

³⁵ TMOUESK tarafından “Gelir ve kurumlar vergilerinin muhasebeleştirilmesi” ile ilgili olarak görevlendirilen alt komisyon raporu:11.11.1994.

Zararın mahsubu sonucu ortaya çıkacak vergi indirimini zararın olduğu dönemin net sonucunun tespitinde nazara alınır ve borç tutarı, “194 Peşin Vergi ” hesabı içinde bilançoda gösterilir.

Yukarıda da belirtildiği gibi eğer zararın ortaya çıktığı dönemden sonraki dönemlerde işletmenin yeterli mali kar edeceği şüpheli ise veya ortaya çıkan zarar arıza sebeplerden değil de yapısal sebeplerden kaynaklanıyorsa, cari dönemde bu zararın ileride sağlayabileceği vergi faydaları ile ilgili herhangi bir işlem yapılmamalıdır.

6. GEÇİCİ FARKLARIN VERGİ ETKİLERİNİN TANINMASINDA KAPSAM YAKLAŞIMI VE MUHASEBELEŞTİRME YÖNTEMLERİ

Literatürde geçici farkların ortaya çıkardığı vergi etkilerinin, tanınmasında ve muhasebe kayıtlarına alınıp raporlanmasında farklı yaklaşımlar yer almaktadır.

6.1. Farkların Muhasebeleştirilmesinde Kapsam Yaklaşımları

Geçici farkların meydana getirdiği peşin ödenmiş vergi alacağı veya ertelenmiş vergi borcu etkilerinin tamamının mı yoksa bir kısmının mı muhasebeleştirileceği ve dolayısıyla bilançoya alınacağı konusunda farklı yaklaşımlar vardır. Bu yaklaşımlar şunlardır.

1. Kısmi Dağıtım,
2. Tam Dağıtım

UMS kurulu Eylül 1994'de Ertelenmiş vergileri UMS'larına uyarlamak amacıyla 49 sayılı bir taslak yayınlamıştı. O zamanki mevcut UMS 12, kar üzerinden alınan vergilerin muhasebeleştirilmesinde hem kısmi dağıtım, hem de tam dağıtımına izin vermekteydi. Kısmi dağıtım yaklaşımında, muhasebe karı ve vergilendirilebilir kar arasındaki fark makul bir süre (3 yıl) de ortadan kalkmayacak ise ertelenmiş vergiler olarak tanımlanmazlar.

Bu taslak muhasebe işlemlerindeki çeşitlilikleri eski IASC standardına uygun olarak elimine etme yolları aramaktaydı. Taslak 49, IASC nin 12. Standardında yer alan kısmı dağıtım yaklaşımını ve erteleme metodunu ortadan kaldırmayı düşünmüş ve bunların yerine ertelenmiş vergileri için tek muhasebe yöntemi olarak Yükümlülük Metodunu farklılıkların tanınmasında kapsam yaklaşımı olarak Tam Dağıtım Yöntemini getirmek istemekteydi³⁶.

49 nolu taslak doğrultusunda yapılan çalışmalar sonucunda 12 nolu standart 1 Ocak 1998 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere yeniden düzenlenmiş ve bütün geçici farklılıkların vergi etkilerinin tanınması esası getirilmiştir³⁷. Yani, artık kapsam yaklaşımı olarak tam dağıtım metodu kullanılacaktır.

6.1.1. Kısmi Dağıtım

Bu yöntemde tahmin edilebilir bir gelecekte ortadan kalması beklenmeyen zamanlama farkları muhasebeleştirmede dikkate alınmazlar. Buradaki temel mantık şudur; düzenli, benzer ve tekrarlanan işlemler geçici farklılıkların her zaman ortaya çıkmasına neden olurlar. Bu ise, geçici farklılıkların ortadan kalkmasını engeller ve vergi ödemesini belirsiz bir tarihe ertelerler. Bu nedenle böylesi farklılıklar için dağıtım yapılmasına gerek yoktur. Yani ödenecek vergi tutarlarının, ödeneceği veya tahsil edileceği tutarlar öngörülmedikçe raporlanan geliri değiştirmemesi gerekir.

Bir çok işlem bu kategoride değerlendirilebilir.

Örneğin: Duran varlıklara devamlı yatırım yapan bir üretim işletmesi için amortismanlar, veya devamlı taksitli satış yapan ticari işletmeler bu gruba dahil edilebilir.

Örnek olarak devamlı yatırım yapan bir işletmeyi ele alalım, firma cari vergi kanunlarına göre varlıklarını tahmin edilen kullanım süresinden daha kısa sürede amorti edebilir. Bu geçici bir farklılık ortaya çıkarır. Bununla birlikte, firma aşınan

³⁶ Robert Dove, IASC'S E 49 Leaves UK In the Cold, Accountancy, February 1995, s.79

³⁷ http://www.iasc.org.uk/frame/cen2_1.htm

bir varlığını yenilerse yeni varlığın ertelenmiş vergi etkileri, önceki varlığın etkisi ortadan kalkan ertelenmiş vergilerini denkleştirecek, yani yerini alacaktır³⁸.

Yada kıdem tazminatını örnek olarak verirsek işletmenin sürekliliği ilkesi gereğince ne zaman tasfiye olacağı bilinmeyen veya çok uzun sürede tasfiye olacağı düşünülen kıdem tazminatı karşılıkları için ertelenmiş vergi uygulamasının uygun olmadığı düşünülür.

Kısmi dağıtım savunanlar, ticari kar ve mali kar arasında farklılaşmaya neden olan geçici farklılıklardan sadece, vergi gideri ve muhasebe karının belirlenmesinde ve gösteriminde önemli farklılıklara yol açan ve tekrarlanmayanların dönemler arasında dağıtılmasını öngörürler. Bu farklılıkların üç yıl gibi makul bir sürede ortadan kalkması gerekir.

Kısmi dağıtım lehindeki görüşler ise şunlardır;

* Geçici farklılıkların vergi etkileri diğer bilanço kalemlerine benzemezler. Tekrarlanan ertelenmiş vergi kalemleri vergi ödemesine neden olmazlar.

* Kapsamlı dağıtım vergi alacak ve borçlarının sunulmasında iyi bir yöntem değildir. Çünkü, geçici farklılıkları ortaya çıkaran vergi düzenlemelerinin ne kadar devam edeceği belirsiz olduğundan gelecekte ortaya çıkacak farklılıklar, muhtemelen ortadan kalkan geçici farklılıkların yerini almaya devam edecektir.

* Kısmi dağıtımın kullanılması gelecekteki nakit akımlarını tahmin edebilme kabiliyetini geliştirir. Çünkü, bu miktarlar gelecek vergi ödemeleriyle yakından ilgilidir.

* Muhasebe sonuçları, ertelenmiş vergilerin hesaplanması için kullanılan rijit ve mekanik metotlarla bozulmamalıdır.

³⁸ Thomas Dyckman-vd., age, s.895

6.1.2. Tam Dağıtım

Tam dağıtımda, ticari kar belirlenirken dahil edilen bütün geçici farklar, ertelenmiş vergilerin ve vergi giderinin hesaplanmasında da dikkate alınır. Büyüklükleri ve tekrarlanma ihtimallerine bakılmadan bütün zamanlama farkları dikkate alınır. Tam dağıtımda bütün geçici farklılıkların ertelenmiş vergileri tanımlanır. Bu görüş taraftarları raporlanan ertelenmiş vergilerin, muhasebe karının içerdiği bütün geçici farklılıkların vergi etkilerini, ilgili kurumlar vergisinin ödeneceği veya geri alınacağı döneme bakılmaksızın yansıtması gerektiğine inanırlar. Bu görüşe göre cari dönemde ödenecek verginin ilgili dönemin finansal tablolarında raporlanan vergi gideri kadar olması şart değildir. Dolayısıyla geçici farklılıklar doğduğunda ertelenmiş vergiler tanımlanmalıdır. Bu görüşe göre vergi gideri, dönemin vergi öncesi karına dahil edilen tüm unsurların vergi etkilerini ölçmek amacıyla, bütün tahakkuk ve erteleme rakamlarını içine almalıdır. Tam Dağıtım taraftarları, kısmi dağıtımın nakit esasına dayandığını ve muhasebedeki gerçekleşme esasından uzaklaştığını savunurlar. Tam dağıtımın ise gelirin belirlenmesinde birinci derecede dikkate alınması gereken eşleştirilme ilkesine daha uygun olduğunu iddia ederler.

Tam dağıtım lehindeki görüşler şunlardır;

- Bütün geçici farklılıklar bir gün ortadan kalkacaktır. Çünkü, bunlar sürekli farklılık değildir. Finansal tablolar bu farklılıkların ortadan kalkmayacağı tahmini üzerine hazırlanmamalıdır.(6.1.1'deki örnekte bahsedilen üretim firması yatırımlarını azaltmak isteyebilir ki bu geçici farklılıkların ortadan kalkmasına yol açar.)

- Kısmi dağıtım eşleştirme ilkesini katleder. Cari dönemlerin vergi etkilerini gelecekteki muhtemel işlemlerle denkleştirmek uygun değildir.

- Eşleştirme ilkesi işlemlerin vergi etkilerini (geçici farklılıkları dahil) doğdukları dönemde raporlanmayı gerektirmektedir.

- Kısmi dağıtım nakit esasına dayanarak dönemsellik ve tahakkuk ilkelerinden uzaklaşmıştır.

APB tam dağıtımın, vergi giderinin ayrılmaz bir parçası olduğu görüşünü belirtmiştir.

6.2. Muhasebeleştirme Yöntemleri

Literatürde farkların mali tablolarda gösteriş şekline ilişkin üç yaklaşım mevcuttur.

Bu yaklaşımlar şunlardır.

- * Erteleme Metodu (Deferred method)
- * Yükümlülük Metodu (Liability Method)
- * Net Vergi Metodu (Net of Tax Method)

1994 yılında yeniden düzenlenen 12 nolu UMS'da bu yaklaşımlarla ilgili şu görüşlere yer verilmiştir.

“ Bir dönemin vergi gideri ya erteleme veya yükümlülük metodu kullanılarak vergi etkili muhasebe yöntemine göre belirlenmelidir ve hangi metodun kullanıldığı belirtilmelidir³⁹. ”

Vergi etkili muhasebe yönteminde, vergiler, işletmenin gelir elde etmek için yaptıkları gider olarak düşünülür ve ilgili oldukları gelir ve giderin aynı dönemde tahakkuk ettirilirlir.

Bu yöntemler aşağıda incelenmiştir.

6.2.1. Erteleme Yöntem (Deferred method)

Bu metotta, cari geçici farklarının vergi etkileri ertelenir ve bu farkların ortadan kalkacağı dönemlere dağıtılır. Erteleme metodunda ertelenmiş vergi tutarı, geçici farklılığın doğduğu zaman cari olan vergi oranına bağlıdır. Ertelenmiş vergiler daha

³⁹ IAS 12, reformatted 1994

sonra vergi oranlarındaki değişikliklere ve yeni vergi yüklerine göre ayarlamaya tabi tutulmazlar. Çünkü, bilançodaki ertelenmiş vergiler hesabının kalanı, alınacak bir hak veya ödenecek bir yükümlülük olarak düşünülmediklerinden vergi oranlarındaki değişiklikler yansıtılmaz veya yeni yürürlüğe giren vergilerden etkilenmezler.

Vergi oranlarında meydana gelen değişmelerin etkisi hemen düzeltilmeyip vergi borcu veya vergi alacağının ortadan kalktığı döneme ertelendiği için bu yöntemle “Düzeltilmeleri Erteleme” veya kısaca Erteleme Yöntemi ismi verilmektedir.

Erteleme yönteminde bir dönemin vergi giderleri;

- Dönem karı vergi karşılığını,
- Diğer dönemlere ertelenen veya dönemlerden devralınan zamanlama farklarının vergi yükü üzerindeki etkilerini kapsamaktadır.

Erteleme metodu iki yolla uygulanabilir:

- a. Ortaya çıkan zamanlama farkları ortaya çıktıkları zamanın cari vergi oranları uygulanarak hesaplanır.
- b. Ortaya çıkan veya ortadan kalkan bütün zamanlama farklarının net miktarlarının hesaplandığı "Net Değişme Metodu" kullanılır.

Erteleme metodunun avantajları şöyle sıralanabilir:

- a. Erteleme yöntemi gerçekleşme ilkesine daha uygundur.
- b. Erteleme metodunun kullanılması ertelenmiş vergilerin, vergi oranlarındaki aşırı dalgalanmalardan uzak kalmasını sağlar.
- c. ABD'de erteleme metodu kullanılmaktadır. Bu nedenle ABD'de faaliyet gösteren veya bağlı şirketleri bulunan şirketler için daha uygun bir metottur⁴⁰.

6.2.2. Yükümlülük Yöntemi

Erteleme metodunun tersine, yükümlülük metodu kar/zarar tablosundan çok bilanço üzerinde durur ve geçmişten çok gelecek üzerine odaklanmıştır. Yükümlülük

metodunun temel hedefi gelecekte ödenecek veya geri alınacak vergi miktarını belirlemektir⁴¹.

Bu yöntemde, ertelenmiş vergiler, vergi oranlarındaki değişiklikler ve yeni konulan vergi yüklerine göre ayarlanır. Bu metotta zamanlama farklarının vergi etkileri ya gelecekte ödenebilir vergilerin yükümlülüğü, yada yeniden kazanılacak vergileri (revorseable tax) temsil eden bir varlık olarak düşünülür. Böylece ertelenmiş vergiler cari vergi oranına göre hesaplanacaktır. Çünkü verginin gerçekten ödendiği veya geri alındığı zamanlarda muhtemel vergi oranları için en iyi kılavuz en son vergi oranıdır. Ancak, gelecekte uygulanacak vergi oranları zaten şimdiden belli ise zamanlama farklarının ortadan kalkacağı dönemlerin göz önünde bulundurulması gerekmektedir. Vergi oranlarında bir değişiklik meydana geldiğinde ertelenmiş vergilerde tekrar gözden geçirilerek düzeltilecektir. Düzeltmenin etkisi normal olarak gelir tablosunda gösterilecektir. Ancak, eğer fark vergi sistemindeki radikal değişimlerden kaynaklanıyorsa olağandışı kar/zarar olarak işleme tabi tutulacaktır.

Kar ve zarar hesabındaki ertelenmiş vergiler, vergi oranlarındaki değişikliklerin zamanlama farklarının hesap bakiyelerine uygulanması sonucu oluşacak vergi etkilerini de içerecektir. Yani sonuçta vergi alacağı, en son mevzuata göre gerçek alacağı, borçlarda gerçek yükümlülüğü gösterecektir. Bu nedenle bu yöntemde yükümlülük veya yükümlülükleri gösterme yöntemi adı verilmektedir.

Genel Kabul Görmüş Muhasebe Prensipleri (GAAP) dönemler arası vergi dağıtımı için bu metodun kullanılmasını öngörmektedir.

Yükümlülük yönteminde dönemin vergi gideri;

- Dönem karı vergi karşılığını,

- Cari dönemde ortaya çıkan veya ortadan kalkan zamanlama farklarının vergi etkilerini,

⁴⁰ John Blake, Accounting Standarts, Pitman Publishing, London 1991, s.135

⁴¹ Mike Davies-R. Paterson- Allister Wilson, agk, Ernst&young 1990, s.841

- Vergi oranlarındaki değişiklikler veya yeni vergiler dolayısıyla ortaya çıkan değişiklikleri yansıtmak amacıyla bilançoda yer alan “ ertelenmiş vergiler” hesabında yapılması zorunlu düzeltmeleri

kapsamaktadır.

Yükümlülük yönteminin avantajları şöyle sıralanabilir;

a. Bilançodaki ertelenmiş vergi rakamları gelecekteki yükümlülüklerle ilgili en doğru rakamları sunar.

b. Yükümlülük yönteminde hesaplama oldukça açıktır⁴².

6.2.3. Net Vergiler Yöntemi

Bu metot, zamanlama farklarının vergi etkilerini ölçmeye yönelik değişik bir metot değildir, bu metot daha çok farkların finansal tablolarda sunulması ile ilgilidir. Bu metot geçici farklılıkların vergi etkilerini, zamanlama farklarına neden olan varlık ve yükümlülüklerin bir parçası olarak tanımlar.

Net vergi metodu uygulanmadan önce ertelenmiş vergi etkileri (alacak veya borç) erteleme veya yükümlülük metotlarından birisi ile hesaplanır. Fakat daha sonra farklılıklarla ilgili kalemin defter değerine ilave edilir veya indirilir.

Örneğin vergi amaçlı hızlandırılmış amortismandan kaynaklanan ertelenmiş vergi yükümlülükleri ilgili varlığın bilanço değerinden indirilir⁴³.

Net vergi metodu, bir vergi dağıtım yönteminden çok bilanço kalemlerinin değerlenmesi yöntemidir. Bu yöntemde ertelenmiş vergi etkisi vergi giderine dahil edilmek üzere ilgili gelir tablosu kalemi ile netleştirilmek yoluyla muhasebeleştirilir. Diğer yöntemlerde ise vergi etkileri net kar üzerinden indirilir veya ilave edilir.

12 nolu standart Net Vergi Metodundan hiç bahsetmemektedir. Bu ilk çıkan yöntem olmasına rağmen şu anda uygulamadan kalkmıştır. Çünkü, bu yöntemde

⁴² John Blake, age, s.135

⁴³ Mike Davies-vd., age, s.849

geçici farklılıkların vergi etkileri varlığın değerinden düşülür. Bu ise ertelenmiş vergi etkilerinin takip edilmesini hemen hemen imkansız hale getirir.

Örnek: (X) işletmesi 1.1.1995 tarihinde 100.000 TL değerinde ve faydalı ömrü 5 yıl olan bir demirbaş satın almıştır. Finansal raporlama amacıyla normal amortisman yöntemi kullanılmaktadır. Vergi amaçlı amortisman tutarı ise 25.000 TL'dir, yani 4 yılda amorti edilecektir. Vergi oranı 1995 için %40 sonraki yıllar için %50'dir. 1995 yılında amortisman öncesi kar 200.000 TL'dir.

1995 yılında ödenecek vergi	
Amortisman ve Vergi Öncesi Gelir	200.000
Vergi Amaçlı Amortisman	<u>25.000</u>
Vergilendirilebilir Gelir	175.000
Vergi Oranı	%40
Ödenecek Vergi	70.000

1995 yılı Gelir Tablosu			
	Erteleme Metodu	Yükümlülük Metodu	Net Vergi Metodu
Amortisman ve Vergi Öncesi Gelir	200.000	200.000	200.000
Amortisman	<u>20.000</u>	<u>20.000</u>	22.000
Vergi Öncesi Gelir	180.000	180.000	178.000
Dönem Vergisi	70.000	70.000	70.000
Ertelenmiş Vergi	<u>2.000</u>	2.500	-
Vergi Gideri	<u>72.000</u>	<u>72.500</u>	70.000
Net Gelir	108.000	107.500	108.000

Erteleme metodunda, gelir vergisinin ertelenmiş kısmının hesaplanması;

Vergi Amaçlı Amortisman	25.000
Muhasebe Amaçlı Amortisman	<u>20.000</u>
Fark	5000
Vergi Oranı	%40
Ertelenmiş Gelir Vergisi	2000

Yükümlülük yönteminde Ertelemiş verginin hesabı;

Vergi Amaçlı Amortisman	25.000
Muhasebe Amaçlı Amortisman	20.000
Fark	5000
Vergi Oranı	%50
Ertelemiş Gelir Vergisi	2500

Net vergi metodunda bu hesaplama daha karmaşıktır.

Gelir tablosunda raporlanan amortisman gideri, vergi amaçlı amortismanın muhasebe amaçlı amortismanı aşan kısmının cari vergi etkisini de içerir. Bu yöntemde vergi etkisi erteleme metoduna göre hesaplanmıştır.

Muhasebe Amaçlı Amortisman	20.000
(100.000 x%20)	
Fazla Kısmın Vergi Etkisi	2.000
((25.000-20.000)x%40)	
Amortisman Gideri	22.000

Bu yöntemde ertelenmiş vergi etkileri, geçici farklılığa neden olan gelir veya giderlerin bir parçası sayıldığından fazla kısmın vergi etkisi amortisman giderine eklenmiştir.

Erteleme Yönteminde muhasebe kayıtları;

K/Z Amortisman Gideri	20.000	
	Birikmiş Amortisman	20.000
K/Z Vergi Gideri	2.000	
Ertelemiş Vergi Borcu		
	Ertelemiş Vergi Borcu	2.000
K/Z Vergi Gideri	70.000	
	370 Vergi Borcu	70.000
Kar/Zarar		
20.000	200.000	
2.000		
<u>70.000</u>		
92.000		200.000

Bilanço

II. Duran Varlıklar	80.000	I. Kısa Vad. Yab. Kay.	
A. Maddi Duran Varlıklar		1. Öden. Ver. Fon.	70.000
1. Demirbaşlar	100.000	2. Ertelenmiş Vergi Bor.	2.000
2. Bir. Amort.	20.000		
		Kar / Zarar	108.000

Gelir Tablosu

Dönem Ticari Karı		180.000
Vergi Gideri		(72.000)
-Hesaplanan Vergi	70.000	
-Ertelenmiş Vergi	2.000	
Muhasebe Karı		108.000

Yükümlülük Yönteminde muhasebe kayıtları;

K/Z Amortisman Giderleri		20.000	
	Birikmiş Amortisman		20.000
K/Z Vergi Gideri		2.500	
Ert. Vergi Borcu			
	Ertelenmiş Vergi Borçları		2.500
K/Z Vergi Gideri		70.000	
	370 Vergisi Borçları		70.000

Kar/Zarar

20.000	200.000
2.500	
<u>70.000</u>	
92.500	200.000

Bilanço

II. Duran Varlıklar	80.000	I. Kısa Vad. Yab. Kay.	
A. Maddi Duran Varlıklar		1. Öden. Ver. Fon.	70.000
1. Demirbaşlar	100.000	2. Ertelenmiş Vergi Bor.	2.500
2. Bir. Amort.	20.000		
		Kar / Zarar	107.500

Dönem Ticari Karı		180.000
Vergi Gideri		(72.500)
-Hesaplanan Vergi	70.000	
-Ertelenmiş Vergi	2.500	
Muhasebe Karı		107.500

Net Vergiler Yönteminde muhasebe kayıtları;

K/Z Amortisman Giderleri		20.000	
	Birikmiş Amortisman		20.000
K/Z Amortisman Giderleri		2.000*	
Ert. Vergi Borcu			
	Ertelenmiş Vergi Borçları		2.000
K/Z Vergi Gideri		70.000	
	370 Vergisi Borçları		70.000

Kar/Zarar

20.000	200.000
2.000	
<u>70.000</u>	<u>.....</u>
92.000	200.000

Bilanço

II. Duran Varlıklar	78.000	I. Kısa Vad. Yab. Kay.	
A. Maddi Duran Varlıklar		1.Öden. Ver. Fon.	70.000
1.Demirbaşlar	100.000		
2. Bir. Amort.	(22.000)	Kar / Zarar	108.000

Gelir Tablosu

Dönem Ticari Karı		178.000
Vergi Gideri		(70.000)
-Hesaplanan Vergi	70.000	
Muhasebe Karı		108.000

Yukarıda da görüldüğü gibi net vergi metodunda, amortisman gideri ve birikmiş amortisman 2.000 TL daha yüksektir.

* İstenirse yükümlülük yöntemi uygulanarak 2.500 TL'de alınabilir.

Hem erteleme metodunda hem de net vergi metodunda raporlanan net gelir eşittir. Bu iki yöntem arasındaki fark giderlerin sınıflandırılmasından ve “Ertelenmiş Vergi” hesabının açılıp açılmamasından kaynaklanmaktadır.

Yükümlülük yönteminin diğer iki yöntemden farkı vergi oranında meydana gelecek değişiklikleri dikkate alması nedeniyle net gelirin daha düşük olmasıdır.

Tam dağıtımda, yükümlülük ve erteleme yöntemlerinin karşılaştırılmasına ilişkin bir örnek:

(X) A.ş. 1996 yılında 48.000 \$'lık duran varlık satın almıştır. Vergi amaçlı olarak amortisman ayrılması için azalan bakiyeler yöntemi kullanılmaktadır. Muhasebe amaçlı olarak normal amortisman yöntemi kullanılmaktadır. Belirlenen amortisman oranı %12.5'tir. Vergi oranları 1996 yılı için %50, 1997 yılı için %30 olarak belirlenmiştir.

Erteleme metoduna göre uygulama:

Zamanlama farkının hesaplanması

	1996	1997
Muhasebe amaçlı amortisman(%12.5)	6.000	6.000
Vergi amaçlı amortisman(%25)	12.000	9.000
Dönemde ortaya zamanlama farkı	6.000	3.000
Ertelenmiş vergi %50/ %30	3.000	900
Gelecek dönemlere taşınan ertelenmiş vergi kalanları	3.000	3.900

1997 yılında ertelenmiş vergi hesabının kalanı 3.900 TL'dir. Bunun 3.000 TL'si 1996 yılından devreden 900 TL'si de 1997 yılında ortaya çıkan vergi etkisidir.

Yükümlülük yöntemi;

Kümülatif zamanlama farkları varlığın net değeri ile vergisel amortismandan sonra kalan net değer karşılaştırılarak hesaplanacaktır.

	1996	1997
Nét defter değeri	42.000 (48.000-6.000)	36.000
Vergisel Amortismandan sonra değer	36.000 (42.000-12.000)	27.000 (36.000-9.000)
Kümülatif geçici farklar	6.000	9.000
Ertelenmiş vergi hesabı kalanı	3.000	2.700
Dönemin ertelenmiş vergisi	3.000	(300)

1997 yılında ortaya çıkan zamanlama farkı (300x0.30)	900
Değişen vergi oranının kümülatif zamanlama farkının kalanı üzerindeki etkisi (6.000x(%50-%20))	1.200
Ortadan kalkan geçici fark	(300)

1996		1997	
770 Gen. Yön. Gid.	6.000	770 Gen. Yön. Gid.	6.000
257 Birikmiş Amortisman	6.000	257 Birikmiş Amortisman	6.000
960 Mali Kardan İndirilecek Uns.	6.000	960 Mali Kardan İndirilecek Uns.	3.000
Azalan bakiyeler ve normal amortisman. Arasındaki fark	6.000	961 Mali Kardan İndirilecek Uns.Alacaklı Hes.	3.000
691 Vergi Gideri (%50x6.000)	3.000	691 Vergi Gideri (%30x3.000)	900
394 Ertelenmiş Vergi Borcu	3.000	394 Ertelenmiş Vergi Borcu	900
770 Gen. Yön. Gid.	6.000	691 Vergi Gideri	1.200
257 Birikmiş Amortisman	6.000	394 Ertelenmiş Vergi Borcu	900
960 Mali Kardan İndirilecek Uns.	3.000	691 Vergi Gideri	1.200
961 Mali Kardan İndirilecek Uns.Alacaklı Hes.	3.000		
691 Vergi Gideri (%30x3.000)	900		
394 Ertelenmiş Vergi Borcu	1.200		

Vergi oranı % 50'den %30'a düştüğü için önceki (1996) döneme ait 6000 TL'lik geçici fark yeni oran ile tekrar ayarlamaya tabi tutulacaktır. Bu ise 1.200 TL'lik ertelenmiş vergi borcunun ortadan kalkmasına yol açacaktır.

III. BÖLÜM

GEÇİCİ FARKLARIN VERGİ ETKİLERİNİN TEKDÜZEN MUHASEBE SİSTEMİNE UYARLANMASI VE TÜRK MEVZUATINA UYGUN ÖRNEKLER

Bu bölümde geçici farklılıkların vergi etkilerinin Tekdüzen Muhasebe Sistemlerine uygun bir şekilde muhasebeleştirilmesi amacıyla oluşturulan hesaplar ve geçici farklılıkların peşin ve ertelenmiş vergi etkilerine ilişkin uygulama örnekleri yer almaktadır.

1. TEKDÜZEN MUHASEBE SİSTEMİNİN İNCELEMESİ VE ERTELENMİŞ VERGİLER MUHASEBESİNDE KULLANILABİLECEK HESAPLAR VE BU HESAPLARIN İŞLEYİŞİ

Ertelenmiş vergiler muhasebesinden doğacak alacaklılık ve borçluluk halleri Tekdüzen Hesap Planındaki alacaklılık ve borçluluk hallerine benzememektedirler. Esasen bu hesap planı bu durumu dikkate alarak düzenlenmiş değildir. Ancak, T穆DESK tarafından hazırlanan standartlardan bir tanesi bu ertelenmiş vergiler muhasebesine ilişkin olacaktır.

Bu standartta tam dağıtım yönteminde yükümlülükleri gösterme yönteminin esas alınacağı düşüncesindeyiz. eğer bu düşüncemiz gerçekleşir ise THP’nda aşağıda esasları belirlenen bir uygulama benimsenebilir.

1.1. Ertelenmiş Vergiler Muhasebesi İçin Önerilen Hesaplar

Tekdüzen hesap planında “Diğer Dönen/Duran Varlıklar” ile “Diğer Kısa /Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar” gruplarına yer verilmiştir. Bu gruplarda hesap planının diğer gruplarında yer verilmeyen ve o grupların kapsamına girmeyen hesaplar yer almaktadır. Biz de Ertelenmiş Vergiler Muhasebesinden doğan alacak ve borçları

“Diğer Dönen/Duran Varlıklar” ile Diğer Kısa/ Uzun Vadeli Varlıklara” gruplarında izleyeceğiz.

1.1.1. Peşin Vergi Alacağı İçin kullanılacak Hesaplar

1.1.1.1. “194 Peşin Vergi Alacağı”

Bu hesap Mali karla Ticari kar arasında geçici farklılaşmaya neden olan kanunen kabul edilmeyen giderlerin vergi matrahına dahil edilmesi sonucu ortaya çıkan ve izleyen yıl içinde ortadan kalkması beklenen “Peşin Vergi Alacaklarının” izlenmesi amacıyla kullanılır.

Ortaya çıkan vergi alacağı etkisi bu hesaba borç ve 69 Dönem Net Karı Veya Zararı grubundaki 691 Vergi Gideri hesabına alacak kaydedilir.

Peşin vergi alacağının ortaya çıkmasına neden olan Kanunen Kabul Edilmeyen Giderin vergi kanunlarınca da gider olarak kabul edilmesi ile bu alacak etkisi ortadan kalkacağından 194 hesaba alacak ve 691 hesaba borç yazılarak hesap kapatılır.

Hesap aşağıdaki gibi bölümlenebilir.

194.10 Kıdem Tazminatı Karşılığında Doğan Alacak

194.15 Devam Eden Toplu İş Sözleşmesi Karşılığında Doğan Alacak

194.20 Stok Değer Düşük Karşılığında Doğan Alacak

194.25 Şüpheli Alacaklar Karşılığında Doğan Alacak

194.30 Amortisman Farklarından Doğan Alacak

194.35 Ödenmeyen SSK Primlerinden Doğan Alacak

194.40 Garantili Satış Karşılığında Doğan Alacak

194.45 Vadeli Çekler Reeskontundan Doğan Alacak

194.50 Faiz Gider Tahakkuklarından Doğan Alacak

194.55 Mali Zararlardan Doğan Alacak

194.60 Mali Yatırım Karşılıklarından Doğan Alacaklar

194.65 Taksitli Satışlardan Doğan Alacaklar

194.70 İndirilemeyen Yatırım İndiriminden Doğan Alacaklar

1.1.1.2. “294 Peşin Vergi Alacağı”

Bir yıldan daha uzun bir sürede ortadan kalkması beklenen peşin vergi alacaklarının izlendiği hesaptır.

Ortaya çıkan vergi alacağı bu hesaba borç ve 691 Vergi Gideri Hesabına alacak yazılır. Vergi alacağının ortadan kalkması ile 294 Peşin Vergi Alacağı hesabının alacağına karşılık 691 Vergi Gideri Hesabına borç yazılır.

Hesap aşağıdaki şekilde bölümlenebilir.

294.10 Kıdem Tazminatı Karşılığında Doğan Alacak

294.20 Stok Değer Düşük Karşılığında Doğan Alacak

294.25 Şüpheli Alacaklar Karşılığında Doğan Alacak

294.30 Amortisman Farklarından Doğan Alacak

294.35 Ödenmeyen SSK Primlerinden Doğan Alacak

294.40 Garantili Satış Karşılığı Giderlerinden Doğan Alacak

294.50 Faiz Gider Tahakkuklarından Doğan Alacak

294.55 Mali Zararlardan Doğan Alacaklar

294.65 Taksitli Satışlardan Doğan Alacaklar

294.70 İndirilemeyen Yatırım İndiriminden Doğan Alacaklar

1.1.2. Ertelenmiş Vergi Borcu İçin Kullanılacak Hesaplar

1.1.2.1. 394 Ertelenmiş Vergi Borcu

Bu hesap işletme kapsamında doğduğu ve ticari açıdan kar olduğu halde, vergi kanunlarınca vergilendirilmesi ertelendiği için vergi matrahından düşülen gelirlerin neden olduğu ve izleyen yılda ortadan kalkması beklenen vergi borçlarının izlendiği hesaptır.

Ortaya çıkan vergi borcu bu hesaba alacak ve 691 Vergi Gideri hesabına borç kaydedilir. Ertelenmiş Vergi borcuna neden olan gelir vergi kanunlarına göre vergilendirilebilir hale geldiğinde ise bu vergi borcu ortadan kalkacağından 394 Ertelenmiş Vergi Borcu hesabının borcuna karşılık 691 Vergi Gideri hesabına alacak yazılarak hesap kapatılır.

394.10 Finansman Fonundan Doğan Borçlar

394.20 Sabit Kıymet Yenileme Fonundan Doğan Borçlar

394.30 Farklı Amortisman Yöntemleri Kullanılmasından Doğan Borçlar

394.45 Verilen Vadeli Çeklerin Reeskontundan Doğan Borçlar

394.50 Faiz Gelir Tahakkuklarından Doğan Borçlar

şeklinde bölümlendirilebilir.

1.1.2.2. 494 Ertelenmiş Vergi Borcu

Bir yıldan daha uzun sürede içerisinde ortadan kalkması beklenmeyen vergi borçlarının izlendiği hesaptır.

Ortaya çıkan vergi borcu bu hesaba alacak ve 691 Vergi Gideri hesabına borç yazılır. Vergi borcunun ortadan kalkması ile bu hesaba borç 691 nolu hesaba alacak yazılır.

Bölümlenmesi;

494.20 Sabit Kıymet Yenileme Fonundan Doğan Borçlar

494.30 Farklı Amortisman Yöntemleri Kullanılmasından Doğan Borçlar

494.45 Verilen Vadeli Çeklerin Reeskontundan Doğan Borçlar

494.50 Faiz Gelir Tahakkuklarından Doğan Borçlar

şeklinde yapılabilir.

1.1.3. 691 Vergi Gideri Hesabı

Bu hesabın niteliği THP’ında yer alan “691 Dönem Karı Vergi Ve Diğer Yasal Yükümlülük Karşılığı” hesabı ile aynıdır. Ancak, bu isim hesabın ruhuna uygun düşmediğinden “Vergi Gideri Hesabı” olarak değiştirilmesini uygun görüyoruz.

Dönem karı üzerinden, ilgili mevzuat hükümlerine göre hesaplanan vergi ve yasal yükümlülükleri ile pasifleştirilen vergi borcu hesabın borcuna, 370 Dn. Karı Ver. ve Diğer Yasa Yükümlülükleri Karşılığı hesabına alacak yazılır. Hesap 690 Dönem Karı veya Zararı Hesabı ile ortadan kalkan ertelenmiş vergi borcuna karşılık alacak yazılarak kapatılır.

691 Vergi Gideri

691.00 Hesaplanan Kurumlar Vergisi

691.10 denecek Gelir Vergisi

691.20 denecek Fon Kesintisi

691.30 Aktifleştirilen Vergi Alacağı (-)

691.32 Mahsup Edilen Vergi Alacağı (+)

691.40 Ertelenmiş Vergi Borcu (+)

691.42 Mahsup Edilen Vergi Borcu (-)

691.50 Vergi Oranı Değişmelerinden Doğan Vergi Etkisi(+)

691.52 Vergi Oranı Değişmelerinden Doğan Vergi Etkisi(-)

1.1.4. Ertelenmiş Vergiler Muhasebesinde Kullanılacak Nazım Hesaplar

1.1.4.1. 950 ve 951 nolu Nazım Hesaplar

950 Mali Kara İlave Edilecek Unsurlar Hesabı

951 Mali Kara İlave Edil. Unsurlar Alacaklı Hesabı

Bu nazım hesaplar geçici farklılaşmaya neden olan bir gider doğduğunda çalıştırılır. Kanunen kabul edilmeyen gider mali kara eklendiğinde bu nazım hesaplar kapatılır.

Hesabın bölümlenmesi:

950.10 Kıdem Tazminatı Karşılığında Doğan Alacak

950.15 Devam Eden Toplu İş Sözleşmesi Karşılığında Doğan Alacak

950.20 Stok Değer Düşük Karşılığında Doğan Alacak

950.25 Şüpheli Alacaklar Karşılığında Doğan Alacak

950.30 Amortisman Farklarından Doğan Alacak

950.35 Ödenmeyen SSK Primlerinden Doğan Alacak

950.40 Garantili Satış Karşılığı Giderlerinden Doğan Alacak

950.45 Vadeli Çekler Reeskont Giderlerinden Doğan Alacak

950.50 Faiz Gider Tahakkuklarından Doğan Alacak

950.55 Mali Zararlardan Doğan Alacak

950.60 Aktif Hesap Karşılıklarından Doğan Alacak

950.65 Taksitli Satışlardan Doğan Alacak

950.70 İndirilemeyen Yatırım İndiriminden Doğan Alacak

1.1.4.2. 960 ve 961 nolu Nazım Hesaplar

960 Mali Kardan İndirilecek Unsurlar

961 Mali Kardan İndirilecek Unsurlar Alacaklı Hesabı

Bu nazım hesap, geçici farklılaşmaya neden olan ve vergi kanunları tarafından vergilendirilmesi geçici bir süre ertelenen bir gelir ortaya çıktığında çalıştırılırlar. Mali kar hesaplanırken matrahtan düşüldükten sonra bu nazım hesap kapatılır.

Hesabın Bölümlenmesi:

960.10 Finansman Fonundan Doğan Borç

960.20 Sabit Kıymet Yenileme Fonundan Doğan Borç

960.30 Farklı Amortisman Yöntemi Kullanılmasından Doğan Borç

960.45 Verilen Vadeli Çeklerin Reeskontundan Doğan Borç

960.50 Faiz Gelir Tahakkuklarından Doğan Borç

2. PEŞİN ÖDENMİŞ VERGİ ALACAĞINA İLİŞKİN UYGULAMA ÖRNEKLERİ

Peşin ödenmiş vergi alacağına yol açan giderlerin vergi etkilerinin Tekdüzen Muhasebe Sistemine uygun muhasebe kayıtları aşağıdaki gibi olacaktır.

2.1.Kıdem Tazminatı

MSUGT ve SPK, işletmelerin ilgili bulunduğu hesap dönemi sonu itibariyle kıdem tazminatı yükümlülüklerini hesaplamaları ve bu yükümlülük nedeniyle cari dönemde ortaya çıkan kıdem tazminatı giderleri için karşılık ayırmalarını zorunlu kılmıştır. Ancak, vergi kanunlarımız bu karşılıkların henüz ödenmedikleri için vergi matrahından indirilmesine izin vermezler. Bu nedenle mali kar hesaplanırken bu karşılıklar ticari kara ilave edilir. Böylece mali karla ticari kar arasında geçici bir farklılaşma doğar bu fark da peşin vergi etkisi doğurur. Ortaya çıkan bu vergi etkisi kıdem tazminatlarının ödenmesi ile ortadan kalkar.

Örnek: 1996 yılında kurulan (x) A.Ş'i 1996 yılında 50.000.000 TL, 1997 yılında 75.000.000 TL ve 1998 yılında 100.000.000 TL kıdem tazminatı karşılığı ayırmıştır. Aynı işletme 1997 yılında 25.000.000 TL 1998 yılında 50.000.000 TL kıdem tazminatı ödemiştir. Her üç yıl için kıdem tazminatı karşılığı ayrılmadan ve ödenmeden önceki ticari kar 500.000.000 TL olup Ve oranı %44'tür.

	1996	1997	1998
Ticari Kar	450.000.000	425.000.000	400.000.000
İlaveler	50.000.000	75.000.000	100.000.000
- Kıdem Taz. Karş.	50.000.000	75.000.000	100.000.000
İndirimler	-	25.000.000	50.000.000
-Ödenen Kıdem Taz.	-	25.000.000	50.000.000
Mali Kar	500.000.000	475.000.000	450.000.000
Vergi Gideri	198.000.000	187.000.000	176.000.000
-Cari Dön. Hesap Vergi	220.000.000	209.000.000	198.000.000
-Aktifleştirilen Vergi Alacağı(-)	(22.000.000)	(33.000.000)	(44.000.000)
- Mahsup Edilen Vergi Alacağı(+)	-	11.000.000	22.000.000
Muhasebe Karı	252.000.000	238.000.000	224.000.000

1996	
<u>720 Direkt İşçilik Gider.</u>	50.000.000
372 Kıdem Tazminatı Kar.	20.000.000
472 Kıdem Taz. Kar.	30.000.000
<u>Kıdem tazminatı karşılığının ayrılması</u>	
950 Mali Kara İlave Edilecek Uns.	50.000.000
950.10 Kıdem Tazminatı Karşılığı	
951 Mali Kara İlave Edil. Uns. Alacaklı Hes.	50.000.000
<u>194 Peşin Vergi Alacağı</u>	8.800.000
194.10 Kıdem Tazminatı Karşılığında Doğan Alac	
294 Peşin Vergi Alacağı	13.200.000
294.10 Kıdem Tazminatı Karş. Doğan Alacak	
691 Vergi Gideri	22.000.000
691.30 Aktifleştirilen Vergi Alacağı	
<u>Ayrılan Kıdem Tazminatının Vergi Etkisinin Muhasebeleştirilmesi</u>	
691 Vergi Gideri	220.000.000
691.00 Hesaplanan Kurumlar Vergisi	
Ödenecek Vergi	220.000.000
370 Dön. Karı Ver. Ve Diğ. Yas. Yük. Kar.	220.000.000
<u>690 Dönem Karı veya Zararı</u>	450.000.000
691 Vergi Gideri	198.000.000
692 Dönem Net Karı veya Zararı	252.000.000

1997 yılı kayıtları

1997	
472 Kıdem Taz. Kar.	5.000.0000
	372 Kıdem Taz. Kar. 5.000.000
Ödeneceği için kısa vadeli duruma düşen karşılığın ilgili hesaba devri	
372 Kıdem Taz. Kar.	25.000.000
	100 Kasa hes. 23.800.000
Tazminatın Ödenmesi	360 Öden. Vergi ve Fon. 1.200.000
194 Peşin Vergi Alacağı	2.200.000
194.10 Kıdem Tazminatı Karşılığında Doğan Alacak	
	294 Peşin Vergi Alacağı 2.200.000
5.000.000 TL'nin vergi etkisi	
691 Vergi Gideri	11.000.000
691.32 Mahsup Edilen Vergi Alacağı (-)	
	194 Peşin Vergi Alacağı 11.000.000
	194.10 Kıdem Tazminatı Karşılığında Doğan Alac.
Etkisi kalkan alacağın vergi etkisinin kaydı	
720 Direkt İşçilik Gid.	75.000.000
	472 Kıdem Taz. Kar. 75.000.000
950 Mali Kara İlave Edilecek Uns.	75.000.000
950.10 Kıd. Tazmin. Karş.	
	951 Mali Kara İlave Edil. Uns. Alacaklı Hes. 75.000.000
294 Peşin Vergi Alacağı	33.000.000
	691 Vergi Gideri 33.000.000
691 Vergi Gideri	209.000.000
691.00 Hesap. Kurum. Verg.	
	370 Dön. Karı Ver. ve Diğ. Yas. Yük. Kar. 209.000.000

T.C. YÜKSEKÖĞRETİM KURULU
DOKÜMANTASYON MERKEZİ

690 Dönem Karı veya Zararı	425.000.000
691 Vergi Gideri	187.000.000
692 Dönem Net Karı veya Zararı	238.000.000

1998 yılı kayıtları

1998		
472 Kıdem Taz. Kar.	50.000.000	
372 Kıdem Taz. Kar.	50.000.000	50.000.000
100 Kasa Hes.		50.000.000
194 Peşin Vergi Alacağı	22.000.000	
194.10 Kıdem Tazminatı Karşıl. Doğan Alacak		
294 Peşin Vergi Alacağı		22.000.000
691 Vergi Gideri	22.000.000	
691.32 Mahsup Edilen Vergi Alacağı		
194 Peşin Vergi Alacağı		22.000.000
194.10 Kıdem Tazminatı Karşılığında Doğan Alacak		
Etkisi Kalkan Alacağın vergi etkisinin kaydı		
720 Direkt İşçilik Gid.	100.000.000	
472 Kıdem Taz. Kar.		100.000.000
950 Mali Kara İlave Edilecek Uns.	100.000.000	
950.10 Kıdem Tazminatı Karşılığı		
951 Mali Kara İlave Edil. Uns. Alacaklı Hes.		100.000.000
294 Peşin Vergi Alacağı	44.000.000	
294.10 Kıdem Tazminatı Karşılığında Doğan Alacak		
691 Vergi Gideri		44.000.000
691 Vergi Gideri	198.000.000	
691.00 Hesaplanan Kurumlar Vergisi		
370 Dön. Karı Ver. Ve Diğ. Yas. Yük. Kar.		198.000.000

690 Dönem Karı veya Zararı	400.000.000
691 Vergi Gideri	176.000.000
692 Dönem Net Karı veya Zararı	224.000.000

BİLANÇOLAR

	1996	1997	1998		1996	1997	1998
194 Peşin Vergi Alac.	8.800.000	0	0	372 Kıdem Taz. Kar.	20.000.000	0	0
294 Peşin Vergi Alac	13.200.000	44.000.000	66.000.000	472 Kıdem Taz. Kar.	30.000.000	100.000.000	150.000.000
				591 Dönem Net Karı	252.000.000	238.000.000	224.000.000

GELİR TABLOLARI

	1996	1997	1998
Dönem Kar Zararı	450.000.000	425.000.000	400.000.000
Vergi Gideri	(198.000.000)	(187.000.000)	(176.000.000)
- Ödenecek Vergi	220.000.000	209.000.000	198.000.000
-Aktif. Vergi Alacağı(-)	(22.000.000)	(33.000.000)	(44.000.000)
- Mahsup Edilen Vergi Alacağı(+)	0	11.000.000	22.000.000
Dönem Net Kar/ Zararı (Muhasebe karı)	252.000.000	238.000.000	224.000.000

Bu şekildeki bir uygulama sonucunda Gelir tablosunda yer alan dönem karı muhasebenin genel kabul görmüş ilkelerine göre saptanmış kar olmakta, bu kardan düşülen vergi ve yasal yükümlülükler karşılığı o dönemin ödenmesi gereken vergisi değil, ticari karın etkin vergi oranı ile çarpılması sonucu bulunan vergi yükü olmaktadır. Yani vergi bir gider kabul edilerek ticari kara bağlanmaktadır. Bilançoda gösterilen vergi borcu ödenmesi gereken geçek vergi borcuna eşit olmaktadır. Bu düzenleme vergi yasalarına ters düşmediği gibi, gerçek muhasebe karını göstermektedir¹.

¹ Hasan Kaval, agm, s.26

2.2. Devam Eden Toplu İş sözleşmelerine Dayanarak Ayrılan Karşılıklar

Devam eden toplu iş sözleşmeleri nedeniyle, toplu sözleşmelerin sonlanma tarihi ile bilanço tarihi arasında doğan muhtemel ücret artışı için, belgelendirmek şartıyla, işveren görüşmelerin devamı sırasında yaptığı en son teklifi esas alarak hesaplamak şartıyla bu tutar kadar karşılık ayırarak gider yazılabilmektedir. Ancak, bu gider VUK'nu tarafından indirilebilir bir gider olarak kabul edilmediğinden söz konusu karşılıkların matraha ilave edilmesi gerekmektedir. Böylece, ticari karla mali kar arasında bir fark ortaya çıkmakta ve peşin vergi alacağı doğmaktadır. Bu ilave edilen tutar toplu iş sözleşmesi imzalandığında vergi kanunları tarafından kabul edilen bir gider olduğundan matrahtan indirilecek ve peşin vergi alacağı etkisi de ortadan kalkacaktır.

Örnek:(x) İşletmesinde 100 işçi çalışmakta olup, 1.11.1997 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere toplu sözleşmeye oturulmuştur. İşçilerin ortalama aylık brüt ücretleri 10.000.000 TL' dir. İşveren yapılan görüşmelerde 1 yıl için ücretlerin brüt 15.000.000 TL' ye çıkarılmasını önermiş ancak bu öneri sendika tarafından kabul edilmemiştir. Görüşmeler sonunda 1.1.1998 tarihinde 1.11.1997 tarihinden geçerli olmak üzere 20.000.000 TL'ye anlaşılmış ve sözleşme imzalanmıştır. 1997 ve 1998 yılı ticari karı 10.000.000.000 TL'dir. Vergi oranı %44 olarak kabul edilecektir.

31.12.1997 tarihinde işveren, imzalanmamış toplu iş sözleşmesi nedeniyle %50 farka razı olmuştur. Bu nedenle bu fark ticari karın hesaplanması sırasında dikkate alınacak ancak mali kar hesaplanırken matraha ilave edilecektir.

	1997		
720 Dir. İşç.Gid.			500.000.000
720.10 İşç. Ücret Farkı	500.000.000		
100 x 5.000.000			
730 Genel Üretim Gideri			115.000.000
730.10 SSK İşv. Prim. Farkı			
(500.000.000 x 0.20 = 100.000.00)			
730.30 Tas. Teş. Fon. Payı Farkı			
730.30.10 İşveren Payı			
(500.000.000 x 0.030 = 15.000.000)			
		379 Diğer Borç Ve Gider Karşılıkları	615.000.000
		Ücret Farkı	500.000.000
		SSK Primi	100.000.000
		Tas. Teş. Fon. Karş.	15.000.000
		500.000.000 x 0.03	
Toplu sözleşme fakları için karşılık ayrılması			
	31.12.1997		
950 Muh. Kar. İlave Edil. Unsur.			615.000.000
Ödenmeyen SSK primleri	100.000.000		
500.000.000 x 0.20 =	100.000.000		
Ödenmeyen Tas. Teş. Kes.	15.000.000		
500.000.000 x 0.03 =	15.000.000		
İşçi Ücret Farkları	500.000.000		
		951 Muh. Kar. İlave Edil. Unsur. Alac. Hes.	615.000.000

Ödenmeyen SSK primleri, Tasarrufu Teşvik primleri ve ücret farkları VUK tarafından kanunen kabul edilebilir bir gider olmadığı için bunların dönem sonunda mali kar hesaplamasında dikkate alınması gerekmektedir.

31.12.1997

194 Peşin Vergi Alacağı		270.600.000
194.15 Devam Eden Toplu İş Sözleşmesi Karşılığında Doğan Alacak		
615.000.000 x 0.44		
	691 Dön. Kar. Ver. ve Diğ. Yas. Yük. Kar.	270.600.000
	691.30 Aktif. Vergi Alac.	
691 Dön. Kar. Ver. Ve Diğ. Yas. Yük.Kar.		4.400.000.000
691.00 Hesaplanan Kurumlar Vergisi		
	370 Dön. Kar. Ver. ve Diğ. Yas. Yük.Kar.	4.400.000.000
690 Dönem Karı veya Zararı		9.385.000.000
	691 Dön. Kar. Ver. ve Diğ. Yas. Yük. Kar.	4.129.400.000
	692 Dönem Net Karı veya Zararı	5.256.000.000

Toplu sözleşme farkları dikkate alınmadan önceki Ticari kar 10.000.000.000 TL bu farklar dönem içinde ticari karın hesaplanması sırasında dikkate alınacak ve dönem sonunda Ticari Kar 9.385.000.000 TL olarak ortaya çıkacaktır. Ancak mali kar hesaplanırken bu tutar dahil edilecek ve bu tutar üzerinden 4.400.000.000 TL vergi ödenecektir. Standardı uyguladığımızda bilanço da kar aktifleştirdiğimiz vergi alacağı (270.600.000) kadar daha fazla görünecektir.

1997 Yılı Gelir Tablosu			
	Salt Vergi Uygulaması	Tekdüzen Muhasebe Sistemi	Standardın Uygulanması
Dönem Karı veya Zararı (Ticari Kar)	10.000.000.000	9.385.000.000	9.385.000.000
Vergi Gideri	4.400.000.000	4.400.000.000	4.129.400.000
- Ödenecek Vergi	4.400.000.000	4.400.000.000	4.400.000.000
- Aktif. Vergi Alac.(-)	-	-	(270.600.000)
Dönem Net Karı veya Zararı (Muhasebe Karı)	5.600.000.000	4.985.000.000	5.256.00.000

1998 yılı kayıtları (toplu sözleşme imzalandıktan sonra)

1998			
379 Borç ve Gider Karşılıkları		615.000.000	
	100 Kasa Hes.		615.000.000
691 Dön. Kar. Ver. Ve Diğ. Yas. Yük.Kar.		270.600.000	
691.32 Mahsup Edilen Vergi Alacağı (-)			
	194 Peşin Vergi Alacağı		270.600.000
	194.15 Devam Eden Toplu İş Sözleşmesi Karşılığında Doğan Alacak		
691 Dön. Kar. Ver. ve Diğ. Yas. Yük.Kar.		4.129.400.000	
691.00 Hesaplanan Kurumlar Vergisi			
	370 Dön. Karı Ver. Ve Diğ. Yas. Yük. Kar.		4.129.400.000
690 Dönem Karı veya Zararı		10.000.000.000	
	691 Dön. Kar. Ver. ve Diğ. Yas. Yük.Kar.		4.400.000.000
	692 Dönem Net Karı veya Zararı		5.600.000.000

1998 Yılı Gelir Tablosu			
	Salt Vergi Uygulaması	Tekdüzen Muhasebe Sistemi	Standartın Uygulanması
Dönem Karı veya Zararı (Ticari Kar)	9.385.000.000	10.000.000.000	10.000.000.000
Vergi Gideri	4.129.400.000	4.129.400.000	4.400.000.000
- Ödenecek Vergi	4.129.400.000	4.129.400.000	4.129.400.000
-Mahsup Edilen Vergi Alacağı(+)		-	270.600.000
Dönem Net Karı veya Zararı (Muhasebe Karı)	5.255.600.000	5.870.600.000	5.600.000.000

Toplu sözleşme imzalanmış ancak fark ödemesi 570.000.000 TL olarak gerçekleşmiş ise yani karşılık 615.000.000-570.000.000= 45.000.000 TL fazla gelmiş ise yapılacak kayıtlar aşağıdaki gibi olacaktır.

1.2.1998	
379 Borç ve Gider Karşılıkları	570.000.000
	100 Kasa Hesabı 570.000.000
379 Borç ve Gider Karşılıkları	45.000.000
	681 Önceki Dönem Gelir ve Karları 45.000.000
691 Vergi Gideri	270.600.000
691.32 Mahsup Edilen Vergi Alacağı (+)	
	194 Peşin Vergi Alac. 270.600.000
	194.15 Devam Eden Toplu İş Sözleşmesi Karşılığında Doğan Alacak

1998	Salt Vergi Uygulaması	Tekdüzen Muhasebe Sistemi	Standartın Uygulanması
Dönem Karı veya Zararı (Ticari Kar)	9.430.000.000	10.045.000.000	10.045.000.000
Vergi Gideri	4.149.200.000	4.149.200.000	4.419.800.000
- Ödenecek Vergi	4.149.200.000	4.149.200.000	4.149.200.000
- Mahsup Edilen Vergi Alacağı(+)		-	270.600.000
Dönem Net Karı veya Zararı (Muhasebe Karı)	5.280.800.000	5.895.800.000	5.625.200.000

2.3. Stok Değer Düşüklüğü Karşılıkları

VUK'nu ve MSUGT stoklarda meydana gelen değer düşüklüklerini gider olarak kabul etmektedir. Ancak, VUK'nun bir değer düşüklüğü için ayrılan karşılığı gider olarak kabul etmesi bazı şartların varlığına bağlıdır. Vergi kanunlarında belirtilen şartların olmaması veya belirtilen şartların tamamı var olsa bile kanunlarda

takdir edilenden fazla karşılık ayrılması halinde bu giderler vergi matrahına dahil edilerek vergilendirilirler. Böylece, ticari karla mali kar arasında geçici bir farklılaşma ortaya çıkar. Bu fark da peşin vergi etkisine neden olmaktadır. Bu vergi etkisi ayrılan karşılıkların iptal edilmesi ile ortadan kalkacaktır.

Örnek: 25.11.1996 tarihinde bozulan 500.000.000 TL maliyetli hammadde için 300.000.000 TL. karşılık ayrılmıştır. Bozulan bu hammadde 10.2.1997 tarihinde 100.000.000 TL'ye satılmıştır. 1996 yılı ticari karı karşılık ayrılmadan önce 2.000.000.000 TL ve 1997 yılı ticari karı 2.000.000.000 TL'dir. Vergi oranı %44 olarak kabul edilmiştir.

25.11.1996		
654 Karşılık Giderleri		300.000.000
	158 Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı	300.000.000
950 Muh. Kar. İlave Edil. Unsur.		300.000.000
950.30 Amortisman Farkları Stok Değer Düşük Karşılığı		
	951 Mali Kara İlave Edil. Uns. Alacaklı Hes.	300.000.000
194 Peşin Vergi Alacağı		132.000.000
194.20 Stok Değer Düşük Karşılığından Doğan Alacak		
	691 Dön. Kar. Ver. Ve Diğ. Yas. Yük. Kar.	132.000.000
	691.30 Aktifleştirilen Vergi Alacağı (-)	
691 Dön. Kar. Ver. ve Diğ. Yas. Yük. Kar.		880.000.000
691.00 Hesaplanan Kurumlar Vergisi		
	370 Dön. Kar. Ver. Ve Diğ. Yas. Yük. Kar.	880.000.000

690 Dönem Karı veya Zararı	1.700.000.000
691 Dön. Kar. Ver. Ve Diğ. Yas. Yük. Kar.	748.000.000
692 Dönem Net Karı veya Zararı	952.000.000

1996 Yılı	Salt Vergi Uygulaması	Tekdüzen Muhasebe Sistemi	Standartın Uygulaması
Ticari Karı	2.000.000.000	1.700.000.000	1.700.000.000
İlaveler	-	300.000.000	300.000.000
- Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı	-	-	-
İndirimler	-	-	-
-Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı	-	-	-
Mali Kar	2.000.000.000	2.000.000.000	2.000.000.000
Vergi Gideri	880.000.000	880.000.000	748.000.000
- Ödenecek Vergi	880.000.000	880.000.000	880.000.000
- Aktifleştirilen Vergi Alacağı (-)	-	-	(132.000.000)
Muhasebe Karı	1.120.000.000	820.000.000	952.000.000

1996 Yılı Gelir Tablosu		
Dönem Karı veya Zararı		1.700.000.000
K. Vergi Gideri		748.000.000
- Cari Dönem Vergi Gideri	880.000.000	
- Aktifleştirilen Vergi Alacağı	(132.000.000)	
Dönem Net Karı veya Zararı		952.000.000

1997' de satışın yapıldığı dönemde kayıtlar şu şekilde olacaktır.

10.2.1997		
100 Kasa	115.000.000	
600 Yurt İçi Satışlar	100.000.000	
391 Hesap. KDV	15.000.000	
621 Satılan Ticari Malların Maliyeti	500.000.000	
158 Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı	300.000.000	
644 Konusu Kalmayan Karşılıklar	300.000.000	
153 Ticari Mallar	500.000.000	

691 Dön. Kar. Ver. ve Diğ. Yas. Yük. Kar.	132.000.000
691.32 Mahsup Edilen Vergi Alacağı	
	194 Peşin Vergi Alacağı 132.000.000
	194.20 Stok Değer Düşük Karş.Doğ. Alac
691 Vergi Gideri	748.000.000
691.00 Hesaplanan Kurumlar Vergisi	
	370 Dön. Karı Ver. ve Diğ. Yas. Yük. Kar. 748.000.000
690 Dönem Karı veya Zararı	2.000.000.000
	691 Vergi Gideri 880.000.000
	692 Dönem Net Karı veya Zararı 1.180.000.000

VUK hükümlerine uygun olarak ayrılmadığı için muhasebe karına eklenen karşılık bozulan hammaddenin satılması ile kanunen kabul edilebilir hale gelmiş ve 132.000.000 TL'lik peşin vergi etkisi ertesi yıl ortadan kalkmıştır.

1997 Yılı Gelir Tablosu		
Dönem Karı veya Zararı		2.000.000.000
K. Vergi Gideri		880.000.000
- Cari Dönem Vergi Gideri	748.000.000	
- Mahsup Edilen Peşin Vergi Alacağı	132.000.000	
Dönem Net Karı veya Zararı (Muhasebe Karı)		1.120.000.000

1997 Yılı	Salt Vergi Uygulaması	Tekdüzen Muhasebe Sistemi	Standardın uygulanması
Ticari Karı	1.700.000.000	2.000.000.000	2.000.000.000
İlaveler	-	-	-
- Stok Değer Düşüklüğü Karş.	-	(300.000.000)	(300.000.000)
İndirimler	-	(300.000.000)	(300.000.000)
- Stok Değer Düşüklüğü Karş.	-	(300.000.000)	(300.000.000)
Mali Kar	1.700.000.000	1.700.000.000	1.700.000.000
Vergi Gideri (%44)	748.000.000	748.000.000	880.000.000
- Ödenecek Vergi	748.000.000	748.000.000	748.000.000
- Mahsup Edilen Vergi Alacağı	-	-	132.000.000
Dağıtılabilir Kar	952.000.000	1.252.000.000	1.120.000.000

2.4. Şüpheli Alacaklar Karşılıkları

MSUGT ve SPK'ya göre tahsili imkanın güçleştiği tahmin edilen alacaklar için karşılık ayrılması zorunludur. Ancak, VUK'nun 323.maddesinde hangi alacaklar için karşılık ayrılacağı belirtilmiştir. MSUGT'ne göre ayrılan bir karşılığın, VUK'nundaki belirtilen şartlara uymaması halinde ayrılan bu karşılıklar vergi matrahına dahil edilirler. Böylece geçici bir farklılık doğar ve bu farklılık da ertelenmiş vergi etkisi ortaya çıkarır. Karşılığın iptal edilmesi ile de bu vergi etkisi ortadan kalkar.

Örnek: İşletme daha önce şüpheli alacaklar hesabına aldığı 20.000.000 TL'lik senetsiz alacağın tamamı için 31.12.1996 tarihinde karşılık ayırmıştır. Ertesi yıl bu alacağın 5.000.000 TL'lik kısmından vazgeçerek 15.000.000 TL'lik kısmını tahsil etmiştir. Karşılık ayırmadan önceki 1996 yılı ticari karı 80.000.000, 1997 yılı ticari karı 100.000.000 TL'dir.

	31.12.1996	
654 Karşılık Gideri		20.000.000
	129 Şüpheli Ticari Alacaklar Karşılığı	20.000.000

950 Mali Kara İlave Edilecek Uns.	20.000.000
950.25 Şüpheli Alacaklar Karşılığı	
	951 Mali Kara İlave Edil. Uns. Alacaklı Hes. 20.000.000
194 Peşin Vergi Alac.	8.800.000
194.25 Şüpheli Alac. Karş. Doğan Alac.	
	691 Vergi Gideri 8.800.000
	691.30 Aktif. Vergi Alac.
691 Vergi Gideri	44.000.000
691.00 Hesaplanan Kurumlar Vergisi	
	370 Dön. Karı Ver. ve Dİğ. Yas. Yük. Kar. 44.000.000
690 Dönem Karı veya Zararı	80.000.000
	691 Vergi Gideri 35.200.000
	692 Dönem Net Karı veya Zararı 44.800.000

1996	Salt Vergi Uygulaması	Tekdüzen Muhasebe Sistemi	Standartın Uygulaması
Ticari Karı	100.000.000	80.000.000	80.000.000
İlaveler	-	20.000.000	20.000.000
- Şüpheli Alacaklar Karşılığı			
Mali Kar	100.000.000	100.000.000	100.000.000
Vergi Gideri	44.000.000	44.000.000	35.200.000
- Ödenecek Vergi	44.000.000	44.000.000	44.000.000
- Aktifleştirilen Vergi Alacağı (-)	-	-	(8.800.000)
Muhasebe Karı	56.000.000	36.000.000	44.800.000

1997 yılı kayıtları

1997	
100 Kasa Hesabı	15.000.000
129 Şüpheli Ticari Alacaklar Karşılığı	20.000.000
	128 Şekil:üsheli Ticari Alacaklar 20.000.000
	644 Konusu Kalmayan Karşılıklar 15.000.000

691 Vergi Gideri	35.200.000
691.00 Hesaplanan Kurumlar Vergisi	
	370 Dön. Karı Ver. Ve Dlg. Yas. Yük. Kar.
	35.200.000
690 Dönem Karı veya Zararı	100.000.000
	691 Vergi Gideri
	44.000.000
	692 Dönem Net Karı veya Zararı
	56.000.000

1997	Salt Vergi Uygulaması	Tekdüzen Muhasebe Sistemi	Standartın Uygulaması
Ticari Karı	80.000.000	100.000.000	100.000.000
İndirimler	-	20.000.000	20.000.000
- Şekil:üpheli Alacaklar Karşılığı			
Mali Kar	80.000.000	80.000.000	80.000.000
Vergi Gideri	35.200.000	35.200.000	44.000.000
- Ödenecek Vergi	35.200.000	35.200.000	35.200.000
- Mahsup Edilen Vergi Alacağı	-	-	8.800.000
Muhasebe Karı	56.000.000	64.800.000	56.000.000

Yukarıda da görüldüğü gibi 1997 yılında ödenecek vergi 35.200.000 TL olduğu halde Peşin Vergi Alacağının mahsubu nedeniyle, vergi gideri 56.000.000 TL olarak görünecektir. Ayrıca, muhasebe karı 64.800.000 TL olarak gözükmesi gerekirken 44.800.000 TL olarak ortaya çıkmaktadır. Standartın uygulanması nedeniyle Vergi gideri her zaman dönem ticari karının %44'üne eşit çıkmaktadır. 1996 ve 1997 yılı gelir tabloları şu şekilde olacaktır.

Gelir Tabloları		
	1996	1997
Dönem Karı veya Zararı	80.000.000	100.000.000
K. Vergi Gideri	35.200.000	44.000.000
-Cari Dönem Vergi Gideri	44.000.000	35.200.000
-Aktifleştirilen Vergi Alacağı(-)	(8.800.000)	-
- Mahsup Edilen Vergi Alac.	-	8.800.000
Dönem Net Karı veya Zararı	44.800.000	56.000.000

2.5. Farklı Amortisman Oranı Uygulamaları

İşletmeler ticari karlarını belirlerken istedikleri oranda amortisman ayırabilirler, ancak mali kar belirlenirken vergi kanunları ile belirlenen üst sınırı aşan amortisman giderlerini vergi matrahına ekleyeceklerdir. Aslında, bu kanunen kabul edilmeyen bir gider değildir. VUK'nu da bunu bir gider olarak kabul etmekte Ancak %20'lik kısmı aşan amortisman giderlerinin indirilmesine daha sonraki dönemlerde izin vermektedir. İşte, %20'lik tutarın üzerindeki amortisman giderleri matraha ilave edildiğinde ortaya çıkan peşin vergi alacağı, bu giderler VUK'nu tarafından kabul edildiğinde ortadan kalkmaktadır.

Örnek : (ABC) işletmesi 1997 yılında 500.000.000 TL tutarında demirbaş satın almıştır. İşletme amortisman politikası gereği sabit varlıklarına %25 oranında amortisman ayırmaktadır. Ancak, mali karın tespiti sırasında vergi yasalarına uyum açısından % 20 amortisman oranı uygulanacaktır. İşletme normal amortisman yöntemini kullanmaktadır. Vergi oranı %44'dür.

	Demirbaş Tutarı	Vuk'na Göre Amortisman	Muh. Açısından Amort.	Fark	Peşin Vergi Etkisi
1997	500.000.000	100.000.000	125.000.000	25.000.000	11.000.000
1998	500.000.000	100.000.000	125.000.000	25.000.000	11.000.000
1999	500.000.000	100.000.000	125.000.000	25.000.000	11.000.000
2000	500.000.000	100.000.000	125.000.000	25.000.000	11.000.000
2001	500.000.000	100.000.000	-	100.000.000	(44.000.000)

Şimdi bunları THP' ye göre muhasebeleştirelim.

1997	
770 Gen. Yön. Gid. Genel Yönetim Gideri	125.000.000
	257 Birikmiş Amort. 125.000.000

950 Muh. Kar. İlave Edil.Unsur.	25.000.000	
950.30 Amortisman Farkları		
	951 Muh. Karına İlave Edilecek Unsurlar Alacaklı Hesabı	25.000.000
965 Muh. Karından İndirilecek Amort. Fazlalıkları	25.000.000	
	966 Muh. Karın. İndir. Amort. Faz. Alacaklı Hes.	25.000.000
194 Peşin Vergi Alacağı	11.000.000	
194.30 Amortisman Farklarından Doğan Alacak		
(25.000x%44)		
	691 Dön. Kar. Ver. ve Diğ. Yas. Yük.Kar.	11.000.000
	691.30 Aktifleştirilen Vergi Alacağı	
	31.12..1998	
770 Gen. Yön. Gid.	125.000.000	
	257 Bir. Amort.	125.000.000
950 Muh. Kar. İlav. Edil. Unsur.	25.000.000	
950.30 Amortisman Farkları		
(125.000-100.000)	951 Muh. Kar. İlav. Edil. Unsur. Alacaklı Hes.	25.000.000
965 Muh. Kar. İlav. Edil. Amort. Fazlalıkları	25.000.000	
	966 Muh. Karından İnd Amort. Fazlalıkları Alacaklı Hes.	25.000.000

194 Peşin Vergi Alacağı	11.000.000
194.30 Amortisman Farklarından Doğan Alacak	
	691 Dön. Kar. Ver. ve Diğ. Yas. Yük. Karş.
	11.000.000
	691.30 Aktifleştirilen Vergi Alacağı

1998 yılının muhasebe karı 150.000.000 TL olsun.

691 Dön. Kar. Ver. Ve Diğ. Yas. Yük. Karş. 691.00 Hesaplanan Kurumlar Vergisi (175.000x%44)	77.000.000
	370 Dön. Kar. Ver. ve Diğ. Yas. Yük. Kar
	77.000.000
690 Dönem Karı veya Zararı	150.000.000
	691 Dön. Kar. Ver. Ve Diğ. Yas. Yük. Karş.
	66.000.000
	692 Dönem Net Karı veya Zararı
	84.000.000

Bu kayıtlar 2000 yılına kadar aynı şekilde devam eder. 2001 yılında 1997,1998,1999 ve 2000 yıllarına ait indirilmeyen amortisman giderleri düşülmeden önceki ticari karın 500.000.000 TL olduğunu varsayalım. Etkin vergi oranı %44'dır.

	31.12.2001	
966 Muh. Karın. İndir. Amort. Faz. Alacaklı Hes.	100.000.000	
	965 Muh. Karın. İndir. Amort. Faz.	100.000.000

691 Dön. Kar. Ver. ve Diğ. Yas. Yük.Kar.		44.000.000
691.32 Mahsup Edilen Vergi Alacağı (-)		
	194 Peşin Vergi Alacağı	44.000.000
	194.30 Amortisman Farklarından Doğan Alacak	
691 Dön. Kar. Ver. ve Diğ. Yas. Yük.Kar.		176.000.000
691.00 Hesaplanan Kurumlar Vergisi		
	370 Dön. Karı Ver. ve Diğ. Yas. Yük. Kar.	176.000.000
690 Dönem Karı veya Zararı		500.000.000
	691 Dön. Kar. Ver. ve Diğ. Yas. Yük. Karş.	220.000.000
	692 Dön. Net Karı veya Zararı	280.000.000

GELİR TABLOLARI

	1998		2001	
Dönem Karı veya Zararı		150.000.000		500.000.000
K. Vergi Gideri		66.000.000		220.000.000
- Cari Dönem Vergi Gideri	77.000.000		176.000.000	
Aktifleştirilen Vergi Alac.	(11.000.000)		44.000.000	
- Mahsup Edilen Vergi Alacağı				
Dönem Net Karı veya Zararı		84.000.000		280.000.000

İlgili demirbaş 2000 yılında muhasebe uygulamaları açısından tamamen amorti edilecektir. Ancak VUK'na göre işletmenin 100.000.000 TL daha amortisman gideri yazma hakkı vardır. 2001 yılında 1997, 1998, 1999 ve 2000 yıllarında indirilmeyen toplam 100.000.000 TL indirilecek böylece peşin olarak ödenmiş 44.000.000 TL'lik verginin mahsubu sağlanacaktır.

965 Muhasebe Karından İndirilecek Amortisman Fazlalıkları Hesabı; muhasebe karından indirilecek ve önceki dönemlerde gider olarak kabul edilmeyen amortisman giderlerini gösterir. Bu giderler muhasebe karından indirildiğinde 965 hesap 966 hesapla karşılaştırılarak kapatılır.

2001 yılında vergi gideri $500.000.000 \times \%44 = 220.000.000$ TL'dir. Ancak "360 Ödenecek Vergi ve Fonlar" hesabında görünen ödenecek vergi tutarı 176.000.000 TL'dir. Bunun sebebi daha önce peşin olarak ödenen verginin, 2001 yılı vergi giderinden düşülmesidir.

İşletmelerin vergi hesaplarında ayrı, ticari kar hesaplarında ayrı amortisman oranı uygulamaları yurtdışında vergi idaresi tarafından izin verilen bir durum değildir. Bu uygulamaya istismar olarak bakılmaktadır. Diğer taraftan ekonomik ömrün 5 yılın (amortisman oranı %20'nin üzerinde) altında olması da kabul edilmemektedir. Oysa bir çok varlığın ekonomik ömrü bu sürenin altında gerçekleşmekte, varlık ya telef olmakta veya ekonomik ömrünü yitirmektedir. Ancak, vergi idaresi bu gibi durumlarda Fevkalade Amortisman için uygulaması kendisinden izin alınmasını öngörmektedir. (VUK'nd.317). Mükellefler ise bu izini alma konusunda isteksiz davranmaktadırlar. Bunun yerine varlığı aktiften çıkarmakta, amorti edilmeyen kısmı ise olağanüstü gider ve zarar olarak değerlendirmekte, ancak vergi matrahına da ekleyerek vergi yasalarına uyumu sağlamaya çalışmaktadırlar. Bunun uygulaması ve vergi etkileri aşağıda örneklenmeye çalışılmıştır.

Örnek: 1995 yılında 100.000.000 TL'ye satın alınan ve %20 amortismanına tabi bir varlık 1997 yılı sonunda ekonomik ömrünü tamamlamıştır. Bu nedenle varlığın kalan tüm aktif değerini fevkalade amortismanına tabi tutarak gider yazmıştır.

Amortismandan sonraki Ticari kar 960 000.000 TL'dir.

1997 yılı muhasebe kayıtları şöyledir.

Varlığın aktiften çıkarılmasının kaydı,

31.12.1997	
257 Birikmiş Amortismanlar	40.000.000
689 Diğer Olağandışı Gider ve Zararlar	60.000.000
<u>255 Demirbaşlar</u>	<u>100.000.000</u>

Maliye'den izin alınmadığı için 1997 yılı mali karına ulaşmak amacıyla 40.000.000 TL matraha ilave edilecek ve 1998 ve 1999 yıllarında yirmişer milyon lira matrahtan indirilecektir.

1997 yılında ilave edilen 40.000.000 TL'nin vergi etkisi (40.000.000x0.44=17.600.000) aktifleştirilecektir. 1998 ve 1999 yıllarında aktifleştirilen bu vergi alacakları mahsup edilir.

1997	
950 Mali Kara İlave Edilecek Uns.	40.000.000
950.30 Amortisman Farkları	
	951 Mali Kara İlave Edil. Uns. Alacaklı Hes. 40.000.000
194 Peşin Vergi Alacağı	17.600.000
194.30 Amortisman Farklarından Doğan Alac.	
	691 Vergi Gideri 17.600.000
	691.30 Aktifleştirilen Vergi Alacağı
691 Vergi Gideri	440.000.000
691.00 Hesaplanan Kurumlar Vergisi	
	370 Dön. Karı Ver. ve Diğ. Yas. Yük. Kar. 440.000.000
690 Dönem Karı veya Zararı	960 000.000
	691 Vergi Gideri 422.400.000
	692 Dönem Net Karı veya Zararı 537.600.000

1997	Salt Vergi Uygulaması	Tekdüzen Muhasebe Sistemi	Standardın Uygulaması
Ticari Karı	1.000.000.000	960 000.000	960 000.000
İlaveler - Fevkalade Amortisman	-	40.000.000	40.000.000
Mali Kar	1.000.000.000	1.000.000.000	1.000.000.000
Vergi Gideri	440.000.000	440.000.000	422.400.000
- Ödenecek Vergi	440.000.000	440.000.000	440.000.000
- Aktifleştirilen Vergi Alacağı(-)	-	-	(17.600.000)
Muhasebe Karı	560.000.000	520.000.000	537.600.000

1997 Gelir Tablosu		
	Standardın Uygulanması	Tekdüzen Muhasebe Sistemi
Dönem Karı veya Zararı	960 000.000	960 000.000
K. Vergi Gideri	422.400.000	440.000.000
- Cari Dönem Vergi Gideri	440.000.000	440.000.000
- Aktifleştirilen Vergi Alc.	17.600.000	-
Dönem Net Karı veya Zararı	537.600.000	520.000.000

1998 ve 1999 yıllarında herhangi bir muhasebe kaydı yapılmaz, yalnız bu yıllarda beyanname üzerinde yirmişer milyon lira indirilerek daha önce indirilemeyen amortisman matrahtan düşülür.

1998 ve 1999 yılları ticari karının 500.000.000 TL olduğunu varsayalım.

	1998			1999		
	Salt Vergi Uygulaması	Tekdüzen Muhasebe	Standardın uygulanması	Salt Vergi Uygulaması	Tekdüzen Muhasebe	Standardın uygulanması
Ticari Kar	480.000.000	500.000.000	500.000.000	480.000.000	500.000.000	500.000.000
İndirimler - Amortisman Gideri	-	20.000.000	20.000.000	-	20.000.000	20.000.000
Mali Kar	480.000.000	480.000.000	480.000.000	480.000.000	480.000.000	480.000.000
Vergi Gideri	211.200.000	211.200.000	220.000.000	211.200.000	211.200.000	220.000.000
-Cari Dön. Hesaplanan Vergi	211.200.000	211.200.000	211.200.000	211.200.000	211.200.000	211.200.000
-Mahsup Edilen Vergi Alacağı(+)	-	-	8.800.000	-	-	8.800.000
Muhasebe Karı	268.800.000	288.800.000	280.000.000	268.800.000	288.800.000	280.000.000

1998 ve 1999 yıllarında aşağıdaki muhasebe kayıtları yapılacak ve Aktifleştirilen Vergi Alacakları mahsup edilecektir.

	1998 ve 1999	
691 Vergi Gideri		8.800.000
691.32 Mahsup Edilen Vergi Alacağı (-)		
	194 Peşin Vergi Alacağı	8.800.000
	194.30 Amortisman Farklarından Doğan Alacak	
691 Vergi Gideri		211.200.000
691.00 Hesaplanan Kurumlar Vergisi		
	370 Dön. Karı Ver. ve Dİğ. Yas. Yük. Kar.	211.200.000
690 Dönem Karı veya Zararı		500.000.000
	691 Vergi Gideri	220.000.000
	692 Dönem Net Karı veya Zararı	280.000.000
	194 Peşin Vergi Alacağı	
(1997)17.600.000	8.800.000 (1998)	
	8.800.000 (1999)	

2.6. Ödenmeyen SSK Primleri

Muhasebe uygulamaları açısından SSK primleri tahakkuk ettikleri dönemde gider yazılırlar. Ancak, vergi kanunlarına göre SSK primlerinin mali karın tespitinde indirilebilmeleri için ödenmeleri gerekmektedir. İlgili oldukları dönemde ödenmeyen SSK primleri mali karın tespiti sırasında bu kara ilave edilir. Böylece ticari karla mali kar arasında geçici bir fark ortaya çıkar ve bu farkın %44'ü kadar da peşin vergi

alacağı ortaya çıkar. Bu vergi alacağı SSK primlerinin ödendiği yılda mali kardan indirilmesi ile ortadan kalkar.

Ör: (x) işletmesi 1996 yılı Ekim, Kasım Aralık aylarına ait toplam 100.000.000 TL tutarındaki SSK primlerini 1997 yılında ödemiştir. Dolayısıyla 1996'da ödenmediği için matraha ilave edilerek vergi hesaplanmıştır. 1996 yılı karının, hesaba alınan ancak ödenmeyen SSK işveren payı olan 100.000.000 TL düşüldükten sonra 700.000.000 TL, 1997 yılında da 700.000.000 TL ve vergi oranının %44 olduğu varsayılmıştır. Şimdi 1996 ve 1997 yılları için mali kar ve vergi giderlerini hesaplayalım.

Yıllar	Ticari Kar	Mali Kar	Ticari. Kara Göre Vergi Gideri	Mali Kara Göre Vergi Gideri	Fark	Peşin Vergi Etkisi
1996	700.000	800.000	308.000	352.000	100.000	44.000
1997	700.000	600.000	308.000	264.000	100.000	(44.000)

Yukarıda da açık olarak görüldüğü gibi ödenmeyen 100.000.000 TL'lik SSK primi sebebiyle 44.000.000 TL fazla vergi ödenmiş, bir sonraki yılda ödenmeyen SSK priminin ödenmesi ile birlikte bu tutar muhasebe karından indirilmiş ve peşin vergi ortadan kalkmıştır.

1996	
720 Dir. İşç. Gid.	100.000.000
361 Öden. Sos. Güv. Kesintileri	100.000.000
950 Muh. Kar İlave Edil. Unsur.	100.000.000
951 Muh. Kar İlave Edil. Unsur. Alacak. Hes.	100.000.000
194 Peşin Vergi Alacağı	44.000.000
194.35 Ödenmeyen SSK Primlerinden Doğan Alacak (100.000.000X%44)	
691 Dön. Kar. Ver. ve Diğ. Yas. Yük. Karş.	44.000.000
691.30 Aktifleştirilen Vergi Alacağı	

691 Dön. Kar. Ver. ve Diğ. Yas. Yük. Karş.		352.000.000
691.00 Ödenecek Kurumlar Vergisi		
	370 Dön. Kar. Ver. Ve Diğ. Yas. Yük. Kar.	352.000.000
951 Tic. Kar. İlave Edil. Unsur. Alac. Hes.		100.000.000
	950 Ticari Kara İlave Edilecek Uns.	100.000.000
690 Dönem Karı veya Zararı		700.000.000
	691 Dön. Kar. Ver. ve Diğ. Yas. Yük. Karş.	308.000.000
	692 Dön. Net Karı veya Zararı	392.000.000

691 Dön. Kar. Ver. ve Diğ. Yas.
Yük. Kar.

352.000.000	44.000.000
	308.000.000

1997

361 Ödenecek Sos. Göv. Kesintileri		100.000.000
SSK' ya olan borcun ödenmesi	100 Kasa	100.000.000
691 Dön. Kar. Ver. ve Diğ. Yas. Yük.Kar.		44.000.000
691.32 Mahsup Edilen Vergi Alacağı (+)		
	194 Peşin Vergi Alacağı	44.000.000
	194.35 Ödenmeyen SSK Primlerinden Doğan Alacak	

31.12.1997

691 Dön. Kar. Ver. ve Diğ. Yas. Yük. Karş.		264.000.000
691.00 Ödenecek Kurumlar Vergisi		
	370 Dön. Kar. Ver. ve Diğ. Yas. Yük.Kar.	264.000.000
690 Dönem Karı veya Zararı		700.000.000
	691 Dön. Kar. Ver. ve Diğ. Yas. Yük.Kar.	308.000.000
	692 Dönem Net Karı veya Zararı	392.000.000

691 Dön. Kar. Ver. Ve Diğ. Yas.
Yük.Kar.

44.000.000	
264.000.000	308.000.000

1996 ve 1997 yılları gelir tabloları				
	1996		1997	
Dönem Karı veya Zararı		700.000.000		700.000.000
K. Vergi Gideri		308.000.000		308.000.000
1. Cari Dönem Ödenecek Vergisi	352.000.000		264.000.000	
2. Aktifleştirilen Vergi Alacağı(-)	(44.000.000)		-	
3. Mahsup Edilen Vergi Alacağı(+)	-		44.000.000	
Dönem Net Karı veya Zararı		392.000.000		392.000.000

2.7. Garantili Satış Karşılıkları

Muhasebe açısından satışın yapıldığı dönemde ayrılan garanti karşılık giderleri, VUK'nu tarafından kabul edilen bir gider olmadığından vergi matrahına eklenerek vergilendirilmektedirler. Ancak, garanti süresi içinde garanti kapsamında bir gider

ortaya çıktığında daha önce matraha ilave edilen tutarlar vergi matrahından indirilecektir. Garanti gider karşılığı ayrıldığı yıl bu tutar matrahtan indirildiğinden ticari karla mali kar arasında bir farklılaşmaya neden olmakta, bir gider ortaya çıktığında ise matrahtan indirilmektedir. Buna bağlı olarak karşılık ayrıldığı yıl peşin vergi alacağı doğmakta, bir gider ortaya çıktığında ise bu vergi alacağı ortadan kalkmaktadır.

Ör: İşletme, 1997 yılında garantili olarak sattığı bir bilgisayar nedeniyle 100.000.000 TL karşılık ayırmıştır. 1998 yılında bilgisayarda garanti kapsamında bir arıza meydana gelmiş ve 100.000.000 TL tutarında bir harcama yapılmıştır. 1997 yılında karşılık ayrıldıktan sonra kalan ticari karı 1.900.000.000 TL, 1998 yılında karşılık gideri karşılık gideri düşülmeden önce 2.000.000.000 TL' dir. Tabi ki ödenen tamirat karşılık hesaplarından karşılanacağından aslında 1998 yılının ticari karı da 1.900.000.000 TL olacaktır.

1997			
654 Karşılık Gider.		100.000.000	
	379 Diğer Borç ve Gider Karşılık.		100.000.000
950 Muh. Kar. İlave Edil. Unsur.		100.000.000	
	951 Muh. Kar İlave Edil. Unsur. Alacak. Hes.		100.000.000
194 Peşin Vergi		44.000.000	
194.40 Garantili Satış Karşılığı Giderlerinden Doğan Alacak			
	691 Dön. Kar. Ver. ve Diğ. Yas. Yük. Karş.		44.000.000
	691.30 Aktifleştirilen Vergi Alacağı		
691 Dön. Kar. Ver. ve Diğ. Yas. Yük. Karş.		880.000.000	
691.00 Ödenecek Kurumlar Vergisi			
	370 Dön. Kar. Ver. ve Diğ. Yas. Yük. Kar.		880.000.000

951 Muh. Kar. İlave Edil. Unsur. Alac. Hes.	100.000.000	
	950 Muh. Kar. İlave Edil. Unsur.	100.000.000
690 Dönem Karı veya Zararı	1.900.000.000	
	691 Dön. Kar. Ver. Ve Diğ. Yas. Yük.Kar.	836.000.000
	692 Dönem Net Karı veya Zararı	1.064.000.000
<hr/>		
1998		
379 Diğer Borç ve Gider Karşılık.	100.000.000	
	100 Kasa	100.000.000
691 Dön. Kar. Ver. ve Diğ. Yas. Yük.Kar.	44.000.000	
691.32 Mahsup Edilen Vergi Alacağı (+)		
	194 Peşin Vergi Alac.	44.000.000
	194.40 Garantili Satış Karş. Gid. Doğ. Alac.	
691 Dön. Kar. Ver. ve Diğ. Yas. Yük.Kar.	836.000.000	
691.00 Ödenecek Kurumlar Vergisi		
	370 Dön. Kar. Ver. Ve Diğ. Yas Yük.Kar.	836.000.000
690 Dönem Karı veya Zararı	2.000.000.000	
	691 Dön. Kar. Ver. Ve Diğ. Yas. Yük.Kar.	880.000.000
	692 Dönem Net Karı veya Zararı	1.120.000.000

691 Dön. Kar. Ver. ve Diğ. Yas.
Yük.Kar. (1997)

	44.000.000
880.000.000	836.000.000

691 Dön. Kar. Ver. ve Diğ. Yas.
Yük.Kar. (1998)

44.000.000	
836.000.000	880.000.000

1997 ve 1998 yılları gelir tabloları		
	1997	1998
Dönem Karı veya Zararı	1.900.000.000	2.000.000.000
K. Vergi Gideri	836.000.000	880.000.000
Ödenecek Vergi Gideri	880.000.000	836.000.000
Aktifleştirilen Vergi Alacağı(-)	(44.000.000)	-
Mahsup Edilen Vergi Alac.(+)	-	44.000.000
Dönem Net Karı veya Zararı	1.064.000.000	1.120.000.000

1997	Salt Vergi Uygulaması	Tekdüzen Muhasebe Sistemi	Standartın Uygulaması
Ticari Karı	2.000.000.000	1.900.000.000	1.900.000.000
İlaveler		100.000.000	100.000.000
- Garanti Karşılıkları			
Mali Kar	2.000.000.000	2.000.000.000	2.000.000.000
Vergi Gideri	880.000.000	880.000.000	836.000.000
- Ödenecek Vergi	880.000.000	880.000.000	880.000.000
- Aktifleştirilen Vergi Alacağı(-)	-	-	44.000.000
Muhasebe Karı	1.120.000.000	1.020.000.000	1.064.000.000

1998	Salt Vergi Uygulaması	Tekdüzen Muhasebe Sistemi	Standartın Uygulaması
Ticari Karı	1.900.000.000	2.000.000.000	2.000.000.000
İndirimler	-	100.000.000	100.000.000
- Garanti Karşılıkları			
Mali Kar	1.900.000.000	1.900.000.000	1.900.000.000
Vergi Gideri	836.000.000	836.000.000	880.000.000
- Ödenecek Vergi	836.000.000	836.000.000	836.000.000
- Aktifleştirilen Vergi Alacağı(-)	-	-	44.000.000
Muhasebe Karı	1.064.000.000	1.164.000.000	1.120.000.000

Muhasebe karları toplamı her üç durumda da eşit çıkmaktadır.

1997	1.120.000.000	1.020.000.000	1.064.000.000
1998	<u>1.064.000.000</u>	<u>1.164.000.000</u>	<u>1.120.000.000</u>
Toplam	2.184.000.000	2.184.000.000	2.184.000.000

Eğer garanti süresi içinde herhangi bir gider yapılmaz ise, yapılacak olan işlem garanti süresinin sonunda aşağıdaki gibi olur.

691 Dön. Kar. Ver. Ve Diğ. Yas. Yük. Kar.	44.000.000
691.32 Mahsup Edilen Vergi Alacağı (+)	
194 Peşin Vergi	44.000.000
194.40 Garantili Satış Karşılığı Giderlerinden Doğan Alacak	

2.8. Alınan Vadeli Çeklerin Reeskontu

VUK'nu çeklerin reeskonta tabi tutulmasına izin vermemektedir. Bu nedenle reeskonta tabi tutulan alınan çeklerin reeskont giderleri kanunen kabul edilmeyen gider olarak karşımıza çıkmaktadır. Çekin reeskonta tabi tutulduğu dönemde vergi matrahına dahil edilen reeskont gideri bir sonraki dönemde ortadan kalkacağından ticari kar ile mali kar arasında geçici bir farklılaşmaya neden olmakta ve peşin vergi alacağı etkisini doğurmaktadır.

Örnek: (x) A.Ş.'nin 31.12.1997 tarihinde vadesinin dolmasına 2 ay kalmış 300.000.000 TL'lik alınan çeki vardır. 1997 yılı için Merkez bankasının belirlemiş olduğu iskonto oranı %80'dir. 1997 yılı Ticari kar reeskont gideri düşülmeden önce 1.000.000.000 TL ve 1998 yılı ticari karı reeskont geliri eklenmeden 947.699.758 TL'dir.

$$f = \frac{a \cdot n \cdot i}{36 \cdot 500 + (n \cdot i)} \quad f = \frac{300.000.000 \times 60 \times 80}{36.500 + (60 \times 80)} = 52.300.242$$

31.12.97			
121 Alacak Senet.		300.000.000	
	101 Alınan Çekler		300.000.000
Çeklerin reeskont yapılmak üzere alacak senetlerine aktarılması			
657 Reeskont Faiz Giderleri		52.300.242	
	122 Alacak Senetleri Reeskontu		52.300.242
950 Muh. Kar. İlave Edil. Unsur.		52.300.242	
	951 Muh. Kar. İlave Edil. Unsur. Alac. Hes.		52.300.242
194 Peşin Vergi Alacağı		23.012.106	
194.45 Vadeli Çekler Rees. Gider. Doğan Alacak			
52.300.242 x0.44			
	691 Dön. Kar. Ver. ve Diğ. Yas. Yük.Kar.		23.012.106
	691.30 Aktifleştirilen Vergi Alacağı		
691 Dön. Kar. Ver. ve Diğ. Yas. Yük.Kar.		440.000.000	
691.00 Ödenecek Kurumlar Vergisi Hesaplanan Kurumlar Vergisi			
	370 Dön. Kar. Ver. ve Diğ. Yas. Yük.Kar.		440.000.000
690 Dönem Karı veya Zararı		947.699.758	
	691 Dön. Kar. Ver. ve Diğ. Yas. Yük.Kar.		416.987.894
	692 Dönem Net Karı veya Zararı		530.711.864
1.1.1998			
122 Alacak Senetleri Reeskontu		52.300.242	
	647 Reeskont Faiz Geliri		52.300.242
101 Alınan Çekler		300.000.000	
	121 Alacak Senet.		300.000.000

691 Dön. Kar. Ver. Ve Diğ. Yas. Yük. Kar.	23.012.106
691.32 Mahsup Edilen Vergi Alacağı (-)	
	194 Peşin Vergi Alac.
	23.012.106
	194.45 Vadeli Çekler Reesk. Gider. Doğan Alac.
691 Dön. Kar. Ver. Ve Diğ. Yas. Yük. Kar.	416.987.894
691.00 Hesaplanan Kurumlar Vergisi	
	370 Dön. Kar. Ver. Ve Diğ. Yas. Yük. Kar.
	416.987.984
690 Dön. Karı veya Zararı	1.000.000.000
	691 Dön. Kar. Ver. Ve Diğ. Yas. Yük. Kar.
	440.000.000
	692 Dönem Net Karı veya Zararı
	560.000.000

Görüldüğü gibi 1997 yılında alınan çeklerin reeskont giderlerinin mali kara dahil edilmesi ile 23.012.106 TL fazla vergi verilmiştir. 1998 yılında ise bu tutar muhasebe karından indirildiğinden fazla ödenen tutar kadar daha az vergi verilmiştir. Bu normal uygulamada da ortaya çıkan bir durumdur. Bizim burada yaptığımız 1997 yılında fazla ödenen vergi 1998 yılında ortadan kalkacağı için 1997 yılı bilançosunda bu tutarı vergi alacağı olarak göstermektir.

1997	Salt Vergi Uygulaması	Tekdüzen Muhasebe Sistemi	Standardın Uygulaması
Ticari Karı	1.000.000.000	947.699.758	947.699.758
İlaveler	-	52.300.242	52.300.242
- Reeskont Gideri			
Mali Kar	1.000.000.000	1.000.000.000	1.000.000.000
Vergi Gideri	440.000.000	440.000.000	416.987.894
- Ödenecek Vergi	440.000.000	440.000.000	440.000.000
- Aktifleştirilen Vergi Alacağı	-	-	23.012.106
Muhasebe Karı	560.000.000	507.699.758	530.711.864

1998	Salt Vergi Uygulaması	Tekdüzen Muhasebe Sistemi	Standartın Uygulaması
Ticari Karı	947.699.758	1.000.000.000	1.000.000.000
İndirimler - Reeskont Gideri	-	52.300.242	52.300.242
Mali Kar	947.699.758	947.699.758	947.699.758
Vergi Gideri	416.987.894	416.987.894	440.000.000
- Ödenecek Vergi	416.987.894	416.987.894	416.987.894
- Mahsup Edilen Vergi Alac.	-	-	23.012.106
Muhasebe Karı	530.711.864	583.012.106	560.000.000

1997 ve 1998 Yılları Gelir Tabloları			
	1997		1998
Dönem Karı veya Zararı		947.699.894	1.000.000.000
K. Vergi Gideri		416.987.894	
-Ödenecek Vergi	440.000.000		416.987.894
-Peşin Vergi Alacağı(-)	23.012.106		-
- Mahsup Edilen Vergi Alacağı(+)	-		23.012.106
Dönem Net Karı veya Zararı	530.711.864		560.000.000

Muhasebe karları toplamı:

	Salt Vergi Uygulaması	Tekdüzen Muhasebe Sistemi	Standartın Uygulaması
1997	560.000.000	507.699.758	530.711.864
1998	530.711.864	583.012.106	560.000.000
Toplam	1.090.711.864	1.090.711.864	1.090.711.864

2.9. Faiz Gider Tahakkukları

Ortaya çıkan ancak henüz ödenmeyen tahvil faiz giderleri vergi kanunları tarafından kanunen kabul edilen bir gider olarak kabul edilmediğinden vergi matrahına eklenmekte ve peşin vergi etkisi doğurmaktadır. Bu faiz giderleri ödendiklerinde ise vergi matrahından indirileceklerinden peşin vergisi ortadan kalkacaktır.

Örnek: İşletme 1 Eylül günü bir bankadan %72 faizli 6 ay vadeli 200.000.000 TL'lik emtia karşılığı kredi almıştır. 1996 yılı faiz tahakkuku dahil edildikten sonra Ticari Kar 300.000.000 TL'dir. 1997 yılı ticari karı 300.000.000 TL'dir.

Dönem sonunda aşağıdaki işlemler yapılacaktır.

31.12.1996	
780 Finansman Giderleri	48.000.000
	381 Gider Tahakkukları
	48.000.000

Vergi kanunlarına göre bu giderler kanunen kabul edilmeyen giderler olduğundan matraha ilave edilecektir.

950 Mali Kara İlave Edilecek Uns.	48.000.000
	951 Mali Kara İlave Edil. Uns. Alacaklı Hes..
	48.000.000
194 Peşin Vergi Alacağı	21.120.000
194.50 Faiz Gider Tahakkuklarından Doğan Alacak	
	691 Vergi Gideri
	21.120.000
	691.30 Aktifleştirilen Vergi Alacağı (-)

İzleyen yıl kredi ve faizi ödemesi yapıldığında bu peşin vergi alacağı mahsup edilir.

691 Vergi Gideri	153.120.000
691.00 Hesaplanan Kurumlar Vergisi	
	370 Dön. Karı Ver. Ve Dlg. Yas. Yük. Kar.
	153.120.000
690 Dönem Karı veya Zararı.	300.000.000
	691 Vergi Gideri
	192.000.000
	692 Dönem Net Karı veya Zararı
	168.000.000

1996	Salt Vergi Uygulaması	Tekdüzen Muhasebe Sistemi	Standartın Uygulaması
Ticari Karı	348.000.000	300.000.000	300.000.000
İlaveler	-	48.000.000	48.000.000
- Gider Tahakkukları			
Mali Kar	348.000.000	348.000.000	348.000.000
Vergi Gideri	153.120.000	153.120.000	132.000.000
- Ödenecek Vergi	153.120.000	153.120.000	153.120.000
- Aktifleştirilen Vergi Alac.	-		(21.120.000)
Muhasebe Karı	194.880.000	146.880.000	168.000.000

1997 yılı kayıtları

01.03.1997

300 Banka Kredileri		200.000.000
381 Gider Tahakkukları		48.000.000
780 Finansman Giderleri		24.000.000
	100 Kasa Hesabı	272.000.000
691 Vergi Gideri		21.120.000
691.32 Mahsup Edilen Vergi Alacağı (+)		
	194 Peşin Vergi Alacağı	21.120.000
	194.50 Faiz Gider Tahakkuklarından Doğan Alacak	
691 Vergi Gideri		110.800.000
691.00 Ödenecek Kurumlar Vergisi		
	370 Dön. Karı Ver. ve Dİğ. Yas. Yük. Kar.	110.800.000
690 Dönem Karı veya Zararı		300.000.000
	691 Vergi Gideri	132.000.000
	692 Dönem Net Karı veya Zararı	168.000.000

1997	Salt Vergi Uygulaması	Tekdüzen Muhasebe Sistemi	Standartın Uygulaması
Ticari Karı	252.000.000	300.000.000	300.000.000
İndirimler	-	48.000.000	48.000.000
- Gider Tahakkukları			
Mali Kar	252.000.000	252.000.000	252.000.000
Vergi Gideri	110.880.000	110.880.000	132.000.000
- Ödenecek Vergi	110.880.000	110.880.000	110.880.000
- Mahsup Edilen Vergi Alac.	-	-	21.120.000
Muhasebe Karı	141.120.000	189.120.000	168.000.000

1996 ve 1997 Yılları Gelir Tabloları				
	1996		1997	
Dönem Karı veya Zararı		300.000.000		300.000.000
K. Vergi Gideri		132.000.000		132.000.000
-Ödenecek Vergi	153.120.000		110.800.000	
-Aktifleştirilen Vergi Alacağı(-)	(21.120.000)		-	
)			21.120.000	
- Mahsup Edi. Vergi Alac(+)				
Dönem Net Karı veya Zararı		168.000.000		168.000.000

2.10. Menkui Kıymetler, İştirakler, Bağlı Ortaklıklar, Bağlı Menkul Kıymetler Değer Düşüklüğü Karşılığı

MSUGT'ne göre menkul kıymetler alış bedelleri ile değerlendirilir ve ortaya çıkan değer düşüklükleri için karşılık ayrılması zorunludur. Ancak VUK'nu ayrılan bu karşılıkları indirilebilir bir gider olarak kabul etmez. Bu nedenle mali kar hesaplanırken ayrılan karşılık gideri ticari kara ilave edilir. Böylece, mali kar ile ticari kar arasında geçici bir farklılaşma oluşur. Bu farklılaşma da peşin vergi etkisine neden olur. Bu vergi etkisi ayrılan karşılıkların iptal edilmesi ile ortadan kalkar.

Ör: 1996 yılında (X) işletmesinin bilançosuna dahil, alış bedeli 50.000.000 TL olan hisse senetlerinin yıl içindeki borsa değeri uzun süre alış bedelinin altında seyretmiş, aralık ayı borsa rayıcı 40.000.000 TL olarak gerçekleşmiştir. Söz konusu hisse senetleri, izleyen yılda 45.000.000 TL'ye satılmıştır. Vergi oranı % 44 ve ticari kar her iki yıl için 600.000.000 TL dir.

31.12.1996	
654 Karşılık Gider.	10.000.000
654.00 Men. Kıy. Değ. Düş. Kar.	
	119 Menkul Kıymet Değer Düşük. Karşılığı
	10.000.000
950 Muh. Kar. İlave Edil. Unsur	10.000.000
	951 Mali Kara İlave Edil. Uns. Alacaklı Hes.
	10.000.000

194 Peşin Vergi Alacağı	4.400.000	
194.60 Aktif Hesap Karşılıkları		
	691 Dön. Kar. Ver. ve Diğ. Yas. Yük. Karş.	4.400.000
	691.30 Aktifleştirilen Vergi Alacağı	
951 Muh. Kar İlave Edil. Unsur. Alacak. Hes.	10.000.000	
	950 Muh. Kar İlave Edil. Unsur.	10.000.000
691 Vergi Gideri	268.400.000	
691.00 Ödenecek Kurumlar Vergisi		
	370 Dön. Karı Ver. ve Diğ. Yas. Yük. Kar..	268.400.000
690 Dönem Karı veya Zararı	600.000.000	
	691 Dön. Kar. Ver. Ve Diğ. Yas. Yük. Karş.	264.000.000
	692 Dön. Net Karı veya Zararı	336 000.000

Hisse senetlerinin satılması halinde aşağıdaki muhasebe kayıtları yapılacaktır.

100 Kasa Hes.	45.000.000	
655 Menkul Kıy. Satış Zararı	5.000.000	
	110 Hisse Senetleri	50.000.000
119 Menkul Kıymet Değ. Düş. Karş.	10.000.000	
	644 Konusu Kalmayan Karş.	10.000.000
691 Dön. Kar. Ver. Ve Diğ. Yas. Yük. Kar.	4.400.000	
691.32 Mahsup Edilen Vergi Alacağı (+)		
	194 Peşin Vergi Alacağı	4.400.000
	194.60 Aktif Hesap Karşılıkları	

31.12.1997

691 Dön. Kar. Ver. Ve Diğ. Yas. Yük. Karş.		259.600.000
691.00 Hesaplanan Kurumlar Vergisi		
	370 Dön. Kar. Ver. ve Diğ. Yas. Yük. Kar.	259.600.000
690 Dönem Karı veya Zararı		600.000.000
	691 Dön. Kar. Ver. ve Diğ. Yas. Yük. Karş.	264.000.000
	692 Dön. Net Karı veya Zararı	336 000.000

Gelir Tabloları	1996	1997
Dönem Karı veya Zararı	600.000.000	600.000.000
K. Dönem Karı Vergi ve Diğer Yasal Yük. Karş.	264.000.000	264.000.000
-Cari Dönem Vergi Gideri	268.400.000	259.600.000
-Peşin Vergi Alacağı(-)	(4.400.000)	-
- Mahsup Edilen Vergi Alacağı(+)	-	4.400.000
Dönem Net Karı veya Zararı	236.000.000	236.000.000

2.11. Vade Farklı Satışlar

4 nolu Türk muhasebe standardı gereğince vadeli satışlarda varlığın peşin fiyatı ile vade farklı satış fiyatı arasındaki fark gelecek aylara ait bir gelir olarak kayıt edilmektedir. Ancak VUK'nun 19 maddesine göre vergi alacağı, vergi kanunlarının vergiyi doğuran olayın vukuu ve hukuki durumun tekemmülü ile doğmaktadır. Bu nedenle satışın yapıldığı anda vade farkı da dahil bütün satış hasılatı vergilendirilebilir kara dahil edilmelidir. Bu bağlamda gelecek aylara ait gelir olarak yazılan vade farkı dönem sonunda ticari kara eklenir. Bu durum ise mali ve ticari kar arasında geçici bir farklılaşmaya neden olur ve peşin vergi etkisi doğurur. Ortaya çıkan bu vergi etkisi vade farkının tahsil edilmesi ile ortadan kalkar.

Ör: İşletme peşin fiyatı 50.000.000 TL olan bir malı 20.11.1997 tarihinde 80.000.000 TL'ye satmıştır. Mal bedeli ilk taksiti 1.1.1998'de olmak üzere iki taksitte

tahsil edilecektir. 1997 yılı ticari karı vade farkı hariç 570.000.000 TL'dir. 1998 yılı karı vade farkı gelirler dahil 600.000.000 TL Vergi oranı %44 olarak alınacaktır.

1997			
120 Alıcılar		80.000.000	
	380 Gel. Ayl. Ait Gel.		30.000.000
	600 Yurt İçi Satışlar		50.000.000
950 Mali Kara İlave Edilecek Uns.		30.000.000	
	951 Mali Kara İlave Edil. Uns. Alacaklı Hes.		30.000.000
194 Peşin Vergi Alacağı		13.200.000	
194.65 Taksitli Satışlar			
	691 Vergi Gideri		13.200.000
	691.30 Aktifleştirilen Vergi Alacağı		
691 Dön. Kar. Ver. ve Diğ. Yas. Yük. Kar.		264.000.00	
691.00 Hesaplanan Kurumlar Vergisi			
	370 Dön. Kar. Ver. ve Diğ. Yas. Yük. Kar.		264.000.000
690 Dönem Karı veya Zararı		570.000.000	
	691 Dön. Kar. Ver. ve Diğ. Yas. Yük. Kar.		250.800.000
	692 Dönem Net Karı veya Zararı		319.200.000

1997	Salt Vergi Uygulaması	Tekdüzen Muhasebe Sistemi	Standardın Uygulaması
Ticari Karı	600.000.000	570.000.000	570.000.000
İlaveler	-	30.000.000	30.000.000
-Vade Farkı			
Mali Kar	600.000.000	600.000.000	600.000.000
Vergi Gideri	264.000.000	264.000.000	250.800.000
- Ödenecek Vergi	264.000.000	264.000.000	264.000.000
- Aktifleştirilen Vergi Alacağı	-	-	13.200.000
Muhasebe Karı	336.000.000	306.000.000	319.200.000

1.1.1998

100 Kasa Hes.		40.000.000	
1. taksitin tahsili	120 Alıcılar		40.000.000
380 Gel. Ayl. Ait Gel.		15.000.000	
	642 Faiz Gelirleri		15.000.000
691 Vergi Gideri		6.600.000	
691.32 Mahsup Edilen Vergi Alacağı			
	194 Peşin Vergi Alacağı		6.600.000
	194.65 Taksitli Satış.		

1.2.1998

100 Kasa Hes.		40.000.000	
2. taksitin tahsili	120 Alıcılar		40.000.000
380 Gel. Ayl. Ait Gel.		15.000.000	
	642 Faiz Gelirleri		15.000.000
691 Vergi Gideri		6.600.000	
691.32 Mahsup Edilen Vergi Alacağı			
	194 Peşin Vergi Alacağı		6.600.000
	194.65 Taksitli Satışlar		

1998	Salt Vergi Uygulaması	Tekdüzen Muhasebe Sistemi	Standardın Uygulaması
Ticari Karı	570.000.000	600.000.000	600.000.000
İndirimler		30.000.000	30.000.000
- Vade farkı			
Mali Kar	570.000.000	570.000.000	570.000.000
Vergi Gideri	250.800.000	250.800.000	264.000.000
- Ödenecek Vergi	250.800.000	250.800.000	250.800.000
- Mahsup Edilen Vergi Alacağı	-	-	13.200.000
Muhasebe Karı	319.200.000	349.200.000	336.000.000

1996 ve 1997 Yılları Gelir Tabloları			
	1997	1998	
Dönem Karı veya Zararı		570.000.000	600.000.000
K. Vergi Gideri		250.800.000	264.000.000
- Ödenecek Vergi	264.000.000		250.800.000
- Peşin Vergi Alacağı(-)	(13.200.000)		-
- Mahsup Edilen Vergi Alacağı(+)	-		13.200.000
Dönem Net Karı veya Zararı		319.200.000	336.000.000

3.ERTELENMİŞ VERGİ BORCUNA İLİŞKİN UYGULAMA ÖRNEKLERİ

Ertelenmiş vergi borcuna neden olan gelir unsurlarının vergi etkilerinin Tekdüzen Muhasebe Sistemine uygun muhasebe kayıtları aşağıdaki gibi olacaktır.

3.1. Finansman Fonu

Finansman fonu ayrıldığı yıl vergi matrahından indirilmekte ve ticari karla mali kar arasında geçici bir süre farklılaşmaya neden olmaktadır. Bu fark ertelenmiş vergi borcu etkisini doğurmaktadır. Ertesi yıl ayrılan finansman fonu matrahtan düşülerek bu vergi etkisi ortadan kaldırılmaktadır.

Örnek: (x) A.Ş'nin 1996 ve 1997 yıllarında ilaveler ve indirimlerden sonraki kurum kazancı 800.000.000 TL'dir. (x) A.Ş'i 1997 yılında yatırım indiriminden yararlanması kabul edilmiştir. 150.000.000 TL tutarında yatırım yapacaktır. Her iki yıl için vergi oranı %44 olarak alınacaktır.

1996 yılı için ayrılacak finansman fonu $800.000.000 \times \%20 = 160.000.000$ TL'dir. Ayrılan finansman fonun 1996 ve 1997 yıllarındaki vergi etkileri aşağıda şema halinde gösterilmiştir.

1996 yılı		
Finansman fonu ayrılmadan önce ödenecek vergi tutarı	$(800.000.000 \times \%44)$	352.000.000
Finansman fonundan sonra ödenecek vergi tutarı	$(650.000.000 \times \%44)$	286.000.000
Ertelenmiş vergi borcu		66.000.000
1997 yılı		
Önceki yıl ayrılan Finansman fonu ilave edilmeden önceki vergi gideri		352.000.000
Finansman fonu ilave edildikten sonra vergi gideri	$(950.000.000 \times \%44)$	418.000.000
Ertelenmiş vergi borcunun mahsubu		66.000.000

Buradan da anlaşılacağı gibi 1996 yılında finansman fonu ayrılması nedeniyle 66.000.000 TL daha az vergi ödenmiş 1997 yılında ise önceki yıl ayrılan finansman fonun eklenmesi nedeniyle 66.000.000 TL daha fazla vergi ödenerek önceki yıl az ödenen vergi telafi edilmiştir.

Eğer finansman fonu ayrılması nedeniyle fonun ayrıldığı dönemde vergi az ödeniyor ve bu az ödenen vergi bir sonraki dönemde telafi ediliyorsa fonun ayrıldığı dönemde bir vergi borcu doğmuş demektir. O halde, finansman fonu ayrılması nedeniyle ertelenen vergi tutarı hesaplanarak pasifleştirilmelidir².

1996	
960 Muh. Kar. İndir. Uns.	150.000.000
960.10 Finansman Fonu	
	961 Muh. Karın. İndir. Uns. Alacaklı Hes.
	150.000.000
691 Dön. Kar. Ver. Ve Diğ. Yas. Yük. Karş.	66.000.000
691.40 Ertelenmiş Vergi Borcu (-)	
(160.000.000X%40)	
	394 Ertelenmiş Vergi
	66.000.000
	394.10 Finansman Fonu
691 Dön. Kar. Ver. ve Diğ. Yas. Yük.Kar.	286.000.000
691.00 Ödenecek Kurumlar Vergisi	
	370 Dön. Kar. Ver. Ve Diğ. Yas. Yük.Kar.
	286.000.000
690 Dön. Kar. Ver. Ve Diğ. Yas. Yük. Karş.	800.000.000
	691 Dön. Kar. Ver. Ve Diğ. Yas. Yük. Karş.
	352.000.000
	692 Dön. Net Karı veya Zararı
	448.000.000
692 Dön. Net Karı veya Zararı	448.000.000
	590 Dönem Net Karı
	448.000.000

² Hasan KAVAL, agm, s.19

1997 yılı muhasebe kayıtları aşağıdaki gibi olacaktır.

1997	
394 Ertelen. Vergi Bor.	66.000.000
394.10 Finansman Fonu	
691 Dön. Kar. Ver. Ve Diğ. Yas. Yük.Kar.	66.000.000
691.42 Mahsup Edilen Vergi Borcu (+)	
691 Dön. Kar. Ver. Ve Diğ. Yas. Yük. Karş.	418.000.000
691.00 Hesaplanan Kurumlar Vergisi	
370 Dön. Kar. Ver. ve Diğ. Yas. Yük. Kar.	418.000.000
690 Dönem Karı veya Zararı	800.000.000
691 Dön. Kar. Ver. ve Diğ. Yas. Yük. Karş.	352.000.000
692 Dön. Net Karı veya Zararı	448.000.000

Gelir Tablosu

	1996	1997
Dönem Karı	800.000.000	800.000.000
K.Vergi Gideri	352.000.000	352.000.000
- Hesaplanan Vergi	286.000.000	418.000.000
- Ertelenmiş Vergi Borcu	66.000.000	-
- Mahsup Edilen Vergi Borcu(-)		(66.000.000)
Muhasebe Karı	448.000.000	448.000.000

3.2. Sabit Kıymet Yenileme Fonu

Yenilenmek amacıyla satılan varlıklardan elde edilen karların vergilendirilmeyerek pasifte üç yıl süreyle bekletilmesi ile ertelenmiş vergi borcu ortaya çıkmaktadır. Üç yıl içinde başka bir varlık satın alındığında bu ertelenmiş vergi borcu bu varlığın amortismanına paralel olarak yok edilir.

Örnek:Duran varlıklarda kayıtlı 400.000.000TL maliyet bedelli makinenin birikmiş amortismanı 320.000.000 TL 'dir. Yeni bir makine almak amacıyla 3.5.1996 tarihinde makine 240.000.000 TL'ye peşin olarak satılmıştır. Makine satıldıktan sonra 3 yıl geçmesine rağmen aynı mahiyette bir makine alınamamıştır.

3.5.1996	
257 Birikmiş Amort.	320.000.000
100 Kasa Hes.	240.000.000
	253 Tes.Mak ve Cih. Hes. 400.000.000
	549 Özel Fonlar 160.000.000
	- Yenileme Fonu
691 Dön. Kar. Ver. Ve Diğ. Yas. Yük.Kar.	70.400.000
691.40 Ertelemiş Vergi Borcu (-)	
	394 Ertelemiş Vergi Borcu 70.400.000
	394.20 Sabit Kıymet Yenileme Fonu
Üç yıl sonra	
549 Özel Fonlar	160.000.000
- Yenileme Fonu	
	679 Diğ. Olağ. Dışı Gel. Ve Kar. 160.000.000
394 Ertelemiş Vergi Borcu	70.400.000
394.20 Sabit Kıymet Yenileme Fonu	
	691 Dön. Kar. Ver. ve Diğ. Yas. Yük. Kar. 70.400.000
	691.42 Mahsup Edilen Vergi Borcu

1996 yılında dönem karına ilave edilmediği için vergilendirilmeyen 160.000.000 TL, 1997 yılında yenileme fonun amacına uygun olarak kullanılmaması nedeniyle kar yedekleri arasında yer alan "549 Özel Fonlar" hesabından "679 Diğer Olağandışı Gelir ve Karlar" hesabına aktarılarak o dönemde vergilendirilmiştir.

Eğer yukarıdaki aksine makine alınır ise, fon makinenin maliyet bedelinden düşülmeyecek, amortisman giderlerine karşılık kullanılacaktır. “Ertelenmiş Vergi Borcu”da amortisman giderleri ile birlikte itfa edilecektir.

Örnek:

1998 yılı içinde yukarıdaki örnekte satılan makinenin yerine 700.000.000 TL’ye aynı nitelikte bir makine alınmıştır. Bu makine ile ilgili muhasebe kayıtları aşağıdaki gibi olacaktır.

1998			
549 Özel Fonlar		140.000.000	
	257 Birikmiş Amortismanlar		140.000.000
700.000.000x0.20			
394 Ertelenmiş Vergi Borcu		61.600.000	
394.20 Sabit Kıymet Yenileme Fonu			
	691 Vergi Gideri		61.600.000
	691.42 Mahsup Edilen Vergi Borcu		
1999			
549 Özel Maliyetler		20.000.000	
770 Genel Yönetim Giderleri		120.000.000	
	257 Birikmiş Amortismanlar		140.000.000
394 Ertelenmiş Vergi Borcu		8.800.000	
	691 Vergi Gideri		8.800.000
	691.42 Mahsup Edilen Vergi Borcu		

3.3. Farklı Amortisman Yöntemi Uygulamaları

Yukarıda 2.5 nolu bölümde ticari amaçla daha yüksek vergisel amaçla daha düşük bir amortisman uygulaması örneklendirilmiştir. Oysa, bunun tersi de olabilir;

Muhasebe amaçlı olarak normal amortisman yönteminin kullanılması vergi amaçlı olarakta azalan bakiyeler usulünün kullanılması, ilk yıllarda mali karın ticari kardan daha düşük olmasına yol açar. Böylece mali karla ticari kar arasında bir farklılaşma doğar. Ortaya çıkan bu farkın %44'ü kadar bir peşin vergi etkisi oluşmaktadır. Bu vergi etkisi daha sonraki yıllarda muhasebe amaçlı olarak ayrılan amortismanın vergi amaçlı olarak ayrılan amortismandan daha fazla olması ile ortadan kalkmaktadır.

Örnek: (x) işletmesi 2.1.1996 tarihinde 100.000.000 TL değerinde faydalı ömrü 5 yıl ve hurda değeri 0 TL olan bir makine satın almıştır. İşletme amortisman politikası olarak normal amortisman yöntemini benimsemiştir. Ancak mali karın hesaplanması sırasında, azalan bakiyeler yöntemini kullanmayı tercih etmektedir.

Vergi oranı % 44'dür. İşletmenin ticari karı 5 yıl boyunca amortisman sonrası ticari karı 500.000.000 TL olarak varsayılmıştır.

Yıllar	Duran Varlığın Değeri	Normal Amortismanına Göre Gider	Azalan Bakiyelere Göre Gider	Fark	Vergi Etkisi
1996	100.000.000	20.000.000	40.000.000	20.000.000	8.800.000
1997	100.000.000	20.000.000	24.000.000	4.000.000	1.760.000
1998	100.000.000	20.000.000	14.400.000	(5.600.000)	(2.464.000)
1999	100.000.000	20.000.000	8.640.000	(11.360.000)	(4.998.400)
2000	100.000.000	20.000.000	12.960.000	(7.040.000)	(3.097.600)

1996 yılında muhasebe amaçlı olarak 20.000.000 TL amortisman gideri yazılırken, Azalan bakiyeler yöntemine göre 40.000.000 TL amortisman gideri yazılmıştır. Bu ticari karla mali kar arasında farklılaşmaya yani ticari karın mali kardan 20.000.000 TL daha fazla olmasına neden olmaktadır. Böylece işletme vergi beyannamesinde 20.000.000 TL daha fazla gider yazmak suretiyle daha az vergi ödemektedir. Bu az ödenen tutar daha sonraki yıllarda (1998,1999,2000 yılları) ortadan kalkacağı için bilançolarda "Ertelenmiş Vergi Borcu" olarak gösterilmelidir.

1996 yılı muhasebe kayıtları

1996			
770 Genel Yönetim Gideri		20.000.000	
	257 Birikmiş Amortis.		20.000.000
960 Muh. Kar. İndiril. Unsur.		20.000.000	
	961 Muh. Kar. İnd. Unsur. Alac. Hes.		20.000.000
691 Dön. Kar. Ver. ve Diğ. Yas. Yük. Kar.		8.800.000	
691.40 Ertelemiş Vergi Borcu (-)			
Ertelemiş verginin kaydı			
	394 Ertelemiş Vergi Borcu		8.800.000
	394.30 Farklı Amorti. Yönt. Kullan.		
1996			
691 Dön. Kar. Ver. ve Diğ. Yas. Yük.Kar.		211.200.000	
691.00 Hesaplanan Kurumlar Vergisi			
	370 Dön. Kar. Ver. ve Diğ. Yas. Yük.Kar.		211.200.000
1996			
690 Dönem Karı veya Zararı		500.000.000	
	691 Dön. Kar. Ver. ve Diğ. Yas. Yük.Kar.		220.000.000
	692 Dönem Net Karı veya Zararı		280.000.000

691 Dön. Kar. Ver. Ve Diğ. Yas. Yük.Kar.

8.800.000	
211.200.000	220.000.000

1996	Salt Vergi Uygulaması	Tekdüzen Muhasebe Sistemi	Standarın Uygulaması
Ticari Karı	480.000.000	500.000.000	500.000.000
İndirimler	-	20.000.000	20.000.000
Mali karı hesaplanmasında kullanılan Azalan Bakiyeler ile ticari karın hesaplanmasında kullanılan Normal Amortisman yöntemi arasındaki fark			
Mali Kar	480.000.000	480.000.000	480.000.000
Vergi Gideri	211.200.000	211.200.000	220.000.000
- Ödenecek Vergi	211.200.000	211.200.000	211.200.000
- Pasifleştirilen Vergi Borcu	-	-	8.800.000
Muhasebe Karı	268.800.000	288.800.000	280.000.000

1997			
770 Genel Yön. Gid.			20.000.000
	257 Birikmiş Amortis.		
960 Muh. Kar. İnd. Uns.			4.000.000
(24.000.000-20.000.000) Normal Amortismanla Azalan Bakiyeler Yöntemine göre ayrılan amortisman arasındaki farkın ticari kardan indirilmesi	961 Muh. Kar. İnd. Unsur. Alac. Hes.		4.000.000
1997			
691 Dön. Kar. Ver. ve Diğ. Yas. Yük.Kar. (4.000.000 x 0.44)			1.760.000
691.40 Ertelenmiş Vergi Borcu (-)			
Amortisman farkının vergi etkisi	394 Ertelenmiş Vergi Borcu		1.760.000
	394.30 Farklı Amort. Yönt. Kullan.		
1997			
691 Dön. Kar. Ver. ve Diğ. Yas. Yük. Kar.			218.200.000
691.00 Ödenecek Kurumlar Vergisi			
	370 Dön. Kar. Ver. ve Diğ. Yas. Yük. Kar.		218.200.000
690 Dönem Karı veya Zararı			500.000.000
	691 Dön. Kar. Ver. ve Diğ. Yas. Yük. Kar.		220.000.000
	692 Dönem Net Karı veya Zararı		280.000.000

691 Dön. Kar. Ver. Ve Diğ. Yas.
Yük.Kar.

1.760.000	
218.200.000	220.000.000

1997	Salt Vergi Uygulaması	Tekdüzen Muhasebe Sistemi	Standardın Uygulaması
Ticari Karı	496.000.000	500.000.000	500.000.000
İndirimler	-	4.000.000	4.000.000
Mali karı hesaplanmasında kullanılan Azalan Bakiyeler ile ticari karın hesaplanmasında kullanılan Normal Amortisman yöntemi arasındaki fark			
Mali Kar	496.000.000	496.000.000	496.000.000
Vergi Gideri	218.240.000	218.240.000	220.000.000
- Ödenecek Vergi	218.240.000	218.240.000	218.240.000
- Pasifleştirilen Vergi Borcu	-	-	1.760.000
Muhasebe Karı	277.760.000	281.760.000	280.000.000

1998

770 Genel Yön.Gid.		20.000.000	
	257 Birikmiş Amortis.		20.000.000
394 Ertelenmiş Vergi Borcu		2.464.000	
394.30 Farklı Amortisman Yöntemleri Kullanılması			
(5.600.000 x 0.44)	691 Dön. Kar. Ver. ve Diğ. Yas. Yük. Kar.		2.464.000
	691.42 Mahsup Edilen Vergi Borcu		

1998

691 Dön. Kar. Ver. ve Diğ. Yas. Yük. Kar.		222.464.000	
691.00 Ödenecek Kurumlar Vergisi			
	370 Dön. Kar. Ver. ve Diğ. Yas. Yük.Kar.		222.464.000
690 Dönem Karı veya Zararı		500.000.000	
	691 Dön. Kar. Ver. ve Diğ. Yas. Yük.Kar.		220.000.000
	692 Dönem Net Karı veya Zararı		280.000.000

1998 yılında muhasebe amaçlı olarak 20.000.000 TL amortisman ayrıldığı halde vergiye esas olarak azalan bakiyelere göre 14.400.000 TL amortisman gideri yazılması gerekiyor. Bu nedenle normal amortisman yöntemine göre fazla ayrılan 5.600.000 TL'lik amortismanın vergi matrahından düşülmeli ve vergi etkisi 394 Ertelemiş Vergi Borcu hesabından indirilmelidir.

691 Dön. Kar. Ver. ve Diğ. Yas.
Yük.Kar.

222.240.000	2.240.000
	200.000.000

1998	Salt Vergi Uygulaması	Tekdüzen Muhasebe Sistemi	Standardın Uygulaması
Ticari Karı	505.600.000	500.000.000	500.000.000
İlaveler	-	5.600.000	5.600.000
Mali karı hesaplanmasında kullanılan Azalan Bakiyeler ile ticari karın hesaplanmasında kullanılan Normal Amortisman yöntemi arasındaki fark			
Mali Kar	505.600.000	505.600.000	505.600.000
Vergi Gideri	222.464.000	222.464.000	220.000.000
- Ödenecek Vergi	222.464.000	222.464.000	222.464.000
- Mahsup Edilen Vergi Borcu	-		(2.464.000)
Muhasebe Karı	283.136.000	277.536.000	280.000.000

1999 yılında da $20.000.000 - 8.640.000 = 11.360.000$ TL mali karın hesaplanması sırasında muhasebe karına ilave edilecektir.

770 Genel Yönetim Giderleri	20.000.000
257 Birikmiş Amortis.	20.000.000
394 Ertelemiş Vergi Borcu	4.998.400
394.30 Farklı Amort. Yönt. Kullan. (11.360.000 x 0.44)	4.998.400
691 Dön. Kar. Ver. ve Diğ. Yas. Yük.Kar.	4.998.400
691.42 Mahsup Edilen Vergi Borcu	

1999

691 Vergi Gideri	224.998.400
691.00 Hesaplanan Kurumlar Vergisi	
	370 Dön. Karı Ver. ve Diğ. Yas. Yük. Kar.
	224.998.400
690 Dönem Karı veya Zararı	500.000.000
	691 Vergi Gideri
	220.000.000
	692 Dönem Net Karı veya Zararı
	280.000.000

691 Dön. Kar. Ver. ve Diğ. Yas. Yük.Kar.

204.544.000	4.544.000
	200.000.000

1999	Salt Vergi Uygulaması	Tekdüzen Muhasebe Sistemi	Standardın Uygulaması
Ticari Karı	511.360.000	500.000.000	500.000.000
İlaveler		11.360.000	11.360.000
Mali karı hesaplanmasında kullanılan Azalan Bakiyeler ile ticari karın hesaplanmasında kullanılan Normal Amortisman yöntemi arasındaki fark			
Mali Kar	511.360.000	511.360.000	511.360.000
Vergi Gideri	224.998.400	224.998.400	220.000.000
- Ödenecek Vergi	224.998.400	224.998.400	224.998.400
- Mahsup Edilen Vergi Borcu	-	-	(4.998.400)
Muhasebe Karı	286.301.600	275.001.600	280.000.000

2000

770 Genel Yönetim Giderleri	20.000.000
	257 Birikmiş Amortis.
	20.000.000

394 Ertelemiş Vergi Borcu		3.097.600
394.30 Farklı Amort. Yönt. Kullan (7.040.000x0.44)		
	691 Dön. Kar. Ver. ve Diğ. Yas. Yük. Kar.	3.097.600
	691.40 Ertelemiş Vergi Borcu (-)	
691 Dön. Kar. Ver. ve Diğ. Yas. Yük. Kar.		223.097.600
691.00 Ödenecek Kurumlar Vergisi		
	370 Dön. Kar. Ver. ve Diğ. Yas. Yük. Kar.	223.097.600
690 Dönem Karı veya Zararı		500.000.000
	691 Dön. Kar. Ver. ve Diğ. Yas. Yük. Kar.	220.000.000
	692 Dönem Net Karı veya Zararı	280.000.000
	691 Dön. Kar. Ver. ve Diğ. Yas. Yük. Kar.	
	223.097.600	3.097.000
		220.000.000

1999	Salt Vergi Uygulaması	Tekdüzen Muhasebe Sistemi	Standardın Uygulaması
Ticari Karı	507.400.000	500.000.000	500.000.000
İlaveler	-	7.040.000	7.040.000
Mali karı hesaplanmasında kullanılan Azalan Bakiyeler ile ticari karın hesaplanmasında kullanılan Normal Amortisman yöntemi arasındaki fark			
Mali Kar	507.400.000	507.400.000	507.400.000
Vergi Gideri	223.097.600	223.097.600	220.000.000
- Ödenecek Vergi	223.097.600	223.097.600	223.097.600
- Mahsup Edilen Vergi Borcu	-	-	(3.097.600)
Muhasebe Karı	284.302.400	276.902.400	280.000.000

3.4. Verilen Vadeli Çeklerin Reeskontu

Verilen ileri tarihli çeklerde de durum alınan ileri tarihli çeklerde olduğu gibidir. Burada da özün önceliği ilkesi gereğince çekler senet gibi düşünülür ve reeskont işlemine tabii tutulur. Reeskont işlemi sonucunda ortaya çıkan tutar “64 Diğer Faaliyetlerden Olağan Gelir ve Karlar “ grubundaki “647 Reeskont Faiz Gelirleri” hesabına kaydedilir. Ancak, vergi kanunları açısından bu gelirin vergilendirilmesi zorunlu değildir. Yani, yazılan bu reeskont faiz gelirleri dönem sonunda mali kara ulaşmak amacıyla ticari kardan indirilir. Böylece, mali kar ve ticari kar arasında farklılık doğar. Bu farklılık da ertelenmiş vergi borcu etkisine yol açar. Ortaya çıkan bu vergi etkisi ertesi yıl reeskont faiz geliri yazılan tutarın reeskont faiz gideri yazılması ile ortadan kalkar.

Örnek:

31.12.1997 tarihinde Ay A.Ş.’nin “103 Verilen Çekler ve Ödeme Emirleri” hesabının kalanı 200.000.000 TL’dir. Senedin vadesi 2 ay sonra dolmaktadır. Reeskont oranı %80’dir. 1997 yılı ticari karı 1.000.000.000 TL’dir.

$$f = \frac{a \cdot n \cdot t}{36 \cdot 500 + (n \cdot t)} \quad f = \frac{200.000.000 \times 61 \times 80}{36.500 + (61 \times 80)} = 23.586.273$$

647 Faiz Geliri <i>Reeskont faiz geliri?</i>	23.586.273
322 Borç Senetleri	23.586.273
960 Mali Kardan İndirilecek Uns.	23.586.273
961 Mali Kardan İndirilecek Uns.Alacaklı Hes.	23.586.273
691 Vergi Gideri	10.377.960
394 Ertelenmiş Vergi Borcu	10.377.960
691 Vergi Gideri	429.622.039
370 Dön. Karı Ver. ve Diğ. Yas. Yük. Kar.	429.622.039
690 Dönem Karı veya Zararı	1.000.000.000
690 Dönem Karı veya Zararı	440.000.000
692 Dönem Net Karı veya Zararı	560.000.000

3.5. Faiz Gelir Tahakkukları

Vergi yasalarımıza göre her türlü esham ve tahvilat alış bedeli ile değerlenir (VUK:md. 279). Bunlardan esham yani tahviller, belirli dönemlerde faiz geliri sağlarlar. Faiz ise normalde vergilendirilecek gelirdir. Faiz, genelde yılda bir kupona istinaden tahsil edilmektedir.

Son kupon tahsil tarihi ile bilanço tarihi arasında işletme tahvilleri elinde tutmuş ise geçen zamanın karşılığı olarak faiz geliri elde etmiştir. Ancak, bilanço tarihinde bu gelir henüz tahsil edilebilir duruma gelmemiştir. Bu nedenle faiz gelir tahakkuku yapılır ve TMUGT'ne uygun şekilde dönemsellik ilkesi gerçekleştirilir. Ancak vergi yasasına göre bu alış bedelini geçen bir fark olduğu için ve tahsili yapılmadığı için henüz doğmuş bir gelir sayılmaz. Bu nedenle de matrahtan indirilir. Böylece, bir geçici fark doğmuş olur.

Örnek: İşletmenin elinde %60 faizli 300.000.000 TL'lik devlet tahvili vardır. Tahvillerin faiz dönemi 1 Temmuz- 30 Hazirandır. İşletmenin faiz tahakkuku dahil edildikten sonraki 1996 yılı ticari karı 1.040.000.000 TL'dir.1997 yılının ticari karı aynı yıl içinde doğan faiz gelir hariç 950.000.000 TL'dir. Dolayısıyla yine 1.040.000.000 TL'dir.

1996	
181 Gelir Tahakkukları	90.000.000
960 Mali Kardan İndirilecek Uns.	90.000.000
691 Vergi Gideri	39.600.000
691.40 Ertelenmiş Vergi Borcu (-)	
642 Faiz Gelirleri	90.000.000
961 Mali Kardan İndirilecek Uns.Alacaklı Hes.	90.000.000
394 Ertelenmiş Vergi Borcu	39.600.000
394.50 Faiz Gelir Tahakkukları	

691 Vergi Gideri	418.000.000
691.00 Hesaplanan Kurumlar Vergisi	
	370 Dön. Karı Ver. ve Dİğ. Yas. Yük. Kar.
	418.000.000
690 Dönem Karı veya Zararı	1.040.000.000
	691 Vergi Gideri .
	457.600.000
	692 Dönem Net Karı veya Zararı
	582.400.000

Görüldüğü gibi dönemin ödenecek vergi tutarı 418.000.000 TL, vergi gideri 457.600.000 TL'dir. Bunun nedeni 90.000.000 TL faiz tahakkukunun vergi etkisidir. Ertelenmiş vergi borcu aynı zamanda bilançoda dönem net karının daha az görünmesine neden olmaktadır

1997	
100 Kasa Hesabı	180.000.000
	181 Gelir Tahakkukları
	90.000.000
	642 Faiz Gelirleri
	90.000.000
394 Ertelenmiş Vergi Borcu	39.600.000
394.50 Faiz Gelir Tahakkukları	
	691 Vergi Gideri
	39.600.000
	691.42 Mahsup Edilen Vergi Borcu
690 Dönem Karı veya Zararı	950.000.000
	691 Vergi Gideri
	418.000.000
	692 Dönem Net Karı veya Zararı
	532.000.000

1996 yılı gelir tablosu		
	Standardın Uygulanması	Tekdüzen Muhasebe Sistemi
Dönem Karı veya Zararı	1.040.000.000	1.040.000.000
K. Vergi Gideri	457.600.000	418.000.000
- Cari Dönem Vergi Gid.	418.000.000	418.000.000
- Ertelenmiş Vergi Bor.	39.600.000	-
Dönem Net Karı veya Zararı	582.400.000	622.000.000

1997 yılı gelir tablosu		
	Standardın Uygulanması	Tekdüzen Muhasebe Sistemi
Dönem Karı veya Zararı	1.040.000.000	1.040.000.000
K. Vergi Gideri	457.600.000	497.200.000
- Cari Dönem Vergi Gideri	497.200.000	497.200.000
- Mahsup Edilen Vergi Borcu	(39.600.000)	-
Dönem Net Karı veya Zararı	582.400.000	542.800.000

Yukarıda da görüldüğü gibi Ertelenmiş Vergi Borcu doğduğu yıl muhasebe karı şimdiki uygulamaya göre "ertelenmiş vergi" kadar yüksek çıkmaktadır. Farkın ortaya çıktığı yıl ise durum tam tersine dönmektedir.

4. YATIRIM İNDİRİMİNE İLİŞKİN UYGULAMA ÖRNEĞİ

Yararlanılabilir yatırım indiriminin tamamından ilk yıl yararlanılabiliyorsa ticari karla mali kar arasında sürekli bir farklılaşmaya neden olur. Dolayısıyla herhangi ertelenmiş veya peşin ödenmiş vergi etkisine neden olmaz. Ancak, yatırım indiriminin tamamından ilk yıl yararlanılamıyorsa, yararlanılamayan kısım peşin vergi alacağı etkisi ortaya çıkarır. Bu vergi etkisi yatırım indiriminden yararlanıldıkça ortadan kalkacaktır.

Örnek: XYZ A.Ş 1996 yılında 50 milyar TL tutarında yatırım için teşvik belgesi almıştır. Yararlanacağı teşvikler arasında % 70 yatırım indirimi de bulunmaktadır. Şirketin yıllar itibariyle mali karları ve yapılan yatırımlar şu şekildedir.

	<u>Mali Kar</u>	<u>Yapılan Yatırım</u>
1996	10.000.000.000	20.000.000.000
1997	25.000.000.000	20.000.000.000
1998	20.000.000.000	20.000.000.000

Bu durumda yatırım indirimi ve vergi etkileri ile ilgili kayıtlar şu şekilde olacaktır.

1996 yılı envanter kayıtları aşağıdaki şekildedir.

1996		
970 İndirilecek Yatırım İndirimi		14.000.000.000
	977 Kazanılan Yatırım İndirimi	14.000.000.000

975 İndirilen Yatırım İndirimi	10.000.000.000	
	970 İndirilecek Yatırım İndirimi	10.000.000.000
194 Peşin Vergi Alacağı	1.760.000.000	
194.70 Yatırım İndirimi	691 Vergi Gideri	
4.000.000.000x0.44	691.30 Aktifleştirilen Vergi Alacağı	1.760.000.000

1996 yılı gelir tablosu		
Dönem Karı		10.000.000.000
Vergi Gideri		1.760.000.000
- Hesaplanan Vergi	-	
- Aktifleştirilen Vergi Alacağı	(1.760.000.000)	
Muhasebe Karı		11.760.000.000

1996 yıl sonu hesap bakiyeleri

194 Peşin Vergi Alacağı Peşin Vergi Alacağı	
1.760.000.000	

977 Kazanılan Yatırım İndirimi

14.000.000.000	14.000.000.000
----------------	----------------

970 İndirilecek Yatırım İndirimi

14.000.000.000	10.000.000.000
----------------	----------------

691 Dön. Kar. Ver. Ve Diğ. Yas. Yük. Kar.

1.760.000.000	1.760.000.000
---------------	---------------

975 İndirilen Yatırım İndirimi

10.000.000.000	10.000.000.000
----------------	----------------

1997 yılı

1997

970 İndirilecek Yatırım İndirimi

14.000.000.000

977 Kazanılan Yatırım İndirimi

14.000.000.000

975 İndirilen Yatırım İndirimi		18.000.000
	970 İndirilecek Yatırım İndirimi	18.000.000
1997		
691 Vergi Gideri 691.00 Ödenecek Kurumlar Vergisi		3.080.000.000
	370 Dön. Karı Ver. ve Dİğ. Yas. Yük. Kar.	3.080.000.000
691 Vergi Gideri 691.32 Mahsup Edilen Vergi Alac.		1.760.000.000
	194 Peşin Vergi Alac. 194.70 Yatırım İndir.	1.760.000.000
1996 yılı aktifleştirilen vergi alacağının mahsubu		
$4.000.000.000 \times 0.40 = 1.760.000.000$		

Ticari Kar	25.000.000.000
İndirimler	18.000.000.000
Yatırım İndirimi	
1996'dan kalan 4.000.000.000	
1997' de doğan 14.000.000.000	
İlaveler	-
Mali Kar	7.000.000.000
Vergi Gideri	4.840.000.000
Hesaplanan Vergi 3.080.000.000	
Mahsup Edil. Ver. 1.760.000.000	
Muhasebe Karı	20.160.000.000

1998

970 İndirilecek Yatırım İndirimi		7.000.000.000
	977 Kazanılan Yatırım İndirimi	7.000.000.000

1998

691 Vergi Gideri	5.720.000.000
691.00 Ödenecek Kurumlar Vergisi	
	370 Dön. Karı Ver. Ve Dİğ. Yas. Yük. Kar.
	5.720.000.000
975 İndirilen Yatırım İndirimi	7.000.000.000
	970 İndirilecek Yatırım İndirimi
	7.000.000.000
977 Kazanılan Yatırım İndirimi	35.000.000.000
	975 İndirilen Yatırım İndirimi
	35.000.000.000

Ticari Kar	20.000.000.000
İndirimler	7.000.000.000
Yatırım İndirimi	7.000.000.000
İlaveler	-
Mali Kar	13.000.000.000
Vergi Gideri	5.720.000.000
Hesaplanan Vergi	5.720.000.000
Aktifleştirilen Vergi Alacağı	-
Mahsup Edilen Vergi	-
Muhasebe Karı	14.280.000.000

5. DÖNEM ZARARLARINA İLİŞKİN UYGULAMA ÖRNEĞİ

Vergi kanunlarımız zararların, zararın ortaya çıktığı dönemden sonraki beş yıl içinde beyan edilecek karlardan mahsup edilmesini kabul etmiştir (KVK.md.14). Herhangi bir yılda ortaya çıkan mali zarar izleyen yıllarda ortaya çıkan mali kardan mahsup edilerek daha az vergi ödenmektedir. Bu dönemin zararı, adeta gelecek karlı yılların vergi giderini azaltmaktadır. İleriki yılların vergilerinde sağlanan tasarrufun nedeni, bu mali yılın mali zararı olmaktadır. Eğer bu yılki olay ileriki yıllarda vergi tasarrufu sağlıyorsa , bu yılın sonuçlarına (kar/zararına) almak mümkündür. Böylece zararda bir farklılaşma nedeni olmaktadır ve ertelenen vergiler muhasebesinin uygulama

alanına girmektedir. Eğer gelecekte karlılık garanti ise, sağlanacak vergi tasarrufları bu dönemin bir alacak kalemi olarak hesaba alınmalıdır.

Ülkemiz mevzuatına göre, mali zararlar ilerdeki 5 yıl boyunca doğan karlardan mahsup edilebilir yani ileriye taşınabilir. Bazı ülke uygulamalarında zararın ileriye taşınmasının yanında geriye taşınması da mümkündür. Örneğin ABD’de geriye doğru 3 yıl, eğer bu zararı kapatmıyorsa 15 yıl ileriye taşınabilmektedir. Geriye taşınmadan kasıt, mali yıldan 3 yıl önceye kadar vergi ödemelerinin geri alınabilmesidir. Geriye taşınarak mahsup edilmeyen zararlar ileriye taşınır.

Mali zarardan doğan vergi tasarruflarının bir alacak olarak aktifleştirilebilmesinin en temel koşulu, ileriki yıllarda bu zararın mahsup edilebileceği karın doğacağından şüphe olmaması gereğidir. Eğer bu konuda şüphe yoksa vergi tasarrufunun zararın ortaya çıktığı dönemde aktifleştirilerek bilançoda gösterilmesi gerekir.

Gelecek yıllara devredilen mali zararlar muhasebe karı ile vergilendirilebilir karın farklılaşmasına neden olur ve bu farklılık nedeniyle peşin ödenmiş vergi etkisi ortaya çıkar. Eğer ilerki yıllarda bu zararları karşılayacak karların doğması hakkında herhangi bir şüphe yoksa, zararın vergi etkileri ilgili dönemde (zararın ortaya çıktığı) muhasebeleştirilmelidir. Zararın gelecek yıllarda mahsup edilmesi ile peşin vergi etkisi de ortadan kalkacaktır.

Örnek: ABC işletmesinin 1994, 1995 ve 1996 yıllarına ilişkin faaliyet sonuçları aşağıdaki gibidir.

1994: 500.000.000 TL zarar

1995: 300.000.000 TL kar

1996: 500.000.000 TL kar

1994 yılı zararı arazi sebeplerden kaynaklanmış, tekrar etmeyeceğine kesin gözü ile bakılmaktadır. Vergi oranı bütün yıllar için %44 olarak alınacaktır. Bu verilere göre muhasebe kayıtları aşağıdaki gibi olur.

31.12.1994

194 Peşin Vergi Alac.	220.000.000	
194.55 Mali Zararlar		
500.000.000x0.44		
	691 Dön. Ver. Ve Diğ. Yas. Yük. Karş.	220.000.000
	691.30Aktifleştirilen Vergi Alacağı	
691 Dön. Kar. Ver. Ve Diğ. Yük. Kar.	220.000.000	
692 Dönem Net Karı veya Zararı	280.000.000	
	690 Dönem Kar veya Zararı	500.000.000
590 Dönem Net Karı Dönem Net Karı	280.000.000	
	692 Dönem Net Karı veya Zararı	280.000.000

Yukarıdaki kayıtlardan da anlaşılacağı gibi işletmenin 1994 yılı zararı 500.000.000 TL olmasına rağmen peşin vergi alacağı uygulaması ile bilançoda 280.000.000 TL olarak gözükecektir.

31.12.1995

691 Vergi Gideri	132.000.000	
691.32 Mahsup Edilen Vergi Alacağı		
	194 Peşin Vergi Alacağı	132.000.000
	194.55 Mali Zararlar	
690 Dönem Karı veya Zararı Dönem Karı veya Zararı	300.000.000	
	691 Dön. Kar. Ver. ve Diğ. Yas. Yük.Kar.	132.000.000
	692 Dönem Net Karı veya Zararı	168.000.000

Ödenen herhangi bir vergi olmamasına karşın işletmenin karı 300.000.000 TL yerine 168.00.000 TL görülmektedir.

1.12.199
6

691 Vergi Gideri	220.000.00
194 Peşin Vergi Alacağı	88.000.000
194.55 Mali Zararlar	
370 Dön. Kar. Ver. ve Diğ. Yas. Yük. Kar.	132.000.000
690 Dönem Karı veya Zararı	500.000.000
691 Vergi Gideri	220.000.000
692 Dönem Net Karı veya Zararı	280.000.000

İşletmenin yıllar itibariyle gelir tablosu aşağıdaki gibi olacaktır.

Gelir Tablosu	1994		1995		1996	
	Dönem Karı veya Zararı	(500.000.000)		300.000.000		500.000.000
K. Vergi Gideri	220.000.000		(132.000.000)		220.000.000	
-Cari Dönem Hesap. Vergi	0		0		132.000.000	
- Aktifleştirilen Vergi Alacağı	(220.000.000)		-		-	
- Mahsup Edilen Vergi Alac.			132.000.000		88.000.000	
Muhasebe Karı	280.000.000		168.000.000		280.000.000	

ABD' de zarar uygulaması

Vergilendirilebilir kardan indirilebilecek faaliyet zararları; bir dönemdeki vergilendirilebilir gelirin, bu karın elde edilmesi için yapılan giderlerden az olması halinde ortaya çıkar. Şirketlerin karlı oldukları dönemlerde vergilendirilmesi buna karşın zarar ettikleri dönemde herhangi bir muafiyetten faydalanmamaları haksız bir vergi uygulaması olacaktır. Bu nedenle, vergi kanunları belli şartlar altında bir yıla ait zararın diğer yılların karlarından mahsup edilmesine izin vermektedir. A.B.D.'de federal vergi kanunları anonim şirketlere zararlarının 3 yıl geçmiş ve 15 yıl gelecek dönemlere devretme imkanı vermektedirler.

Amerikan Muhasebe Standartları Kurulunun (APB 11, Q42) 11 nolu kararının 42 maddesinde:

“Bir faaliyet zararı geçmişe veya ileriye taşındığında vergi öncesi muhasebe karı ve vergilendirilebilir gelir *zararın taşındığı* dönemde farklılaşır.” denilmektedir.

✓ Zararın Geriye Taşınması (Loss Carryback)

APB 11, 44’de, “Eğer faaliyet zararları geriye taşınırsa, bu zararın vergi etkileri zararın ortaya çıktığı dönem kar/zararının hesaplanmasında dikkate alınmalıdır. Böyle bir uygulama geçmiş yıllarda ödenmiş vergilerden bir iade hakkı doğurur” denilmektedir³.

Bir şirket faaliyet zararlarını 3 yıl geriye taşıyarak, ilgili yıllarda ödemiş vergilerden iade alabilmektedir. Zarar 3 senelik dönemin ilk yılından başlaması suretiyle uygulanmalıdır. 3 yıl sonunda kullanılmayan zarar varsa gelecekteki gelirlerle karşılaştırılmak amacıyla 15 yıl ileriye taşınabilir.

Örnek: Zararın geri taşınması olayını bir örnekle açıklayalım.

(X) A.Ş.’nin faaliyet sonuçları aşağıdaki gibidir.

Yıl	Mali kar/zarar	Vergi oranı	Ödenen vergi
1992	75.000.000	%30	22.500.000
1993	50.000.000	%35	17.500.000
1994	100.000.000	%30	30.000.000
1995	200.000.000	%40	80.000.000
1996	(500.000.000)	-	0

Bu dönemlerde muhasebe karı ile mali karın birbirine eşit olduğunu yani geçici ve daimi hiçbir farklılığın olmadığını varsayalım. Şirket zararın geriye taşınması seçeneğini benimsemiş olsun. Amerikan Federal Vergi kanunlarına göre zarar ilk önce 1993 yılına taşınacak, sonra kalan zarar varsa 1994 ve geri kalan zarar 1995 yılına uygulanacaktır.

Bu üç yıl için alınacak vergi iadesi 127.500.000 TL’dir.
(17.500.000+30.000.000+80.000.000)

Bu vergi etkileri zararın ortaya çıktığı dönemin net kar ve zararının hesaplanmasında dikkate alınmalıdır. Çünkü bu tutar ölçülebilir ve cari dönem için tahakkuk edilebilir olduğundan zararın etkisi cari dönemin net kar/zararının hesabında dikkate alınmalıdır.

³ Current Text Accounting Standarts as of June 1, 1990, Industry Standarts, FASB

Muhasebe kayıtları ise aşağıdaki şekilde yapılacaktır.

Gelir Vergisi İadesi	125.000.000
Zararın Geriye Taşınmasından Sağlanan Gelir	125.000.000

Gelir tablosunda ise aşağıdaki gibi gösterilir.

Gelir Tablosu- 1996	
Gelir Vergisi İadesinden Önceki Faaliyet Zararı	(500.000.000)
-Zararın geriye taşınmasından sağlanan vergi iadesi	127.500.00
Net Zarar	(372.500.000)

1996 yılı zararı 500.000.000 TL ve 3 yıllık süredeki vergilendirilebilir gelir 350.000.000 TL olduğundan indirilemeyen 150.000.000 TL'lik zarar gelecek dönemlere taşınacaktır.

Zararın İleriye Taşınması

Bir şirket, geçmiş dönemlere devretmekle karşılayamadığı zararını ileriye devredebileceği gibi, zararı sadece ileri ki dönemlerde ortaya çıkabilecek karla karşılaştırmak amacıyla 15 yıla kadar ileri ki yıllara da taşıyabilir⁴.

Faaliyet zararları çok büyük meblağları tutabilir. Örneğin 3 trilyon lira zararı olan bir işletme ileride yaklaşık 1.2 trilyon lira vergi tasarrufu sağlar, bu ise zarar eden işletme ile birleşmeyi cazip hale getirebilir. Çünkü birleşen şirket bu zararı ileride kendi kurumlar vergisini azaltmak amacıyla kullanacaktır.

Gelecekte vergi faydasının ortaya çıkması ileriki dönemlerde gelir olmasına bağlıdır. Bu ise kesin olmayabilir.

Gelecek yıllara devredilen zararın potansiyel vergi faydasının doğduğu yani zararın ortaya çıktığı dönemde mi, yoksa zararın vergi faydasının gerçekten ortaya çıktığı ileri ki dönemlerde mi dikkate alınacağı önemli bir muhasebe problemidir.

⁴ Ülkemizde ortaya çıkan faaliyet zararları 5 yıl süreyle sadece ileri ki dönemlere devredilebilmektedir.

APB bu konuda;

“Zararın ileriye taşınacak olması ileride potansiyel ekonomik bir fayda sağlasa da, bu fayda daha henüz ortaya çıkmamış, ileride gerçekleşmesi muhtemel, bir kara dayandırılmaz. Bu durumda, zararın ortaya çıktığı yıl ileriye taşınacak zararın vergi faydası ile ilgili herhangi bir kayıt yapılamaz. Fayda gerçekleştiği dönemde dikkate alınır” demektedir.

APB 11,44’de ise konu ile ilgili şu açıklamalar vardır; “ileriye taşınacak zararın vergi etkileri, zararın ortaya çıktığı dönemin net kar/zararın belirlenmesi ile de ilgilidir. Bununla birlikte, ileri ki dönemlere devredilecek zararların vergi etkilerinin gerçekleşmesi, gelecekte oluşacak muhtemel vergilendirilebilir karın gerçekleşmesine bağlı olması önemli bir problem olarak ortaya çıkmaktadır.

Sonuç olarak, ileriye taşınacak zararın vergi etkileri, bu etkiler gerçekte ortaya çıkıncaya kadar tanımlanmamalıdır. Ama zararın doğduğu dönemde gelecekte sözü edilen vergi etkilerinin gerçekleşeceğine kesin gözü ile bakılıyorsa bu vergi etkileri tanımlanabilir.

Eğer gelecek dönemlere taşınan zararların vergi etkileri sonraki dönemlerde tamamen veya kısmi olarak tanımlanamıyorsa vergi faydasının gerçekleştiği dönemlerde faaliyet sonuçları içinde “olağandışı kalemler” olarak rapor edilecektir.

Zararın ileriye taşınmasının vergi etkilerinin muhasebeleştirilmesi gelecekte vergi faydasının doğacağına kesin olup olmamasına göre farklılaşmaktadır.

✓ - Gelecekte Vergi Faydasının Olacağına Kesin Olmaması Durumunda Zararın İleriye Taşınması

Gelecekte vergi faydasının gerçekleştiği dönemde, bu faydanın raporlanması, zararın geriye taşınmasında sağlanan faydaların raporlanması ile aynıdır. Daha önce verdiğimiz örneğe devam edersek, 1996 yılında 500.000.000 TL zararlı olan (x) A.Ş. 1997 yılında 200.000.000 TL kar etmiştir. Vergi oranı %40’dır. 1997 yılı için ödenecek vergi;

$$200.000.000 * \%40 = 80.000.000 \text{ TL'dir.}$$

1997	
Vergi Gideri	80.000.000
	Ödenecek Vergi
	80.000.000

Zararın ileri taşınmasında (1996 yılının 500.000.000 TL'lik zararın 350.000.000 TL'lik kısmı geriye taşınmış, 150.000.000 TL'lik zarar indirilmemiştir) doğacak vergi faydası ise;

$$150.000.000 * \%40 = 60.000.000$$

31.12.97	
Ödenecek Gelir Vergisi	60.000.000
	Zararın İleriye Taşınmasından Sağlanan Fayda
	60.000.000

Gelir tablosunda ise şöyle gösterilecektir.

Gelir Tablosu-1997		
Vergiden Önceki Kar		200.000.000
-Gelir vergisi gideri	80.000.000	
-Zararın ileri taşınmasında sağlanan fayda	(60.000.000)	
Vergi Gideri		20.000.000
Net Kar		180.000.000

-Gelecekte Vergi Faydasının Oluşacağı Kesin Olması Durumunda Zararın İleriye Taşınması

Bu durum ileriye devredilmiş zararların, vergi etkilerinin cari dönemde kayıtlara alınmasının tek istisnasıdır. Çünkü takip eden yıllarda şirket vergilendirebilir kar elde edeceğinden emindir. Bu durum ise muhasebe ve mali kar arasında geçici farklılaşmaya neden olur.

Yukarıdaki (x) şirketi ile ilgili örneğimize devam edelim. Şirketin 1997 yılında kar edeceğine kesin gözü ile bakılmaktadır. 1996 yılında 350.000.000 TL'lik zarar geriye taşınmış ve 150.000.000 TL'lik zarar ileri taşınacaktır. 1996 yılı dönem sonunda yapılacak kayıt şöyle olacaktır.

1993,1994,1995 yıllarına (17.500.000+30.000.000+80.000.000= 127.500.000) ilişkin alınacak vergi iadelerinin muhasebe kaydı.

31.12.96	
Vergi Dairesinden Alacak	127.500.000
Zararın Geriye Taşınmasından Sağlanan Fayda	127.500.000

İndirilemeyen 150.000.000 TL'lik zararın sağlayacağı 60.000.000 (150.000.000*%40) vergi faydasının 1997 yılında gerçekleşeceğinden emin olduğu için bununla ilgili kayıt şöyle olur.

31.12.97	
Peşin Ödenmiş Vergi Alacağı	60.000.000
Zararın İleriye Taşınmasından Sağlanan Fayda	60.000.000

1996 yılı gelir tablosu

Vergiden Önceki Kar (zarar)	(500.000.000)
-Zararın geri taşınmasında sağlanan fayda	127.500.000
-Zararın ileri taşınmasında sağlanan fayda (150.000.000* %40)	60.000.000
Net Zarar	(312.500.000)

1997 yılında şirketin vergilendirilebilir karının 200.000.000 TL ve vergi oranının %40 olduğu varsayalım. Yapılacak kayıtlar şöyle olacaktır.

$$200.000.000 \times 0.40 = 80.000.000 \text{ TL dir.}$$

1997	
Gelir Vergisi Gideri	80.000.000
Peşin Ödenmiş Vergi	60.000.000
Ödenecek Vergi	20.000.000

Gelir tablosunda ise şöyle gösterilecektir.

Gelir Tablosu-1997	
Vergiden Önceki Kar	200.000.000
Gelir vergisi gideri	80.000.000
Cari dönem vergisi	20.000.000
Peşin Ödenmiş Vergi	60.000.000
Vergiden Sonraki Kar	120.000.000

6. ARAŞTIRMA-GELİŞTİRMEYİ TEŞVİK AMAÇLI VERGİ ERTELEMESİ

Kurumlar vergisi kanunu 14.maddesine 3239 sayılı kanununa eklenen 6 numaralı bendinin 4.fıkrası ile, kurumların Araştırma-Geliştirme faaliyetlerini teşvik amacıyla, vergi ertelenmesi getirilmiştir. Bu hükme göre, mükelleflerin yıl içinde yaptıkları araştırma ve geliştirme harcamaları tutarını geçmemek üzere ilgili dönemde ödemeleri gereken yıllık kurumlar vergisinin %20'sinin kanuni süresinde tahsilinden vazgeçilerek bu orana isabet eden vergi üç yıl süre ile faizsiz olarak ertelenebilecektir. Ertelenen bu vergiler üç yıl içinde kurumlar vergisinin ödenme taksitleri ile birlikte eşit taksitler halinde geri ödenecektir. Ancak, maddede sözü edilen araştırma ve geliştirme faaliyetlerinin, yeni teknoloji arayışına yönelik faaliyetlerden olması gerekmektedir. Aksi takdirde, söz konusu istisna hükmü uygulanmayacaktır.

Araştırma geliştirme masrafları doğrudan işletme tarafında yapılabileceği gibi, bu amaçla kurulmuş veya Bakanlar Kurulu tarafından vergi muafiyeti tanınmış vakıflara bağış şeklinde de yapılabilir. Bakanlar Kurulu tarafından vergi muafiyeti tanınan bilimsel araştırma ve geliştirme faaliyetlerinde bulunana kurum ve kuruluşlara yapılan her türlü bağış ve yardımların tamamı gider olarak yazılabilecektir. Yapılan bağışlar, bilimsel araştırma ve geliştirme faaliyetleri dışında, başka amaçla kullanılamayacaktır. Amaç dışı kullanıldığının tespiti durumunda, Maliye Bakanlığı bu kurum ve kuruluşların vergi muafılığının kaldırılmasını Bakanlar Kurulundan talep edebilir.

Örnek: (B) Anonim Şirketinin 1995 yılı beyannamesine göre ödenmesi gereken kurumlar vergisi 400.000.000 TL'dir. Kurumun 1995 yılı içinde yaptığı bilimsel araştırma ve geliştirme harcamaları tutarı ise 72.000.000 TL'dir.

Bu duruma göre;

Ödenmesi Gereken Kurumlar vergisi	400.000.000
Kurumlar Vergisinin %20'si (400.000.000x %20)	80.000.000
Ertelenecek Vergi Tutarı	72.000.000

Ertelenecek tutar yıl içinde yapılan araştırma ve geliştirme harcamaları tutarının aşamayacağından, ertelenen verginin ödemeleri şu şekilde yapılacaktır.

	Nisan	Temmuz	Ekim
1996	8.000.000	8.000.000	8.000.000
1997	8.000.000	8.000.000	8.000.000
1998	8.000.000	8.000.000	8.000.000

Kurumlar vergisi mükellefleri yaptıkları bağış ve yardımları gider olarak yazılabileceklerinden, zararlı veya az karlı olunması durumunda bu harcamalarını gelecek yıllara aktarabilme olanağına sahip bulunmaktadır⁵.

Araştırma geliştirme giderleri ticari karla mali kar arasında herhangi farklılaşmaya neden olmamaktadır. Çünkü, burada ar-ge giderleri doğrudan vergiden düşülmektedir. Ve izleyen üç yıl içinde ödenecek vergiye dahil edilerek ödenmektedir. Ayrıca, standardın uygulanması ile ortaya çıkan ertelenmiş vergiler ne devlete olan gerçek bir borcu nede devletten geri alınacak bir miktarı göstermektedir.

Ödenecek verginin ertelenmesi devlete borcun varlığını ifade eder. Bu borçta mutlaka bilançoda gösterilmelidir. Bu nedenle Araştırma-Geliştirme giderleri nedeniyle ertelenen vergi bir ertelenen vergi borcudur. Bu çalışmada ele alınan anlamda bir gider farklılaşmasıyla değil, verginin ödenme zamanı ile ilgilidir.

Bu tür ertelenen araştırma geliştirme giderlerinin mali tablolarda gösterilmesinde şu şekilde bir yöntem izlenir.

Öncelikle vergi erteleme yokmuş gibi normal bir şekilde "691 Ödenecek Vergi ve Diğer Yasal yükümlülükler Karşılığı" hesaplanır ve aşağıdaki gibi kayıt edilir.

691 Dön. Kar. Ve Diğ. Yas. Yük. Karş.	xxx	
	370 Dön. Kar. Ve Diğ. Yas. Yük. Karş	xxx

Yapılan genel kurulda bu durum hakkında bilgi verilip, uygunluğu onaylandıktan sonra veya buna gerek yoksa yukarıdaki maddeyi takiben;

⁵ Şükrü Kızılot, Kurumlar Vergisi Kanunu ve Uygulaması", Savaş Yayınları, Ankara 1990, s.1097

<u>690 Dönem Karı Ve Zararı.</u>	<u>xxxx</u>
691 Dön. Kar. Ve Diğ. Yas. Yük. Karş	xxx
368 Vadesi Geçmiş Ertelenmiş veya Taksitlen. Vergi ve Diğer Yükümlülükler	xxx
438 Kamuya Olan Ertelenmiş ve Taksitlen. Borçlar	xxx

şeklinde muhasebeleştirilirler.



UYGULAMA

(X) A.Ş DÖNEM BAŞI BİLANÇOSU

(1.1.1997)

I. DÖNEN DEĞERLER		I. KISA VAD. YAB. KAY.	
A. Hazır Değerler	1.666.000.000	A. Mali Borç	850.000.000
1. Kasa	816.000.000	1. Banka Kredileri	850.000.000
2. Bankalar	850.000.000	B. Ticari Borçlar	850.000.000
		1. Satıcılar	510.000.000
C. Ticari Alacaklar	972.000.000	KISA VAD. YAB. KAY. TOP.	1.360.000.000
1. Alıcılar	880.000.000		
2. Diğer Ticari Alac.	92.000.000	III. ÖZSERMAYE	
E. Stoklar	720.000.000	A. Ödenmiş Sermaye	2.648.000.000
1. Ticari Mallar	720.000.000	1. Sermaye	2.648.000.000
DÖNEN DEĞERLER TOPLAMI	3.358.000.000	III.ÖZ KAYNAK TOPLAMI	2.648.000.000
II. DURAN VARLIKLAR			
D. Maddî Duran Varlıklar	950.000.000		
1. Taşitlar	600.000.000		
2. Demirbaşlar	200.000.000		
3. Birikmiş Amortis.	150.000.000		
DURAN VARLIKLAR TOPLAM	1950.000.000		
AKTİF TOPLAMI	4.008.000.000	TUTAR	

(X) İşletmesi 1997 yılında aşağıdaki işlemleri gerçekleştirmiştir.

1. İşletme 100.000.000 TL'si peşin geri kalan borçlanılarak 400.000.000 TL'lik mal satın almıştır.
2. İşletme satıcılara olan borcunu 100.000.000 TL nakit 300.000.000 TL'lik de çek vermek suretiyle ödemiştir.
3. İşletme satıcılara olan ve vadesi gelen 100.000.000 TL'lik borcunu bankalar hesabından ödemiştir.
4. İşletme 60.000.000 TL'si peşin 50.000.000 TL'si senetle 40.000.000 TL'si çek kabul etmek suretiyle geri kalanı da kredili olmak üzere 400.000.000 TL'sine mal satmıştır. Senedin vadesi 1.3.1998 tarihinde dolmaktadır. Bu malın peşin fiyatı 300.000.000 TL'dir.
5. İşletme yenisini satın almak üzere 600.000.000 maliyetli taşıtı yarısı peşin yarısı kredili olmak üzere 600.000.000 TL'sine KDV dahil satmıştır. Bu taşıt için ayrılan amortisman tutarı 150.000.000 TL'dir.
6. İşletme 3 yıllık kira bedeli olan 60.000.000 TL'sini peşin olarak ödemiştir. Ayrıca aynı tarihte 25.000.000 TL'lik kırtasiye malzemesi satın almıştır. Satın alınan kırtasiye malzemesinin yarısı için borçlanılmış kalan yarısı peşin ödemiştir.
7. İşletme nominal değeri 20.000.000 TL'si olan 5000 adet hisse senedini 22.000 TL'ye satın almıştır. Ödenen komisyon gideri 4.400.000 TL'dir.
8. İşletme hisse senetlerinin 1000 adedini 25.000 TL'sine satmıştır. Bu işlemle ilgili komisyon gideri 720.000 TL'sidir.

İşletmenin dönem sonu işlemleri ise şöyle gerçekleşmiştir.

1. Envanter işlemleri sırasında depoda bulunan malın 1.000.000.000 TL ve kasada 990.000.000 TL para olduğu tespit edilmiştir.
2. Reeskont oranı % 80'dir.
3. Kırtasiye malzemesinin 1.100.000 TL'lik kısmının ve ödenmiş kira giderlerini 20.000.000 TL'lik kısmının bu dönemi ilgilendirdiği saptanmıştır.
4. İşletme normal amortisman yöntemini benimsemiş ve duran varlıklarına % 25 oranında amortisman ayırmaktadır.
5. 1997 yılında 15.000.000 TL finansman fonu ayıracaktır.
6. Bankadan gelen dekonttan verilen çeklerin ödendiği saptanmıştır.

1.1.1997	
100 Kasa Hes.	816.000.000
102 Bankalar Hes.	850.000.000
120 Alıcılar Hes.	880.000.000
127 Diğ. Tic. Alac. Hes.	92.000.000
153 Tic. Mal. Hes.	720.000.000
254 Taahhütler	600.000.000
255 Demirbaşlar	200.000.000
257 Birikmiş Amortis.	150.000.000
300 Banka Kredileri	850.000.000
320 Satıcılar Hes.	510.000.000
500 Sermaye Hes.	2.648.000.000
153 Ticari Mallar Hes.	400.000.000
191 İnd. KDV.	60.000.000
100 Kasa Hes.	100.000.000
320 Satıcılar Hes.	360.000.000
320 Satıcılar Hes.	400.000.000
100 Kasa Hes.	100.000.000
103 Verilen Çekler ve Ödeme Emirleri	300.000.000
320 Satıcılar	100.000.000
102 Bankalar Hes.	100.000.000
100 Kasa Hes.	160.000.000
121 Alacak Senetleri	50.000.000
101 Alınan Çekler	40.000.000
120 Alıcılar	210.000.000
600 Yurt İçi Satışlar	300.000.000
395 Hes. KDV	60.000.000
380 Gel. Ay. Ait. Gel.	100.000.000

100 Kasa Hes.	300.000.000	
120 Alıcılar	300.000.000	
257 Birikmiş Amortis.	150.000.000	
	254 Taşıtlar	600.000.000
	391 Hes. KDV	90.000.000
	549 Özel Fonlar	60.000.000
770 Genel Yön. Gid.	60.000.000	
- Kira Gid.		
191 İnd. KDV	9.000.000	
	100 Kasa	69.000.000
770 Genel Yön Gid.	25.000.000	
191 İnd KDV	3.750.000	
	100 Kasa Hes.	16.250.000
	329 Diğ. Tic. Borç.	12.500.000
110 Hisse Senetleri	110.000.000	
653 Komisyon Gider.	4.000.000	
	102 Bankalar Hes.	114.000.000
102 Bankalar Hes.	24.280.000	
653 Komisyon Gider.	720.000	
	110 Hisse Senetleri	22.000.000
	645 Menkul Kıymet Satış Karı	3.000.000
391 Hes. KDV	135.000.000	
	191 İnd. KDV	72.750.000
	360 Ödenecek Vergi ve Fonlar	62.250.000

GEÇİCİ MİZAN				
(000)	TUTAR		KALAN	
	Borç	Alacak	Borç	Alacak
100 Kasa Hes.	1.276.000	285.250	990.750	
101 Alınan Çekler	40.000	0	40.000	
102 Bankalar Hes	874.280	214.000	660.280	
103 Verilen Çekler ve Ödeme Emirlei	-	300.000		300.000
110 Hisse Senetleri	110.000	22.000	88.000	
1720 Alıcılar	1.390.000		1.390.000	
121 Alacak Senetleri	50.000		50.000	
127 Diğ. Tic. Alac. Hes	92.000		92.000	
153 Ticari Mallar Hes.	1.120.000		1.120.000	
191 İnd. KDV	72.750	72.750		
254 Taahhütler	600.000	600.000		
255 Demirbaşlar	200.000		200.000	
257 Birikmiş Amortis.	150.000	150.000		
300 Banka Kredileri		850.000		850.000
329 Diğ. Tic. Borç.		12.500		12.500
320 Satıcılar	500.000	870.000		370.000
360 Ödenecek Vergi ve Fonlar		77.250		77.250
380 Gel. Ay. Ait. Gel.		100.000		100.000
391 Hes. KDV	150.000	150.000		
500 Sermaye	-	2.648.000		2.648.000
549 Özel Fonlar	-	60.000		60.000
600 Yurt İçi Satışlar	-	300.000		300.000
645 Menkul Kıymet Satış Karı	-	3.000		3.000
653 Komisyon Giderleri	4.720		4.720	
770 Genel Yönetim Giderleri	85.000		85.000	
TOPLAM	6.714.750	6.714.750	-	-

Dönem sonu İşlemleri:

31.121997

621 Satılan Tic. Mal. Mali.		120.000.000	
Satılan ticari malların maliyetinin ilgili hesaba devri	153 Ticari Mallar		120.000.000
197 Sayım Tesellüm Noksanları		750.000	
Kasa noksanım kaydı	100 Kasa Hes.		750.000
657 Reeskont faiz gideri		14.145.383	
	122 Alacak Senetleri Reeskontu		14.145.383
180 Gel. Ay. Ait. Gid.		23.900.000	
	770 Genel Yönetim Gid.		23.900.000
180 Gel. Ay. Ait. Gid.		40.000.000	
	770 Genel Yönetim Gid.		40.000.000
Peşin ödenen kira giderinin ilgili döneme aktarılma kaydı			
770 Genel Yönetim Gid.		50.000.000	
	257 Birikmiş Amortis.		50.000.000
960 Muhasebe Kar. İnd. Uns.		15.000.000	
- Finansman Fonu			
	961 Muh. Kar. İnd. Unsur. Alac. Hes.		15.000.000
690 Dönem Karı veya Zararı Dönem Karı veya Zararı		138.865.383	
	621 Satılan Tic. Mal. Maliyeti		120.000.000
	653 Komisyon Giderleri		4.720.000
	657 Reeskont faiz gideri		14.145.383
600 Yurt İçi Satışlar		300.000.000	
645 Menkul Kıymet Satış Karı		3.000.000	
	690 Dönem Karı veya Zararı		303.000.000
771 Genel Yönetim Giderleri Yansıtma hesabı		71.100.000	
	770 Genel Yönetim Giderleri		71.100.000
632 Genel Yönetim Giderleri		71.100.000	
	771 Genel Yönetim Giderleri Yansıtma hesabı		71.100.000

690 Dönem Karı veya Zararı Dönem Karı veya Zararı		71.100.000
	632 Genel Yönetim Giderleri	71.100.000
691 Dön. Kar. Ver. ve Diğ. Yas. Yük.Kar.		82.735.231
	370 Dön. Kar. Ver. Ve Diğ. Yas. Yük Kar	82.735.231
690 Dönem Karı veya Zararı Dönem Karı veya Zararı		93.034.617
	691 Dön. Kar. Ver. Ve Diğ. Yas. Yük Kar.	83.235.231
	692 Dön. Net Karı veya Zararı	10.299.386
692 Dön. Net Karı veya Zararı		10.299.386
	590 Dönem Net Karı	10.299.386



KESİN MİZAN				
(000)	TUTAR		KALAN	
	Borç	Alacak	Borç	Alacak
100 Kasa Hes.	1.276.000	286.000	990.000	
101 Alınan Çekler	40.000	0	40.000	
102 Bankalar Hes	874.280	214.000	660.280	
103 Verilen Çekler ve Ödeme Emirlei	-	300.000		300.000
110 Hisse Senetleri	110.000	22.000	88.000	
120 Alıcılar	1.390.000	-	1.390.000	
121 Alacak Senetleri	50.000	-	50.000	
122 Alacak Senetleri Reeskontu		14.145		14.145
127 Diğ. Tic. Alac. Hes	92.000	-	92.000	
153 Ticari Mallar Hes.	1.120.000	120.000	1.000.000	
180 Gel. Ay. Ait. Gid.	63.900		63.900	
191 İnd. KDV	72.750	72.750	-	
197 Say. Ve Tes. Nok.	750		750	
254 Taşıtlar	600.000	600.000	-	
255 Demirbaşlar	200.000	-	200.000	
257 Birikmiş Amortis.	150.000	200.000	-50.000	
300 Banka Kredileri	-	850.000		850.000
329 Diğ. Tic. Borç.	-	12.500		12.500
320 Satıcılar	500.000	870.000		370.000
360 Ödenecek Vergi ve Fonlar	-	77.250		77.250
370 Dön. Karı Ver. ve Diğ. Yas. Yük.		82.735,231		82.735,231
380 Gel. Ay. Ait. Gel.	-	100.000		100.000
391 Hes. KDV	150.000	150.000		-
500 Sermaye	-	2.648.000		2.648.000
549 Özel Fonlar	-	60.000		60.000
590 Dönem Net Karı		10.299,386		10.299,386
600 Yurt İçi Satışlar	300.000	300.000		-
621 Satılan Tic. Mai. Maliyeti	120.000	120.000		-
632 Genel Yönetim Gid.	71.100	71.100		-
645 Menkul Kıymet Satış Karı	3.000	3.000		-
653 Komisyon Giderleri	4.720	4.720		-
657 Reeskont faiz gideri	14.145	14.145		-
690 Dönem Karı veya Zararı Dönem Karı veya Zararı	303.000	303.000		-

691 Vergi Gideri	40.935,231	40.935,231	-	-
692 Dönem Net Karı	10.299,386	10.299,386	-	-
770 Genel Yönetim Giderleri	135.000	135.000	-	-
771 Genel Yönetim Giderleri Yansıtma Hesabı	71.100	71.100	-	-
TOPLAM	7.762.980	7.762.980	4.524.930	4.524.930

31.12.1997 TARİHLİ
DÖNEMSONU BİLANÇOSU

I. DÖNEN DEĞERLER		I. KIS. VAD. YAB. KAY	
A. Hazır Değerler	1.390.280.000	A. Mali Borç	850.000.000
1. Kasa	990.000.000	1. Banka Kredileri	850.000.000
2. Alınan Çekler	40.000.000	B. Ticari Borçlar	382.500.000
3. Bankalar	660.280.000	1. Satıcılar	370.000.000
4. Verilen Çekler ve (300.000.000) Ödeme Emirleri		2. Diğer Ticari Borçlar	12.500.000
B. Menkul Değerler	88.000.000	F. Öd. Ver. ve Diğ. Yük	159.985.231
1. Hisse Senetleri	88.000.000	1. Öd. Ver. Ve Fon.	77.250.000
C. Ticari Alacaklar	1.517.854.617	2. Dön. Kar. Ver. ve Diğ. Yas. Yük. Kar.	82.735.231
1. Alıcılar	1.390.000.000	3. Gel. Ay. Ait. Gel.	100.000.000
2. Alacak Senetleri	50.000.000	KIS. VAD. YAB. KAY. TOP.	1.492.485.231
3. Alac Snt. Rees (-)	-14.145.383	III. ÖZSERMAYE	
2. Diğer Ticari Alac.	92.000.000	A. Ödenmiş Sermaye	2.648.000.000
E. Stoklar	1.000.000.000	1. Sermaye	2.648.000.000
1. Ticari Mallar	1.000.000.000	C. Diğ. Kar Yedekleri	60.000.000
G. GEL. AYL. AİT. GİD. ve GEL.	63.900.000	1. Özel Fonlar	60.000.000
1. Gel. Ayl. Ait. Gid.	63.900.000	f. Dönem Net Karı	10.299.386 10.299.386
H. DİĞ. DÖN. VAR.	750.000	ÖZ KAYNAK TOPL.	2.718.299.386
1. Say. Tes. Nok.	750.000		
DÖN. DEĞER. TOP.	4.060.784.617		
II. DURAN VARLIKLAR			
D. Maddi Duran Varlıklar	150.000.000		
1. Taşıtlar			
2. Demirbaşlar	200.000.000		
3. Birikmiş Amortis.	(50.000.000)		
DURAN VAR. TOP.	150.000.000		
AKTİF TOPLAMI	4.210.784.617	PASİF TOPLAMI	4.210.784.617

1997 Yılı Gelir Tablosu

A. BRÜT SATIŞLAR		300.000.000
1. Yurt İçi Satışlar	300.000.000	
B. SATIŞ İNDİRİMLERİ		-
C. NET SATIŞLAR		300.000.000
D. SATIŞLARIN MALİYETİ(-)		120.000.000
1. Satılan Ticari Malların Maliyeti (-)	120.000.000	
BRÜT SATIŞ KARI		180.000.000
E. FAALİYET GİDERLERİ(-)		71.100.000
1. Genel Yönetim Gideri		
FAALİYET KARI		108.900.000
F. DİĞER FAALİYETLERDEN OLAĞAN GELİR VE KARLAR		3.000.000
1. Menkul Kıymet Satış Karları	3.000.000	
G. DİĞER FAALİYETLERDEN OLAĞAN GİDER VE ZARARLAR(-)		18.865.383
1. Komisyon Giderleri(-)	4.720.000	
2. Reeskont Faiz Gid.	14.145.383	
DÖNEM KARI		93.034.617
K. DÖNEM KARI VERGİ VE DİĞER YASAL YÜKÜMLÜLÜKLER KARŞILIĞI		82.735.231
DÖNEM NET KARI		10.299.386

Standardın Uygulanması:

Şimdi de bu örneğimize "Ertelenmiş Vergiler" yöntemini uygulayarak bunun dönem karı ve ödenecek vergiler üzerinde nasıl bir etki ortaya çıkardığını göstermeye çalışalım.

Dönem içinde yapılan vade farklı satış ve bunun vergi etkisinin kaydı

100 Kasa Hes.		160.000.000
121 Alacak Senetleri		50.000.000
101 Alınan Çekler		40.000.000
120 Alıcılar		210.000.000
	600 Yurt İçi Satışlar	300.000.000
	391 Hes. KDV	60.000.000
	380 Gel. Ay. Ait. Gel.	100.000.000
950 Mali Kara İlave Edilecek Uns.		100.000.000
	951 Mali Kara İlave Edil. Uns. Alacaklı Hes.	100.000.000
691 Vergi Gideri		44.000.000
	394 Ertelenmiş Vergi Bor.	44.000.000
Vade farkının vergi etkisi		

GEÇİCİ MİZAN				
(000 ilavesi ile)	TUTAR		KALAN	
	Borç	Alacak	Borç	Alacak
100 Kasa Hes.	1.276.000	285.250	990.750	
101 Alınan Çekler	40.000	0	40.000	
102 Bankalar Hes	874.280	214.000	660.280	
103 Verilen Çekler ve Ödeme Emirlei		300.000		300.000
110 Hisse Senetleri	110.000	22.000	88.000	
120 Alıcılar	1.390.000		1.390.000	
121 Alacak Senetleri	50.000		50.000	
127 Diğ. Tic. Alac. Hes	92.000		92.000	
153 Ticari Mallar Hes.	1.120.000		1.120.000	
191 İnd. KDV	72.750	72.750		
194 Peşin Vergi Alacağı	4.400	-	4.400	
254 Taşitlar	600.000	600.000		
255 Demirbaşlar	200.000		200.000	
257 Birikmiş Amortis.	150.000	150.000		
300 Banka Kredileri		850.000		850.000
329 Diğ. Tic. Borç.		12.500		12.500
320 Satıcılar	500.000	870.000		370.000
360 Ödenecek Vergi ve Fonlar		77.250		77.250
380 Gel. Ay. Ait. Gel.		100.000		100.000
391 Hes. KDV	150.000	150.000		
500 Sermaye	-	2.648.000		2.648.000
549 Özel Fonlar	-	60.000		60.000
600 Yurt İçi Satışlar	-	300.000		300.000
645 Menkul Kıymet Satış Karı	-	3.000		3.000
653 Komisyon Giderleri	4.720		4.720	
691 Vergi Gideri	-	4.400	-	4.400
770 Genel Yönetim Giderleri	85.000		85.000	
TOPLAM	6.719.750	6.719.750	4.725.150	4.725.150

Dönem sonu işlemleri		
621 Sat. Tic. Mal. Mali.		120.000.000
Satılan ticari malların maliyetinin ilgili hesaba devri	153 Ticari Mallar	120.000.000
197 Sayım Tesellüm Noksanları		750.000
	100 Kasa Hes.	750.000
Kasa noksanın kaydı		
657 Reeskont faiz Gid		14.145.383
	122 Alacak Snt Rees.	14.145.383
180 Gel. Ay. Ait. Gid.		23.900.000
	770 Genel Yön. Gid.	23.900.000
180 Gel. Ay. Ait. Gid.		40.000.000
	770 Genel Yön Gid.	40.000.000
Peşin ödenen kira giderinin ilgili döneme aktarılma kaydı		
770 Genel Yön Gid.		50.000.000
	257 Birikmiş Amortis.	50.000.000
Muhasebe Amaçlı Amortisman:	$200.000.000 \times 0.25 = 50.000.000$	
V.U.K'na Göre Amortisman :	$200.000.000 \times 0.20 = 40.000.000$	
950 Muhasebe Kar. İlave Edilecek. Uns.		10.000.000
	951 Muhasebe Kar. İlave Edilcek Uns. Alac. Hes.	10.000.000
194 Peşin Vergi Alacağı		4.400.000
	691 Dön. Kar. Ver. Ve Diğ. Yas. Yük Kar.	4.400.000
960 Muhasebe Kar. İnd. Uns. - Finansman Fonu		15.000.000
	961 Muhasebe Kar. İnd. Uns. Alac. Hes.	15.000.000
691 Dön. Kar. Ver. Ve Diğ. Yas. Yük Kar.		6.600.000
	394 Ertelenmiş Vergi Bercu	6.600.000

Muhasebe Karı				93.034.617
İlaveler				10.000.000
- Mali karla ticari karın hesaplanmasında farklı oranların kullanılmasından kaynaklanan fark				
- Vade farkı				100.000.000
İndirimler				15.000.000
- Finansman Fonu				
Vergilendirilebilir Kar				188.034.617
Vergi Gideri				40.935.231
Ödenecek		Vergi		
82.735.231				
Aktif.	Vergi.	Alaca.		
(48.400.000)				
Pasif.	Verg..	Borcu		
6.600.000				
Muhasebe Karı				52.099.386

690 Dönem Karı veya Zararı		138.865.383	
	621 Satılan Tic. Mal. Maliyeti		120.000.000
	653 Komisyon Giderleri		4.720.000
	657 Reeskont faiz gideri		14.145.383
600 Yurt İçi Satışlar		300.000.000	
645 Menkul Kıymet Satış Karı		3.000.000	
	690 Dönem Karı veya Zararı		303.000.000
771 Gen. Yön. Gid. Yans. Hes.		71.100.000	
	770 Genel Yönetim Giderleri		71.100.000
632 Genel Yönetim Giderleri		71.100.000	
	771 Genel Yönetim Giderleri Yansıtma hesabı		71.100.000
690 Dönem Karı veya Zararı		71.100.000	
	632 Gen. Yön. Gid.		71.100.000
691 Dön. Kar. Ver. Ve Diğ. Yas. Yük Kar.		82.735.231	
	370 Dön. Kar. Ver. Ve Diğ. Yas. Yük Kar		82.735.231

690 Dönem Karı veya Zararı	93.034.617
691 Dön. Kar. Ver. Ve Diğ. Yas. Yük Kar.	40.935.231
692 Dön. Net Karı veya Zararı	52.099.386
692 Dön. Net Karı veya Zararı	52.099.386
590 Dönem Net Karı	52.099.386

KESİN MIZAN	TUTAR		KALAN		
	(000 ilavesi ile)	Borç	Alacak	Borç	Alacak
100 Kasa Hes.	1.276.000	286.000	990.000		
101 Alınan Çekler	40.000	0	40.000		
102 Bankalar Hes	874.280	214.000	660.280		
103 Verilen Çekler ve Ödeme Emirlei	-	300.000			300.000
110 Hisse Senetleri	110.000	22.000	88.000		
120 Alıcılar	1.390.000	-	1.390.000		
121 Alacak Senetleri	50.000	-	50.000		
122 Alacak Senetleri Reeskontu		14.145,383			14.145,383
127 Diğ. Tic. Alac. Hes	92.000	-	92.000		
153 Ticari Mallar Hes.	1.120.000	120.000	1.000.000		
180 Gel. Ay. Ait. Gid.	63.900		63.900		
191 İnd. KDV	72.750	72.750	-		
194 Peşin Vergi Alacağı	48.400	-	48.400		
197 Say. ve Tes. Nok.	750		750		
254 Taahhütler	600.000	600.000	-		
255 Demirbaşlar	200.000	-	200.000		
257 Birikmiş Amortis.	150.000	200.000	-50.000		
300 Banka Kredileri	-	850.000			850.000
329 Diğ. Tic. Borç.	-	12.500			12.500
320 Satıcılar	500.000	870.000			370.000
360 Ödenecek Vergi ve Fonlar	-	77.250			77.250
370 Dön. Kar. Ver. ve Diğ. Yas. Yük.Kar.		82.735,231			82.735,231
380 Gel. Ay. Ait Gel.	-	100.000			100.000
391 Hes. KDV	150.000	150.000			-
394 Ertelenmiş Vergi Borcu	-	6.600			6.600
500 Sermaye	-	2.648.000			2.648.000
549 Özel Fonlar	-	60.000			60.000

590 Dönem Net Karı		52.099,386		52.099,386
600 Yurt İçi Satışlar	300.000	300.000		-
621 Satılan Tic. Mal. Maliyeti	120.000	120.000		-
632 Genel Yönetim Gid.	71.100	71.100		-
645 Menkul Kıymet Satış Karı	3.000	3.000		-
653 Komisyon Giderleri	4.720	4.720		-
657 Reeskont faiz gideri	14.145	14.145		-
690 Dönem Karı veya Zararı	303.000	303.000		-
691 Vergi Gideri	89.335,231	89.335,231		-
692 Dönem Net Karı	52.099,386	52.099,386		-
770 Genel Yönetim Giderleri	135.000	135.000		-
771 Genel Yönetim Giderleri Yansıtma hesabı	71.100	71.100		-
TOPLAM				

Geir Tablosu

A. BRÜT SATIŞLAR		300.000.000
1. Yurt İçi Satışlar	300.000.000	
B. SATIŞ İNDİRİMLERİ		-
C. NET SATIŞLAR		300.000.000
D. SATIŞLARIN MALİYETİ(-)		120.000.000
1. Satılan Ticari Malların Maliyeti (-)	120.000.000	
BRÜT SATIŞ KARI		180.000.000
E. FAALİYET GİDERLERİ(-)		71.100.000
1. Genel Yönetim Gideri	71.100.000	
FAALİYET KARI		108.900.000
F. DİĞ. FAAL. OLAĞ. GEL. VE KAR.		3.000.000
1. Menkul Kıymet Sat. Kar.	3.000.000	
G. DİĞER FAAL. OLAĞ. GİD. VE ZARAR.(-)		18.865.383
1. Komisyon Giderleri(-)	4.720.000	
2. Reeskont Faiz Gid.	14.145.383	
DÖNEM KARI		93.034.617
K. DÖNEM KARI VER. Ve DİĞ. YAS. YÜK. KAR.		40.935.231
1. Ödenecek Vergi	82.735.231	
1. Peşin Vergi Alacağı(-)	-48.400.000	
2. Ertelenmiş Vergi Borcu	6.600.000	
DÖNEM NET KARI		52.099.386

DÖNEMSONU BİLANÇOSU
31.12.1997

(000 ilavesi ile)

I. DÖNEN DEĞERLER		I. KIS. VAD. YAB. KAY	
A. Hazır Değerler	1.390.280	A. Mali Borç	850.000
1. Kasa	990.000	1. Banka Kredileri	850.000
2. Alınan Çekler	40.000	B. Ticari Borçlar	382.500
3. Bankalar	660.280	1. Satıcılar	370.000
4. Ver. Çek.r ve Öd.Emir.	-300000	2. Diğer Ticari Borçlar	12.500
B. Menkul Değerler	88.000	E. Öd. Ver. Ve Diğ.Yük	159.985.000
1. Hisse Senetleri	88.000	1. Öd. Ver. Ve Fon.	77.250
C. Ticari Alacaklar	1.517.855,618	2. Dön. Kar. Ver. ve Diğ. Yas. Yük.Kar.	82.735,231
1. Algoritmaçılar	1.390.000	G.Gel.Ay.Gel.ve Gid.	100.000
2. Alacak Senet.	50.000	1.Gel.Ay.Ait.Gel.	100.000
3. Alac Snt. Rees (-)	-14.145,383	H.Diğ.Kis.Vad. Yab.Kay.	6.600
4. Diğer Tic. Alac.	92.000	2.Ertelenmiş Vergi Borcu	6600
E. Stoklar	1.000.000	KIS. VAD. YAB. KAY. TOP.	1.490.085,231
1. Ticari Mallar	1.000.000	III. ÖZSERMAYE	
G. GELAYL. AİT. GİD. ve GEL.	63.900	A. Ödenmiş Sermaye	2.648.000
1. Gel. Ayl. Ait. Gid.	63.900	1. Sermaye	2.648.000
H. DİĞ. DÖN. VAR.	49.150	C. Diğ. Kar Yedekleri	60.000
1. Say. Tes. Nok.	750	1. Özel Fonlar	60.000
2. Peşin Vergi Alacağı	48.400	F. Dönem Net Karı	52.099,386
DÖN. DEĞER. TOP.		ÖZ KAYNAK TOPL.	2.760.099,386
II. DURAN VARLIKLAR	4.109.186		
D. Maddi Duran Varlıklar	150.000		
1. Demirbaşlar	200.000		
2. Birikmiş Amortis.	-50.000		
DURAN VAR. TOP.	150.000		
AKTİF TOPLAMI	4.259.184,62	PASİF TOPLAMI	4.259.184,62

Yukarıda da görüldüğü gibi 1997 yılında ertelenmiş vergiler dikkate alınmadığında vergi gideri 82.735.231 TL iken bu etki dikkate alındığında 40.935.231 TL olmaktadır. Ödenecek vergilerin tutarında bir farklılaşma olmadığı halde bilanço da raporlanacak dönem karında bir farklılaşma söz konusu olmaktadır. Tekdüzen muhasebe sistemine göre bulunan dönem net karı 10.299.231 TL iken standardın uygulanması ile muhasebe karı 52.099.386 TL olmaktadır.

SONUÇ

Globalleşen dünya ekonomisi içerisinde Türkiye'nin ve Türk firmalarının layık olduğu yerlere gelmeleri ancak bu global pazarda cari olan rekabet şartlarına uymakla mümkün olacaktır. Artık, dünyada şirketlerin yatırımlarını çeşitli ülkelere yayarak çok uluslulaşma söz konusudur. Çok uluslulaşma ile birlikte ülkeler arası yatırım süreci hızlanmış ve bu da beraberinde değişik kesimlerin benimseyeceği, onlar için ortak bir ölçü olabilecek standartlarda hazırlanmış finansal tabloların varlığına ihtiyaç doğurmuştur. Bu ihtiyaç uluslararası muhasebe standartlarının oluşturulması ile karşılanmaya çalışılmıştır.

Bu çalışmada Türkiye'de bu ihtiyacı karşılamaya yönelik olarak "12 nolu Kar Üzerinden Ödenen Vergilerin Muhasebeleştirilmesi" Uluslararası Standardını ele aldık ve Tekdüzen Muhasebe Sistemine uyarlamaya çalıştık.

Bilindiği gibi şirketlerin dağıtılabilir karlarının tespiti sermaye piyasasının geliştiği şu günlerde daha da önem kazanmıştır. Bu nedenle vergi kanunlarının muhasebe üzerindeki etkisi en aza indirilmeye çalışılmalı ve ticari karın tespiti vergi kanunlarının etkisinden uzak tutulmalıdır. Ayrıca, kamunun korunması amacıyla kamuya ilan edilecek mali tabloların "Tam Açıklama" ilkesine uygun olarak düzenlenmesi gerekir.

12 nolu UMS vergiyi bir gider olarak kabul etmekte ve dönemler arasında dağıtılmasına yani, ilgili olduğu gelir ve giderle eşleştirmesine izin vermektedir. Bu ise, işletmenin muhasebe karının doğru tespit edilmesini sağlamaktadır. Vergi etkili muhasebe yöntemi ile dönemler arası dağıtımın yapılması dağıtılabilir karın adil olup olmadığı tartışmalarının ortadan kaldıracaktır. Bu yöntemle dönemin vergi gideri ticari karla etkin vergi oranının çarpılması ile bulunacak tutar kadar olacaktır. Ancak ödenecek vergi tutarı değişebilir.

Yukarıda da bahsedildiği gibi vergi etkili muhasebe yöntemi ile dönemin vergi borç ve alacaklarının ortaya çıktığı dönemde muhasebeye intikal ettirilecek ve böylece eşleştirme, dönemsellik ve tahakkuk ilkeleri ihlal edilmemiş olacaktır. Şimdiki TMS'inde vergi karın bir parçası sayılır ve dönemler arasında dağıtılmaz. Bu nedenle eşleştirme ilkesi ve tahakkuk ilkesi ihlal edilmektedir.

Esas itibariyle mali karla ticari karın farklılaşmasına neden olan giderler ve gelirler sürekli farklılaşmaya neden olan ve geçici farklılaşmaya neden olan giderler ve gelirler şeklinde sınıflanabilmektedir.

Tespit edilen sürekli farklılaşmaya neden olan gelir ve gider unsurları şunlardır;

Sürekli farklılaşmaya neden olan gelirler unsurları;

- İştirak kazançları istisnası (KVK m. 8/1),
- Risturn kazançları istisnası (KVK m.8/2),
- Turizm kazançları istisnası (KVK m.8/3),
- Portföy işletmeciliği kazançları istisnası (KVK m.8/4),
- Rüçhan hakkı kupon satışı kazancı istisnası (KVK m.8/5),
- Emisyon primi istisnası (KVK m.8/5),
- Yatırım fonları ve yatırım ortaklıkları, hisse senedi ve katılma belgeleri karşılığı sağlanan kar payı gelirleri istisnası (KVK m.8/6),
- Yararlanılabilecek yatırım indiriminden yararlanan kısım
- KVK'na 4108 sayılı kanuna eklenen geçici 23.maddesinde belirtilen haller (gayrimenkul ve iştirak hisselerinin satışı ile üretim tesislerine aynı sermaye olarak konulan varlıkların satış karları)
- Kurumların serbest bölgelerdeki faaliyetlerinden elde ettikleri kazançlar

- Kanunla onaylanmış bulunan uluslararası anlaşmalarda yer alan kurumlar vergisine ilişkin istisnaları konu olan kazançlar.

Gider unsurları;

- Gelir vergisi kanununun 41.maddesinde belirtilen gider kabul edilmeyen ödemeler,
- Kurumlar vergisi kanununun 15. Maddesine göre gider kabul edilmeyen indirimler,
- Yasal sınırı aşan bağış ve yardımlar,
- Gecikme zamları ve faizleri,
- MTVK'nın I, III, ve IV sayılı tarifelerine göre ödenen vergiler,
- Amacını aşan iş seyahat giderleri,
- Binek otomobilleri ve kişisel ve ailevi ihtiyaçları için kullanılan diğer taşıtların giderlerin ve amortismanların yarısı (GVK m.40/5-7),
- Belgelendirilemeyen giderler,

Yukarıda sayılan giderler muhasebe karı ile mali karın sürekli farklılaşmasına neden olurlar.

Bu günkü mevzuatımızda geçici farklılaşmaya neden olan gelir ve gider unsurları ise şunlardır;

Geçici farklılaşmaya neden olan gelirler unsurları;

- Yenilenmek amacıyla satılan duran varlıkların satışından elde edilen karlar,
- Verilen ileri tarihli çeklerin reeskont gelirleri ,
- Ticari ve Mali Karın Hesaplanmasında Farklı Amortisman Yöntemlerinin kullanılması

Tahvil ve benzeri borçlanma belgelerine tahakkuk ettirilen faiz giderleri (Tahviller alış bedeli ile değerlendirildiği için yıl sonunda vergi kanunlarına göre tahakkuk yapılamaz. Ancak muhasebe karının belirlenmesi amacıyla, dönemsellik ilkesine uygun şekilde tahakkuk yapılır. Ancak bu gelir yıl sonunda matrahtan indirilir. İzleyen yıl matraha ilave edilir.)

Gider Unsurları;

Hem vergi kanunları hem de genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri tarafından gider olarak kabul edilmelerine karşın, muhasebe ve mali kar dahil edilmeleri açısından zamanlama farklılıkları olan giderler bu guruba girmektedir.

- Kıdem tazminatı karşılığı gider,
 - Menkul kıymetler değer düşüklülüğü gideri,
 - Vergi yasalarından öngörülen koşullara göre ayrılmayan şüpheli alacaklar karşılığı ve stok değer düşüklülüğü karşılığı,
 - Vergi yasalarının izin verdiğinin üzerinde ayrılan amortismanlar,
 - Garanti ve promosyon karşılıkları,
 - Ödenmeyen S.S.K. primleri,
 - Araştırma-Geliştirme giderleri,
 - Devam eden toplu iş sözleşmesi görüşmelerine dayanılarak ayrılan karşılıklar
- olarak göze çarpmaktadır.

Bu standardın uygulanması ile Tam Açıklama İlkesinin uygulanması daha da güç kazanacaktır. Şöyle ki, geçici olarak kanunen kabul edilmeyen giderlerin yol açtığı peşin vergi alacağı ile geçici olarak vergilenmesi ertelenen gelirlerin neden olduğu ertelenmiş vergi borçları finansal tablolarda görülebilecek böylece tam açıklama ilkesi ihlal edilmemiş olacaktır.

Vergi etkili muhasebe yönteminin uygulanması ile dönemin vergi gideri, peşin vergi alacağı kadar ödenecek vergiden daha az çıkmaktadır. Böylece dönemin net karı daha fazla görülmektedir. Yine dönem vergi gideri ertelenmiş vergi borcu kadar yüksek çıkmakta buna bağlı olarakta dönem net karı daha az gözükmemektedir. Ancak bunlar daha gerçekçi rakamlar olmaktadır.

Dileğimiz bir an önce bir çok gelişmiş ülkede uygulanan bu standardın Türkiye’de de uygulanmaya başlanmasıdır. Nitekim TMMOB’ in hazırlığını yaptığı standartlar arasında bu standarda bulunmaktadır. Bu standart yurdumuza uygun hale getirilir ise ülkemiz bir ileri derece uygulamaya daha kavuşmuş olacaktır.



YARARLANILAN KAYNAKLAR

- Accounting Standards 1983/84 the full texts of all UK exposure drafts and Accounting Standards extant at July 1983
- AICPA, Commite of Accounting Procedure, Restatement And Revision accounting Research Bulletin No: 43, Newyork, July 1961
- AKDOĞAN Nalan, "Türkiye Muhasebe Standartlarını Uygulama Sorunları", Türkiye Muhasebe Standartları Sempozyumu I, İzmir SMMM, Ekim 1996
- AKDOĞAN Nalan, Dördüncü Yönergenin Öngördüğü Bilanço Tablosu ve Ülkemizdeki Uygulamalarla Karşılaştırılması, Türkiye XII. Muhasebe Eğitimi Sempozyumu, 20-24 Nisan 1991, Kıbrıs, Ankara Üniversitesi Basımevi, Ankara, 1991
- AKDOĞAN Nalan - AYDIN Hamdi, **Muhasebe Teorileri**, 1987
- AKDOĞAN Nalan - SEVİLENGÜL Orhan; **Tekdüzen Muhasebe Uygulamaları**, Ankara SMMM Odası Yayınları, IV.Baskı, Ankara 1995
- AKINCI Nejat ve ÖNCÜ Semra, "Türkiye'de Muhasebe Standartlarının Uygulamaya Geçirilmesi İle İlgili Kurumlaşma", İstanbul Üniversitesi Muhasebe Enstitüsü Dergisi, Sayı: 49-50 Ağustos-Kasım 1987
- ARSLAN Mehmet - ERKUŞ Hakan, "Vadeli Çeklerin Reeskonta Tabi Tutulmasında Ortaya Çıkan Sorunlar ve Öneriler" Maliye Postası, Sayı:377, 15 Mayıs 1996
- ARSLAN Mehmet, "Verginin Fonksiyonları", Vergi Haftası, Panel Konuşması, 1996.
- AYBOĞA Hanifi, "Taksitli Satışlar ve Tekdüzen Hesap Planına Göre Muhasebe Kayıtları", Finansal Yönetim, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü MYO Yayınları, Eylül 1997
- BLAKE John, **Accounting Standards**, Pitman Publishing, London 1991
- Current Text Accounting Standards as of June 1, 1990, Industry Standards, FASB
- DAVIES Mike - PATERSON R. - WILSON Allister, **UK/GAAP General Accepted Accounting Practice In UK**, Ernst&young 1990
- DOĞAN Zeki, "Vergi Erteleme Müessesesi Olarak Finansman Fonu Muhasebeleştirilmesi", Vergi Sorunları Dergisi, Sayı. 99, Aralık 1996
- DOVE Robert, "IASC'S E 49 Leaves UK In the Cold", Accountancy, February 1995
- DOYRANGÖL Nuran C., "Yatırım İndirimi İşlemlerinin Muhasebeleştirilmesi", Vergi Sorunları Dergisi, sayı:100, Ocak 1997
- DURMUŞ Ahmet Hayri, **Uluslararası Muhasebe Standartları**, Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği yayın no:7, İstanbul 1992

- FANTI I., "The Case Against International Uniformity", Management Accounting, May
- FLEMING Peter, "The Grouts Importance of International Accounting Standards" Journal of Accountancy,
September 1991
- FUHRMAN Peter, "Esperanto for Accountants", Forbes Magazine, March 18, 1991
- Fourth Council Directive, 25 July 1978, Official Journal of the European Communion Article, No: 222/11,
16.08.1978
- GERHARD, G. Mualler - GERNON Helen, **Accounting An International Perspective**, IRWIN, Homewood,
1987
- GÖKDEMİR Ümit, **Muhasebe Standartları**, Alfa Basın Yayım Dağıtım, İstanbul, 1996
- GÖKTAN Erkut - KEPEKÇİ Celal "Türk İşletmelerinin Uluslararası Muhasebe Standartlarına Uyum Sorunu,
İ.Ü.M.E. Dergisi, sayı: 49. Ağustos-Kasım 1987
- GÜREDİN Ersin, "Ulusal ve Uluslararası Düzenlemeler Açısından Finansal Tabloların Karşılaştırılması",
İstanbul Üniversitesi Muhasebe Enstitüsü Dergisi, Mayıs, 1984, sayı: 36
- HORNGREN, Charles T. - SUDEN, Gary L., **Introduction to Financial Accounting**, 1990, Prentice-Hal
International Editions,
http://www.iasc.org.uk/frame/cen2_1.htm
- ILGAZ Yavuz, **Muhasebe Eğitimi Kalitesinin Meslek İmajına Etkisi**, SPK yayınları no:68, Nisan 1997
- Türkiye Muhasebe Standartları 1997, TÜRMOB Yayın no:32
- JAY M. Smith- SKOUSEN Fred, **Intermediate Accounting**, South-Western Publishing Co., 1991, 11 edition,
Cincinnati, Ohio
- KAYA Ömer, "Şüpheli Alacaklar ve Bunlar için Ayrılacak Karşılıkların Mahiyeti ve Muhasebeleştirilmesi",
Maliye ve Sigorta Yorumları, Sayı.217, Şubat 1996
- KARAPINAR Recep, "THP çerçevesinde Dönem Sonu Muhasebe İşlemleri ve Ticari Kardan Mali Kara Geçiş-
II", Vergi Sorunları, sayı:101
- KAVAL Hasan, "KKEG, Vergilendirilmeyen Kazançlar ve Bunların Vergi Etkilerinin Muhasebeleştirilmesi",
Yaklaşım, Sayı:2, Temmuz 1994
- KIESO Donald E. - WEYGANDT Jerry, **Intermediate Accounting**, 6. Edition, John Wiley and co. Inc, 1989
- KIZILOT Şükrü, **Kurumlar Vergisi Kanunu ve Uygulaması**", Savaş Yayınları, Ankara 1990
- KOÇ YALKIN Yüksel, "Türkiye'de Muhasebe Standartlarının Oluşumu", İ.Ü.M.E. Dergisi, Sayı: 49-50, 1996

LALİK Ömer, "Uluslararası Muhasebe Standartları Karşısında Türkiye'de Muhasebe Eğitiminin Değerlendirilmesi", 2. Muhasebe Eğitimi Sempozyumu Bildirisi, İzmir, 24-26 Nisan 1980

MEIGS and MEIGS, **Accounting the Basis for Business Decisions**, 9 th. Edition, Newyork, 1993, Mc Graw-Hill Inc.

ÖRTEN Remzi, "8. Yönerge ve Türkiye Uygulaması", 3. Ulusal İşletmecilik Kongresi Düzenleme Komitesi, 30 Kasım – 9 Aralık 1989 Kapadokya

PEKER Alparslan, **Modern Yönetim Muhasebesi**, Muhasebe Enstitüsü Yayın no: 53, İstanbul 1988

PERÇİN Necati, "Yenileme fonu uygulaması ve muhasebesi", Vergi Sorunları, sayı:100

SAĞLAM Erdoğan; "Vergi Yasaları Açısından Karşılık Giderleri ve Muhasebeleştirilmesi", Yaklaşım, Sayı: 49, Ocak 1997

SEVİĞ Veysi, "Türkiye'de Vergi Düzenlemelerinin Muhasebe Uygulamaları Üzerindeki Etkisi", İstanbul Üniversitesi Muhasebe Enstitüsü Dergisi, sayı: 49-50 Ağustos- Kasım 1987

SEVİLENGÜL Orhan, **Genel Muhasebe**, Ankara 1994

SOLAŞ Çiğdem, **Avrupa Topluğunda Muhasebe Harmonizasyonu Çalışmaları ve Türkiye Uygulaması**, İstanbul, 1982

SOYDAN Hakkı - GÜCENME Ümit, **Uluslararası Muhasebe**, Eskişehir 1989

SPK Tebliği, Seri: XI, No: 1, Md.42

16.4.1980 tarih ve KVK/22113-766 Sayılı Genel Yazı

Seri: XI, No: 1 Tebliğ: Md.27

Türkiye Muhasebe Standartları 1997, TМУDESK Yayınları, Seri no:1, Ankara 1997

TМУDESK tarafından "Gelir ve kurumlar vergilerinin muhasebeleştirilmesi" ile ilgili olarak görevlendirilen alt komisyon raporu:11.11.1994

TÜRKER Masum, "Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu' nun Doğuşu ve İşlevleri", Türkiye Muhasebe Standartları Sempozyumu I, İzmir Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası, Ekim 1994

Uluslararası muhasebe standartları kurulu kuruluş anlaşması

ULU Ahmet, **Avrupa Topluğunda Muhasebenin Uyumlaştırılması**, Barış Basın Yayın Tanıtım Hizmetleri, İzmir, 1989

WILLIS A. Smith, "International Accounting Standards- An Update." CPA Journal, June 1980

Çev: YENİ Balamir, "Uluslar arası Muhasebe Standardı 12", İ.Ü.İ.F. Muhasebe Enstitüsü Dergisi, Sayı:35, Mart 1984

T.C. YÜKSEK ÖĞRETİM KURULU
DOKÜMANTASYON MERKEZİ