



TİCARİ KARDAN MALİ KARA ve VERGİ MATRAHINA GEÇİŞ KURALLARI

Sebahattin GEZER(*)

1 - GİRİŞ

Sözlük anlamı ile maliyet fiyatıyla satış fiyatı arasındaki fark olarak tanımlanan kar, işletmeler tarafından düzenlenen finansal tablo ve raporlarda ise ticari kar olarak ifade edilmektedir.

İşletme yönetimince düzenlenen mali tablolarında açıklanan ticari kar, ortakların, yatırımcıların, işletmeye kredi verenlerin, işletme müşterilerinin ve diğer ilgi duyanların işletme ile ilgili değerlendirmelerinde ve kararlarında esas aldıkları kardır.

Ancak ticari kar, vergi yasalarındaki bir takım kriterlerden dolayı doğrudan vergiye tabi matrahi oluşturmamaktadır. Bunun nedeni genel olarak vergi yasalarında işletme varlıklarının ve kaynaklarının değerlemesinin farklı yapılması, bir kısım gelir ve giderlerinin vergiye tabi karın tespitinde dikkate alınmamasından kaynaklanmaktadır. Bu nedenle vergi mükelleflerinin vergi matrahlarının tespitinde esas alınan kar, mali kar olarak adlan-

dırılmaktadır.

Bu çalışmada öncelikle ticari kar ile mali kar kavramları üzerinde durulmuş ve esas olarak TTK ve VUK arasında işletme giderleri, değerlendirme, amortisman uygulamaları, karşılıklar ve vergiden istisna gelirler yönlerinden karşılaştırmalara yer verilmiştir.

Ayrıca bilanço esasına defter tutan gelir vergisi mükellefleri ile kurumlar vergisi mükelleflerinde ticari kardan mali kara ve vergi matrahına ulaşmada izlenen kurallar ve süreç ele alınmıştır.

Son olarak ise değerlendirme, amortisman ve karşılık ayırmada TTK, SPK ve VUK'ta yer alan farklı uygulamalardan vazgeçilerek temelini uluslararası muhasebe standartlarından alan Türkiye Muhasebe Standartlarının tüm mevzuat uygulamalarında esas alınarak hayata geçirilmesi gerektiği dile getirilmiştir.

2- TİCARİ ve MALİ KAR KAVRAMLARI

Vergi yasalarına göre hesaplanan kar kavramı ile ticaret hukukunun esnek kurallarına göre sap-

* Vergi Denetmeni

tanan kar kavramı çoğu kez birbirinin aynı değildir.Çünkü vergi yasalarında yer alan hükümlerin amacı vergi alacağını güvence altına almaktır.Ticaret hukuku kuralları ise alacaklılar ve üçüncü kişileri korumaya yöneliktir.Bu kurallar esnek nitelik taşırlar .¹

Gelir tablosunda hesaplanan kar, muhasebe ilkeleri ve Türk Ticaret Kanunu (TTK) hükümlerine göre hesaplanan Ticari Kar'dır. Ticari kar belirlenirken, vergi yasalarına göre kabul edilsin veya edilmesin tüm giderler ile vergiye tabi olsun veya olmasın tüm gelirler Dönem Karı veya Zararı Hesabı'na devredilir. Ayrıca işletmeler TTK'nda belirtilen üst sınırı aşmamak kaydıyla istedikleri değerlendirme ölçüsü ile değerlendirilecekleri gibi kendileri için uygun olan tutarda amortisman, şüpheli alacak karşılığı ve değer düşme karşılığı kaydedebilirler. Buna karşılık, Vergi Usul Kanunu (VUK) varlıkları değerlendirmede kullanılacak değerlendirme ölçülerini belirlemiştir.Yasada belirtilenlerden daha düşük değerle değerlendirme VUK'na göre mümkün değildir.Ayrıca vergi kanunlarında bazı giderlerin vergiye matrah olacak kardan indirilmesini önleyen , bazı gelirlerin de vergiden istisna olduğunu belirleyen hükümler olduğunu biliyoruz. İşte tüm bu nedenlerle, ticari kar ve vergi karı farklı olabilmektedir.²

Ticari kar, tekdüzen hesap planı (TDHP) ve Sermaye Piyasası Kanunu (SPK) ile genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri çerçevesinde tutulan ve düzenlenen muhasebe sisteminde dönem sonunda ortaya çıkan kardır.

Birinci sınıf tacirler, hesap dönemi sonunda bilanço çıkarırlar.Bunun için işletmeye dahil mevcutları, alacakları ve borçları saptarlar ve VUK hükümlerine göre değerlerler.Ticari bilançonun vergi kanunlarına uyumlaştırılmış haline mali bilanço denir.Bilanço esasına göre ticari kazanç , mali bilançolar üzerinden hesap dönemi sonunda ve başındaki öz sermaye tutarları arasındaki farktır.Ayrıca hesap dönemi içinde söz konusu işletmenin sahip veya sahiplerince ; işletmeye ilave olunan değerler bu farktan indirilir,işletmeden çekilen değerler ise farka ilave olunur.³

Dönem sonundaki özsermayenin dönem başındakine göre fazla olan kısmı o dönemin ticari kazancı sayılır. Terside durumda fark, zararı gösterir. Bu bilanço yaklaşımıyla karın tespitidir. Ancak genel olarak muhasebecilerin benimsediği gelir tablosu yaklaşımında ise dönem karı veya zararı; gerçekleşen gelirlerle giderlerin karşılaştırılması sonucu artı kalan fazlalık olduğu kabul edilir.

3- TİCARİ KAR ile MALİ KARIN KARŞILAŞTIRILMASI

Vergi yasaları dikkate alınmadan hesaplanan ticari kar ile vergi matrahına esas olacak mali kar arasında farklılık yaratan nedenler temel olarak, vergi yasalarında kabul edilmeyen giderler, değerlendirme ölçüleri, karşılıklar, amortisman uygulamaları ile vergiden istisna gelirler yönlerinden ortaya çıkmaktadır.

3.1- Giderler Yönünden Karşılaştırma

Vergi kanunlarına göre her giderin dönem ka-

¹ Mualla Öncel,Ahmet Kumrulu ve Nami Çağan,**Vergi Hukuku**, 4.b., Ankara: Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları, 1997 , s.270.

² Yılmaz Benligiray vd.,**Muhasebe Uygulamaları**, Edi.Y. Benligiray, Eskişehir: T.C. Anadolu Üniversitesi Yayını, 2003 , s.155.

³ GİB ,**Ticari Kazancın Gerçek Usulde Vergilendirilmesi Rehberi**, y.y.,2010, s.14

rından indirilmesini mümkün değildir. Vergi hukukumuzda giderlere ilişkin hükümler incelendiğinde vergi hukuku açısından giderlerin belirlenmesinde temel ölçütleri şu şekilde belirleyebiliriz.⁴

* Giderler istisnalar dışında bir belgeye bağlanmalıdır.

* Gider ticari kazancın elde edilmesi veya idame ettirilmesi ile ilgili olmalıdır.

*Giderlerin vergi kanunlarında yasaklanmış veya sınırlanmamış olması gereklidir.

* Yapılan gider karşılığında öz varlıkta bir azalma meydana gelmelidir.

* Yapılan gider karşılığında istisnalar dışında maddi ve gayri maddi bir varlık edinilmemiş olmalıdır.

*Yapılan gider, gelenek ve göreneklerin icaplarına uygun olmalıdır.

* Giderler faaliyetin geliştirilmesi ile ilgili olmalıdır.

* Gideri yaratan faktörler için yapılacak ödemeler işletme sahibine, eşine veya velayeti altındaki çocuklara yapılmamış olması gereklidir.

İşletmelerin TTK'na göre kaydettiği bir gider vergi kanunlarına göre indirim konusu yapılmıyorsa bu gider "Kanunen Kabul Edilmeyen Gider" (KKEG) olarak adlandırılmaktadır.

Vergi kanunlarında indirilebilecek giderler ve kanunen kabul edilmeyen giderler belirtilmiştir. İndirilemeyecek, diğer bir ifade ile kanunen kabul edilmeyen giderler dönem içinde ayrıca nazım hesaplarda izlenir ve dönem sonunda beyanname düzenlenirken Ticari Kara eklenerek Mali Kar hesaplanır.Eğer işletme dönem içinde giderleri sadece ilgili gider hesaplarına kaydediyorsa ve kanunen kabul edilmeyen giderleri ayrı-

ca Nazım Hesaplarda izlemiyorsa , dönem sonunda bu kayıtların incelenmesi ve kanunen kabul edilmeyen giderlerin belirlenmesi gerekir.

KKEG'lerin nazım hesaplar dışında bir hesapta takip edilmesi tek düzen hesap planına aykırılık teşkil edeceğinden bu fiil VUK'a göre işletme adına özel usulsüzlük cezası kesilmesini gerektirebilecektir.

İşletme vergi yasalarının kabul etmediği giderleri gelirlerinden indirdiğinde, ticari kar mali karından düşük olacaktır. Buna karşılık vergiye tabi olmayan bir geliri kar rakamına dahil ettiğinde, ticari kar bu kez mali karından yüksek olacaktır.

3.2- Değerleme Yöntemleri Yönünden Karşılaştırma

Değerleme, bir iktisadi varlığın değerinin takdir veya tespiti işlemidir.

TTK hükümlerine göre bulunan değerler iktisadi kıymetlerin değerleri için "üst sınır" niteliği taşımaktadır. Oysa VUK hükümleri uyarınca bulunan değerler "alt sınır" durumundadır.⁵

Değerleme konusundaki esasların VUK'ta bazı farklılıklar taşınması ticari kar ve mali kar rakamlarını doğrudan etkilemektedir.

TTK şahıs işletmeleri ile şahıs şirketlerini ticari bilançolarını düzenlerken serbest bırakmıştır. Sermaye şirketleri içinse asgari değerlendirme kuralını getirerek , üst sınır koymuştur.İşletmeler VUK hükümlerine uymaksızın varlıklarını yüksek veya düşük değerle değerleyebilirler.⁶

Buna karşılık VUK, varlıkların ne şekilde değerlendirilmesine ilişkin ayrıntılı esaslar getirmiştir.

⁴ Masum Türker," Vergi Hukuku Açısından Giderler ", **Mali Çözüm Dergisi** , Y. 3 , S.21, (Temmuz- Ağustos 1993)

⁵ Şükrü Kızılot vd., **Vergi Hukuku**, Ankara: Yaklaşım Yayıncılık, 2006 , s.217.

⁶ Benligiray,**a.g.e.**, s.155.

Vergi açısından değerlendirme, vergi karının hesaplanması amacıyla iktisadi kıymetlerin saptanması ve değerlemesidir. Burada vergi yükümlülüğünde eşitliği sağlayan objektif ölçüler geçerlidir. VUK değerlemede TTK'nın aksine tabanı belirlemiştir. Böylelikle vergi karı ile ticari kar farklılık gösterebilmektedir.⁷

Örneğin TTK, maliyet bedeli, borsa rayıcı ve itibarı değer olmak üzere üç değerlendirme ölçüsü benimsediği halde, VUK sekiz ayrı değerlendirme ölçüsü öngörmektedir. VUK, TTK'dan farklı olarak kamu alacağını güvence altına almak amacıyla değerlendirme aşgari değerler saptamıştır. VUK, iktisadi kıymetlerin çeşitlerine göre farklı değerlendirme ölçütleri kabul etmiştir.⁸

3.3- Karşılıklar Yönünden Karşılaştırma

Vergi yasalarının sınırladığı karşılıklar, ticari karın tespitinde tamamen serbest bırakılmıştır. Vergi yasalarında karşılıkların sınırlandırılmasının nedeni, karşılıkların vergi matrahını azaltan bir gider unsuru olmasıdır. Ayrılan karşılıkların büyüklüğü ve vergi yasaları karşısındaki durumu ticari kar ve mali karı farklılaştırabilmektedir.

Örneğin 1 Sıra No'lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği⁹ (MSUGT) Tek Düzen Hesap Plan'ında aktif düzenleyici karşılık hesaplarından; alış bedeli ile değerlendirilen menkul kıymetlere ilişkin Menkul Kıymetler Değer Düşüklüğü Karşılığı gideri VUK'a göre kanunen kabul edilmeyen gider niteliğindedir. Şüpheli Ticari Alacaklar Karşılığı, Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı hesaplarına ilişkin karşılık giderleri ancak VUK'ta belirtilen esaslar çerçevesinde gider kaydedilebilmektedir.¹⁰

Örneğin TTK, maliyet bedeli, borsa rayıcı ve itibarı değer olmak üzere üç değerlendirme ölçüsü benimsediği halde, VUK sekiz ayrı değerlendirme ölçüsü öngörmektedir. VUK, TTK'dan farklı olarak kamu alacağını güvence altına almak amacıyla değerlendirme aşgari değerler saptamıştır. VUK, iktisadi kıymetlerin çeşitlerine göre farklı değerlendirme ölçütleri kabul etmiştir.⁸

3.4- Amortisman Uygulamaları Yönünden Karşılaştırma

TTK işletmeleri amortisman konusunda serbest bırakılmıştır. Türk Vergi Sisteminde amortisman oranlarının tespitinde faydalı ömür ilkesi belirlenmiştir.

Amortisman oranları Maliye Bakanlığı tarafından iktisadi kıymetlerin faydalı ömürleri göz önüne alınarak belirlenmektedir.

TTK, VUK, SPK, Türkiye Muhasebe Standartları (TMS-16,TMS-38) amortisman uygulamalarında farklılıklar mevcut olup amortisman düzenlemelerinin karşılaştırılmasına ilişkin tablo aşağıdaki gibidir.

⁷ a.g.e.

⁸ Öncel,a.g.e., s.271.

⁹ MSUGT, Sıra No: 1, 26.12.1992 Tarih ve 21447 (M) Sayılı Resmi Gazete.

¹⁰ Bayram Tamkan, "Türk Vergi Sisteminde Karşılıklar ve Muhasebe Uygulamaları", **Vergi Raporu Dergisi**, Y.17, S.120 , (Eylül 2009), s.42.

Tablo 1: Amortisman Düzenlemelerinin Karşılaştırılması

	TTK	VUK	SPK	TMS-16	TMS-38
UYGULAMA	Duran Varlıklar	Duran Varlıklar	Duran Varlıklar	Maddi Duran Varlıklar	Maddi Olmayan Duran Varlıklar
İTFA SÜRESİ	En çok 5 yıl	Faydalı Ömür (<i>Kısa Süresi Belli Olan Özel maliyetler Hariç</i>)	Faydalı Ömür	Faydalı Ömür	Faydalı Ömür (<i>Belirli Faydalı Ömre Sahip Varlıklarda</i>)
İTFA YÖNTEMİ	Yok	-Doğrusal -Azalan Bakiyeler -Fevkalade (<i>Olağandışı Durumlarda</i>)	Doğrusal -Azalan Bakiyeler	-Doğrusal -Azalan Bakiyeler -Üretim Miktarını Esas Alan Yöntem	-Doğrusal -Azalan Bakiyeler -Üretim Miktarını Esas Alan Yöntem
HURDA DEĞER	Yok	Yok	Var	Var	Var
İTFA EDİLEMEYECEK VARLIKLAR	Yok	Boş Arazi ve Arsalar (<i>Üstünde Hiçbir Yapı Bulunmayan</i>)	Yok	Belirsiz Faydalı Ömre Sahip Varlıklar	Belirsiz Faydalı Ömre Sahip Varlıklar
AMORTİSMANA TABİ TUTAR	Maliyet Bedeli	Maliyet Bedeli	Maliyet Bedeli-Hurda Değer	Maliyet Bedeli-Hurda Değer	Maliyet Bedeli-Hurda Değer

Kaynak: Çiğdem Çelik, *Amortismanların Türkiye Muhasebe Standartları Açısından İncelenmesi*, (MÜ Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Muhasebe Finansman Bilim Dalı Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), İstanbul, 2009, s.113.

3.5- Vergiye Tabi Olmayan Gelirler Yönünden Karşılaştırma

TTK göre işletmenin tüm gelirleri ticari karın tespitinde dikkate alınmaktadır. Ancak vergi matrahına esas olan mali karın, diğer bir ifade ile vergi matrahının tespitinde ticari kar içinde yer alan vergiden istisna edilmiş olan kazançlar ticari kardan tenzil edilerek mali kara ulaşılır.

4- YENİ TÜRK TİCARET YASA TASARISINDA YER ALAN ULUSLARARASI MUHASEBE STANDARTLARINA UYUM DÜZENLEMESİ

Uluslararası ve ulusal sermaye ve para piyasalarının hızlı gelişimi, globalleşme nedeniyle muhasebede ortak dilin oluşturulması açısından uluslararası muhasebe standartlarına uyumun önemi sürekli artmaktadır. Halen TBMM bulunan yeni TTK Yasa Tasarısı ile Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK) ve yayınladığı standartlara uyum zorunluluğu getirilmektedir. Ancak, ilk aşamadaki geçiş sürecinde bazı sorunlarla karşılaşılacaktır. Ülkemizdeki doğal muhasebe ortamında Uluslararası Muhasebe Standartları (UMS) ile uyumu zorlaştıran bazı durumlar mevcuttur. Uyumu zorlaştıran bu durumların ortadan kaldırılması gerekmektedir. Türkiye Muhasebe Standartlarının (TMS) yasal yaptırım gücü kazanması ile TDHP ve VUK'ta bazı değişikliklerin de yapılması kaçınılmazdır. Muhasebe yazınının da bu değişiklikler ile ilgili şimdiden mevzuatı yönlendirecek alt yapının hazırlanması gerekmektedir.¹¹

5- BİLANÇO ESASINA GÖRE DEFTER TUTAN GELİR VERGİSİ MÜKELLEFLERİNDE TİCARİ KARDAN MALİ KARA ve VERGİ MATRAHINA ULAŞILMASI KURALLARI ve SÜRECİ

Bilanço esasına defter tutan mükelleflere ait ticari kardan mali kara ulaşmak için yapılan hesaplamaları gösteren bildirim yıllık gelir vergisi beyannamesi ekinde verilmesi istenmektedir.

5.1- Mükelleflerce Düzenlenmesi Gereken Ticari Kardan Mali Kara Ulaşmak İçin Yapılan Hesaplamayı Gösteren Bildirim

4 sıra No.lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği¹² ile mükellefler tarafından düzenlenerek yıllık gelir vergisi beyannamesi ekinde verilmesi istenen bildirim aşağıdaki gibidir.

Tablo 2: Bilanço Esasına Göre Defter Tutan Mükelleflere Ait Ticari Kar'dan Mali Kar'a Ulaşmak İçin Yapılan Hesaplamayı Gösteren Bildirim

20.. DÖNEMİ TİCARİ		Kar'ı	(+)
		Zararı	(-)
			1
SATIŞ İNDİRİMLERİ		Satıştan İadeler	
		Satış İskontoları	
		Diğer İndirimler	
		Satılan Mamüller Maliyeti	
SATIŞLARIN MALİYETİ		Satılan Ticari Mallar Maliyeti	
		Satılan Hizmet Maliyeti	
		Diğer Satışların Maliyeti	
		Araştırma ve Geliştirme Giderleri	
FAALİYET GİDERLERİ		Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri	
		Genel Yönetim Giderleri	
		Komisyon Giderleri	
DİĞER FAALİYETLERDEN OLAĞAN GİDER VE ZARARLAR		Karşılık Giderleri	
		Menkul Kıymet Satış Zararları	
		Kambiyo Zararları	
		Reeskont Faiz Giderleri	
		Diğer Gider ve Zararları	
FİNANSMAN GİDERLERİ		Kısa Vadeli Borçlanma Giderleri	
		Uzun Vadeli Borçlanma Giderleri	
OLAĞANDIŞI GİDER VE ZARARLAR		Çalışmayan Kısım Gider ve Zararları	
		Önceki Dönem Gider ve Zararları	
		Diğer Olağandışı Gider ve Zararları	
TOPLAM			(+)
			2
BRÜT SATIŞLAR		Yurtiçi Satışlar	
		Yurtdışı Satışlar	
DİĞER FAALİYETLERDEN OLAĞAN GELİR VE KAR'LAR		Diğer Gelirler	
		İştiraklerden Temettü Gelirleri	
		Bağlı Ortaklıklardan Temettü Gelirleri	
		Faiz Gelirleri	
		Komisyon Gelirleri	
		Konusu Kalmayan Karşılıklar	
		Menkul Kıymet Satış Karları	
		Kambiyo Kar'ları	
		Reeskont Faiz Gelirleri	
		Faaliyetle İlgili Diğer Gelir ve Karlar	
OLAĞANDIŞI GELİR VE KARLAR		Önceki Dönem Gelir ve Karları	
		Diğer Olağandışı Gelir ve Karlar	
TOPLAM			(-)
MALİ KAR veya ZARAR (1+2+3) (*)			3
			4

Kaynak:

MSUGT, Sıra No: 4,
18.03.1995 Tarih ve
22231 Sayılı Resmi
Gazete.

¹¹ Remzi Örtün ve Rıdvan Bayırlı, "TMS 16 Maddi Duran Varlıklar Standardına Göre Amortisman Ayırma ve Muhasebe Uygulamaları", **Yaklaşım Dergisi**, S.172,(Nisan 2007)

¹² MSUGT, Sıra No: 4, 18.03.1995 Tarih ve 22231 Sayılı Resmi Gazete.

* Bu mali kar veya zarar, gelir vergisi mükelleflerinden bilanço esasına göre defter tutanlarca, yıllık gelir vergisi beyannamesinin ticari, zirai ve mesleki kazançlara ilişkin bildirimlerinin ilgili satırlarına aktarılacaktır.

4 sıra No.lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğinde;1 sıra No.lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği ile uygulamaya konulan muhasebe usul ve esasları, işletmelerin faaliyet sonuçlarının sağlıklı ve güvenilir bir biçimde muhasebeleştirilmesi; mali tablolar aracılığıyla ilgililere sunulan bilgilerin tutarlılık ve mukayese edilebilirlik niteliklerini koruyarak gerçek durumu yansıtmasının sağlanması ve işletmelerde denetimin kolaylaştırılması amacını taşıdığı, söz konusu düzenlemenin, vergi mevzuatı ve uygulamasından tamamen bağımsız olarak ve vergisel kaygılar ön planda tutulmaksızın hazırlandığı, bu itibarla Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğlerinde vergi mevzuatına kıyasen farklılık gösteren düzenlemelerin yer aldığı belirtilmiştir.

Tebliğte vergi mevzuatına göre alacak ve borç senetlerinin reeskonta tabi tutulması mükellefin isteğine bırakılmasına rağmen, 1 sıra numaralı Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğine göre reeskont işlemlerinin zorunlu olması veya vergi mevzuatında kıdem tazminatları için karşılık ayrılması öngörülmemişken Tebliğde, kıdem tazminatları karşılığı hesabının kullanılmasının zorunluluğu bu çelişkilere örnek olarak verilmiştir.

Ayrıca, alınan ya da verilen ileri tarihli çekler vergi uygulamasında normal çek olarak kabul edilirken, Muhasebe Sisteminde “özün önceliği kuralı” gereğince alacak ya da borç senedi olarak kabul edilmekte ve reeskonta tabi tutulduğu belirtilmiştir. Tebliğde, Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği ile yapılan düzenlemelerin, vergi mevzuatı ve uygulaması ile ilgili hiçbir hususu düzenlemediği veya değiştirmedeği vurgu-

lanmıştır. Buna göre, muhasebe usul ve esasları dikkate alınarak tanzim edilecek mali tablolarda yer alacak “dönem kârı (ticari kâr) veya zarar” ile vergiye matrah olacak kar (mali kar) veya zarar arasında meydana gelecek fark, vergiye tabi safi kazanç, mükellefler tarafından mali tablolar dışında hesaplanacaktır. Bu bildirim, sadece bilanço usulüne göre defter tutan gelir vergisi mükellefleri tarafından doldurulacaktır.

Bildirim, 3 ana bölümden oluşmaktadır.

Birinci Bölüm, gelir tablosunun “Dönem Kar’ı veya Zarar’ı” kısmında yer alan tutarlara tahsis edilmiştir.

İkinci Bölüm, “Ticari Kara İlave Edilecek Gider ve İndirimler” bölümüdür. Bu Bölüme, Muhasebe Sistemine göre gider veya indirim olarak Ticari Kar’ın tespitinde dikkate alınan ancak, vergi kanunlarına göre gider ya da indirim olarak kabul edilmeyen ve bu nedenle Ticari Kar’a ilave edilmesi gereken gider ve indirimler kaydedilecektir.

Üçüncü Bölüm ise, “Ticari Kar’dan İndirilecek Kazanç ve İratlar” bölümüdür. Bu Bölüme, Muhasebe Sistemi gereğince Ticari Kar’ın içinde yer alan ancak, vergi mevzuatına göre vergiden istisna edilen kazanç ve iratlar yazılacaktır. Bu Bölümde yer alan kalemler Mali Kar’ın tespitinde, Ticari Kar’dan indirilmesi gereken kalemlerdir.

Mükellefler sadece ihtiyaçları olan alanları dolduracaklar, kullanılmayan alanlar boş bırakılacaktır. Örneğin eğer bir mükellef, Muhasebe Sistemine göre 121 - Alacak Senetleri Hesabında kayıtlı alacaklarını reeskonta tabi tutarak hesaplanan reeskont miktarını, 657- Reeskont Faiz Giderleri Hesabına kaydetmiş ve Vergi Usul Kanununun 281 inci maddesinin ikinci fıkrası hükümünden yararlanmak istemiyorsa, bu tutarın vergiye matrah olacak Kar’ın tespitinde Ticari Kar’a ilave edilmesi gerektiği için bildirim “Reeskont Faiz Giderleri” sütununa kaydedecektir.

5.1.1- Gelir Vergisi Kanunu'na ve Diğer Kanunlara Göre Ticari Kara Eklenmesi

Gereken Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler

Gelir Vergisi Kanunu(GVK)'nun 40'inci maddesinde, safi kazancın tespit edilmesinde hasılat-tan indirilebilecek giderler sınırlı olarak sayılmıştır. Bir giderin indirim olarak dikkate alınabilmesi için indirime konu olacak giderin ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi ile ilgili olmalı bu giderin VUK'ta belirtildiği şekilde belgelendirilmelidir.¹³

GVK' ya göre ticari kazancın tespitinde indirimlemeyecek giderler aşağıdaki gibidir.¹⁴

* Teşebbüs sahibi ile eşinin ve çocuklarının işletmeden çektikleri paralar veya aynen aldıkları sair değerler.

* Teşebbüs sahibinin kendisine, eşine, küçük çocuklarına işletmeden ödenen aylıklar, ücretler, ikramiyeler, komisyonlar ve tazminatlar.

* Teşebbüs sahibinin işletmeye koyduğu sermaye için yürütülecek faizler.

* Teşebbüs sahibinin, eşinin ve küçük çocuklarının işletmede cari hesap veya diğer şekillerdeki alacakları üzerinden yürütülecek faizler.

* Yukarıda yazılı olan işlemler hariç olmak üzere, teşebbüs sahibinin, ilişkili kişilerle emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit edilen bedel veya fiyatlar üzerinden mal veya hizmet alım ya da satımında bulunması halinde, emsallere uygun bedel veya fiyatlar ile teşebbüs sahi-

bince uygulanmış bedel veya fiyat arasındaki işletme aleyhine oluşan farklar.

* Her türlü para cezaları ve vergi cezaları ile teşebbüs sahibinin suçlarından doğan tazminatlar.

* Her türlü alkol ve alkollü içkiler ile tütün ve tütün mamullerine ait ilan ve reklâm giderleri .

*Kiralama yoluyla edinilen veya işletmede kayıtlı olan yat, kotra, tekne, sürat teknesi gibi motorlu deniz, uçak ve helikopter gibi hava taşıtlarından işletmenin esas faaliyet konusu ile ilgili olmayanların giderleri ile amortismanları.

*Basın yoluyla işlenen fiillerden veya radyo ve televizyon yayınlarından doğacak maddî ve manevî zararlardan dolayı ödenen tazminat giderleri.

(Yukarıdaki maddelerin uygulanmasında, kollektif şirketlerin ortakları ile adi ve eshamlı komandit şirketlerin komandite ortakları teşebbüs sahibi sayılır.)

Diğer vergi kanunlarına göre ise Gelir Vergisi mükelleflerinin indiremeyecekleri giderler aşağıdaki gibidir.¹⁵

*Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanununun (II) sayılı tarifesinde yer alan taşıtlar ile bu kanundaki tarifelerde yer alan taşıtlardan sadece ticari maksatla kullanılan uçak ve helikopterler ile taşıt kiralama faaliyeti ile uğraşan işletmelerin bu amaçla kiraya verdikleri taşıtların vergileri gider yazılabilir.

* Özel İletişim ve Şans Oyunları Vergileri.

¹³ Türker, a.g.m.,

¹⁴ GİB,a.g.e.,s.23.

¹⁵ GİB,a.g.e.,s.24.

¹⁶ GİB,a.g.e.,s.29.

5.1.2- Gelir Vergisi Kanunda Ticari**Kazancın İstisnaları**

GVK'da ticari kazançlarda istisna kazançlar ana başlıkları ile aşağıdaki gibidir.¹⁶

- * PTT acentalarında kazanç istisnası.
- * Sergi ve panayır istisnası.
- * Serbest bölgelerde elde edilen kazançlara ilişkin istisna.

* Eğitim ve öğretim işletmelerinde kazanç istisnası.

*Teknoloji geliştirme bölgelerinde yapılan faaliyetler sonucu elde edilen kazançlara ilişkin istisna.

* Türk uluslararası gemi siciline kayıtlı gemilerin işletilmesinden ve devrinden elde edilecek kazançlara ilişkin istisna.

*Yatırım İndirimi.

* 5811 sayılı Kanun kapsamındaki istisna.

5.2- Mali Kar Oluşması Durumunda Gelir Vergisi Beynamesinde Vergiye Tabi Gelirin (Matrahın) Tespitinde Mahsup Edilecek Önceki Dönemler Mali Zararları ile Yapılacak İndirimler

Mali kar oluşması durumunda gelir vergisi beynamesinde vergiye tabi gelirin (matrah) tespitinde öncelikle varsa önceki dönemler mali zararlar indirildikten sonra GVK'da belirtilen şartlar dahilinde yapılacak diğer indirim kalemleri aşağıda belirtilmiştir.¹⁷

* Sigorta şirketlerine ve bireysel emeklilik sistemine ödenen katkı payları.

* Eğitim ve sağlık harcamaları.

* Bağış ve yardımlar.(Sınırlı ve sınırsız olarak indirilenler mevcuttur.)

* Sponsorluk harcamaları.

* Araştırma ve geliştirme harcamaları.

* Doğan afetler ile ilgili aynı ve nakdi bağışlar.

* Türkiye Kızılay Derneğine makbuz karşılığı yapılan nakdi bağış ve yardımlar.

*İstanbul 2010 Avrupa Kültür Başkenti Ajansına yapılan bağış , yardım ve sponsorluk harcamaları.

*Diğer kanunlara göre tamamı indirilecek bağış ve yardımlar.

Vergi matrahının tespitinde ticari kara veya zarara ilave edilecek tutarlar ile indirilecek istisna tutarları ve mahsup edilecek geçmiş yıl mali zararlarında öncelik sıralaması Gelir İdaresi Başkanlığınca düzenlenen ve yayınlanan beyannamelerdeki sıralamalar dikkate alınmalıdır.Ticari faaliyetleri nedeniyle bilanço esasına göre defter tutan gelir vergisi mükelleflerin finansal tablolarında yer alan ticari kardan veya zarardan mali karın veya zararın tespiti ile , bulunması halinde mali kardan vergiye tabi gelire ,diğer bir ifade ile gelir vergisi matrahına ulaşmada izlenecek aşamalara ilişkin tarafımızca oluşturulan tablo aşağıda yer almaktadır.

¹⁷ GİB,a.g.e.,s.37.

Tablo 3: Gelir Vergisi Mükelleflerinde Ticari Kar/Zarar'dan Mali Kar/Zarar'a ve Vergi Matrahına Geçiş Süreci

A	20.. DÖNEMİ		(+)
	TİCARİ	KARI	(-)
		ZARARI	
B	TİCARİ KARA İLAVE EDİLECEK GİDER VE İNDİRİMLER		(+)
	Satış İndirimlerine Ait KKEG	(+)	
	Satışların Maliyetine Ait KKEG	(+)	
	Faaliyet Giderlerine Ait KKEG	(+)	
	Diğer Faaliyetlerden Olağan Gider ve Zararlara Ait KKEG	(+)	
	Finansman Giderlerine Ait KKEG	(+)	
	Olağandışı Gider ve Zararlara Ait KKEG	(+)	
C	TİCARİ KARDAN İNDİRİLECEK KAZANÇ VE İRATLAR		(-)
	Vergiden İstisna Edilmiş Brüt Satışlar	(-)	
	Vergiden İstisna Edilmiş Diğer Faaliyetlerden Olağan Gelir ve Karlar	(-)	
	Vergiden İstisna Edilmiş Olağandışı Gelir ve Karlar	(-)	
D	MALİ KAR VEYA MALİ ZARAR		(A+B-C) (+ veya -)
E	MALİ KAR OLUŞMASI DURUMUNDA GELİR VERGİSİ BEYANNAMESİ ÜZERİNDE MAHSUP EDİLECEK GEÇMİŞ MALİ YIL ZARARLARI İLE İNDİRİMLER		(-)
	Bağkur Primi	(-)	
	Mahsup Edilecek Geçmiş Yıl Mali Zararları Toplamı	(-)	
	Şahıs ve Bireysel Emeklilik Sigorta Primleri	(-)	
	Eğitim ve Sağlık Harcamaları	(-)	
	Eğitim ve Sağlık Tesislerine İlişkin Bağış ve Yardımlar	(-)	
	Gıda Bankacılığı Kapsamındaki Bağış ve Yardımlar	(-)	
	Kültür ve Sanat Faaliyetlerine İlişkin Bağış ve Yardımlar	(-)	
	Sponsorluk Harcamaları	(-)	
	Ar-Ge İndirimi (GVK'ya göre)	(-)	
	Ar-Ge İndirimi (5746 sayılı Kanuna Göre)	(-)	
F	VERGİYE TABİ GELİR (MATRAH)		(D-E) (+ veya 0)

6- KURUMLAR VERGİSİ MÜKELLEFLERİNDE TİCARİ KARDAN MALİ KARA ve VERGİ MATRAHINA ULAŞILMASI KURALLARI ve SÜRECİ

Kurumlar vergisi mükellefleri, bilanço esasına defter tutan gelir vergisi mükelleflerinde olduğu gibi ticari kardan mali kara ulaşmak için yapılan hesaplamaları gösteren bildirim doldurmaya- caktadırlar. Kurumlar vergisi mükellefleri gelir tab- losunda yer alan "Dönem Kar'ı veya Zarar'ını" Ticari Kar veya Zarar olarak, Kurumlar Vergisi Beyannamesinin ilgili satırlarına aktaracak ve

KKEG ile kurumlar vergisinden istisna edilen ka- zanç ve iratları beyanname üzerinde gösterecek- lerdir. Böylelikle mali karın tespitine ilişkin iş- lemler kurumlar vergisi beyannamesi üzerinde yapılmış olacaktır.

6.1- Kurumlar Vergisi Kanununa Göre Ticari Kara İlave Edilmesi Gereken Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler

KVK'nın 6'ncı maddesinde safi kurum kazan- cının tespitinde GVK'nın ticari kazanç hakkında- ki hükümlerine uyulacağı belirtilmiştir. Bu ne-

denle kurumların safi kurum kazancını tespit ederken GVK'nin 41'inci maddesinde yer alan ticari kazancın tespitinde kanunen kabul edilmeyen giderleri de dikkate almaları gerekmektedir.¹⁸

5520 sayılı KVK 11'inci maddesine sayılan giderlerin safi kurum kazancının tespitinde indirilmesi mümkün değildir.

Kurumların safi kurum kazançlarını tespit ederken aşağıda yer alan giderleri gelirlerinden indirmeleri mümkün değildir.¹⁹

* Öz sermaye üzerinden ödenen veya hesaplanan faizler.

* Örtülü sermaye üzerinden ödenen veya hesaplanan faiz, kur farkları ve benzeri giderler.

* Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazançlar.

* Yedek akçeler.

* Kurumlar vergisi, her türlü para cezaları, vergi cezaları, gecikme zamları ve faizler.

* İhraç edilen menkul kıymetlerin itibarî değerlerinin altında satışından doğan zararlar ve pazarlama komisyonu.

* İşletmenin esas faaliyet konusu ile ilgili olmayan deniz, hava taşıtlarının giderleri ve amortismanları.

* Kurumun kendisinin, ortaklarının, yöneticilerinin ve çalışanlarının suçlarından doğan tazminatlar.

* Basın ve medya tazminatları.

* Alkollü içki ve tütün reklam giderlerinin yasal sınırı aşan kısmı,

*Kurumlar Vergisinden istisna kazançlara ilişkin giderler.

*Yönetim kurulu başkan ve üyelerine verilen kar payları.

*Kanunen yasaklanmış fiiller nedeniyle katla-

nılan giderler.

* Hırsızlık ve dolandırıcılıktan meydana gelen zararlar.

*Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu'na göre indirimi kabul edilmeyen tutarlar.

*Kurum kazancının elde edilmesi ve idame ettirilmesi ile ilgili bulunmayan giderler.

*Belgelendirilmeyen giderler.

*Dönemsellik ilkesine uymayan giderler.

*197 sayılı Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu'nun 14'üncü maddesinde belirtilen vergi ve cezalar ile gecikme zamları.

*Gider Vergileri Kanunu'nun 39'uncu maddesine göre özel iletişim vergisi.

*4857 sayılı İş Kanunu'nun 30'uncu maddesi uyarınca çalıştırılan özürü personeli sigorta primi işveren hissesinin Hazinece karşılana kısmı.

*4447 sayılı İşsizlik Sigortası Kanunu'nun geçici 7'inci maddesi uyarınca İşsizlik Sigortası Fonundan karşılana sigorta primine ait işveren hissesi.

*5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu'nun 81'inci maddesi uyarınca Hazinece karşılana sigorta primine ait işveren hissesi.

6.2- Kurumlar Vergisi Kanunu'na Göre Ticari Zarar Olsa Dahi İndirilecek İstisna ve İndirimler

KVK'da istisna edilen kazançlar, esas olarak Kanunu'nun 5'inci maddesinde düzenlenmiştir. Ayrıca diğer kanunlarla da düzenlenmiş bulunan istisnalar mevcuttur. Söz konusu istisnalar ana başlıkları ile aşağıdaki gibidir.^{20*} İştirak Kazançları.

¹⁸ Maliye Hesap Uzmanlar Derneği, **Beyanname Düzenleme Kılavuzu 2010**, y.y.,2010, s.594.

¹⁹ **a.g.e.**

²⁰ **a.g.e.**,s.505.

- *Yurtdışı İştirak Kazançları.
- *Tam Mükellef Anonim Şirketlerin Yurtdışı İştirak Hisseleri Satış Kazançları
- *Emisyon Primi Kazancı
- *Yatırım Fonu ve Ortaklıklarının Kazançları
- Portföy İşletmeciliği Kazancı
 - * Taşınmazlar ve İştirak Hisseleri ile Kurucu Senetleri, İntifa Senetleri ve Rüçhan Hakları Satış Kazancı
 - *Bankalara veya TMSF'ye Borçlu Durumda Olan Kurumlar İle Bankalara Tanınan İstisna .
 - *Yurtdışı Şube Kazançları
 - *Yurtdışı İnşaat ve Onarma İşlerinden Sağlanan Kazançlar.
 - *Eğitim Öğretim Kurumları ile Rehabilitasyon Merkezlerinin İşletilmesinden Elde Edilen Kazançlar.
 - *Serbest Bölgelerden Elde Edilen kazançlar.
 - *Teknoloji Geliştirme Bölgelerinde Elde Edilen Kazançlar.
 - *Türk Uluslararası Gemi Siciline Kayıtlı Gemilerin İşletilmesinden ve Devrinden Elde Edilecek Kazançlar
 - * 5811 sayılı Kanun Kapsamındaki Yurtdışı İstisna Kazançlar.
 - * Diğer İndirim ve İstisnalar.

6.3- Mali Karın Bulunması Halinde Kurumlar Vergisi Matrahının Tespitinde Mahsup Edilecek Geçmiş Hesap Dönemleri Mali Zararları İle İndirilecek İstisna ve İndirimler

Mali kar oluşması durumunda kurumlar vergisi beyannamesinde dönem safi kazancının (matrah) tespitinde öncelikle varsa önceki dönemler mali zararları indirildikten sonra KVK'da belirtilen şartlar dahilinde yapılacak diğer indirim kalemleri aşağıda belirtilmiştir.

- * Risturnlar.
- * Ar-Ge İndirimi.
- * Ar-Ge İndirimi. (5746 sayılı Kanun)

- * Sponsorluk harcamaları.
- * Bağış ve yardımlar.
- * Eğitim ve sağlık tesisleri ile yurt inşaatlarına ilişkin bağış ve yardımlar.
- * Kültür ve turizm amaçlı bağış ve yardımlar.
- * B.K.K. uyarınca Başbakanlık aracılığı ile yapılan bağış ve yardımlar.
- * Türkiye Kızılay Derneğine yapılan nakdi bağış ve yardımlar.
- * İstanbul 2010 Avrupa Kültür Başkenti Ajansına yapılan bağış ve yardımlar ile sponsorluk harcamaları.
- *Diğer İndirimler.

Çalışmanın önceki bölümlerinde yapılan açıklamalardan da anlaşılacağı üzere, mali kar veya zarar muhasebe kayıtlarında yer almaz. Dolayısıyla düzenlenen finansal tablolarda da gözükmez. Ticari zararlar bilançolar üzerinden mali zararlar ise beyannameler üzerinden takip edilmelidir.

Kurumlar Vergisi ve Yıllık Gelir Vergisi Beyannameleri üzerinde yer alan, gösterilen mahsup edilecek geçmiş hesap dönemlerine ait zararlar ticari zarar olmayıp mali zarardır.

Tam mükellef kurumlar tarafından GVK 75 ve 94/6.maddesi hükümleri çerçevesinde yapılan kar dağıtımlarına bağlı gelir vergisi tevkifatına esas matrahın tespitinde dikkate alınan kar ise ticari karıdır.

Vergi matrahının tespitinde ticari kara veya zarara ilave edilecek tutarlar ile indirilecek istisna tutarları ve mahsup edilecek geçmiş yıl mali zararlarında öncelik sıralaması Gelir İdaresi Başkanlığınca düzenlenen ve yayınlanan kurumlar beyannamesindeki sıralamalar dikkate alınmalıdır.

Kurumlar vergisi mükelleflerin finansal tablolarında yer alan ticari kardan veya zarardan mali karın veya zararın tespiti ile, bulunması halinde mali kardan dönem safi kurum kazancına, diğer bir ifade ile kurumlar vergisi matrahına ulaşmada izlenecek aşamalara ilişkin tarafımızca oluşturulan tablo aşağıda yer almaktadır.

Tablo 4: Kurumlar Vergisi Mükelleflerinde 'Ticari Kar/Zarar'dan 'Mali Kar/Zarar'a ve Vergi Matrahına Geçiş Süreci

A	TİCARİ BİLANÇO	KARI ZARARI	(+) (-)
B	İLAVELER		(+)
	Kanunen Kabul Edimeyen Giderler (KKEG)	(+)	
	Önceki Yıl Ayrılan Finansman Fonu	(+)	
C	TİCARİ ZARAR OLSA DAHİ İNDİRİLECEK İSTİSNA VE İNDİRİMLER		(-)
	İştirak Kazançları (KVK Md.5/1-a)	(-)	
	Yurtdışı İştirak Kazançları (KVK Md.5/1-b)	(-)	
	Tam Mükellef Anonim Şirketlerin Yurtdışı İştirak Hisseleri Satış Kazançları (KVK Md.1-c)	(-)	
	Emisyon Primi Kazancı (KVK Md.1-ç)	(-)	
	Yatırım Fonu ve Ortaklıklarının Kazançları Portföy İşletmeciliği Kazancı (KVK Md.5-1/d)	(-)	
	Taşınmazlar ve İştirak Hisseleri ile Kurucu Senetleri , İntifa Senetleri ve Rüşhan Hakları Satış Kazancı (KVK Md.5/1-e)	(-)	
	Bankalara veya TMSF'ye Borçlu Durumda Olan Kurumlar İle Bankalara Tanınan İstisna (KDK Md.5/1-f)	(-)	
	Yurtdışı Şube Kazançları (KVK Md. 5/1-g)	(-)	
	Yurtdışı İnşaat ve Onarma İşlerinden Sağlanan Kazançlar. (KVK Md.5/1-h)	(-)	
	Eğitim Öğretim Kurumları ile Rehabilitasyon Merkezlerinin İşletilmesinden Elde Edilen Kazançlar (KVK Md.5/1-i)	(-)	
	Serbest Bölgelerden Elde Edilen Kazançlar	(-)	
	Teknoloji Geliştirme Bölgelerinde Elde Edilen Kazançlar.	(-)	
	Türk Uluslararası Gemi Siciline Kayıtlı Gemilerin İşletilmesinden ve Devrinden Elde Edilecek Kazançlar	(-)	
	5811 sayılı Kanun Kapsamındaki Yurtdışı İstisna Kazançlar.	(-)	
	Diğer İndirim ve İstisnalar.	(-)	
D	MALİ KAR veya MALİ ZARAR	(A+B-C)	(+ veya -)
E	MALİ KAR BULUNMASI HALİNDE MAHSUP EDİLECEK GEÇMİŞ YILLAR MALİ ZARARLARI İLE İNDİRİLECEK İSTİSNA VE İNDİRİMLER		(-)
	Mahsup Edilecek Toplam Geçmiş Yıllar Mali Zararları	(-)	
	Risturnlar.(KVK Md.5/1-i)	(-)	
	Ar-Ge İndirimi.(KVK Md.10/1-a)	(-)	
	Ar-Ge İndirimi. (5746 sayılı Kanun Md.3)	(-)	
	Sponsorluk harcamaları(KVK Md.10/1-b)	(-)	
	Bağış ve yardımlar.(KVK Md.10/1-c)	(-)	
	Eğitim ve sağlık tesisleri ile yurt inşaatlarına ilişkin bağış ve yardımlar.(KVK Md.10/1-ç)	(-)	
	Kültür ve turizm amaçlı bağış ve yardımlar.(KVK Md.10/1-d)	(-)	
	B.K.K. uyarınca Başbakanlık arıcılığı ile yapılan bağış ve yardımlar.(KVK Md.10/1-e)	(-)	
	Türkiye Kızılay Derneğine yapılan nakdi bağış ve yardımlar.(KVK Md.10/1-f)	(-)	
	İstanbul 2010 Avrupa Kültür Başkenti Ajansına yapılan bağış ve yardımlar ile sponsorluk harcamaları.	(-)	
	Diğer İndirimler.	(-)	
F	DÖNEM SAFİ KURUM KAZANCI (MATRAH)	D-E	(+ veya 0)

7- SONUÇ

Ticari kar , işletmelerin vergi yasalarındaki hükümleri dikkate almadan düzenledikleri finansal tablolarında yer alan karını ifade etmektedir.TTK,SPK,TMS ve TDHP çerçevesinde düzenlenen tüm mali tablolardaki kar, ticari kar olarak adlandırılmaktadır.

Mali kar (veya zarar) ise işletmelerin gelir veya kurumlar vergisi matrahlarının tespitinde esas alınan kardır.

Ticari kar ile mali kar arasındaki temel farklılıklar ise vergi yasalarında kabul edilmeyen işletme giderleri ,değerleme ölçüleri, amortisman uygulamaları, karşılık ayırma ve vergi dışı gelir ile kazançlarda ortaya çıkmaktadır.

Vergi mevzuatımızda, bilanço esasına defter tutan mükelleflere ait ticari kardan(zarardan) mali kara (zarara) ulaşmak için yapılan hesaplamaları gösteren bildirim yılın gelir vergisi beyannamesi ekinde verilmesi istenmektedir. Ancak kurumlar vergisi mükelleflerinde böyle bir zorunluluk öngörülmemiştir. Kurumlar vergisi mükellefleri gelir tablosunda yer alan "Dönem Karı veya Zararını" Ticari Kar veya Zarar olarak, Kurumlar Vergisi Beyannamesine aktaracak ve kanunen kabul edilmeyen giderler ile istisna edilen kazanç ve iratları beyanname üzerinde göstermek suretiyle vergi matrahına esas mali kara ulaşacaklardır.

Özellikle değerlendirme ölçüleri, amortisman ve karşılık ayırma uygulamalarında VUK, TTK ve SPK 'da birbirinden farklı düzenlemeler yer almaktadır. Bu durum işletmelerin finansal tablolarının ulusal ve uluslar arası düzeyde karşılaştırılabilmesinde ve anlaşılabilir olmalarında zorluklar yaratmakta ve muhasebede ortak bir dilin oluşmasını engellemektedir. Sorunun çözümünde yeni TTK tasarısının yasallaşmasının ilk adımı oluşturacağı kanaatindeyiz.

KAYNAKÇA

ÖNCEL ,Mualla,Ahmet KUMRULU ve Nami ÇAĞAN, Vergi Hukuku. 4.b..Ankara: Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları . 1997 .

s.270.

BENLİGİRAY,Yılmaz,Nurten RDOĞAN.Sabri BEKTÖRE.Ergün KAYA, M u h a s e b e Uygulamaları. Editör.Y. Benligiray .Eskişehir: T.C. Anadolu Üniversitesi Yayını . 2003 .

ÇELİK,Çiğdem, Amortismanların Türkiye Muhasebe Standartları Açısından İncelenmesi. (MÜ Sosyal BilimlerEnstitüsü İşletme Anabilim Dalı Muhasebe Finansman Bilim Dalı Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi). İstanbul: 2009.

GİB, Ticari Kazancın Gerçek Usulde Vergilendirilmesi Rehberi.y.y..2010.

GVK-Gelir Vergisi Kanunu

KIZILOT,Şükrü,Doğan ŞENYÜZ .Metin TAŞ Recai DÖNMEZVergi Hukuku., Ankara.Yaklaşım Yayıncılık. 2006 .

KVK-Kurumlar Vergisi Kanunu

Maliye Hesap Uzmanlar Derneği Beyanname Düzenleme Kılavuzu 2010. y.y..2010.

MSUGT Sıra No: 1. 26.12.1992 Tarih ve 21447 (Mükerrer) Sayılı Resmi Gazete.

MSUGT Sıra No: 4. 18.03.1995 Tarih ve 22231 Sayılı Resmi Gazete.

ÖRTEN, Remzi ve Rıdvan BAYIRLI, "TMS 16 Maddi Duran Varlıklar Standardına Göre Amortisman Ayırma ve Muhasebe Uygulamaları".Yaklaşım Dergisi . S.172.(Nisan 2007).

SPK-Sermaye Piyasası Kanunu

TAMKAN,Bayram, "Türk Vergi Sisteminde Karşılıklar ve Muhasebe Uygulamaları".Vergi Raporu Dergisi . Y.17. S.120 , (Eylül 2009).

TTK-Türk Ticaret Kanunu

TÜRKER, Masum, " Vergi Hukuku Açısından Giderler ".Mali Çözüm Dergisi .Y.3. S.21. (Temmuz-Ağustos 1993)

VUK-Vergi Usul Kanunu