

DÖNEM SONUNDA TİCARİ KÂRDAN MALİ KÂRA GEÇİŞ ve ÖZELLİKLİ DURUMLAR

SHIFTING FROM BUSINESS PROFIT TO FISCAL
PROFIT AND SOME SPECIAL ISSUES



Raşit UÇAN*

ÖZ

Ticari kâr ve mali kâr kavramları farklı anlamlar içermektedir. Bu farklılık, 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu ve vergi mevzuatının farklı gayeler dikkate alarak finansal tablola hazırlanmalarından kaynaklanmaktadır. Bunun doğal sonucu olarak mükellefler, dönem sonunda ticari kârdan mali kâra geçişte bir takım işlemler yaparak gelir ve kurumlar vergisi beyannamelerini düzenleyeceklerdir. Ticari kârdan mali kâra geçişte beyanname sistematığı ve mali mevzuat ile mükelleflere yol gösterilmeye çalışılmıştır. Çalışmamızın aşağıdaki bölümlerinde gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri açısından ticari kârdan mali kâra geçişe ilişkin açıklamalara ve özellikli durumlara yer verilmiştir.

Anahtar Sözcükler: Ticari Kâr, Mali Kâr, Kanunen Kabul Edilmeyen Gider, Vergiye Konu Olmayan Gelir, Ticari Kârdan Mali Kâra Geçiş

Jel Sınıflandırması: H20, H29, M 41

ABSTRACT

Terms of business profit and fiscal profit have different meanings. The difference occurs due to the fact that Turkish Commercial Law, no. 6102 and tax legislation have differing aims in preparation of financial tables. Accordingly, taxpayers shift from business profit to fiscal profit by finalising certain processes. This article tries to guide those who calculate their fiscal profits by using the structure of tax returns and tax legislation, and also provide necessary explanation with examples.

Keywords: Business profit, fiscal profit, legally non-deductible expense, non-taxable income, shifting from business profit to fiscal profit

Jel Classification: H20, H29, M 41

* Vergi Müfettişi

1- GİRİŞ

Bir dönem içinde yapılan işlemler, diğer olaylar ve koşullardan işletme sahipleri ile ilgili olmayan kaynaklardan dolayı, işletmenin özsermayesinde (net aktif değerindeki) meydana gelen artışlar kâr olarak tanımlanmaktadır.¹

1 Sıra No'lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği² ile işletmelerin faaliyet sonuçlarının sağlıklı ve güvenilir bir biçimde muhasebeleştirilmesini, işletme ilgililerine tutarlı karşılaştırılabilir, gerçeğe uygun ve işletmelerin mali denetimini kolaylaştıran mali tablolar sunulması amaçlayan bir düzenleme olan Tek Düzen Muhasebe Sistemi yürürlüğe girmiştir. Vergi mevzuatı ve uygulamasından tamamen bağımsız bir saik ile hazırlanan mezkûr Tebliğ ile sadece muhasebe sisteminin işleyişini açıklamaya yönelik düzenlemeler içermektedir. Vergisel düzenlemeler mali tabloların gerçeğe uygunluğundan ziyade, vergi matrahının doğruluğunu öne çıkarmaktadır. Muhasebe uygulamaları ile vergisel düzenlemeler arasındaki farklılık gerçek ve tüzel kişilerin ticari kârları ile vergi matrahına dayanak teşkil eden mali kârları arasında farklılık oluşturacaktır.

Çalışmamızda; ticari kâr ile mali kâr arasındaki farklılığın nedenleri ile ticari kârdan mali kâra geçiş ve özellikli durumlar gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri açısından ele alınacaktır.

2- TİCARİ ve MALİ KÂR KAVRAMLARI

Ticari (muhasebe) kâr; ticari faaliyet sonucunda elde edilen hasılat ile ticari faaliyetin sürdürülmesi için yapılan giderler arasındaki farktır.³ Genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri ve tek düzen hesap planı uygulamaları ile sermaye piyasası mevzuatına göre tutulan muhasebe kayıtlarından tespit edilen ticari kârdır.⁴ Ticari kâr, TMS 12 Gelir Vergileri Standardında⁵ muhasebe kârı/zararı; *"Muhasebe kârı (muhasebe zararı): Vergi gideri öncesi dönem kârını (zararını) ifade eder."* şeklinde tanımlanmıştır.

Mali (vergiye tabi) kâr; vergi mevzuatında yer alan düzenlemeler sonucunda tespit edilen kâr olup, genellikle verginin matrahını teşkil eder.⁶ TMS 12 Gelir Vergileri Standardı'nda vergiye tabi kar/zarar; *"Vergiye tabi kar (mali zarar): Vergi otoriteleri tarafından konulan kurallara göre bir hesap dönemi için tespit edilen ve üzerinden vergi ödenen (vergi geri kazanımı sağlayan) kârı (zararı) ifade eder."* şeklinde tanımlanmıştır.



¹ Musa Kocaman, VUK ve TTK Açısından Kâr Dağıtım ve Vergilendirilmesi, Nisan 2008, SAKARYA, s.4, Erişim: http://www.sakaryavdb.gov.tr/document/kar_dagitimi.pdf, Erişim Tarihi: 12 Ekim 2015

² 26.12.1992 tarih ve 21447 mükerrer sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

³ Yıldız Özerhan, Serap Yanık, IFRS/IAS İle Uyumlu TMS/TFRS Açıklamalı ve Örnek Uygulamalı Türkiye Muhasebe Standartları Türkiye Finansal Raporlama Standartları, TÜRMOB Yayınları-427 s.503.

⁴ Musa Kocaman, a.g.e., s. 5.

⁵ 28.03.2006 tarih ve 26122 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

⁶ Hasan Yalçın, Mali Kâr ile Ticari Kâr Arasındaki Fark Nedir?, Erişim: <http://www.muhasbevergi.com/content.aspx?id=233>, Erişim Tarihi: 12 Ekim 2015

3- TİCARİ KÂR ve MALİ KÂR FARKLILIĞININ NEDENİ

6102 Sayılı Türk Ticaret Kanununun⁷ (TTK) 26.06.2012 tarih ve 6335 Sayılı Kanunun 8'inci maddesi ile değişik Defter Tutma Yükümlüğü başlıklı 64'üncü maddesinin 5'inci fıkrasında; mezkûr Kanun'a tabi gerçek ve tüzel kişilerin, 213 Sayılı Vergi Usul Kanununun⁸ (VUK) defter tutma ve kayıt zamanıyla ilgili hükümleri ile aynı Kanun'un 175 ve mükerrer 257'nci maddelerinde yer alan yetkiye istinaden yapılan düzenlemelere uymak zorunda oldukları belirtilmiştir. TTK'nın Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun yetkisi başlıklı 88'inci maddesinde ise; TTK'nın 64 ile 88'inci madde hükümlerine tabi gerçek ve tüzel kişilerin münferit ve konsolide finansal tablolarını düzenlerken Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından yayımlanan, Türkiye Muhasebe Standartlarına (TMS/TFRS), kavramsal çerçevede yer alan muhasebe ilkelerine ve bunların ayrılmaz parçası olan yorumlara uymak ve bunları uygulamak zorunda olduklarına hükmetmiştir.⁹ Bu düzenlemenin temel amacı, işletme çevresini oluşturan geniş bir kesimin bilgi ihtiyaçlarını karşılayan mali tabloların gerçeğe en yakın şekilde yansıtılmasını sağlamaktır.

Türk Vergi Sisteminin temel usul kanunu olan VUK hükümleri, esasen, vergi matrahının aşındırılmasını önlemeye çalışan koruyucu bir bakış açısı ile düzenlenmiştir. VUK'un vergi matrahını belirleyen düzenlemeleri mükelleflere herhangi bir inisiyatif bırakmamakta olup, emredici hükümler içermektedir. Bu yönüyle, vergisel düzenlemeler mali tabloların gerçeğe uygunluğunu değil, vergi matrahının doğruluğunu ön planda tutmaktadır. Vergi mevzuatı, devletin çıkarlarını gözetken ve vergi matrahının aşındırılmasına engel olacak düzenlemeler içerirken TMS/TFRS'ler ise işletme ile ilgili kesimler başta olmak üzere tüm toplumun çıkarlarını göz önünde bulundurmıştır.¹⁰

6102 Sayılı TTK'ya göre defter kayıtlarını VUK hükümlerine uygun şekilde tutan gerçek ve tüzel kişiler mali tablolarını TMS/TFRS'lere uygun olarak hazırlayacaklardır. TMS/TFRS ile vergi uygulamaları arasındaki farklılıklar dikkate alındığında gerçek ve tüzel kişilerin ticari kârları ile vergi matrahına dayanak teşkil eden mali kârları arasında farklılıklar oluşacaktır.¹¹ Değerlemede, indirilmesi kabul edilmeyen giderlerde, gizli yedek akçelerde, amortisman ve karşılık ayrılmasında farklı hükümler uygulanması nedeniyle mali kâr, ticari kârdan farklılaşmaktadır. TTK ve VUK uygulamalarındaki farklılıkların bilanço ve gelir tablosuna yansımaları aşağıdaki şekilde özetleyebiliriz.¹²

3.1- Bilanço Farkları

Kaynaklardan ve kullanım yerlerinden oluşan bilançodaki değerlere ilişkin Türkiye Muhasebe Stan-

⁷ 14.02.2011 tarih ve 27846 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

⁸ 10.01.1961 tarih ve 10703 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

⁹ Kanun'da söz konusu düzenlemelerin amacının, uygulamada birliği sağlamak ve finansal tablolara milletlerarası pazarlarda geçerlilik kazandırmak olduğu, düzenlemelerin uluslararası standartlara uyumlu olacak şekilde, yalnız Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından belirlenerek ve yayımlanacağı belirtilmiştir.

¹⁰ Yıldız Özerhan Akbulut, Vergi Usul Yasasındaki Değerleme Hükümlerinin TMS Kapsamında İncelenmesi, ASMMMO VI Muhasebe Uygulamaları ve Vergi Mevzuatı Sempozyumu Bildiriler, Ankara SMMM Odası Yayın No: 59, Ankara, Mart, 2008, s.28-29.

¹¹ Akın Akbulut, Karşılaştırmalı TMS/TFRS – Vergi Uygulamaları ve Sonuçları (Tam Set TMS/TFRS ve Vergi Uygulamalarının Örneklerle Analizi), Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayınları, Kasım, 2012, s.4.

¹² Akın Akbulut, Muhasebe Standartlarının Uygulanması, Ticari Kâr, Mali Kâr ve TDHP'ye Göre Kâr, Yaklaşım Dergisi, Şubat 2013, Sayı: 242, Erişim: <http://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=17075&arananKey=mali%20k%C3%A2r>, Erişim Tarihi: 17 Ekim 2015

dartları ve vergi düzenlemeleri başlangıçta muhasebeleştirilecek tutar ile raporlama sırasında muhasebeleştirilecek değerler yönünden ayrılmaktadır. Bu nedenle karşılaştırma yaparken ilgili kalemin,

- a) Başlangıçta kayda alma farkları,
- b) Dönem sonu değerlendirme farkları yönünden irdelenmesi gerekecektir.

3.2- Gelir Tablosu Farkları

Bilançonun dönem kâr kaleminin ayrıntısı niteliğinde olan gelir tablosu açısından karşılaştırma yapıldığında ise Türkiye Muhasebe Standartlarının ve vergi düzenlemelerinin tahakkuk ve dönemsellik anlayışlarının öne çıktığını söyleyebiliriz. Bu çerçevede gelir ve giderin;

- a) Hasılat ve gidere ilişkin tahakkuk ve dönemsellik farkları,
- b) Gelir ya da gider yazma anlayışında ortaya çıkan bazı farklar yönünden irdelenmesi gerekmektedir.

Yukarıda ifade edildiği üzere mali kâr ve ticari kâr birbirinden farklı kavramlardır. Bu iki kârın birbirinden farklı olmasının temel nedeni farklı esaslar dikkate alınarak hesaplanmalarıdır. Bu farklılıklar, mali kârın tespitinde giderilebilmektedir.¹³ Bilindiği gibi, ticari kâr esas alınarak belirlenen mali kârın tespitinde; vergi kanunlarınca kabul edilmeyen giderler ve diğer unsurlar ticari kâra ilave edilirken, vergiye konu olmayan gelirler ve diğer unsurlar ticari kârdan tenzil edilmektedir.¹⁴

4- TMS 12 GELİR VERGİLERİ STANDARDININ AMACI

TMS 12 Gelir Vergileri Standardı; gelir vergilerinin (*ülkemiz için kurum kazancı üzerinden hesaplanan vergiler veya kâr üzerinden alınan vergiler olarak da kabul edilmelidir.*) muhasebeleştirilmesini düzenlemektir. TMS 12 Gelir Vergileri Standardı ticari kâr ile mali kâr arasındaki farklılıktan kaynaklanan ve ertelenmiş vergi etkisine neden olan geçici farkları inceleyen, bu farklılıkların hesaplanması ve muhasebeleştirilmesini düzenleyen bir standarttır.

TMS 12 Gelir Vergileri Standardı, vergiye tabi gelir üzerinden hesaplanan bütün vergileri kapsar. Bu yönüyle, TMS 12 Gelir Vergileri Standardı bir işletmenin bilançosunda yer alan varlıklar ve borçların defter değerlerinin gelecekte varlıklar için fayda sağlanması, borçların ödenmesi ile cari dönemde meydana gelip sonuçları işletmenin mali tablolarına yansıtılan işlemlerin veya diğer olayların vergisel etki ve sonuçları ile ilgilenen bir standarttır.¹⁵

TMS 12 Gelir Vergileri Standardına göre; sürekli farklar, ticari kâr ile mali kâr arasında bir dönem içinde ortaya çıkan ve gelecek dönemlerde hiçbir şekilde ortadan kalkmayan farklardır. Sürekli farklar hiçbir zaman vergi matrahının tespitinde dikkate alınmazlar. Sürekli farklar; gecikme faizi, trafik cezaları, bazı bağış ve yardımlar gibi bir takım gider kalemlerinin vergi kanunlarınca gider olarak kabul edilmemesi ve/veya istisna kazançlar gibi bazı gelirlerin vergiye tabi olmaması nedeniyle ortaya çıkar. Sürekli farklar ne cari dönemde ne de gelecek dönemlerde işletme için ertelenmiş vergi varlığı ya da borcu yaratmazlar.¹⁶

¹³ Yıldız Özerhan Akbulut, a.g.e., s.28-29.

¹⁴ Remzi Örten, Hasan Kaval, Aydın Karapınar, Türkiye Muhasebe – Finansal Raporlama Standartları (TMS-TFRS) Uygulama ve Yorumları, Gazi Kitapevi, 6. Baskı, Ankara, Nisan 2012 s.153.

¹⁵ Muzaffer Küçük, Türkiye Muhasebe Standartları Uygulaması–Genel Bakış, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, Ocak, 2012, s.88.

¹⁶ E. Handan Sümer Göğüş, Ertelenmiş Vergi ve Muhasebeleştirilmesi, Mali Çözüm, Sayı 101, Eylül-Ekim 2010, s. 19, Erişim: <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/101malicozum/02%20handan%20sumer%20gogus.pdf>, Erişim Tarihi: 22 Ekim 2015

Bu nedenle, TMS 12 Standardının uygulamasında kanunen kabul edilmeyen gider ile vergiye tabi olmayan gelir niteliğinde olan sürekli farkların ticari kârdan mali kâra geçişte dikkate alınması gerektiği açıktır.

TMS 12 Gelir Vergileri Standardına göre; geçici farklar, işletmelerin bilanço kalemlerinin vergi değeri ile muhasebe değeri arasındaki farklılıklardan meydana gelen ve ilerideki bir tarihte gerçekleşecek bir olaya bağlı olarak ortadan kalkan farklardır. Geçici farklar, varlık veya borçların TTK ve vergi kanunlarında farklı yorumlanmasından veya gelirler ile giderlerin muhasebeleştirilmesinde tahakkuk esasındaki sapmalardan kaynaklanmaktadır. Bir varlığın veya borcun muhasebe değeri ile vergi değeri arasındaki fark olarak tanımlanan geçici farklar zaman boyutludur. Geçici farklar izleyen dönem veya dönemlerde vergi matrahından indirilmek veya vergi matrahına ilave edilmek suretiyle indirilebilir geçici fark veya vergilendirilebilir geçici fark yaratır.¹⁷

TMS 12 Standardının uygulamasında; kıdem tazminatı karşılığı, diğer borç ve gider karşılıkları, vadesiz alacaklar reeskont giderleri, fazla ayrılan amortisman giderleri, hisse senedi değer azalış zararları gibi karşılıklar, giderler ve zararlar indirilebilir geçici farklara örnek verilebilir. İndirilebilir geçici farklar belirli koşulların gerçekleşmesi halinde koşulun gerçekleştiği dönemde gider kabul edilerek vergi matrahından indirilecektir.¹⁸

Öte yandan TMS 12 Standardının uygulamasında; hisse senetleri değer artış kazancı, vadesiz borçlar reeskont gelirleri, yenileme fonu, gelecek dönemlerde vergilendirilecek varlık değer artış kazançları vergilendirilebilir geçici farklara örnek verilebilir. Vergilendirilebilir geçici farklar belirli koşulların gerçekleşmesi halinde koşulun gerçekleştiği dönemde gelir kabul edilerek vergilendirilecektir.¹⁹

5- DÖNEM SONUNDA TİCARİ KÂRDAN MALİ KÂRA GEÇİŞ

1 Sıra No'lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği (MSUGT) ile işletmelerin faaliyet sonuçlarının sağlıklı ve güvenilir bir biçimde muhasebeleştirilmesini, işletme ilgililerine tutarlı karşılaştırılabilir, gerçeğe uygun ve işletmelerin mali denetimini kolaylaştıran mali tablolar sunulması amaçlayan bir düzenleme olan Tek Düzen Muhasebe Sistemi yürürlüğe girmiştir. Vergi mevzuatı ve uygulamalarından tamamen bağımsız bir saik ile hazırlanan mezkûr Tebliğ sadece muhasebe sisteminin işleyişini açıklamaya yönelik düzenlemeler içermektedir.

1 Sıra No'lu MSUGT'nin, "Yapılan Düzenlemenin Vergi Mevzuatı İle İlişkisi ve Yaptırımı" başlıklı V. bölümünde; *"Bu düzenleme kapsamında bulunan işletmeler, muhasebe sistemlerini bu Tebliğ ve ekinde öngörülen kurallara uygun olarak yürüteceklerdir. Ancak, vergiye tabi karın tespiti aşamasında vergi kanunlarında yer alan özel hükümleri göz önünde bulundurmamak zorundadırlar. Diğer bir anlatımla, bu düzenlemede yer alan kavram ve ilkeler ile mali tabloların düzenlenmesi ve sunulmasına ilişkin esaslar çerçevesinde düzenlenecek olan mali tabloların teklifi değiştirilmez olup; işletmeler söz konusu mali tablolardan hareketle vergiye tabi safi kazancın tespitinde vergi mevzuatı uyarınca*

¹⁷ E. Handan Sümer Göğüş, a.g.e., s.19.

¹⁸ Raşit Uçan, Ertelenmiş Vergi Etkilerinin Muhasebeleştirilmesi, E-Yaklaşım, Eylül 2013, Sayı: 249, Erişim: <http://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=21900&arananKey=RA%C5%9E%C4%B0T%20U%C3%87AN>, Erişim Tarihi: 22 Ekim 2015

¹⁹ Raşit Uçan, a.g.m.

*istenilen bilgileri sağlayacak şekilde gerekli düzenleme ve hesaplamaları yapacaklardır.*²⁰ Bu ifade ile mükelleflerin; tek düzen muhasebe sistemi ile vergi uygulamaları arasındaki aykırılıkları göz önünde bulundurmaları gerektiği vurgulanmaya çalışılmıştır.

Bu noktada gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin ticari kârlarını nasıl mali kâra dönüştürecekleri önem kazanmaktadır. Bilindiği gibi 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanununun²¹ 91'inci maddesi ile 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun²² 25'inci maddesinin 6 numaralı fıkrasında yıllık beyannamenin şekil, içerik ve eklerinin Maliye Bakanlığınca belirleneceği, mükelleflerin bu beyannamelerde yazılı bilgilere uygun olarak bildirmek zorunda oldukları hükümlenmiştir.

Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunları ile Maliye Bakanlığınca verilen beyannamelerin şekil, içerik ve eklerinin belirleme yetkisine istinaden Maliye Bakanlığınca gelir ve kurumlar vergisi beyannameleri ile bunların ekleri düzenlenmiştir. Gelir ve kurumlar vergisi beyannameleri her yıl yürürlükteki vergi mevzuatı da göz önünde bulundurularak Gelir İdaresi Başkanlığınca revize edilmektedir. Mükellefler beyanname örneklerine Gelir İdaresi Başkanlığının www.gib.gov.tr internet adresinden ulaşılabilir. ²³

Maliye Bakanlığınca belirlenen gelir ve kurumlar vergisi beyannameleri incelendiğinde her iki beyannamenin birbirinden farklı bir sistematığe sahip olduğu görülmektedir. Gelir ve kurumlar vergisi beyannamelerinde göze çarpan en belirgin farklılık kanunen kabul edilmeyen giderler satırının gelir vergisi beyannamesinde bulunmazken kurumlar vergisi beyannamesinde bulunmasıdır. Bu nedenle

²⁰ 6102 Sayılı TTK ile Tek Düzen Hesap Planı (TDHP) üzerinden hesaplanan ticari bilanço kârının ticari kârı ifade etmediğine ilişkin görüş için Akın AKBULUT'un Yaklaşım Dergisi'nin 2013 yılı Şubat ayında (Sayı: 242) yayımlanan "Muhasebe Standartlarının Uygulanması, Ticari Kâr, Mali Kâr ve TDHP'ye Göre Kâr" başlıklı makalesine bakınız. Yazar mezkûr makalenin "B-TDHP'ye Göre Hesaplanan Kâr ve Ticari Kâr İle İlgisi" bölümünde "İlki Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği(9) ile ortaya konan ve en son 15. Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği(10) ile son şeklini alan muhasebe düzenlemeleri ve Tek Düzen Hesap Planı (TDHP) ile muhasebeleştirilmenin omurgası, şematik çerçevesi ortaya konulmuştur. Bu çerçeve günlük muhasebe kayıtlarının ayrımlarına yer vermiş ve raporlama sırasında ise sistematik olarak her bir hesap ayrımları kanuni düzenlemelerin uygulamada yerine getirilmesi sağlanmıştır.

Yukarıda birçok kez belirttiğimiz üzere 6762 Sayılı Türk Ticaret Kanunu yürürlükteyken söz konusu çerçeve (Tek Düzen Hesap Planı (TDHP)) gerek Ticaret Kanunu, gerekse vergi kanunu uygulamalarını yansıtmış, böylece TDHP uygulaması ile hesaplanan muhasebe kârı ticari kârı temsil etmiş, bazı ilave ve çıkarmalar ile de mali kâra ulaşılmıştır. Bu nedenledir ki halen uygulanan gelir ve kurumlar vergisi beyanname formlarında yer verilen kâr, doğru bir şekilde "ticari kâr" olmuş ve vergilenebilir kâr adımları açık ve ispatlanır şekilde bu kârdan yola çıkılarak ortaya konmuştur.

Bununla birlikte 6762 Sayılı TTK'nın yerini 6102 Sayılı TTK'nın alması ile bu mantık zinciri ortadan kalkmıştır. Çünkü Ticaret Kanunu ve vergi uygulamaları artık ticari işletmenin envanter ve değerlendirme konularında ve dönemsel gelir ve gider tahakkukları konularında aynı şeyleri aynı şekilde her zaman söylememektedir. Dolayısıyla yeni TTK'nın işlemlerine konu yaptığı "ticari kâr" ile uygulana gelen TDHP'nin uygulanması ile hesaplanan "ticari kâr" artık aynı değildir. Yeni Türk Ticaret Kanunu'nun ticari işletmenin envanter ve değerlemelerinde Türkiye Muhasebe Standartlarını esas alması sonucu TDHP'de çok sayıda farklı başlığa ve farklı değerlendirme ve sınıflama uygulamasına yer vermek gerekir. Bu hesap ve işlemlere yer vermeden hesaplanan ticari kârın yeni TTK'nın uygulaması ile hesaplanacak kârı temsil etmediği muhakkaktır. TDHP'ye göre hesaplanan ticari kârın farklı olması da düz bir mantıkla bu kârın referans alınması ile yapılacak işlemlerin doğruluğunu sorgular nitelik kazanacaktır. Bu tespitler gösteriyor ki burada bir yol ayrımı karşımıza çıkmaktadır. Ya var olan TDHP daha da daraltılarak vergi uygulamalarının esas alındığı bir TDHP oluşturulacak ve işlemlerin sonucunda bir "mali kâr" hesaplanacak şekilde düzenlenecektir ya da yeni TTK'nın uygulamalarına yer veren bir TDHP ile "ticari kâr" hesaplanacak ve vergisel işlemlere konu olacak mali kârın hesabını ise vergi düzenlemelerinin ışığında ilave ve çıkarma işlemleri ile yapılacaktır." diyerek 6102 Sayılı TTK ile artık ticari kârın farklı bir tanıma büzündüğü vurgulanmıştır.

²¹ 06.01.1960 tarih ve 10700 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

²² 21.06.2006 tarih ve 26205 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

²³ <http://www.gib.gov.tr/yaridim-ve-kaynaklar/beyanname-formlari-bildirimler>.

gelir vergisi mükellefleri 4 Sıra No'lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği²⁴ ekinde yer alan "Bilanço Esasına Göre Defter Tutan Mükelleflere ait ticari kârdan mali kâra ulaşmak için Yapılan Hesaplamayı Gösteren Bildirim" (Ek-1) ile kanunen kabul edilmeyen giderleri ile vergiye konu olmayan gelirlerinin dikkate alarak hesaplayacakları mali kârı beyanname ekinde yer alan "Tablo-2 Ticari Kazançlara İlişkin Bildirim" ile bildirileceklerdir. Ayrıca kurumlar vergisi beyannamesi, ticari bilanço karı veya zararı içerisinde yer alan indirim ve istisnaları beyanname üzerinde istisnanın niteliğine göre "Zarar Olsa Dahi İndirilecek İstisna ve İndirimler" veya "Kazancın Bulunması Halinde İndirilecek İstisna ve İndirimler" başlıklı bölümlerinde dikkate alma imkanı vermiştir. Buna karşılık GVK'da yer alan ticari kazançla ilişkin kazançların beyanname ekinde yer alan "Tablo-2 Ticari Kazançlara İlişkin Bildirim" ile bildirilecek mali kâra dahil edilmeden "Tablo 3 İstisna Edilen Kazançlara İlişkin Bildirim" kısmında beyan edilmesi gerektiği belirtilmiştir.

5.1- Gelir Vergisi Mükellefleri Açısından Ticari Kârdan Mali Kâra Geçiş

5.1.1- Bilanço Usulünde Defter Tutan Gelir Vergisi Mükellefleri Açısından Ticari Kârdan Mali Kâra Geçiş

4 Sıra No'lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği, bilanço usulünde defter tutan gelir vergisi mükelleflerinin muhasebe usul ve esasları dikkate alınarak tanzim edilecek mali tablolarda yer alacak dönem kârı, ticari kâr veya zararı ile vergiye matrah olacak kâr mali kâr veya zarar arasında meydana gelecek farkın, bilanço ya da gelir tablosu üzerinde giderilmeyeceği, vergiye tabi safi kazancın, mükellefler tarafından mali tablolar dışında hesaplanacağı belirtilmiştir. Tebliğ'de gelir vergisi mükelleflerinin, ticari kârdan mali kâra ulaşmak için gerekli hesaplamaları "Bilanço Esasına Göre Defter Tutan Mükelleflere Ait Ticari Kârdan Mali Kâra Ulaşmak İçin Yapılan Hesaplamayı Gösteren Bildirim" ile yapacakları belirtilerek bildirim düzenlenmesine ilişkin usul ve esaslar açıklanmıştır.²⁵

4 Sıra No'lu MSUGT ekinde yer alan bilanço esasına göre defter tutan mükelleflere ait ticari kârdan mali kâra ulaşmak için yapılan hesaplamayı gösteren bildirim ilk bakışta bir gelir tablosu görünümündedir. Mezki Tebliğ'de yapılan açıklamalar dikkate alındığında;

- Mükellefler bildirim sadece kendilerine uygun olan alanlarını dolduracaklar, bunun dışındaki alanlar boş bırakılacaktır.
- Bildirim, üç ana bölümden oluşmaktadır. Birinci bölüme 690. Dönem Kârı veya Zararı hesabının bakiyesi kaydedilecektir. Bu bölüm bildirimde bir (1) rakamı ile kodlanmıştır.
- İkinci bölüm, bir (1) ve iki (2) rakamları ile kodlanan alanlar arasındaki "Ticari Kâra İlave Edilecek Gider ve İndirimler" bölümüdür. Bu bölüme, Muhasebe Sistemine göre gider veya indirim olarak ticari kârın tespitinde dikkate alınan ancak, vergi kanunlarına göre gider ya da indirim olarak kabul edilmeyen (KKEG) ve bu nedenle ticari kâra ilave edilmesi gereken gider ve indirimler kaydedilecektir.

²⁴ 18.03.1995 tarih ve 22231 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

²⁵ Maliye Bakanlığının kurumlar vergisi beyannamesini ticari kârdan mali kâra geçişi sağlayacak bir sistematik ile oluşturduğu görülmektedir. Bu nedenle, 1 Sıra No'lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği ile getirilen vergiye tabi karın tespiti aşamasında vergi kanunlarında yer alan özel hükümleri göz önünde bulundurma zorunluluğunu kurumlar vergisi beyanname sistematigi mükelleflere uygulamaktadır.

- Üçüncü bölüm ise, iki (2) ve üç (3) rakamları ile kodlanan alanlar arasındaki “Ticari Kârdan İndirilecek Kazanç ve İratlar” bölümüdür. Bu bölüme, Muhasebe Sistemi gereğince ticari kârın içinde yer alan ancak, vergi mevzuatına göre vergiden istisna edilen kazanç ve iratlar yazılacaktır. Bu bölümde yer alan kalemler mali kârın tespitinde, ticari kârdan indirilmesi gereken kalemlerdir.
- İki (2) rakamı ile kodlanan alana, “Ticari Kâra İlave Edilecek Gider ve İndirimler” bölümünde yer alan kalemlerin toplamı, üç (3) rakamı ile kodlanan alana ise “Ticari Kârdan İndirilecek Kazanç ve İratlar” bölümünde yer alan kalemlerin toplamı kaydedilecektir.
- Bir (1), iki (2) ve üç (3) rakamları ile kodlanan alanların toplamı ise dört (4) rakamı ile kodlanan alana yazılacaktır. Dört (4) rakamı ile kodlanan alana yazılan tutar gelir vergisi mükellefleri açısından mali kârı ifade edecektir.

5.1.2- İşletme Hesabı Esasında Defter Tutan Gelir Vergisi Mükellefleri Açısından Ticari Kârdan Mali Kâra Geçiş

GVK'nın 39'uncu maddesine göre; işletme hesabı esasına göre ticari kazanç, bir hesap dönemi içinde elde edilen hasılat ile giderler arasındaki müspet farktır. Bu kapsamda elde edilen hasılat kavramı, tahsil olunan paralarla tahakkuk eden alacakları; giderler kavramı ise, tediye olunan ve borçlanılan meblağları ifade etmektedir. GVK'ya göre, emtia alım ve satımı ile uğraşanlarda ticari kazancın bulunması için hesap dönemi sonundaki emtia mevcudunun değeri hasılatla, dönem başındaki emtia mevcudunun değeri ise giderlere ilave olunur. Ticari kazancın bu suretle tespit edilmesi sırasında ise, VUK'un değerlemeye ilişkin hükümleri ile GVK'nın 40 ve 41'inci maddeleri hükümlerine uyulması gerekmektedir.

Kazançları işletme hesabı esasına göre tespit edilen mükellefler, gelir vergisi beyannamesi ekinde yer alan “Tablo-5 İşletme Hesabı Özeti”ni düzenleyeceklerdir. İşletme hesabı özetinde yer alan dönem başı ve dönem sonu emtia mevcutları ile giderlerin tespitini VUK'un değerlemeye ilişkin hükümleri ile GVK'nın 40 ve 41'inci maddeleri hükümlerini dikkate alacaklardır. Kazançları işletme hesabı esasına göre belirlenen mükellefler ticari kârdan mali kâra geçişe ilişkin hesaplamayı gösteren bir bildirim düzenlemeyeceklerdir.

5.2- Kurumlar Vergisi Mükellefleri Açısından Ticari Kârdan Mali Kâra Geçiş

4 Sıra No'lu MSUGT'nin “Kurumlar Vergisi Mükelleflerinin Durumu” başlıklı bölümünde bilanço esasına göre defter tutan mükelleflere ait ticari kârdan mali kâra ulaşmak için yapılan hesaplamayı gösteren bildirim kurumlar vergisi mükelleflerince doldurulmayacağı belirtilmiştir. Kurumlar vergisi mükellefleri gelir tablosunda yer alan 690. Dönem Kârı veya Zararı hesabının bakiyesini ticari kâr veya zarar olarak, Kurumlar Vergisi Beyannamesinin ilgili satırlarına aktaracak ve kanunen kabul edilmeyen giderler ile kurumlar vergisinden istisna edilen kazanç ve iratları beyanname üzerindeki sistematiğe göre dikkate alarak mali kâr veya zararı tespit edeceklerdir. Buna göre, kurumlar vergisi mükellefleri MSUGT hükümlerine göre tespit edilen ticari kâr olan dönem kârından öncelikle tekdüzen hesap planında yer alan ve vergi mevzuatına aykırılıkların ve vergisel avantajların etkileri giderilmelidir.²⁶

²⁶ Maliye Hesap Uzmanları Derneği, Güncellenmiş ve Geliştirilmiş Denetim İlke ve Esasları, Acar Baskı ve Cilt San. A.Ş., 5. Baskı, İstanbul, s. 490.

Kurumlar vergisi beyannamesi sistematigi dikkate alındığında mükelleflerin ticari kârdan mali kâra geçişte aşağıdaki şekilde hareket etmeleri gerekmektedir. Mükellefler kurumlar vergisi beyannamesinin sadece kendilerine uygun olan alanlarını dolduracaklardır. Kurumlar vergisi beyannamesinin:

- Kurum kazancı bölümüne 690. Dönem Kârı veya Zararı hesabının bakiyesi olan tutarın ticari bilanço kârı veya ticari bilanço zararı satırına, ilaveler bölümüne de kanunen kabul edilmeyen giderler ile önceki yıl ayrılan finansman fonuna ilişkin tutarlar yazılarak kâr ve ilaveler toplamının tespit edilmesi gerekmektedir.
- Tespit edilen kâr ve ilaveler toplamından zarar olsa dahi indirilecek istisna ve indirimler bölümünde yer alan istisna ve indirimler düşülerek dönem kâr veya zarar tutarının tespit edilmesi gerekmektedir.

İştirak Kazançları (KVK'nın 5/1-a maddesi)

Yurtdışı İştirak Kazançları (KVK'nın 5/1-b maddesi)

Tam Mükellef Anonim Şirketlerin Yurtdışı İştirak Hisseleri Satış Kazançları (KVK'nın 5/1-c maddesi)

Emisyon Primi Kazancı (KVK'nın 5/1-ç maddesi)

Yatırım Fon ve Ortaklıklarının Portföy İşletmeciliği Kazancı (KVK'nın 5/1-d maddesi)

Taşınmaz ve İştirak Hisseleri İle Kurucu Senetleri, İntifa Senetleri ve Rüşhan Hakları Satış Kazancı (KVK'nın 5/1-e maddesi)

Bankalara veya TMSF'ye Borçlu Durumda Olan Kurumların Taşınmaz ve İştirak Hisseleri İle Kurucu Senetleri, İntifa Senetleri ve Rüşhan Hakları Satış Kazancı (KVK'nın 5/1-f maddesi)

Yurt dışı Şube Kazançları (KVK'nın 5/1-g maddesi)

Yurt dışı İnşaat ve Onarım İşlerinden Sağlanan Kazançlar (KVK'nın 5/1-h maddesi)

Eğitim Öğretim Kurumları İle Rehabilitasyon Merkezi Kazançları (KVK'nın 5/1-ı maddesi)

Serbest Bölgelerde Elde Edilen Kazançlar

Teknoloji Geliştirme Bölgelerinde Elde Edilen Kazançlar

Türk Uluslararası Gemi Siciline Kayıtlı Gemilerin İşletilmesi ve Devrinden Sağlanan Kazançlar

Diğer İndirimler ve İstisnalar

- Tespit edilen kâr tutarından geçmiş yıl zararları mahsup edilerek indirime esas tutar hesaplanacaktır.
- Tespit edilen indirime esas tutardan beyannamenin kazancın bulunması halinde indirilecek istisna ve indirimler bölümünde yer alan istisna ve indirimler düşülerek dönem safi kurum kazancının (yani kurumlar vergisi matrahının) tespit edilmesi gerekmektedir.

Risturnlar (KVK'nın 5/1-i maddesi)
AR-GE İndirimi (KVK'nın 10/1-1 maddesi)
AR-GE İndirimi (5746 sayılı Kanunun 3'üncü maddesi)
Sponsorluk Harcamaları (KVK'nın 10/1-b maddesi)
Bağış ve Yardımlar (KVK'nın 10/1-c maddesi)
Bağış ve Yardımlar (KVK'nın 10/1-ç maddesi)
Kültür ve Turizm Amaçlı Bağış ve Yardımlar (KVK'nın 10/1-d maddesi)
Başbakanlıkça veya Bakanlar Kurulunca Başlatılan Yardım Kampanyalarına Yapılan Bağış ve Yardımlar (KVK'nın 10/1-e maddesi)
Türkiye Kızılay Derneğine ve Yeşilay Cemiyetine Yapılan Nakdi Bağış ve Yardımlar (KVK'nın 10/1-f maddesi)
Girişim Sermayesi Fonu (KVK'nın 10/1-g maddesi)
Türkiye'den Yurt dışı Mukim Kişi ve/veya Kurumlara Verilen Hizmetlerden Sağlanan Kazançların %50'si (KVK'nın 10/1-ğ maddesi)
Korumalı İşyeri İndirimi (KVK'nın 10/1-h maddesi)
Expo 2016 Antalya Ajansına Yapılan Bağış ve Yardımlar ile Sponsorluk Harcamaları
Yatırım İndirimi İstisnası
Diğer İndirimler

6- TİCARİ KÂRDAN MALİ KÂRA GEÇİŞTE ÖZELLİKLİ DURUMLAR

6.1- Kanunen Kabul Edilmeyen Giderlerin Mali Kârın Tespitinde Dikkate Alınması

Kanunen kabul edilmeyen giderler; başka bir deyişle mali açıdan gider kabul edilmeyen harcamaların neler olduğu vergi yasalarımızda net olarak belirlenmiştir. Ancak tekdüzen hesap planına göre bu tür giderlerin kayıt tarzı için belirgin bir durum görülmemektedir.²⁷

Bu nedenle, mükelleflerin ticari bilanço hazırlanmasına yönelik yaptıkları muhasebe kayıtları vergi kanunlarının indirimine izin vermediği giderlerin de izlenmesine imkan vermektedir.²⁸

Söz konusu giderler muhasebe kayıtlarında, alt hesap düzeyinde, nazım hesaplarda veya olağan ya da olağandışı gider ve zararlar hesaplarında muhasebeleştirilerek izlenmektedir.²⁹ Hangi yöntem seçilirse seçilsin mükellefler bir hesap döneminde oluşan kanunen kabul edilmeyen giderlerini:

- Gelir vergisi mükellefleri 4 Sıra No'lu MSUGT ekinde yer alan bilanço esasına göre defter tutan mükelleflere ait ticari kârdan mali kâra ulaşmak için yapılan hesaplamayı gösteren bildirim ticari kâra ilave edilecek gider ve indirimler bölümünde ilgili hesaba ait satıra yazacaktır.
- Kurumlar vergisi mükellefleri, kurumlar vergisi beyannamesinde ilaveler bölümünde yer alan kanunen kabul edilmeyen giderler satırına yazacaktır.

²⁷ Ahmet Ozansoy, Kanunen Kabul Edilmeyen Giderlerin Muhasebeleştirilmesi, Erişim: <http://www.ahmetozansoy.com/sdetay.asp?did=134><http://www.ahmetozansoy.com/sdetay.asp?did=134>, Erişim Tarihi: 21 Ekim 2015

²⁸ Yunus Doğru, Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler (KKEG) Mevzuatı ve Muhasebesi, Erişim:<http://www.muhasebetr.com/yazarlarimiz/yunusdogru/018/>, Erişim Tarihi:21 Ekim 2015

²⁹ Ahmet Ozansoy, a.g.m.

6.2- Emisyon Primi Kazancının Mali Kârın Tespitinde Dikkate Alınması

5520 sayılı KVK'nın 5'inci maddesinin 1'inci fıkrasının ç bendi ile anonim şirketlerin gerek kuruluşlarında gerekse sermayelerini artırdıkları sırada çıkardıkları payların, itibari değer üzerinde bir bedelle elden çıkarılması halinde oluşan kazançlar kurumlar vergisinden istisna edilmiştir.

Sermaye artırımına giden anonim şirketlerinin, nominal bedelinden daha yüksek bir fiyat üzerinden hisse senedi çıkarması durumunda, ihraç fiyatı ile nominal bedel arasındaki fark Türk Ticaret Kanunu uyarınca yedek akçe olarak kabul edilir ve bilançonun özkaynaklar grubu içinde bir fon hesabı olan 520. Hisse Senedi İhraç Primleri hesabında izlenir.

Anonim şirketlerce emisyon primi kazancı; bilançonun özkaynaklar grubu içinde 520. Hisse Senedi İhraç Primleri hesabına kaydedildiğinden, kurumun ticari kârı içerisinde yer almamaktadır. Bu nedenle, emisyon primi kazançlarının kurumlar vergisi beyannamesinde öncelikle "ilaveler" içerisine gösterilmek suretiyle ticari bilanço kazancına dahil edilmesi, daha sonra da beyannamenin "Emisyon Primi Kazancı (KVK Mad. 5/1-ç)" satırına yazılmak suretiyle istisna olarak değerlendirilmesi gerekmektedir.

6.3- Temettü İkramesinin Mali Kârın Tespitinde Dikkate Alınması

Şirketler, çalıştırmış oldukları işçi ve memurları teşvik etmek amacıyla kapanan yılın kârından personele pay vermektedirler. Uygulamada buna "*Temettü İkramesi*" denilmektedir. Şirketlerin hesap dönemi kapandıktan sonra ve performansına göre (veya başka ölçüler dikkate alınarak) personele dönem sonunda oluşan kâr üzerinden, esas ücretin dışında, pay verilmesi temettü ikramiyesi sayılmaktadır. Şirket ortağı olmayan personelin kârdan aldığı pay Gelir Vergisi Kanunu hükümlerine göre menkul sermaye iradı (kâr payı) sayılmamakta, Gelir Vergisi Kanunu'nun 61'inci maddesi hükmüne göre ücret olarak kabul edilmektedir. Kurumlar vergisi beyannamesinin verileceği tarihe kadar nakden veya hesaben ödenen (idare meclisi başkan ve üyelerine ödenenler dışında) temettü ikramiyeleri kurumlar vergisi beyannamesinde zarar olsa dahi indirilecek istisna ve indirimler bölümünde yer alan diğer indirimler ve istisnalar satırına yazılarak kurum kazancından indirim konusu yapılabilmektedir.³⁰

6.4- Kıdem Tazminatlarının³¹ Mali Kârın Tespitinde Dikkate Alınması

Gerçek ve tüzel kişilere ait finansal tabloların ihtiyaca uygun, güvenilir, anlaşılabilir, karşılaştırılabilir ve tutarlı olmasını sağlamak üzere yayımlanan muhasebe usul ve esasları ile standartlar ticari bilançonun oluşumuyla ilgili olup, vergi matrahlarının tespitinde VUK'un farklı değerlendirme hükümleri sebebiyle ortaya çıkacak olumlu ve olumsuz farklar, kanunen kabul edilmeyen gider veya vergiden müstesna gelir olarak mütalaa edilerek ticari kâra ilave ve indirimler yapılması suretiyle mali kâra ulaşılmaktadır.

Ticari kâr veya zararın gerçek tutarlara göre tespitini amaçlayan muhasebe standartlarına göre kıdem tazminatı karşılığı ayrılması gerekmektedir. Birlikte, mevcut vergi mevzuatımızda kıdem tazminat

³⁰ Altar Ömer Arpacı, Kurumlar Vergisi Beyannamesinde "Diğer İndirimler" Satırı Kullanımı Örneği 1. Temettü İkramesi, Erişim: <https://www.alomaliye.com/2005/04/29/kurumlar-vergisi-beyannamesinde-diger-indirimler-satiri-kullanimi-ornegi-1-temettu-ikramiyesi-altar-omer-arpaci-gelirler-kontroloru/>, Erişim Tarihi: 19 Ekim 2015

³¹ Muzaffer Demir, Mali Tabloların Yeni Ticaret Kanunu Uygulamalarına Hazırlanması: Kıdem Tazminatı Karşılıkları, Erişim: <http://www.muhasabetr.com/yazarlarimiz/muzaffer/004/>, Erişim Tarihi: 19 Ekim 2015

karşılıkları dönem kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınabilecek unsurlar arasında sayılmamış, kıdem tazminatlarının ancak ödendikleri dönemde gider olarak dikkate alınacağı yönünde düzenleme yapılmıştır. Bu sebeple karşılık ayrılarak gider yazılan kıdem tazminatları, kurum kazancının tespitinde kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınmaktadır.

Çeşitli gerekçeler ile iş akdi sonlandırılan ve kıdem tazminatı almaya hak kazanan hizmet erbabına ödenen kıdem tazminatının, geçmiş dönemlerde kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınan kısmı ödemenin yapıldığı dönemde ticari kârdan tenzil (ticari zarara ilave) edilecek tutar açıklaması ile nazım hesaplarda takip edilebilir. Çalışana ödenen kıdem tazminatı karşılıklarını:

- Gelir vergisi mükellefleri, 4 Sıra No'lu MSUGT ekinde yer alan bilanço esasına göre defter tutan mükelleflere ait ticari kârdan mali kâra ulaşmak için yapılan hesaplamayı gösteren bildirim ticari kârdan indirilecek kazançlar ve iratlar bölümünde konusu kalmayan karşılıklar satırına yazarak mali kârın tespitinde dikkate alacaktır.³²
- Kurumlar vergisi mükellefleri, kurumlar vergisi beyannamesinde zarar olsa dahi indirilecek istisna ve indirimler bölümünde yer alan diğer indirimler ve istisnalar satırına yazarak mali kârın tespitinde dikkate alacaktır.

Ayrıca hizmet erbabının kıdem tazminatı almaya hak kazanmadan işten ayrılması halinde; geçmiş dönemlerde kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınan kıdem tazminatı karşılığı bu defa gelir yazılarak muhasebeleştirilerek iptal edilecektir. Gelir yazılan tutarlar, gelir yazıldığı dönemde ticari kârdan tenzil (ticari zarara ilave) edilecek tutar açıklaması ile nazım hesaplarda takip edilebilir. Bu şekilde iptal edilen kıdem tazminatı karşılıklarını:

- Gelir vergisi mükellefleri, 4 Sıra No'lu MSUGT ekinde yer alan bilanço esasına göre defter tutan mükelleflere ait ticari kârdan mali kâra ulaşmak için yapılan hesaplamayı gösteren bildirim ticari kardan indirilecek kazançlar ve iratlar bölümünde konusu kalmayan karşılıklar satırına yazarak mali kârın tespitinde dikkate alacaktır.³³
- Kurumlar vergisi mükellefleri, kurumlar vergisi beyannamesinde zarar olsa dahi indirilecek istisna ve indirimler bölümünde yer alan diğer indirimler satırına yazarak mali kârın tespitinde dikkate alacaktır.

6.5- Geçmiş Yıllar Zararlarının Mali Kârın Tespitinde Dikkate Alınması

Gelir ve kurumlar vergisi matrahının tespitinde geçmiş yıl zararlarının indirim konusu yapılabilmesi için, gelir ve kurumlar vergisi beyannamelerinde her yıla ilişkin tutarların ayrı ayrı gösterilmesi ve beş yıldan fazla nakledilmemesi gerekmektedir. Ayrıca geçmiş yıllar zararlarının mahsubu için beynamede zarar olsa dahi indirim konusu yapılabilecek indirim ve istisnalar düşüldükten sonra kazanç bulunması halinde indirime konu edilmesi gerekmektedir.

Geçmiş yıl zararlarının oluşan kârdan indirim konusu yapılmasında, ticari zararın değil mali zararın dikkate alınmasına dikkat edilmesi gerekmektedir. Ticari zarar, işletmenin bir takvim yılında yaptığı ticari faaliyet sonucu ulaştığı zarar kavramını ifade etmektedir. Mali zarar ise; ticari zarara, ilaveler

³² Ahmet Kavak, Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği ve Gelir Vergisi Uygulamaları, Karşılaşılan Güçlükler ve Çözüm Yolları, Erişim: <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/Sempozyum/02SEMPOZYUM/3GUN10TURUM/01-AhmetKAVAK.doc>, Erişim Tarihi: 20 Ekim 2015

³³ Ahmet Kavak, a.g.m.

(kanunen kabul edilmeyen giderler ve önceki yıl ayrılan finansman fonu) yapıldıktan ve zarar olsa dahi indirilecek istisna ve indirimler (yurt içi ve yurt dışı iştirak kazançları, emisyon prim kazancı, yurt dışı şube kazançları, serbest bölge kazançları vb.) düşüldükten sonra ulaşılabilecek zarardır. Mükelleflerin zarar çıkmış olmasına rağmen rıza yapacakları kurumlar vergisi ödemesi söz konusu zararın sonraki yıllarda oluşacak kârlardan mahsubuna engel teşkil edecektir.³⁴

Gelir vergisi mükelleflerinin yıllık gelir vergisi beyannamesi üzerinde geçmiş yıllar zararlarının mahsubunu yapabilmeleri için gelire giren kazanç ve iratlardan kâr elde edilmesi gerekmektedir. GVK'nın 88'inci maddesi hükümlerinin de dikkate alınması gerekmektedir.

Bursa Vergi Dairesi Başkanlığınca verilen bir özelgede; ilgili vergilendirme döneminde zarar etmesine rağmen gönüllü uyum kapsamında matrah artırımında bulunarak kazanç beyan eden mükellefin söz konusu zararı müteakip vergilendirme döneminde mahsup edemeyeceği belirtilmiştir.³⁵

6.6- Bağış ve Yardımların Mali Kârın Tespitinde Dikkate Alınması

Vergi uygulamasında, yapılan bağış ve yardımların gider yazılması yerine, yıllık gelir veya kurumlar vergisi beyannamesinde beyan edilen gelirden indirilmesi esası benimsenmiştir. Buna göre yapılan bağış ve yardımların tamamı dönem içerisinde muhasebe kayıtlarında kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınmalıdır.³⁶ Ticari bilanço kâr veya zararının tespitinde muhasebe uygulamaları kapsamında gider olarak dikkate alınan ancak vergi uygulamaları bakımından kanunen kabul edilmeyen gider niteliğindeki bağış ve yardım tutarlarını:

- Gelir vergisi mükellefleri, 4 Sıra No'lu MSUGT ekinde yer alan bilanço esasına göre defter tutan mükelleflere ait ticari kârdan mali kâra ulaşmak için yapılan hesaplamayı gösteren bildirim ticari kâra ilave edilecek gider ve indirimler bölümünde ilgili hesaba ait satıra yazacaktır. Daha sonra bağış ve yardımın niteliği dikkate alınarak GVK'nın 89'uncu maddesi kapsamında beyan edilen gelirin %5'i ile sınırlı olarak veya bağış ve yardım tutarının tamamını (beyan edilen gelir tutarı bağış ve yardım tutarından az ise beyan edilen gelir ile sınırlı olarak) gelir vergisi beyannamesinin diğer indirimler bölümünün ilgili satırında dikkate alınarak bağış ve yardım tutarı mali kâra ulaşırken indirim konusu yapılacaktır.
- Kurumlar vergisi mükellefleri, kurumlar vergisi beyannamesinde ilaveler bölümünde yer alan kanunen kabul edilmeyen giderler satırına yazarak ticari kâra ilave edilecek, daha sonra bağış ve yardımın niteliği dikkate alınarak KVK'nın 10'uncu maddesi kapsamında (Kurum Kazancı - (Geçmiş Yıl Zararları + İştirak Kazançları) x %5) formülü ile hesaplanan tutar ile sınırlı olarak veya bağış ve yardım tutarının tamamı (kurum kazancı bağış ve yardım tutarından az ise kurum kazancı ile sınırlı olarak) kurumlar vergisi beyannamesinin kazancın bulunması halinde indirilecek istisna ve indirimler bölümünün ilgili satırında dikkate alınarak mali kâra ulaşırken bağış ve yardım tutarını indirim konusu yapacaktır.

³⁴ Zekai Özcan, Geçmiş Yıl Zararlarının Mahsubunda Dikkat Edilmesi Gereken Bazı Başlıklar, Erişim: <http://www.muhasabetr.com/yazarlarimiz/zekai/003/>, Erişim Tarihi: 20 Ekim 2015

³⁵ 17.05.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.16.16.01-KV-10-20-70 sayılı özelge.

³⁶ M. Vefa Toroslu, Bağış ve Yardımların Muhasebeleştirilmesi, Erişim: <http://www.muhasabetr.com/yazarlarimiz/mvafatoroslu/004/>, Erişim Tarihi: 21 Ekim 2015

6.7- Bağ-Kur Prim Ödemelerinin Mali Kârın Tespitinde Dikkate Alınması

5510 Sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanununun³⁷ 88'inci maddesinde mezkûr Kanun kapsamında ödenen sosyal güvenlik primlerinin gelir ve kurumlar vergisi uygulamasında indirim konusu yapılabileceği hükmü yer almaktadır. Yine aynı kapsamda, mükelleflerce ödenen sosyal güvenlik destek primleri, basamak ilerlemesi için yapılan ödemeler de gider olarak yazılabilecektir.

Bağ-Kur ödemeleri ile ilgili olarak açıklamalara yer verilen 110 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği³⁸ ile Bağ-Kur giriş keseneği ve sigorta primlerinin Gelir Vergisi Kanunu'nun 89'ucu maddesinin 1 numaralı fıkrası hükmüne paralel olarak, gelirin elde edildiği yılda ödenmiş olduğunun tevsik edilmesi kaydıyla, mükellefler tarafından ticari kazançları dolayısıyla verilecek yıllık beyannameye bildirilen gelirden indirilmesi gerektiği belirtilmiştir.

Buna göre; gelir vergisi mükellefleri dönem içinde gider olarak muhasebeleştirdikleri Bağ-Kur ödemelerini 4 Sıra No'lu MSUGT ekinde yer alan bilanço esasına göre defter tutan mükelleflere ait ticari kârdan mali kâra ulaşmak için yapılan hesaplamayı gösteren bildirim ticari kâra ilave edilecek gider ve indirimler bölümünün ilgili satırına kanunen kabul edilmeyen gider olarak yazacaktır. Daha sonra gelir vergisi beyannameyi ekinde yer alan ticari kazançlara ilişkin bildirim tablosunda mali kâr bulunması halinde, bildirilen mali kâr tutarı ile sınırlı olmak üzere "Bağ-Kur Primi" satırına yazarak mali kâr üzerinden indirim konusu yapacaklardır.

Aynı şekilde, işletme hesabı esasında defter tutan mükellefler de dönem içinde ödedikleri Bağ-Kur primlerini gelir vergisi beyannameyi ekinde yer alan "Tablo-5 İşletme Hesabı Özeti"nin giderler sütununda değil ticari kazançlara ilişkin bildirim tablosunda mali kâr bildirilmesi halinde, bildirilen mali kâr tutarı ile sınırlı olmak üzere "Bağ-Kur Primi" satırında dikkate alacaklardır.

Bağ-Kur prim ödemelerinin indiriminde, şahıs sigorta prim ödemelerinde olduğu gibi beyan edilen gelirin %15 oranı ile sınırlı bir indirim söz konusu değildir. Mükellefler beyannameyi ticari kazançlara ilişkin bildirim tablosunda bildirilen mali kâr tutarı ile sınırlı olarak Bağ-Kur prim ödemelerini indirim konusu yapabilir.³⁹

7- UYGULAMA ÖRNEKLERİ

Örnek 1: Birinci sınıf tüccar olan tam mükellef Bay (A)'nın, 2015 takvim yılı 690. Dönem Kârı veya Zararı hesabının alacak kalanı 450.000 TL'dir.

Mükellef Bay (A)'nın 2015 takvim yılı içinde gerçekleştirdiği ve yasal defter kayıtlarına intikal ettirdiği bir kısım işlemlere aşağıda yer verilmiştir.

- 1-** Belediye tarafından yapılan uyarıya rağmen çevreye bırakılan molozların tahliye edilmemesi nedeniyle 8.000 TL idari para cezası ödemiştir. Ödenen idari para cezası dönem içinde 689. Diğer Olağan Dışı Gider ve Zararlar hesabında muhasebeleştirilmiştir.
- 2-** Bay (A), işyerinde sekreter olarak sigortalı çalışan eşine SGK kesintileri dahil toplam 44.000 TL ücret ödemesi yapmıştır. Ödenen ücretler dönem içinde 770. Genel Yönetim Giderleri hesabında muhasebeleştirilmiştir.

³⁷ 16.06.2006 tarih ve 26200 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

³⁸ 14.03.1973 tarih ve 14476 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

³⁹ A. Murat Yıldız, Şahıs Sigorta Primleri ve Bağ-Kur Primlerinin Yıllık Beyanname Üzerinde İndirimi, Erişim: <http://www.mu-hasebetr.com/yazarlarimiz/amuratyildiz/008/>, Erişim Tarihi: 21 Ekim 2015

- 3- Sosyal Güvenlik Kurumuna, kendisi için, 4 B (Bağ-Kur) kapsamında 10.000 TL sosyal güvenlik primi ödemiştir. Ödenen sosyal güvenlik primleri dönem içinde 770. Genel Yönetim Giderleri hesabında muhasebeleştirilmiştir.
- 4- Bay (A) kendi adına, bireysel emeklilik sistemine 10.000 TL katkı payı ödemiştir. Ödenen bireysel emeklilik katkı payı tutarı dönem içinde 649. Diğer Olağan Gider ve Zararlar hesabında muhasebeleştirilmiştir.
- 5- Bay (A), 2014 takvim yılında işe aldığı çalışanları için 16.000 TL kıdem tazminatı karşılığı ayırmış ve ilgili dönem mali kârının tespitinde söz konusu tutarı kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate almıştır. Kıdem tazminatı ayrılan hizmet erbaplarının tazminat almaya hak kazanmadan 2015 takvim yılında işten ayrılmalari nedeniyle 2014 yılında ayrılan kıdem tazminatı tutarı 2015 takvim yılında 644. Konusu Kalmayan Karşılıklar hesabında muhasebeleştirilmiştir.
- 6- Bay (A)'nın 2013 takvim yılında faaliyete geçen ilköğretim okulu 2015 takvim yılında 400.000 TL hasılat elde etmiştir. Bay (A), bu hasılat ile ilgili olarak 200.000 TL hizmet maliyeti ile 10.000 TL pazarlama giderine ve 90.000 TL genel yönetim giderine katlanmıştır. Söz konusu hasılat maliyet ve giderler dönem içinde ilgili sonuç hesaplarında muhasebeleştirilmiştir.

Mükellef Bay (A), yılı yıllık gelir vergisi beyannamesini düzenlemeden önce 4 Sıra No'lu MSUGT ekinde yer alan bilanço esasına göre defter tutan mükelleflere ait ticari kârdan mali kâra ulaşmak için yapılan hesaplamayı gösteren bildirim aşağıdaki gibi düzenlenecektir.

Bilanço Esasına Göre Defter Tutan Mükelleflere Ait Ticari Kârdan Mali Kâra Ulaşmak İçin Yapılan Hesaplamayı Gösteren Bildirim	
1 Ticari Bilanço Kârı	450.000
Satılan Hizmet Maliyeti	200.000
Pazarlama Satış Dağıtım Gideri	10.000
Genel Yönetim Giderleri	144.000
<i>i) Sosyal Güvenlik Prim Ödemesi</i>	<i>10.000</i>
<i>ii) Eşe Ödenen Ücretler</i>	<i>44.000</i>
<i>iii) İlköğretim Okulu Genel Yönetim Gideri</i>	<i>90.000</i>
Diğer Olağan Gider ve Zararlar	10.000
Diğer Olağan Dışı Gider ve Zararlar Giderleri	8.000
2 Ticari Kâra İlave Edilecek Gider ve İndirimler	372.000
Yurt İçi Satışlar	400.000
<i>i) İlköğretim Okulu Faaliyetinden Elde Edilen Hasılat</i>	<i>400.000</i>
Konusu Kalmayan Karşılıklar	16.000
3 Ticari Kârdan İndirilecek Kazançlar ve İratlar	416.000
4 Mali Kâr (1+2-3)	406.000

Mükellef Bay (A), 4 Sıra No'lu MSUGT ekinde yer alan bilanço esasına göre defter tutan mükelleflere ait ticari kârdan mali kâra ulaşmak için yapılan hesaplamayı gösteren bildirimde tespit edilen mali kârı dikkate alarak yıllık gelir vergisi beyannamesinin "Tablo-2 Ticari Kazançlara İlişkin Bildirim" kısmını aşağıdaki şekilde düzenlenecektir.

Tablo-2 Ticari Kazançlara İlişkin Bildirim	
Kâr (Mali Kâr)	406.000
Bağ-Kur Primi	10.000
İndirimler Toplamı	10.000
Beyan Edilen Ticari Kazançlar Toplamı	396.000

Örnek 2: Kanuni merkezi İstanbul'da bulunan A A.Ş.'nin 2015 hesap dönemi ticari bilanço kârı 750.000 TL'dir. A A.Ş.'nin 2015 hesap döneminde gerçekleştirdiği ve yasal defter kayıtlarına intikal ettirdiği bir kısım işlemlere aşağıda yer verilmiştir.

- 1- (A) A.Ş. 2015 hesap döneminde, KVK'nın 10'uncu maddesinin 1 numaralı fıkrasının 4 bendi kapsamında 150.000 TL bağış ve yardımda bulunmuştur. Yapılan bağış ticari bilanço kârının tespitinde gider olarak dikkate alınmıştır.
- 2- (A) A.Ş.'nin 2005-2014 hesap dönemlerinde karşılık ayırdığı ve ilgili hesap dönemleri kurumlar vergisi beyannamelerinde kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate aldığı 150.000 TL kıdem tazminatı tutarını 2015 hesap döneminde emekli olan çalışanlarına ödenmiştir.
- 3- (A) A.Ş.'nin 02.02.2016 tarihinde gerçekleştirilen genel kurulda 2015 hesap dönemi kurum kazancından çalışanlara 100.000 TL tutarında birinci temettü dağıtılmasına karar vermiş olup, 02.03.2016 tarihinde çalışanlara temettü dağıtımı gerçekleşmiştir.
- 4- 2015 hesap döneminde sermaye artırımı nedeniyle (A) A.Ş.'nin ihraç ettiği hisse senetlerinin itibari değerinin üzerinde satılması sonucunda 100.000 TL emisyon primi kazancı elde edilmiştir. Elde edilen emisyon primi kazancı 520. Hisse Senedi İhraç Primleri hesabında muhasebeleştirilmiştir.
- 5- (A) A.Ş.'nin 2014 hesap dönemi ticari bilanço zararı 200.000 TL iken gönüllü uyum kapsamında verilen kurumlar vergisi beyannamesi ile (A) A.Ş. tarafından 25.000 TL safi kurum kazancı beyan edilmiştir.
- 6- (A) A.Ş., 10.01.2015 tarihinde 100.000 TL alış bedeli ile BİST A.Ş.'de işlem gören (Z) A.Ş. hisse senetlerini almıştır. Değerleme gününde (Z) A.Ş. hisselerinin BİST A.Ş.'deki değeri 70.000 TL'ye düşmüştür. (A) A.Ş., VUK'un değerlendirme hükümlerine göre alış bedeli ile değerlendirilmesi gereken (Z) A.Ş. hisse senetleri için 30.000 TL borsa değer düşüklüğü karşılığı ayırmıştır. Ayırılan karşılık tutarı ticari bilanço kârının tespitinde gider olarak dikkate alınmıştır.
- 7- (A) A.Ş., envanterine 01.07.2015 tarihinde 50.000 TL maliyet bedeli ile kaydettiği faydalı ömrü beş yıl olan binek otomobil için kıst amortisman yerine normal usulde 10.000 TL amortisman ayırmıştır. Ayırılan amortisman tutarı 770. Genel Yönetim Giderleri hesabında muhasebeleştirilmiştir.

(A) A.Ş.'nin 2015 hesap dönemi kurumlar vergisi beyannamesinde ticari kârdan mali kâra geçiş aşağıdaki gibi olacaktır.

A Ticari Bilanço Kârı	750.000
B Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler ve İlaveler	285.000
KVK'nın 10'uncu maddesinin 1 numaralı fıkrasının ç bendine göre yapılan bağış ve yardım	150.000
Emisyon Primi Kazancı	100.000
Hisse senetlerinin değer düşüklüğü için ayrılan karşılık	30.000
Binek otomobil için kıst amortisman yerine normal amortisman ayrılması nedeniyle fazla ayrılan amortisman (((50.000 x %20))/12) x 6=)	5.000
C Kâr ve İlaveler Toplamı (=A+B)	1.035.000
D Zarar Olsa Dahı İndirilecek İstisna ve İndirimler	350.000
Emisyon Primi Kazancı (KVK madde 5/1-ç)	100.000
Diğer İndirimler ve İstisnalar	250.000
i) Kıdem Tazminatı	150.000
ii) Çalışanlara birinci temettü olarak dağıtılan kazanç	100.000
E Kâr (=C-D)	685.000
F Mahsup Edilecek Toplam Geçmiş Yıl Zararı	0
Diğer Geçmiş Yıl Zararı (Gönüllü uyum nedeniyle kazanç beyan edildiğinden 2014 hesap dönemi zararı mahsup edilemeyecektir.)	0
G İndirime Esas Tutar (=E-F)	685.000
H Kazancın Bulunması Halinde İndirilecek İstisna ve İndirimler	150.000
Bağış ve Yardımlar (KVK madde 10/1-ç)	150.000
I Safi Kurum Kazancı (Matrah) (=H-I)	535.000

8- SONUÇ

Türk Ticaret Kanunu ve vergi mevzuatındaki farklılık nedeniyle ticari kâr ile mali kâr farklı anlamlar içermektedir. Bu farklılık nedeniyle mükellefler dönem sonunda ticari kârdan mali kâra geçişte bir takım işlemler yaparak gelir ve kurumlar vergisi beyannameleri ile bildirecekleri matrahlara ulaşacaklardır. Vergilendirme döneminde gerçekleştirilen işlemlerin ticari kârdan mali kâra geçişe imkan verecek şekilde muhasebeleştirilmesi gerekmektedir.

Ticari kârdan mali kâra geçişte beyanname sistematiği ve mali mevzuat dikkate alındığında gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri açısından farklı uygulamalar söz konusudur. Söz konusu uygulama farklılıkları 4 Sıra No'lu MSUGT ile açıklığa kavuşturulmaya çalışılmıştır.

Vergi matrahının hesaplanması açısından son derece önemli olan ticari kârdan mali kâra geçiş işleminde mükelleflerin hata yapmamaları gerekmektedir. Bu nedenle, mükelleflerin, Türk Ticaret Kanunu, mali mevzuat ile tek düzen hesap planına uygun bir kayıt sistemi oluşturarak ticari kârdan mali kâra geçişini sağlamaları verecekleri gelir ve kurumlar vergisi beyannamelerinin doğru matrah rakamlarını içermesi ve cezalı işlemler ile mükelleflerin muhatap olmamaları açısından önem arz etmektedir.

EK-1
BİLANÇO ESASINA GÖRE DEFTER TUTAN MÜKELLEFLERE AİT TİCARİ KÂRDAN MALİ KARA ULAŞMAK İÇİN YAPILAN HESAPLAMAYI GÖSTEREN BİLDİRİM

(Ticari Kâr ile Mali Kârı Farklı Olmayan Mükellefler, Bu Bildirimi Doldurmayacaklardır.)

200.. DÖNEMİ TİCARİ		Kar	(+)
		Zararı	(-)
TİCARİ KÂRA İLAVE EDİLECEK GİDER VE İNDİRİMLER	SATIŞ İNDİRİMLERİ	Satıştan İadeler	
		Satış İskontoları	
		Diğer İndirimler	
	SATIŞLARIN MALİYETİ	Satılan Mamuller Maliyeti	
		Satılan Ticari Mallar Maliyeti	
		Satılan Hizmet Maliyeti	
		Diğer Satışların Maliyeti	
	FAALİYET GİDERLERİ	Araştırma ve Geliştirme Giderleri	
		Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri	
		Genel Yönetim Giderleri	
	DİĞER FAALİYETLERDEN OLAĞAN GİDER VE ZARARLAR	Komisyon Giderleri	
		Karşılık Giderleri	
		Menkul Kıymet Satış Zararları	
		Kambiyo Zararları	
Reeskont Faiz Giderleri			
FINANSMAN GİDERLERİ	Diğer Gider ve Zararlar		
	Kısa Vadeli Borçlanma Giderleri		
OLAĞANDIŞI GİDER VE ZARARLAR	Uzun Vadeli Borçlanma Giderleri		
	Çalışmayan Kısım Gider ve Zararları		
	Önceki Dönem Gider ve Zararları		
	Diğer Olağandışı Gider ve Zararlar		
TOPLAM		(+)	
TİCARİ KÂRDAN İNDİRİLECEK KAZANÇLAR VE İRATLAR	BRÜT SATIŞLAR	Yurt içi Satışlar	
		Yurt dışı Satışlar	
		Diğer Gelirler	
	DİĞER FAALİYETLERDEN OLAĞAN GELİR VE KARLAR	İştiraklerden Temettü Gelirleri	
		Bağlı Ortaklıklardan Temettü Gelirleri	
		Faiz Gelirleri	
		Komisyon Gelirleri	
		Konusu Kalmayan Karşılıklar	
		Menkul Kıymet Satış Karları	
		Kambiyo Karları	
Reeskont Faiz Gelirleri			
OLAĞANDIŞI GELİR VE KARLAR	Faaliyetle İlgili Diğer Gelir ve Karlar		
	Önceki Dönem Gelir ve Karları		
	Diğer Olağandışı Gelir ve Karlar		
TOPLAM		(-)	
MALİ KÂR veya ZARAR (1+2+3) (*)			
(*) Bu mali kâr veya zarar, gelir vergisi mükelleflerinden bilanço esasına göre defter tutanlarca, yıllık gelir vergisi beyannamesinin ticari, zirai ve mesleki kazançlara ilişkin bildirimlerinin ilgili satırlarına aktarılacaktır.			

KAYNAKÇA

- 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu
- 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu
- 5510 Sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu
- 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu
- 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu
- 110 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği
- 1 Sıra No'lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği
- 4 Sıra No'lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği
- AKBULUT, A. Karşılaştırmalı TMS/TFRS – Vergi Uygulamaları ve Sonuçları (Tam Set TMS/TFRS ve Vergi Uygulamalarının Örneklerle Analizi), Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayınları, Kasım, 2012.
- AKBULUT, A. Muhasebe Standartlarının Uygulanması, Ticari Kâr, Mali Kâr ve TDHP'ye Göre Kâr, Yaklaşım Dergisi, Şubat 2013, Sayı: 242, Erişim: <http://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=17075&arananKey=mali%20k%C3%A2r>, Erişim tarihi: 17 Ekim 2015
- ARPACI, A. Ö. Kurumlar Vergisi Beyannamesinde “Diğer İndirimler” Satırı Kullanımı Örneği 1. Temettü İkramesi, Erişim: <https://www.alomaliye.com/2005/04/29/kurumlar-vergisi-beyannamesinde-diger-indirimler-satiri-kullanimi-ornegi-1-temettu-ikramiyesi-altar-omer-arpaci-gelirler-kontroloru/>, Erişim Tarihi: 19 Ekim 2015
- Bursa Vergi Dairesi Başkanlığının 17.05.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.16.16.01-KV-10-20-70 sayılı özelgesi.
- DEMİR, M. Mali Tabloların Yeni Ticaret Kanunu Uygulamalarına Hazırlanması: Kıdem Tazminatı Karşılıkları, Erişim: <http://www.muhasibetr.com/yazarlarimiz/muzaffer/004/>, Erişim Tarihi: 19 Ekim 2015
- DOĞRU, Y. Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler (KKEG) Mevzuatı ve Muhasebesi, Erişim:<http://www.muhasibetr.com/yazarlarimiz/yunusdogru/018/>, Erişim Tarihi:21 Ekim 2015
- Gelir İdaresi Başkanlığı, <http://www.gib.gov.tr/yaridim-ve-kaynaklar/beyanname-formlari-bil-dirimler>.
- KAVAK, A. Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğleri ve Gelir Vergisi Uygulamaları, Karşılaşılan Güçlükler ve Çözüm Yolları, Erişim: <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/Sempozyum/02S EMPOZYUM/3GUN1OTURUM/01-AhmetKAVAK.doc>, Erişim Tarihi: 20 Ekim 2015
- KOCAMAN, M. VUK ve TTK Açısından Kâr Dağıtımı ve Vergilendirilmesi, Nisan 2008, SAKARYA, s.4, Erişim: http://www.sakaryavdb.gov.tr/document/kar_dagitimi.pdf, Erişim Tarihi: 12 Ekim 2015
- KÜÇÜK, M. Türkiye Muhasebe Standartları Uygulanması–Genel Bakış, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, Ocak,2012.
- Maliye Hesap Uzmanları Derneği, Güncellenmiş ve Geliştirilmiş Denetim İlke ve Esasları, Acar Baskı ve Cilt San. A.Ş., 5. Baskı, İstanbul.
- OZANSOY, A. Kanunen Kabul Edilmeyen Giderlerin Muhasebeleştirilmesi, Erişim: <http://www.ahmetozansoy.com/sdetay.asp?did=134><http://www.ahmetozansoy.com/sdetay.asp?did=134>, Erişim Tarihi: 21 Ekim 2015
- ÖRTEN, R., KAVAL, H., KARAPINAR, A. Türkiye Muhasebe – Finansal Raporlama Standartları (TMS-TFRS) Uygulama ve Yorumları, Gazi Kitapevi, 6. Baskı, Ankara, Nisan 2012.

- ÖZCAN, Z. Geçmiş Yıl Zararlarının Mahsubunda Dikkat Edilmesi Gereken Bazı Başlıklar, Erişim: <http://www.muhasetr.com/yazarlarimiz/zekai/003/>, Erişim Tarihi: 20 Ekim 2015
- ÖZERHAN AKBULUT, Y. Vergi Usul Yasasındaki Değerleme Hükümlerinin TMS Kapsamında İncelenmesi, ASMMMO VI Muhasebe Uygulamaları ve Vergi Mevzuatı Sempozyumu Bildiriler, Ankara SMMM Odası Yayın No: 59, Ankara, Mart, 2008,.
- ÖZERHAN, Y., YANIK, S. IFRS/IAS İle Uyumlu TMS/TFRS Açıklamalı ve Örnek Uygulamalı Türkiye Muhasebe Standartları Türkiye Finansal Raporlama Standartları, TÜRMOB Yayınları-427.
- SÜMER GÖĞÜŞ, E. H. Ertelenmiş Vergi ve Muhasebeleştirilmesi, Mali Çözüm, Sayı101, Eylül-Ekim 2010, Erişim: <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/101malicozum/02%20handan%20sumer%20gogus.pdf>, Erişim Tarihi: 22 Ekim 2015
- TMS 12 Gelir Vergileri Standardı
- TOROSLU, M. V. Bağış ve Yardımların Muhasebeleştirilmesi, Erişim: <http://www.muhasetr.com/yazarlarimiz/mvefatoroslu/004/>, Erişim Tarihi: 21 Ekim 2015
- UÇAN, R. Ertelenmiş Vergi Etkilerinin Muhasebeleştirilmesi, E-Yaklaşım, Eylül 2013, Sayı: 249, Erişim: <http://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=21900&arananKey=RA%C5%9E%C4%B0T%20U%C3%87AN>, Erişim Tarihi:22 Ekim 2015
- YALÇIN, H. Mali Kar ile Ticari Kar Arasındaki Fark Nedir?, Erişim: <http://www.muhasetevergi.com/content.aspx?id=233>, Erişim Tarihi:12 Ekim 2015
- YILDIZ, A. M. Şahıs Sigorta Primleri ve Bağ-Kur Primlerinin Yıllık Beyanname Üzerinde İndirimi, Erişim: <http://www.muhasetr.com/yazarlarimiz/amuratyildiz/008/>, Erişim Tarihi: 21 Ekim 2015.