T.C
İSTANBUL TİCARET ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MUHASEBE VE DENETİM ANABİLİM DALI
MUHASEBE VE DENETİM YÜKSEK LİSANS PROGRAMI

UMS 12 GELİR VERGİLERİ STANDARDI KAPSAMINDA ERTELENMİŞ VERGİLER VE IRAK VERGİ MEVZUATI İLE KARŞILAŞTIRILMASI

Yüksek Lisans Tezi

Rafid Hamid ZBALA

200007921

İstanbul, 2020

T.C
İSTANBUL TİCARET ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MUHASEBE VE DENETİM ANABİLİM DALI
MUHASEBE VE DENETİM YÜKSEK LİSANS PROGRAMI

UMS 12 GELİR VERGİLERİ STANDARDI KAPSAMINDA ERTELENMİŞ VERGİLER VE IRAK VERGİ MEVZUATI İLE KARŞILAŞTIRILMASI

Yüksek Lisans Tezi

Rafid Hamid ZBALA

200007921

Danışman: Doç. Dr. İlker KIYMETLİ ŞEN

İstanbul, 2020

T.C. İSTANBUL TİCARET ÜNİVERSİTESİ

T.C.
İSTANBUL TİCARET ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

YÜKSEK LİSANS TEZİ ONAY FORMU

Muhasebe ve Denetim

Yüksek Lisans programı öğrencisi Rakid Hamid Zbala'nın "UMS 12 Gelir Vergileri Standardı Kapsamında Ertelenmiş Vergiler ve Irak Vergi Mevzuatı ile Karşılaştırılması" başlıklı tez çalışması, Enstitümüz Yönetim Kurulu **16.01.2020** tarih ve 2020-504/03 sayılı kararıyla oluşturulan jüri tarafından oybirliği/oyçokluğu ile Yüksek Lisans Tezi olarak kabul edilmiştir.

	UNVANI, ADI SOYADI	İMZA
TEZ DANIŞMANI	Doç. Dr. Bircan KUMEZLİ ŞEN	
JÜRİ ÜYESİ	Prof. Dr. Ahmet H. DURMUŞ	
JÜRİ ÜYESİ	Doç. Dr. Duygu ANIL KEÇİLİ	

(*) Yüksek lisans tez savunma jürileri en az biri kurum dışından olmak üzere danışman dahil en az üç öğretim üyesinden oluşur. Jürinin üç kişiden oluşması durumunda eş danışman jüri üyesi olamaz. Eş tez danışmanının jüri üyesi olması durumunda asıl jüri beş üyeden oluşur.

YEMİN

Hazırlamış olduğum tez özgün bir çalışma olup YÖK ve İTİCÜ Lisansüstü Yönetmeliklerine uygun olarak hazırlanmıştır. Ayrıca, bu çalışmayı yaparken bilimsel etik kurallarına tamamıyla uyduğumu; yararlandığım tüm kaynakları gösterdiğimi ve hiçbir kaynaktan yaptığım ayrıntılı alıntı olmadığını beyan ederim. Bu tezin ihtiva ettiği tüm hususlar şahsi görüşüm olup İstanbul Ticaret Üniversitesinin resmi görüşünü yansıtmamaktadır.

Rafid Hamid ZBALA

TEŞEKKÜR

Tez çalışmamın her aşamasında ilgi ve desteğini hiçbir zaman esirgemeyen, engin bilgi ve tecrübelerinden yararlandığım, yönlendirmeleri sayesinde çalışmamı bilimsel temeller ışığında şekillendiren değerli danışman hocam Doç. Dr. İlker KIYMETLİ ŞEN'e sonsuz teşekkürlerimi ve saygılarımı sunarım.

Ayrıca beni bu günlere getiren hayatım boyunca bana olan güvenlerini, maddi ve manevi desteklerini yanımda hissettiğim canım anneme Mayada MAHMOOD ve canım babama Hamid ZBALA, çalışma sürecimde tüm zorlukları aşmamda bana her zaman yürekten destek olan sevgili ablalarım ve son olarak sevgili arkadaşım Filiz ÖLÇENOĞLU'na sonsuz teşekkürlerimi sunarım.

Rafid Hamid ZBALA

Özet

Irak'ta işletmelerin büyük bir kısmı muhasebe işlemlerinde tek düzen muhasebe sistemini kullanmaktadır. İşletmeler karlarını belirlerken muhasebe karından hareketle mali kara ulaşmakta ve bu mali kar üzerinden ödenecek kurumlar vergisini hesaplamaktadır. Bu hesaplama sırasında, vergiden istisna edilmiş gelirler ile kanunen kabul edilmeyen giderlerin neden olduğu sürekli farklar dikkate alınmakta ancak dönemsellik ilkesi gereğince ortaya çıkan geçici farkların vergi etkisi dikkate alınmamaktadır.

Finansal Raporlama Standartları arasında en kapsamlılarından biri olan UMS 12 Gelir Vergisi Standardında, kurumların kazançları üzerinden hesaplanan vergilerin muhasebeleştirilmesi düzenlenmekte ve ertelenmiş vergilerle ilgili hükümlere yer verilmektedir. Bu standarda göre vergi mevzuatı ve muhasebe standartlarının düzenlemeleri arasında ortaya çıkan ve geçici fark oluşturan durumlar, finansal tablolara ertelenmiş vergi varlığı, ertelenmiş vergi borcu ile ertelenmiş vergi geliri ve ertelenmiş vergi gideri olarak yansıtılıp işletmenin gerçek finansal durumu ve faaliyet sonucu ortaya konmaktadır.

Bu çalışmanın amacı; UMS 12 ile Irak vergi kanunları arasındaki ortaya çıkan farklılıkları incelemek, bu farklıkların finansal tablolarda gösterimini sağlayan ertelenmiş vergi kavramını açıklamak ve ertelenmiş verginin finansal oranlara olası etkisinin araştırılmasıdır.

Anahtar Kelimeler: UMS 12 Gelir Vergisi Standardı, İndirilebilir ve Vergilendirilebilir Geçici Farklar, Ertelenmiş Vergi Borcu ve varlığı.

ABSTRACT

In Iraq, most of the companies use the Uniform Accounting System in their accounting operations. While determining their profits, they get financial one through commercial profits and they calculate payable company income tax by the financial profit. During this calculation, the permanent differences caused by tax-exempt revenue and expenses not accepted legally are taken into account but the resulting tax effect of temporary differences in accordance with the principle of periodicity are not taken into account.

IAS 12, one of the most comprehensive IFRS standards, Accounting for the income taxes which are calculated on the earnings of the corporation is held and it is given to the provisions relating to deferred tax. According to these standards, the situations emerged between tax laws and accounting standards and make up temporary differences are to reveal the true rue financial status of the business by reflecting as deferred tax liability and tax receivables to financial statements.

The aim of this research is to analyze the differences between international accounting standards and Iraq tax laws in order to explain the concept of deferred taxes that enable to display these differences in the financial statements and to investigate the effect of deferred tax on financial ratios.

Keywords: IAS 12 Income Tax Standard, deductible temporary differences, deferred tax liabilities and receivables.

İçindekiler

Özet i

ABSTRACT ii

İçindekiler iii

GİRİŞ 1

1. GENEL KAVRAMLAR VE AÇIKLAMALAR 2

1.1. Muhasebe Karı ve Ertelenmiş Vergi Kavramı 3

1.1.1. Muhasebe Karı 4

1.1.1.1. Muhasebe Karı ve Karın Unsurları 5

1.1.1.1.1. Bilanço Yaklaşımı 6

1.1.1.1.2. Gelir Tablosu Yaklaşımı 8

1.1.1.2. Karın Unsurları 9

1.1.1.2.1. Gelir 9

1.1.1.2.2. Gider 10

1.1.1.3. Muhasebe Karı ve Vergi Matrahı Farklarının Sınıflandırılması 11

1.1.1.3.1. Sürekli Farklar 13

1.1.1.3.2. Geçici Farklar 13

1.2. Ertelenmiş Vergilerin Mali Tablolarda Raporlanması 16

1.2.1. Bilançoda Raporlanması 17

1.2.2. Gelir Tablosunda Sunum 18

2. UMS 12 GELİR VERGİLERİ STANDARDI 21

2.1. UMS 12 Gelir Vergileri Standardının Konusu, Amacı ve Kapsamı 23

2.2. UMS 12 Gelir Vergileri Standardında Geçen Tanımlar 24

2.3. Ertelenmiş Vergi 26
2.3.1. Ertelenmiş Verginin Amacı 26
2.3.2. Ertelenmiş Verginin Hesaplanması İle İlgili Aşamalar 27
2.3.3. Ertelenmiş Vergi Etkisinin Muhasebeleştirilme Koşulları 30
2.3.3.1. Ertelenmiş Vergi Borcunun Muhasebeleştirilmesi Koşulları 30
2.3.3.2. Ertelenmiş Vergi Varlığının Muhasebeleştirilmesi Koşulları 31
2.4. Ertelenmiş Vergi Etkilerinin Muhasebeleştirilmesi 32
2.4.1. Değerleme Farklarından Kaynaklanan Ertelenmiş Vergi Etkisinin Özkaynaklarda Raporlanması 33
2.4.1.1. Maddi Duran Varlıklar Değerleme Fonu 33
2.4.1.2. Varlıkların Gerçeğe Uygun Değer veya Yeniden Değerlemesi 34
2.4.1.2.1. Varlıkların Gerçeğe Uygun Değer veya Yeniden Değerlenmesi ve Ertelenmiş Vergi Borcu 35
2.4.1.2.2. Varlıkların Gerçeğe Uygun Değer veya Yeniden Değerlenmesi ve Ertelenmiş Vergi Varlığı 37
2.4.1.3. Kur Değişimlerinin Yabancı Ülkelerdeki Faaliyetlerle İlgili Ertelenmiş Vergi Borcuna veya Alacağına Etkisi 37
2.4.1.4. İşletme Birleşmeleri 38
2.4.1.5. Hisseye Dayalı Ödeme İşlemlerinden Doğan Dönem Vergisi ve Ertelenmiş Vergi Muhasebeleştirilmesi 39
2.4.2. Ertelenmiş Vergi Varlığının Muhasebeleştirilmesi 40
2.4.3. Ertelenmiş Vergi Borcunun Muhasebeleştirilmesi 41
2.5. Ertelenmiş Vergi Varlık ve Borcunun Mahsubu 42
2.6. Bağlı Ortaklıklar, Şubeler ve İştiraklerdeki Yatırımlar ile İş Ortaklıklarındaki Paylar Açısından Ertelenmiş Vergi Borcu 43
2.7. Şerefiyeden Kaynaklanan Ertelenmiş Vergi 44

2.8. Bir Varlık Veya Borcun İlk Muhasebeleştirilmesi 45
3. IRAK VERGİ MEVZUATINDA VERGİLENDİRME VE KURUMLAR VERGİSİ... 47
3.1. Irak Mevzuatında Vergilendirme 48
3.1.1. Irak'ta Vergi Sisteminin Tanımı ve Özellikler 48
3.1.2. Irak Vergi Sisteminde Vergi Türleri 50
3.2. Irak Mevzuatında Kurumlar Vergisi 51
3.2.1. Kurumlar Vergisi Mükellefleri 52
3.2.2. Kurumlar Vergisinden Muaf Kişiler 52
3.2.3. Kurumsal Vergisinin Genel Kapsamı 53
3.2.4. Kurumlar Vergisinin Hesaplanması 53
3.2.5. Kurumlar Vergisinde Hesap Dönemi 54
3.2.6. Kurumlar Vergisi Hesaplanırken İndirilecek Giderler 54
3.3. Irak Gelir Vergisi Kanunu Uyarınca Muafiyetler 56
3.4. Muhasebe Karı Mali Kar Ayrımı ve Kurumlar Vergisinin Hesaplanması 58
3.5. Birleşik Muhasebe Sisteminin Kavram ve İlkeleri 58
3.6. Irak'taki Birleşik Muhasebe Sisteminin UMS 12 "Gelir Vergileri" Gereklerine Göre Yakınsaması 60
3.7. Geçici Farklılıkların Hesaplanmasına Yönelik Yöntemler 63
3.7.1. Erteleme Yöntemi 63
3.7.2. Taahhüt Yöntemi - Yükümlülük 64
3.8. Irak'ta Vergilerin Birleşik Muhasebe Sistemine Göre Muhasebeleştirilmesi 65
3.9. Irak Değerleme Ölçüleri 65
3.9.1. Varlıkların Değerlemesi 65
3.9.1.1. Nakit 66
3.9.1.2. Krediler 66

3.9.1.3. Finansal Yatırımlar 66
3.9.1.4. Alacaklar 67
3.9.1.5. Yapım Aşamasında Olan Projeler 67
3.9.1.6. Stoklar 68
3.9.1.7. Maddi Duran Varlıklar 68
3.9.2. Borçların Değerlemesi 71
4. UMS 12 GELİR VERGİLERİ STANDARDI VE IRAK UYGULAMASI 71
4.1. Uygulamanın Amacı, Kapsamı ve Yöntemi 72
4.1.1. Amaç ve Kapsam 72
4.1.2. Uygulamanın Sınırları 72
4.1.3. Uygulama Yönteminin Seçimi ve Kullanımı 72
4.2. Banka İle İlgili Genel Bilgiler 74
4.3. Bankanın Finansal Tabloları ve Açıklamaları 75
4.4. Irak Vergi Mevzuatına Göre Kurumlar Vergisinin Hesaplanması 78
4.5. UMS 12 Gelir Vergileri Standardına Göre Ertelenmiş Vergiler ve Kurumlar Vergisinin Hesaplanması 80
SONUÇ 88
KAYNAKLAR 90

ŞEKİL LİSTESİ

Şekil 2.1: Ertelenmiş Vergi Hesaplaması Aşamaları 27

TABLO LİSTESİ

Tablo 1: X şirketinin ertelenmiş vergi gideri..... 29

KISALTMALAR

UFRS : Uluslararası Finansal Raporlama Standartları

UMS : Uluslararası Muhasebe Standartları

GİRİŞ

Çok uluslu şirketlerin faaliyetlerini, geniş coğrafi alanlarda çok sayıda ortaklığı ve yatırımcıların dünyadaki finansal piyasalardaki hızlı hareketini genişletmek, dünya ülkeri arasında sermaye akışını artırarak küresel ekonomiyi oluşturmuştur. Ülkeler, muhasebe ve finansal raporlama sistemleri, uluslararası alanda geçerli, doğru, dürüst ve karşılaştırılabilir bilgi sağlama eğilimindedirler. Bu itibarla genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun olarak uluslararası muhasebe standartları (UMS) ve finansal raporlama geliştirilmiştir.

Uluslararası ticaret, küreselleşmenin ekonomik ayağında önemli bir yer tutmaktadır. Günümüz iş dünyasında teknolojinin hızla gelişimi ve artan rekabet koşulları ile birlikte çok uluslu şirketlerin sayısı da artmaktadır. İşletmelerin büyümesi ve karmaşıklaşması ile birlikte nitelikli finansal raporlara ihtiyaç duyulmuştur. Bu raporların nitelikli olması için objektif, doğru ve anlaşılabilir bilgi sunması gerekir. Tüm bu ihtiyaçların karşılanması için de uluslararası ortak bir dil oluşturulması zorunlu hale gelmiştir.

Kurum kazancının hesaplamasında muhasebe standartları muhasebe karı, vergi mevzuatı ise mali karı dikkate alır. Muhasebe karı ile mali kar arasındaki farkların geçici olması halinde ise ertelenmiş vergi etkisi oluşur. Ertelenmiş vergi, bir varlıktan fayda temin edilmesinin veya bir borcun ödenmesinin ileride gerçekleşeceği beklentisiyle bu alacağın veya borcun muhasebedeki kayıtlı değeri ile vergi değeri arasında oluşan geçici farklar üzerinden hesaplanan vergidir. Muhasebe karı ile mali kar arasındaki geçici farklardan oluşan ertelenmiş vergi, gelir/gider açısından Irak'ta mevcut uygulamalara kıyasla farklılıklar getirmiştir. Ertelenmiş vergi, gelirin daha kapsamlı olarak incelenmesi ve dönemsellik kavramına uyulması, gelecekte vergilenebilecek olan gelirler için ertelenmiş vergi borcunun, gelecekte indirilebilecek giderler için ise ertelenmiş vergi varlığı/alacağının hesaplanması, kayıtlara alınması ve mali tablolarda gösterilmesini gerektirmektedir.

Bu çalışmanın amacı; Irak Vergi Kanunu ile UMS 12 arasındaki karşılaştırmayı yapmak, ertelenmiş verginin hesaplanması ve finansal tablolara nasıl yansıdığını

göstermektir. Irak'taki finansal piyasaların genişlemesi, yabancı yatırımların çekilmesine yönelik eğilim ve iç yatırımın teşvik edilmesi, muhasebe bilgi kullanıcıları için faydalı bilgi içeriği ile daha faydalı finansal tablolar sağlamaktır.

Bu amaç doğrultusunda UMS 12 uyarınca uygun görülen düzenlemeler yapılarak, söz konusu düzenlemeler açıklanacaktır. Muhasebe ilkeleri ve vergi kanunları açısından uyumsuzluklar nedeniyle ortaya çıkan geçici farklardan hareketle muhasebe karından mali kara ulaşılacak, ulaşılan geçici farklar ertelenmiş vergi olarak raporlanacaktır.

Çalışma dört bölümden oluşmakta olup, ilk bölümünde kazançların vergilendirilmesi ve muhasebe karına yer verilerek, vergi ve vergilemeye ilişkin bilgilerle kazançların vergilendirilmesi hususları ayrıntılı olarak incelenmiştir. İkinci bölümde, ertelenmiş vergilerin muhasebeye ve finansal tablolara yansıtılması konusu ele alınmıştır. Üçüncü bölümde, Irak Vergi Mevzuatındaki Kurumlar Vergisi ile Birleşik Muhasebe Sisteminden bahsedilmiştir. Dördüncü bölümde ise bir örnek işletme uygulaması verilerek, mevcut düzenlemeler çerçevesinde hazırlanan finansal tablolar ile muhasebe standartlarının uygulanmasıyla hazırlanan finansal tablolar karşılaştırılmak suretiyle, farklılık gösteren hususlar vurgulanmıştır.

1. GENEL KAVRAMLAR VE AÇIKLAMALAR

Kar kavramı genel olarak belli bir faaliyetin gerçekleşmesi sonucunda elde edilen her türlü gelirden, bu gelirin elde edilmesi için yapılan dolaylı, dolaysız tüm giderler düşüldükten sonra kalan kısımdır. Aradaki farkın pozitif olması halinde pozitif kar veya sadece kar, negatif olması halinde negatif kar veya zarar kavramları kullanılmaktadır.[1]

Dönem başından dönem sonuna kadar yapılan kayıtlar muhasebe karı belirlemeyi amaçlamaktadır. Muhasebe karının muhasebe sistemine göre belirlenmesi, muhasebe ile ilgili tüm işlemlerin (vergi kanunlarına bakılmaksızın) muhasebe karını belirleme kurallarına göre muhasebeleştirilmesi anlamına gelir. Mali kar, gerekli eklemeler ve çıkarmalar yapılarak (kanunen kabul edilmeyen muafiyetler, vergi muafiyetleri ve kanunlar) finansal tablolarda belirlenir.[2]

Mali kar, UMS ile birlikte yeni muhasebe düzeninde farklı ele alınmaktadır. Ülkelerin büyük çoğunluğunda vergi yasalarının farklı olması nedeni ile (Uluslararası Muhasebe ve Irak Muhasebe Standartları UMS/IMS) vergi yasalarının örtüşemeyeceği ve birçok unsurun farklı olabileceğini göz önünde bulundurularak, farklılık yaratan tutarları muhasebe sistemine dahil edecek UMS 12 Gelir Vergileri Standardı oluşturulmuştur.

1.1. Muhasebe Karı ve Ertelenmiş Vergi Kavramı

Genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun olarak tespit edilen gelir ve gider kalemleri ile vergi mevzuatına uygun olan bu kalemlerin mevzuata göre tespit edilmesi sonucu oluşan farklar neticesinde, muhasebe karı ile vergi karı arasında oluşan farklar, sürekli ve geçici farklar olarak sınıflandırılır. Sürekli farklar; vergi karşılığının farklı muhasebe işlemlerinin sonucu olarak ortaya çıkan farklardır. Söz konusu etkiler, oluştukları

1. Baykara Bekir, "Döner Sermayeli İşletmelerde Kar ve Karlılığın Anlamı", **Mali Hukuk Dergisi**, S.52 (Temmuz-Ağustos 1994), s.1.
2. Güçlü Coşkun Fırat, "UFRS Mali Tablo Düzenleme İlkelerine Göre Tespit Edilen Kar Rakamı Üzerinden Düzenlenen Kar Dağıtım Tablosu", (**İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitü İşletme Doktora Öğrenci**), İstanbul, 2009, s.266.

dönemler ile sınırlandırılmakta ve izleyen dönemlerde finansal tablolara yansıtılmamaktadır. Bu farkların gelecekte ertelenmiş vergi etkisi bulunmamaktadır. Sürekli farklar; vergiye ya da gelecekteki vergi indirimlerine tabi olup, gelir tablosu üzerinde yer almaktadır. Örneğin; vergiden muaf gelir, muhasebe gelirleri olarak kabul edilir ve vergiler de gelir olarak kabul edilmez. Geçici farklar; muhasebe politikaları ile vergi mevzuatı arasındaki farklar nedeniyle, bazı gider kalemlerinin ve gelir tablosunun yüklenme zamanlamasından kaynaklanan farklar, oluştukları finansal dönemle sınırlı kalmamakla birlikte geçici farklar mali dönemlere yansıtmaktadır.[3]

Geçici farklar, gelecek dönemlerde ertelenen vergi etkilerinin, gelecekte geri ödenmesi (ertelenmiş vergi borcu) veya gelecekte geri ödenecek geçici farkların (ertelenmiş vergi varlığı) bulunmasıdır. Bu kalemlere örnek olarak, muhasebe amortismanı ve vergi amortismanı verilebilir.

1.1.1. Muhasebe Karı

Muhasebenin en önemli amacı, genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine, belirli bir sisteme dahil olmalarına, sınıflandırılmasına, finansal tablo biçiminde raporlanmasına ve yorumlanmasına uygun olarak, bir para biriminde ifade edilebilecek durumlarda meydana gelen olayları dikkate almaktır.[4] Bu nedenle, muhasebe sistemi ve vergi sistemi de muhasebe gerektirir. Muhasebe sürecinin en önemli sonuçlarından biri, bu sürecin sonucu olarak hesaplanan kar kavramıdır. Mali tabloların analizi veya analizi ile ilgilenen ya da finansal tablolarla ilgilenen herkes için kar rakamı büyük önem taşımaktadır.[5]

Farklı bakış açılarıyla, farklı kar tanımları yapmak mümkündür. Hangi kazancın kar unsurunda yer alması gerektiği veya yer almayabileceği konusunda kesin bir ayrım bulunmamaktadır. Vergi yükümlülüğünün bir finansman sorunu olarak karşılaşıldığı bir

3. Ahmet Kavak, "TMS 12 Gelir Vergileri Standardı Uygulaması ve Vergi Değeri ile Muhasebe Değeri Arasındaki Farklılıkların Analizi", **VI. Muhasebe Uygulamaları ve Vergi Mevzuatı Sempozyumu**, SMMMO, Ankara, 2-6 Mart 2008, s.43.
4. Nalan Akdoğan ve Hamdi Aydın, **Muhasebe Teorileri**, Ankara: Gazi Kitabevi, 1987, s.314.
5. Akdoğan, s.413.

ortamda kar kavramı, karın belirlenmesinden çıkarları olanlara göre farklı olarak tanımlanabilmektedir.[6]

Kar kavramı genel olarak satış geliri ile maliyet arasındaki farktır. Muhasebe karı; işletmenin belirli bir faaliyet dönemi sonunda elde ettiği tüm gelirleri ile aynı dönemde dönem karı ile ilgili vergi gideri hariç katlandığı giderleri arasındaki farktır. Yani muhasebe karı, vergi gideri öncesi dönem karını ifade eder. Mali kar ise; vergi mevzuatına göre üzerinden vergi hesaplanacak kar tutarıdır. Muhasebe karının unsurları olan gelir giderlerin tahakkuku ve döneme yansıtılması muhasebe standart ve politikalarında belirlenen esaslara göre yapılır. Mali karın hesaplanmasında ise gelir gider unsurları vergi yasalarındaki esaslara göre hesap edilir. Cari dönemle ilgili olarak dönem karı üzerinden ödenecek vergi tutarı da geleneksel uygulamada bu mali kar üzerinden hesap edilir.[7]

1.1.1.1. Muhasebe Karı ve Karın Unsurları

Gerek muhasebe teorisi ve gerek muhasebe uygulamalarında tanımlaması yapılmaya çalışılan kar, net kar kavramıdır. İşletmeler, basiretli kararların alınmasında yol gösterici nitelikte pratik bir kavram olarak dönem içinde ortaya çıkan kazançların ne kadarlık kısmının dağıtılabilir olduğunu ortaya koyan net kar kavramını benimsemektedir.[8] Finansal tabloların çoğuna göre, tahakkuk sistemi kullanılarak belirlenen muhasebe karı, işletmenin performansını ölçen bir araçtır. Kurumsal performansın ölçülmesi, sağlıklı kararların alınabilmesi için finansal durum ve faaliyetlerin sonuçlarının genel değerlendirmesi anlamına gelir. Sonuç olarak, bir işletmenin başarısı nakit akışı yaratmadaki yeteneğine bağlıdır.[9]

Belirli bir dönemde bir işletmenin tüm hasılatı, diğer bir deyişle brüt geliri kar değildir. Çünkü bu hasılatın elde edilmesi için kaybedilen, elden çıkarılan, feda edilen değerler vardır. Hasılatın kar olarak kabul edilebilmesi için önce hasılat veya diğer brüt

6. Nazmi Karyağdı, **Kar Dağıtımı**, İstanbul: Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayınları, 2014, s.23.
7. Nasuhi Bursal ve Yücel Ercan, **Maliyet Muhasebesi İlkeler ve Uygulamalar**, İstanbul: Der Yayınları, 2010, s.44.
8. Karyağdı, s.23.
9. The Financial Accounting Standards Boards, s.45.

gelirlerden dönem içinde tüketilen, feda edilen sermayenin karşılanması gerekir.[10] Bazı yazarlar bu kavramı harcama ve gelir bazında açıklamaktadır. Örneğin, literatürde, harcamaları gelirle karşılaştırmak ve kar süresini belirlemek için gelirin maliyetini karşılaması gerektiği belirtilmektedir. Bir grup yazar tarafından da bu kavram, özsermaye cinsinden ifade edilmektedir. Buna göre aktiflerin (veya net aktiflerin) yenilenmesi ya da kardan ortaklara kar payı dağıtılmadan önce sermayenin bütünlüğünün korunmasından söz edilmektedir ki bu da bilanço yaklaşımıdır.[11]

1.1.1.1.1. Bilanço Yaklaşımı

Bilanço yaklaşımına gore kar, özkaynakları karşılaştırarak karın bulunması anlamına gelir. Mülkiyet hakları da özkaynak veya net varlıklar olarak adlandırılır. Çalışma sermayesinden bahsedebilmek için şirketin varlık ve yükümlülükleri borçlarından daha fazla olmalıdır. Bu noktada muhasebeye göre sermaye kavramının, işe başlanıldığı sırada girişimcinin işletmeye koyduğu iktisadi değerler toplamı olduğunu ve bir artırma veya azaltma yapılmadığı sürece sabit olduğunun belirtilmesi, kavramların karıştırılmaması açısından yararlı olabilir.[12]

Bilanço yaklaşımında gerek kar kavramı, gerekse karın öğeleri bilançodaki varlık ve kaynakların değişmelerinden hareketle tanımlanmaktadır.[13] Burada kar, işletmenin sahip ve ortaklarının işletmeden çektiği ve ilave ettiği değerler hariç olmak üzere, belirli bir dönemde, işletmenin dönem sonu özsermayesi ile dönem başı özsermayesi arasındaki olumlu farktır. Bilanço yaklaşımında amaç, özsermayenin devamlılığını korumaktır.[14]

Buna göre dönem sonucunu bulmak için öncelikle işletmenin bilançosunun dönem başı ve dönem sonu arasındaki farklar (yani dönem sonu ve dönem başı özsermayeleri) tespit edilecektir. Bundan sonra dönem sonu özsermayesinden dönem başı özsermayesi

10. Akdoğan, s.413.
11. Akdoğan, s.414.
12. Karyağdı, s.21.
13. Özgür Cemalcılar ve Saime Önce, **Muhasebenin Kuramsal Yapısı**, Eskişehir: T.C. Anadolu Üniversitesi Yayınları, 1999, s.622.
14. Akdoğan, s.416-417.

indirilecek ve elde edilen farka dönem içinde sahip veya sahiplerce işletmeden çekilen değerler ilave edilecek, işletmeye ilave edilen değerler ise indirilecektir.[15]

İşletme sahip veya sahiplerinin dönem içinde işletmeye yeni koydukları varlıklardan dolayı dönem sonu özsermayesinde bu varlıkların değeri kadar bir artış olacaktır.[16]

Aynı şekilde işletmeden çekilen varlıklardan dolayı, dönem sonu özsermayesinde çekilen varlıkların değeri kadar bir azalma olacaktır (sermaye azalımı ve kar dağıtımında). Bilançoda yer alan özkaynaklar, varlıkların ve borçların ölçümlemesi neticesinde belirlenir. Finansal açıdan yatırılan para veya yatırılan satın alma gücünü ifade eden sermaye, işletmenin net varlıkları veya özkaynakları ile aynı anlama gelmektedir.[17]

İşletmenin varlık ve kaynak yapısını gösteren bilanço, fiyat hareketlerinden büyük ölçüde etkilenmektedir. Bilançonun gerek işletme içi, gerekse işletme dışı çevrede bulunan kişilere uyumlu, anlaşılabilir, tam, tarafsız ve karşılaştırılabilir bilgileri her zaman vermesi gerekir. Ancak fiyatların yükseldiği dönemlerde, bilançonun gerek varlık gerekse kaynak yapısı enflasyondan değişik biçimlerde etkilenmekte ve bilanço bilgi verme görevini tam olarak yerine getirememektedir. Bu durumda fiyat hareketlerinin bilanço kalemleri üzerindeki etkisinin iyi analiz edilmesi, gerekli düzeltmelerin yapılması ve daha sonra bu bilgilerin kullanılması gerekmektedir.[18]

Örnek: İşletmenin dönem başı özkaynakları 100.000 IQD'dir. Dönem sonu özkaynakları 250.000 IQD'dir (dönem içinde işletmeye ilave edilen - çekilen kıymet yoktur). Dönem başı genel fiyat endeksi 100 IQD, dönem sonu genel fiyat endeksi 150 IQD ise;

Özkay. Düzeltilmiş Değ.=100.000 IQD × (150 IQD / 100 IQD) = 150.000 IQD

15. Sema Küçük, "2007 Yılı Kurum Kazançlarının Vergilendirilmesi ve Beyanname Düzenleme Kılavuzu", **Yaklaşım Dergisi**, S.184, Ankara, 2008, s.93.
16. Sabri Bektöre ve Yılmaz Benligiray, **Dönem Sonu Muhasebe İşlemleri**, Eskişehir: Nisan Kitabevi, 2010, s.34.
17. Baki Dündar, "Türkiye Muhasebe Standartları İle Vergi Yasalarındaki Ölçüm Farklarının Saptanması ve Vergi İdaresine Raporlanması", (Anadolu Üniversitesi Basılmamış DoktoraTezi), 2013, s.27.
18. Dalgeç Ayşen, "Enflasyonun Finansal Tablolar Üzerindeki Etkilerini Gidermek için Geliştirilen Yöntemler Toplu Bir Bakış", T.C. Dokuz Eylül Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, 1991, s.13.

Reel Kar = 250.000 IQD - 150.000 IQD = 100.000 IQD

Zahiri (Görünen) Kar = Dönem başı Özkaynağın Düzeltilmiş Değeri – Dönem başı Özkaynağın Düzeltilmemiş Değeri

Zahiri (Görünen) Kar = 150.000 IQD – 100.000 IQD = 50.000 IQD

1.1.1.1.2. Gelir Tablosu Yaklaşımı

Gelir tablosu, işletmenin belli bir dönemde elde ettiği tüm gelirler ile aynı dönemde katlandığı bütün maliyet ve giderleri ve bunların sonucunda işletmenin elde ettiği dönem net karını veya dönem net zararını gösteren finansal tablodur. Ayrıca sadece net bir değişim vermek yerine değişimi etkileyen unsurlar da gelir tablosunda özetlenmektedir. Gelir tablosu yaklaşımında işletmenin işlemlerinin sonuçları ölçülür ve ilgili dönemde işletme tarafından elde edilen hasılatın ve bu hasılatla ilişkilendirilebilen tükenen maliyetlerin tutarı belirlenir.[19]

Bu yaklaşımda gerek kar, gerek karın öğeleri sonuç hesaplarından hareketle, gelir ve gider akımlarına dayanılarak tanımlanmaktadır. Burada kar, mübadele işlemleri ile gerçekliğe kavuşturulmuş net akımları ifade etmekte olup, belirli bir dönemde elde edilen hasılatla, yapılan giderlerin eşleştirilmesi suretiyle saptanmaktadır.[20]

Dönem karı, belirli bir dönemde sağlanan hasılatla (brüt gelirlerle) yapılan giderler arasındaki farktır.[21] Gelir tablosu kullanıcıları bu tabloda yer alan verilere göre karar verirken yalnızca dönem net karına bakmayacaklardır. Finansal tablo kullanıcıları dönem net karını oluşturan çeşitli kalemlerin özelliklerini göz önünde bulundurarak bir yargıya varacaklardır. Gelirin bileşenlerine bağlı olarak bir dönemin geliri aşağıdaki eşitlikle ifade edilebilir:[22]

Gelir (Kar) = Hasılat – Giderler + Faaliyet Dışı Karlar – Faaliyet Dışı Zararlar

19. Cemalcılar, s.626.
20. Karyağdı, s.46.
21. Cemalcılar, s.626.
22. Karyağdı, s.46.

Gelirin hesaplanmasında kullanılan bu eşitlik, işletmenin sadece ana faaliyet konusunda elde ettiği sonuçları açıklamakla kalmaz aynı zamanda işletmeyi etkileyen yan faaliyetlerin ve diğer olay ve koşulların finansal etkilerini de açıklar.[23]

Gelir tablosu yaklaşımı genellikle muhasebeciler tarafından benimsenen geleneksel yaklaşımdır ve çoğunlukla muhasebeciler tarafından kullanılır.

1.1.1.2. Karın Unsurları

Kar, işletmenin bir muhasebe döneminde bütün kaynaklarından elde edilen gelirlerinin giderlerinden fazla olması sonucu özsermayede meydana gelen artıştır. Karın unsurları incelendiğinde ise gelir ve gider unsurlarından meydana geldiği görülmektedir. Kısacası kardan bahsetmek için gelirin oluşması ve bu gelire karşılık giderlerin, tüketilen veya feda edilen sermayenin meydana gelmesi gerekmektedir.[24]

1.1.1.2.1. Gelir

UMS kapsamında sunulan Kavramsal Çerçevenin 70. paragrafında gelir; "*muhasebe döneminde, ekonomik yararlarda işletme bünyesinde varlık girişi veya diğer şekillerdeki varlık çoğalmaları sonucundaki artışı veya özkaynaklarda hissedarların yatırdıkları fonlar dışındaki kalemlerde artış meydana getiren borçlardaki azalma*" şeklinde tanımlanmıştır. Gelir, genel olarak, ürünlerin satışı ve hizmetlerin tamamlanması gibi olağan ve normal faaliyetlerden ve ayrıca faiz, kira, hak veya şirket dışındaki diğer kişilerin ticari bir ücret karşılığında kullanılmasından kaynaklanabilir.[25]

Gelir, karın en önemli unsuru kabul edilmektedir. Bir işletmede kar kavramından söz edebilmek için işletmenin mutlaka gelirinin oluşması gerekmektedir. Ekonomistlerin üzerinde ittifak ettikleri gelir tanımı olarak, ekonomik servette artışa neden olan gerçek

23. Cemalcılar, s.633.
24. Celaleddin Atamanalp, Reşat Karcıoğlu ve Mehmet Suphi Orhan, **Tekdüzen Hesap Planına Uygun Maliyet Muhasebesi**, Erzurum: Aktif Yayınevi, 2000, s.12.
25. Cemalcılar, s.633.

gelir tanımının öne çıktığı ifade edilmektedir.[26] Başka bir ifadeyle işletmenin esas faaliyetleri sebebiyle mal ve hizmetlerden elde etmiş olduğu parayla ifade edilen değerler hasılat olarak adlandırılmaktadır. Gelir ise, elde edilen gelirlerin toplamı olarak ifade edilmektedir. Diğer bir ifade ile gelir hasılatın çoğulu olarak tanımlanabilir.[27]

Kazanç ise gelir tanımına giren diğer kalemleri belirtir. Bunlar işletmenin olağan faaliyetlerinden doğabildiği gibi, olağan olmayan faaliyetlerinden de ortaya çıkabilir. Kazanç ekonomik yarardaki artışları ifade ederler ve özellikleri itibariyle gelirlerden bir farkı yoktur. Bu nedenle, kazanç Kavramsal Çerçevede ayrı bir unsur olarak ele alınmamıştır.[28] Kazanç, örnek olarak uzun vadeli varlıkların elden çıkarılmasından elde edilen kazançları da kapsar. Gelirin tanımı, kısa vadeli menkul kıymetlerin değerlemesinden ve uzun vadeli varlıkların taşıdıkları değerdeki artışlardan kaynaklanan kazanç gibi gerçekleşmemiş kazançları da içerir. Kazançlara ilişkin bilgiler ekonomik karar vermede faydalı olduğu için bunlar gelir tablosunda genellikle ayrı bir şekilde gösterilirler. Kazanç genellikle ilgili giderler düşüldükten sonra kalan net tutarı ile raporlanır.[29]

Finansal Muhasebe Standartları Kurulu (FASB) gelir ve kazanç arasında ayrım yapar. Her iki kavram da kar döneminin bir parçasıdır, ancak işletmenin normal faaliyetlerinden kaynaklanmayan net aktif artışlara kar denir. Gelir veya kar sonuç olarak, bu tanımların tamamı, şirket tarafından çekilen veya işletilen mal sahibi veya sahiplerinin değerleri hariç kazanılan kar tutarını hesaplarken, gelire dahil edilir.[30]

26. Arif Ayluçtarhan, "Muhasebe Teorisi ve Vergi Teorisi Açısından Ticari Karın Kavranması", **İSMMMO Mali Çözüm Dergisi**, S.102, (Kasım – Aralık, 2010), s.129.
27. Mehmet Civan, **Finansal Muhasebe**, 1.b., Gaziantep: Gaziantep Yayınları, 2002, s.17.
28. UMS, Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve, 4.30.
29. UMS, Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve, 4.31.
30. Bursal, s.45.

1.1.1.2.2. Gider

Gider kavramı, bilançodan hareketle, varlık ve yükümlülüklerdeki değişikliklere göre tanımlanabileceği gibi, sonuç hesaplarından hareketle karı olumsuz yönde etkileyen akımları belirtmek üzere de tanımlanabilir.[31]

İşletmelerin mal ve hizmet hareketleri dışında ve işletmenin amacını gerçekleştirmek için yaptığı harcamalara genel giderler denmektedir. İşletmelerin mal ve hizmet maliyeti dışında katlandığı giderler işletme fonksiyonları veya oluştukları işletme departmanlarına göre sınıflandırılmaktadır.[32] Buna göre giderler; işletmelerin yeni bilgiden yeni geliştirilmiş bir teknoloji yoluyla yeni mamuller, malzemeler üretmek amacıyla katlandıkları araştırma geliştirme giderleri, mamulün veya ticari malın alıcıya teslimine ilişkin yapılan pazarlama satış dağıtım giderleri, işletme politikalarının ve genel yönetim fonksiyonunun yerine getirilmesi için yapılan genel yönetim giderleri ve işletmelerin faaliyetlerini aksatmadan yürütmesi için kısa ve uzun vadeli borçlanma sonucu katlandığı finansman giderleri şeklinde sınıflandırılmaktadır.[33]

Gider, işletmenin faaliyetini ve varlığını sürdürebilmesi, bir ekonomik yarar (gelir elde etmesi) sağlaması için belli bir dönemde kullandığı ve tükettiği girdilerin, faydası tükenmiş maliyetlerin hasılattan düşülen kısmıdır. Bu anlamda giderden söz edebilmek için aşağıdaki koşulların varlığı gerekmektedir:[34]

- Yararı tükenen maliyetler, işletmenin faaliyetlerinin sürdürülmesi ile ilgili olmalıdır.
- Giderden söz edebilmek için, maliyetlerin yararının belirli bir dönemde tüketilmiş olması gerekir.

31. Akdoğan, s.3.
32. Ahmet Demir, **Tekdüzen Muhasebe Sistemi**. 1.b., İstanbul: Çağdaş Yayınları, 1998, s.827.
33. Muzaffer Civelek ve Azzem Özkan, **Maliyet ve Yönetim Muhasebesi**, Ankara: Detay Yayıncılık, 2008, s.29.
34. Akdoğan, s.7-8.

1.1.1.3. Muhasebe Karı ve Vergi Matrahı Farklarının Sınıflandırılması

Muhasebe karı, vergi gideri öncesi dönem karını ifade ederken; mali kar (vergi matrahı) ise vergi otoriteleri tarafından konulan kurallara göre bir hesap dönemi için belirlenen ve üzerinden vergi ödenen karı ifade etmekta. UMS 12'ye göre muhasebe karı, "vergi gideri öncesi dönem karını" ifade eder. Irak'ta Dönem Kar veya Zarar Hesabının bakiyesi olarak ortaya çıkar ve muhasebe karı kavramı ile aynıdır.

Vergi mevzuatı, vergi matrahını belirlemeyi amaçladığı için, vergi mükellefinin her zaman karı azaltmaya çalışacağı varsayılmaktadır.

Finansal raporlamanın temel amacı, finansal tablo bilgi kullanıcılarının işletme ile ilgili ekonomik kararlar alabilmeleri için finansal durum ve finansal performanstaki (faaliyet sonuçları) değişiklikler hakkında bilgi vermektir. Muhasebe ilkelerine uygun olarak hazırlanan finansal tablolarda muhasebe karı (vergi öncesi kar) ile genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri ile vergi mevzuatı uyarınca hesaplanan vergi matrahı (vergiye tabi kar) arasında, özellikle vergi amacıyla, sosyal ve ekonomik amaçlarla farklılıklar bulunmaktadır.[35]

Son yıllarda, vergi matrahı ile muhasebe karı arasındaki fark, hissedarlarına yüksek miktarda kar açıklayan, bununla birlikte çok az vergi ödeyen işletmelerin muhasebe skandalları (Enron gibi) ve şüpheli bir şekilde artan kurumsal vergi koruması (Corporate Tax Shelters) nedeniyle çok fazla dikkat çekmektedir.[36] Finansal muhasebe sistemi ve vergi muhasebesi sistemi amaçlarının birbirinden farklı olması, muhasebe karı ile vergi matrahının birbirine eşit olmamasının temel sebebi olarak kabul edilmektedir.

Muhasebe standartları, finansal tablo kullanıcılarının kararlarına temel oluşturacak bilgileri sağlamaktadır. Buna karşılık, vergi düzenlemelerinin amacı ise vergi yükümlülüklerinin etkin ve eşit belirlenmesini ve bunu takiben bu gelirin tahsil edilmesini

35. Fahir Bilginoğlu, "Muhasebe Hukukumuzun Uluslararası Muhasebe Standartlarına Uyumunda Ulaşılan Düzey ve Ertelenmiş Vergiler", **İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi Dergisi**, Cilt 23, S.2, (Kasım, 1994), s.12.
36. Civan, s.17.

sağlamaktır. Bununla birlikte, diğer bir amaç ise işletmelerin belirli faaliyetlerde bulunması için teşvik edici unsurları oluşturmaktır.[37]

Ticaret hukuku, muhasebe standartları ve vergi hukukunun farklı yaklaşımları sonucu muhasebe karı ile vergi matrahı arasında ortaya çıkan farklar, sürekli farklar ve geçici farklar olarak iki grupta sınıflandırılmaktadır.[38]

1.1.1.3.1. Sürekli Farklar

Sürekli farklar, ticari veya mali karın ikisinden birinin hesaplanmasında gelir veya gider olarak kabul edilen, ancak diğerinin hesaplanmasında hiçbir zaman gelir veya gider olarak kabul edilmeyecek olan unsurlardır.[39]

Muhasebe karı ile mali kar arasındaki sürekli farklar, yürürlükteki yasal düzenlemeler neticesinde ortaya çıktığından, ülkeden ülkeye farklılık göstermektedir.

Irak'ta sürekli farklara neden olan gider ve gelir kalemlerine aşağıdaki örnekler verilebilmektedir:[40]

- Siyasi ve sosyal amaçlar için kurum tarafından kazanılan gelirler,
- Hükümet bağışları,
- Kuruluş tarafından yasalar uyarınca para cezası ve ceza olarak ödenen tutarlar,
- Bir varlık edinilirken veya inşa edilirken yapılan bazı harcamalar.

37. Michelle Hanlon, **What Can We Infer About a Firm's Taxable Income From Its Financial Statements?**, National Tax Journal, 2003, s.4.
38. Bilginoğlu, s.11.
39. Ergin Özdemir, "TMS 12 Gelir Vergileri Standardı Kapsamındaki Ertelenmiş Verginin Borsa İstanbul'da İşlem Gören ve BIST 30 Endeksine Dahil Şirketlerin Dönem Karına Etkisi", (Başkent Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Basılmamış Yüksek Lisans Tezi), Ankara, 2015, s.9.
40. Alfar Şarkaui Abd-Aldahir Şarkaui, "Asar Mayir Almuhasebe Almasriya Ala Aldarab Almuacele ve Alafsah Anha Fi-Alkuam Almaliye Fi dil Tatbik Altaşrı Aldaribi Almasri", **Rsalet Macester Mukademe İla Aldirasat AluliaFi Alakadimiye Alarabiye Lalolum Almaliye ve Almasrifiye**, 2010, s.38.

1.1.1.3.2. Geçici Farklar

Geçici farklar, bir varlığın veya borcun bilançodaki defter değeri ile bunların vergi açısından taşıdıkları değerler arasındaki farklardır. Geçici farklarla aynı anlamda kullanılan zamanlama farkları, dönemin sonucunu etkileyen kalemler hem ticari, hem de mali bilançoda yer alıp, bunların farklı zamanlara ait olması durumunda ortaya çıkmaktadır. Buna göre, aynı dönem içindeki muhasebe karı ile vergiye tabi kar arasındaki fark, zamanlama farkıdır. Bu farklar bazı gelir ve gider kalemlerinin, vergiye tabi kar ile muhasebe karı açısından dikkate alındıkları dönem arasında fark olmasından kaynaklanır. Belli bir zaman diliminde ortaya çıkan zamanlama farkları, sonraki dönemlerde ortadan kalkar.[41]

Geçici farklar hesaplanırken, gelir tablosu hesapları ya da bilanço hesapları esas alınabilir. Ancak, UMS 12 geçici farkların hesabında bilanço kalemlerinin esas alınmasını önermektedir. Bu durumda ilk olarak bilançoda yer alan dönem ayırıcı hesaplar olan karşılık hesapları, birikmiş amortismanlar, vade farkları, yenileme fonu, gelir tahakkukları ve gider tahakkukları gibi hesapların muhasebe değerleri ile vergi değerlerinin belirlenmesine çalışılır. Söz konusu olacak bilanço hesaplarının vergi değeri ile muhasebe değeri arasındaki farka göre, ertelenmiş vergi borcu veya ertelenmiş vergi varlığı hesaplanmaktadır.[42]

Irak'ta geçici farklara neden olan gider ve gelir kalemlerine aşağıdaki örnekler verilebilmektedir:[43]

- Garanti yükümlülükleri,
- Dava giderleri,
- Şüpheli alacaklar için ayrılan karşılıklar,
- Diğer borç ve gider karşılıkları.

41. Bülent Bedri, "Ertelenmiş Vergiler ve Ertelenmiş Vergilerin Mali tablolara Yansıtılması", (İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Basılmamış Yüksek Lisans Tezi), 2007, s.14.
42. Engin Dinç, **Muhasebe ve Vergi Kuralları Arasındaki İlişki ve Gelir Vergileri (TMS 12) Standardının Muhasebe Uygulamalarına Etkisi**, Erciyes Üniversitesi İİBF Dergisi, S.28, 2007, s.28.
43. Şarkaui, s.16.

İşletmeye ait varlık ve borçların bilançodaki kayıtlı değerleri ile vergi değeri arasındaki farkı ifade eden ve ertelenmiş verginin doğmasına yol açan geçici farklar, "vergilendirilebilir geçici farklar" ve "indirilebilir geçici farklar" olarak ikiye ayrılır. Muhasebe karı üzerinden hesaplanan toplam vergi gideri, ödenecek vergiyi aştığında, ertelenmiş vergi borcu doğar. Ödenecek vergi, toplam vergi giderini aştığında ise ertelenmiş vergi varlığı doğar.

a) Vergilendirilecek Geçici Farklar

Irak'ta vergi muhasebesi uygulaması vergi makamının vergi amaçlı gelirin %15'ini dayatmasıdır. Şirket, cari yıl için dağıtılabilir fazlalıktan vergi tutarını vergi mükellefinin bir sonraki mali yılda tahsis ettiği tutardan düşmektedir. Birleşik Muhasebe Sistemi kapsamında gelir vergisinin hesaplanması; üretim, ticaret, kar, zarar ve dağıtım hesaplarında aşağıdaki mekanizmalara göre yapılır:[44]

Gelecek dönemlerin vergiye tabi karının (vergi zararı) belirlenmesinde vergiye tabi tutarlarla sonuçlanacak geçici farklar, varlığın veya borcun defter değeri geri kazanıldığında veya ödendiğinde gerçekleşir.

Mali tablolarda "ertelenmiş vergi borcu" olarak gösterilen bu farklara yenileme fonu ve menkul kıymet faiz gelir reeskontu örnek verilebilir.[45]

ÖRNEK: Bir varlığın maliyeti 150 IQD, vergi açısından ayrılan amortisman 90 IQD ve muhasebe standartlarına göre ayrılan amortisman 50 IQD'dir. Vergi oranı %15'tir.[46]

Varlığın Vergiye Esas Değeri = 150 IQD - 90 IQD = 60 IQD

Varlığın Muhasebe Değeri = 150 IQD - 50 IQD = 100 IQD

---

44. Pınar Bozdağ, "UFRS'de Ertelenmiş Vergi Uygulamaları ve Ertelenmiş Vergilerin Finansal Tablolara Yansıması", (Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), 2012, s.73.

45. Bn Rabı Hanife, **Aluadeh fi Al-Muhasebe Almaliye Ufik Alnizam Al-Muhasebi Elmali Al-Mayır Al-Dualiye**, Eltaba Elula, Alcezayır, 2013, s.278.

46. Donald Kisso ve Ciri Wicant, **Almuhasebe Almutawsita, Alczuu Altani, Tarib Ahmed Muhamed Hacac ve Sultan Mohamed Alsultan**, Dar Almarih, 1999, s.1033.

Bu varlığın muhasebe değeri vergi değerinde 40 IQD fazladır. Aradaki fark olan 40 IQD geçici farktır. 6 IQD (40 IQD × 0,15) ertelenmiş vergi borcu olarak muhasebeleştirilir.

b) İndirilecek Geçici Farklar

İndirilecek geçici farklar, işletme kayıtlarındaki varlığın değeri geri kazanıldığında veya vadesi gelen yükümlülük ödendiğinde mali kar veya zararın hesaplanmasında vergi matrahından çıkarılacak geçici farklardır. Diğer bir anlatımla, bu geçici farkları meydana getiren faktörler ortadan kalktığı zaman vergi matrahında azalmaya neden olan tutarlardır.[47] İndirilecek geçici farkların finansal durum tablosuna (bilançoya) etkisi ertelenen vergi varlığı şeklinde olur. Söz konusu farkların gelir tablosuna etkisi ertelenmiş vergi geliri olarak ortaya çıkmaktadır.[48]

ÖRNEK: Bir işletme tahakkuk ettirdiği garanti giderleri için 100 IQD'si tutarında borç muhasebeleştirmiştir. Vergisel açıdan ürün garantisi giderleri garanti talepleri ödenmediği sürece gider yazılamamaktadır. Vergi oranı %15'tir. Borcun vergiye esas değeri sıfırdır (defter değeri 100 IQD – borçla ilgili olarak gelecek yıllarda vergiye tabi karın tespitinde indirilebilecek tutar 100 IQD). İşletme borcun defter değerini kaydederken, ilerideki vergiye esas karını 100 IQD azaltacak ve dolayısıyla ileride ödeyeceği vergi de 15 IQD (100 IQD'nin %15'i) azalacaktır. Defter değeri 100 IQD ile sıfır olan vergiye esas değer arasındaki fark olan 100 IQD indirilebilir bir geçici farktır. Bu durumda, ileriki dönemlerde bu giderlerin indirilmesine yetecek kadar vergiye tabi gelir oluşacağının olası olması koşuluyla, işletme 15 IQD (100 IQD'nin %15'i) tutarında ertelenmiş vergi varlığı muhasebeleştirir.[49]

47. Remzi Örten, Hasan Kaval ve Aydın Karapınar, **Türkiye Muhasebe-Finansal Raporlama Standartları (TMS-TFRS) Uygulama ve Yorumları**, Ankara: Gazi Kitapevi, 2010, s.150.
48. UMS 12, m.12.
49. UMS12, m.25.

1.2. Ertelenmiş Vergilerin Mali Tablolarda Raporlanması

Ertelenmiş vergi, işletmelerin finansal tablolarında nasıl raporlanacağı alt başlıklarda anlatılmaktadır.

1.2.1. Bilançoda Raporlanması

Ertelenmiş vergi bakiyeleri, bilançodaki diğer varlık ve borçlardan ayrı olarak gösterilir.[50]

İşletme her raporlama dönemi sonunda (bilanço gününde) önceki dönemlerde, muhasebeleştirmediği ertelenmiş vergi varlığını tekrar gözden geçirilmelidir. Bir işletme ileriki dönemde vergiye tabi kar elde etmesinin olası olması halinde bu tutarlarla sınırlı olmak üzere önceden muhasebeleştirmediği ertelenmiş vergi varlığını muhasebeleştirebilir.[51]

Cari dönemin ve önceki dönemlerin dönem vergisi olarak vergi idaresine ödenecek (veya mahsup edilecek) dönem vergi borçlarının (varlıklarının) tutarı raporlama dönemi sonu (bilanço tarihi) itibariyle yürürlükte olan veya yürürlüğe girmesi kesine yakın olan vergi oranları (ve vergi kanunları) dikkate alınarak hesaplanır.[52]

Ertelenmiş vergi varlığı veya borcu raporlama dönemi sonu (bilanço tarihi) itibariyle yürürlükte olan veya yürürlüğe girmesi kesine yakın olan vergi oranlarına (ve vergi kanunlarına) dayanılarak varlıkların gelire dönüştüğü veya borçların ödendiği dönemlerde uygulanması beklenen vergi oranları kullanılmak suretiyle hesaplanır.[53]

Cari ve ertelenmiş vergi varlığı ile borcu genellikle yürürlükteki vergi oranları (vergi kanunları) kullanılarak ölçülür. Ancak, bazı durumlarda, hükümetin vergi oranlarına (vergi kanunlarına) ilişkin açıklamaları yasalaşma yönünde çok önemli etkiye sahip olabilir

50. Hammad ve Tarik Abd Alal, **Delil Almuhaseb ila Tatbik Maayer Altakarir Almaliye Aldoliye Alhadite**, Aldar Alcamiya, 2006, s.581.
51. UMS 12, m.37.
52. UMS 12, m.46.
53. UMS 12, m.47.

ve açıklama yapıldıktan birkaç ay sonraki bir dönemde de yasalaşma gerçekleşebilir. Bu gibi durumlarda vergi varlığı ve borcu açıklanan vergi oranları (veya kanunları) dikkate alınarak hesaplanır.[54]

1.2.2. Gelir Tablosunda Sunum

Vergi geliri ya da giderinin bileşenleri ayrı olarak gösterilmeli ve aşağıdaki unsurları içermelidir:[55]

1. Cari vergi gideri (gelirleri),
2. Geçici farkların oluşması ve ortadan kalkmasından kaynaklanan ertelenmiş vergi gideri miktarı,
3. Vergi oranlarındaki değişikliklerden veya yeni vergilerin uygulanmasından kaynaklanan ertelenmiş vergi gideri miktarı,
4. Cari vergi giderini veya ertelenmiş gelir vergisi giderini azaltmak için kullanılan önceden tanınmayan vergi zararları, vergi yükümlülükleri veya daha önceki bir dönem için geçici farklardan kaynaklanan fayda tutarı,
5. Ertelenmiş vergi varlığının azaltılmasından veya ödenmesinden kaynaklanan ertelenmiş vergi gideri,
6. Ertelenmiş vergi giderini azaltmak için kullanılan önceden tanınmayan zararlardan, vergi yükümlülüklerinden veya daha önceki bir dönem için geçici farklardan elde edilen fayda tutarı,
7. Muhasebe politikalarında meydana gelen bu değişikliklere ve dönemdeki net kar veya zararın belirlenmesinde yer alan hatalara atfedilebilen vergi gideri miktarı.

54. UMS 12, m.48.
55. UMS 12, m.80.

Aljjawi, aşağıdakilerin de ayrıca açıklanması gerektiğini vurgulamaktadır:[56]

a. Özkaynaklara taşınan ya da alacaklara atfedilen cari veya ertelenmiş vergi tutarı.
b. Aşağıdaki işlemlerden birinde veya her ikisinde gider (gelir) vergisi ve muhasebe geliri arasındaki ilişkinin açıklanması:

- Vergi gideri ile muhasebe gelirinin sonucu arasında geçerli vergi oranının çarpımı ve geçerli vergi oranının hesaplanması için bir mutabakat,
- Ortalama geçerli vergi oranı ile geçerli vergi oranı arasındaki uzlaşmanın yanı sıra geçerli vergi oranının hesaplanmasının temeli.

c. Geriye dönük olarak uygulanan muhasebe politikasındaki değişiklikten kaynaklanan, birikmiş karların açılış bakiyesinin düzeltilmesi gibi diğer tüm kapsamlı gelir kalemleriyle ilgili ertelenmiş vergi tutarı.
d. Önceki muhasebe dönemine göre uygulanan orandaki değişikliklerin açıklaması.
e. Bağlı ortaklıklardaki yatırımlara ilişkin toplam geçici farklar ve her geçici fark ve kullanılmamış vergi zararı ve kullanılmamış vergi borçları için ertelenmiş vergi borcu muhasebeleştirmemiş ortak düzenlemelerdeki paylar:

- Sunulan her dönem için bilançoda tanınan ertelenmiş vergi varlığı veya borcunun tutarı.
- Bilançoda muhasebeleştirilen tutarlardaki değişikliklerden net değilse, gelir veya zararda muhasebeleştirilen ertelenmiş vergi geliri veya gideri.

f. Durdurulan faaliyetlere ilişkin olarak yapılacak açıklamalar aşağıdaki gibidir:

- Durdurulan faaliyet kazancı veya kaybı.
- Sürdürülen faaliyetlerin olağan faaliyetlerinden gelir veya zararlar; her önceki döneme karşılık gelen miktarlar sunulur.

g. Şirket ortaklarına dağıtılan kar payları üzerinden dağıtılan kar payları, mali tablolar çıkmadan önce beyan edilmiş ancak finansal tablolarda istenildiği gibi

56. Talal Aljjawi ve Ryan Naoum, **Asasiyat Almarife Almuhasebiye**, Yazuri, Ordun, 2010, s.261.

tanınmamıştır. Bu durumda, şirket aşağıdaki durumlarda ertelenen vergi tutarını ve muhasebeleştirmeyi destekleyen kanıtların niteliğini açıklamalıdır:

- Ertelenmiş vergi varlığının kullanımı, mevcut geçici vergi farklarının uzlaştırılmasından kaynaklanan kazançlar dışındaki gelecekteki vergi karlarına dayanacaktır.
- Şirket cari dönemde veya ertelenmiş vergi varlığının önceki döneminde zarar görmüştür.

2. UMS 12 GELİR VERGİLERİ STANDARDI

Finansal tablolar, bir faaliyetin belirli bir dönem için sonuçlarını veya belirli bir tarihte işletmenin varlık ve yükümlülüklerini özetleyen finansal tablolardır. Başka bir deyişle finansal tablolar, muhasebe sistemi içerisinde toplanan bilgilerin, bu bilgileri belirli zaman aralıklarında kullananlara iletilmesini sağlamanın bir yoludur.[57]

Finansal durum hakkında bilgiler öncelikle bilançoda bulunur. Faaliyet sonuçlarına ilişkin bilgiler gelir tablosunda sunulur. Finansal durumdaki değişiklikler finansal tablolardaki diğer tablolarda sunulmuştur. Bilanço, bir işletmenin ekonomik ve finansal durumunu belirli bir tarihte yansıtan; varlıklarını, yükümlülüklerini ve özkaynaklarını varlıklar ve borçlar biçiminde doğru şekilde gösteren bir tablodur. Kısaca bilanço, işletmenin belirli bir tarihteki varlıklarını ve bu varlıkların kaynaklarını gösteren finansal tablodur.[58]

Gelir tablosu, kurumun belirli bir hesap döneminde elde ettiği tüm hasılat ve gelirler ile katlandığı tüm maliyet ve giderleri sınıflandırılmış olarak gösteren ve dönem faaliyet sonuçlarını kar veya zarar olarak özetleyen tablodur.[59] Finansal tablolar, özellikle devlet için bir dizi vergi borcunun hesaplanmasında ve aynı zamanda finansal raporlar kullanan kişilerin ekonomik kararlarında yol gösterici bir işlev yerine getirilmesinde kullanılabilir. Bu anlamda, finansal tabloların uygun şekilde hazırlanmasında finansal tablo bilgi kullanıcısı sayısı çok fazladır. Bu finansal tablo kullanıcılarının bazıları hissedarlar, yöneticiler, borç verenler, işçiler ve kamuoyudur.[60]

Uluslararası düzeyde bir diğer önemli husus, finansal tabloların aynı muhasebe standartlarına ve finansal tabloların doğru sunulmasına uygun olarak hazırlanmasıdır. Bu

57. Akdoğan, s.142.
58. Erdoğan Arslan, **Türkiye Muhasebe Standartları Uygulaması (Yorum-Açıklama-Örnekler)**, Ankara: Maliye Hukuku, 2008, s.289.
59. **Bankaların Muhasebe Uygulamalarına ve Belgelerin Saklanmasına İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik**, R.G. Tarihi: 01.10.2006, R.G. Sayısı: 26333.
60. Atamanalp, s.12.

durum sermaye hareketleri açısından özellikle önemlidir ve muhasebe standartlarının yakınsamasında ulusal ve uluslararası düzeyde önemli çalışmalar yürütülmektedir.[61]

Ertelenmiş vergi varlığı/yükümlülüğü, genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri ile UMS uyarınca hesaplanan muhasebe karıyla, vergi mevzuatı hükümleri çerçevesinde hesaplanan mali kar arasındaki hesaplama farklılıklarının finansal tablolar üzerindeki etkilerini izole etmenin bir aracı olarak değerlendirilebilir. Özellikle vergi yasaları açısından; gerçekleşmesi muhtemel giderler, UMS doğrultusunda hazırlanan finansal tablolarda yer alan dönem karının hesaplanmasında gider olarak kabul edilirken, işletmenin mali karının tespitinde her zaman bir gider unsuru olarak kabul edilmeyebilmekte ya da söz konusu nitelikteki giderlerin, kanunen kabul edilen giderler arasında sayılması belli bazı koşullara bağlanabilmektedir.[62] Dolayısıyla UMS'ye göre hesaplanan dönem karı ile vergi yasalarına göre hesaplanan dönem karı arasında farklılıklar ortaya çıkmaktadır. Bahsi geçen iki düzenleme arasındaki farklılıklar;

- Karın belirlenmesinde gider indirimine ilişkin yaklaşım farklılıkları,
- İşletme varlık ve yükümlülüklerinin değerlenmesindeki farklılıklar,
- Gelirin elde edilmesine ilişkin kabul edilen varsayımlar (tahakkuk ve tahsil ilkeleri),
- Sosyal, ekonomik vb. nedenlerden dolayı ödenmesi gereken vergide yapılan indirimlerin işletme açısından bir avantaj oluşturması, şeklinde sayılabilir.[63]

Ertelenmiş vergi varlığı/yükümlülüğü, yukarıdaki farkların UMS hükümlerine uygun olarak hazırlanan finansal tablolara etkisini ortadan kaldırmak için bir araç olarak kabul edilebilir.

61. Arslan, s.292.
62. Ahmet Erol, **Bankacılık ve Finans Sektöründe Vergilendirme**, Ankara: Yaklaşım Yayıncılık, 2007, s.141-142.
63. Civan, s.63.

2.1. UMS 12 Gelir Vergileri Standardının Konusu, Amacı ve Kapsamı

UMS 12'nin konusu temelde, kar üzerinden alınan vergilerin muhasebeleştirilmesi ve finansal tablolarda gösterilmesidir.[64] Bir diğer ifadeyle UMS 12'nin temel amaçları, gelirler üzerinden hesaplanan vergilerin muhasebeleştirilmesi ve muhasebe karı ile mali kar ya da varlık ve yükümlülüklerin defter değeri ile vergiye esas değeri arasında oluşan farklılıklardan doğan vergi avantajlarının veya dezavantajlarının etkisinin ticari bilançoya yansıtılmasıdır.

İşletme, finansal tablolarda yer alan varlıkların kaydedilen tutar kadar faydalı olacağını ve borcun, kaydedilen tutarda ödemeye yol açacağını beklemektedir. Varlığın defter değerinden faydalanmaması ve kaydedilen tutarın bakiyesine kadar ödeme tutarı ile sonuçlanmaması durumunda ortaya çıkan ertelenmiş vergi varlığı veya ertelenmiş vergi borcu muhasebeleştirilmelidir. UMS 12'nin amacı, finansal tablolarda yer alan ve Kurumlar Vergilerinin tanınması ile ilgili ilkeleri tanımlamaktır. Buradaki amaç faaliyet sonuçlarını sağlıklı bir şekilde rapor etmektir. Gelir vergisi hesaplamasında en önemli husus, cari ve gelecek dönemler için vergi sonuçlarının belirlenmesidir.[65]

UMS 12 kurum kazancı üzerinden alınan vergilerin muhasebeleştirilmesini düzenlemektedir. İşletme bilançosunda yer varlık ve borçların defter değerleri kadar ileride varlıklar için fayda elde etme, borçlar için ise ödeme yapılmasını bekler. Standardın amacı, cari dönemde oluşan ve sonuçları işletmenin finansal tablolarına yansıyan işlemler ya da diğer olayların vergisel sonuçlarının belirlenmesi ve bunların cari ve sonraki dönemlere ilişkin finansal tablolara olan etkilerinin ortaya konması yönünde düzenleme yapmaktır.[66]

UMS 12, işletmenin işlemlerin ve diğer olayların vergi sonuçlarını, işlemleri ve diğer olayları tanıyacak şekilde hesaplamasını gerektirir. Bu nedenle, diğer işlemler ve olaylar kar veya zararda muhasebeleştirilirse, ilgili vergi etkileri kar veya zararda muhasebeleştirilir. İşlemler ve diğer olaylar doğrudan özkaynak hesaplarında muhasebeleştirilirse, ilgili vergi etkileri doğrudan özkaynak hesaplarında

64. Arslan, s.292.
65. Feryal Orhon Basık, İdil Kaya ve Serhat Yanık, **Maliyet Muhasebesi**, İstanbul: Türkmen Kitabevi, 2011, s.89.
66. Arslan, s.305.

muhasebeleştirilir. Benzer şekilde, ertelenmiş vergi varlığının veya bir işletme birleşmesinde vergi borcunun tanınması, edinilen şirketin tanımlanabilir varlıklarının net gerçeğe uygun değerini, yükümlülüklerini ve koşullu yükümlülüklerini artırarak, işletme birleşmesinde veya edinenin satın alma maliyetinin bir kısmında ortaya çıkan şerefiyeyi etkiler.[67]

UMS 12, gelir vergisi muhasebesi için geçerlidir. Standardın uygulanmasında, gelir vergileri vergilendirilebilir gelir üzerinden hesaplanan tüm yerel ve uluslararası vergileri içerir. Gelir vergileri, iştiraklerin ve karın dağıtılmasında yer alan şirketlerin rapordan sorumlu kuruluşlara dağıtımına ilişkin vergileri içerir.[68] Bu standart, devlet teşvikleri veya yatırımlarla ilgili vergi avantajlarının tanınması ile ilgili herhangi bir husus içermez. Ancak, bu Standart, devlet teşvikleri veya yatırımlarla ilgili vergi avantajlarından kaynaklanan zamanlama farklılıklarının muhasebeleştirilmesine yönelik düzenlemeleri içermektedir.[69]

2.2. UMS 12 Gelir Vergileri Standardında Geçen Tanımlar

Bu standartta geçen terimlerin anlamları aşağıdaki gibidir;

Muhasebe Karı (Muhasebe Zararı): Vergi gideri öncesi dönem karını (zararını) ifade eder.[70]

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) karı (zararı) ifade eder.

Vergi Gideri (Vergi Geliri): Dönem karının veya zararının belirlenmesinde dönem vergisi ve ertelenmiş vergi açısından dikkate alınan toplam tutarı ifade eder.[71]

67. UMS 12 Gelir Vergileri "Amaç".
68. Gelir Vergilerine İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı (UMS 12) Hakkında Tebliğ Sıra No.31.
69. Dinç, s.71-102.
70. UMS 12, m.5.
71. UMS 12, m.5.

Dönem Vergisi: Vergiye tabi kar (mali zarar) açısından o döneme ait ödenecek gelir vergisini (geri kazanılacak gelir vergisini) ifade eder.[72]

Ertelenmiş Vergi Borcu: Vergiye tabi geçici farklar nedeniyle cari dönemde ödenmeyip ertelenen ve gelecek dönemlerde ödenmesi gereken vergi borcudur.[73]

Ertelenmiş Vergi Varlığı: Aşağıdaki durumlarda gelecek dönemlerde geri kazanılacak olan gelir vergisi tutarlarını ifade eder.

a. İndirilebilecek geçici farklar,

b. Gelecek dönemlere devreden kullanılmamış mali zararlar,

c. Gelecek dönemlere devreden kullanılmamış vergi avantajları.

Geçici Farklar: Bilançodaki varlık veya borç kalemlerinin vergiye konu değerleri ile bilançolardaki taşıdıkları değerler arasındaki geçici faklardır. Bu farklar izleyen vergilendirme dönemlerinde vergiye tabi tutulacak veya indirim konusu yapılacak farklardır.[74] Geçici farklar aşağıdakilerden biri şeklinde olabilir:[75]

a. Vergiye tabi geçici farklar; gelecek dönemlerde faydalanma sırasında veya ödeme yapıldığında o dönemlerin vergiye tabi karını veya zararını belirlerken vergiye tabi tutarlar oluşturan farklardır.

b. İndirilebilir geçici farklar; gelecek dönemlerde faydalanma sırasında veya ödeme yapıldığında o dönemlerin vergiye tabi karını veya zararını belirleyerek vergi matrahından indirilebilir tutarlardır.

Vergiye Esas Değer: Bir varlık veya borcun vergisel açıdan taşıdığı tutarı/değeri ifade eder.[76] Vergi gideri (vergi geliri), dönem vergi gideri (dönem vergi geliri) ile ertelenmiş vergi gideri (ertelenmiş vergi geliri) toplamından oluşur.

---

72. UMS 12, m.5.
73. Şeref Demir, "IAS 12 (Uluslararası Muhasebe Standardı 12)", **Yaklaşım Dergisi**, S.104, 2001, s.126.
74. Demir, s.127.
75. UMS 12, m.5.
76. UMS 12, m.5.

2.3. Ertelenmiş Vergi

Ertelenmiş vergi, indirilebilir geçici farklar kullanılmayan mali zararlar ile kullanılmayan vergi indirim ve istisnalarının ileriye doğru taşınması nedenleriyle gelecek dönemlerde geri kazanılabilir vergi tutarını ifade eder.[77]

Ertelenmiş verginin hesaplanmasında, gelir tablosu ve finansal tabloların baz alındığı iki yaklaşım mevcuttur. Alman Ticaret Kanunu'nda hala devam eden "Zamanlama Yaklaşımı" (Timing Konzept) gelir tablosunu baz alır. Finansal tabloların baz alındığı "Erteleme Yaklaşımı" (Temporary Konzept) ise, UMS/UFRS ve Amerikan Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri (United States Generally Accepeted Accounting Principles-US GAAP) gibi uluslararası finansal raporlama uygulamalarında kabul görmüş ve hala geçerliliğini devam ettiren yaklaşımdır. Bu çalışmanın konusunu oluşturan UMS 12, finansal tabloların baz alındığı ertelenmiş vergi yaklaşımını benimsemiştir.[78]

2.3.1. Ertelenmiş Verginin Amacı

Finansal tablolardaki varlıkların muhasebe değerinden yararlanmaları beklenir ve borcun muhasebe değerlerinden yararlanabilecekleri ölçüde vergi ödemeleri yapılır. Varlıkların, vergi değeri ve finansal tablolardaki yükümlülüklerin muhasebe değeri gibi vergi tutarı ödenmediği sürece fayda sağlaması beklenmiyorsa, ertelenmiş vergi borcu veya geçici fark elde edilir. Bu farklılıkların hesaplanması zorunlu hale gelir. Ertelenmiş vergi, ticari ve mali kar arasında ortaya çıkan geçici farkların tanınmasına dayanır.[79] Ertelenmiş verginin amacı, kurumlar vergisi muhasebesindeki cari ve gelecekteki muhasebe dönemlerinin mali tablolarında alacak ve borç hesaplarının vergi sonuçlarını belirlemektir.

77. Kavak, s.50.
78. Sümer Göğüş, "Ertelenmiş Vergi ve Muhasebeleştirilmesi", **Mali Çözüm Dergisi**, S.101, (Eylül-Ekim 2010), s.17-18.
79. Dinç, s.28.

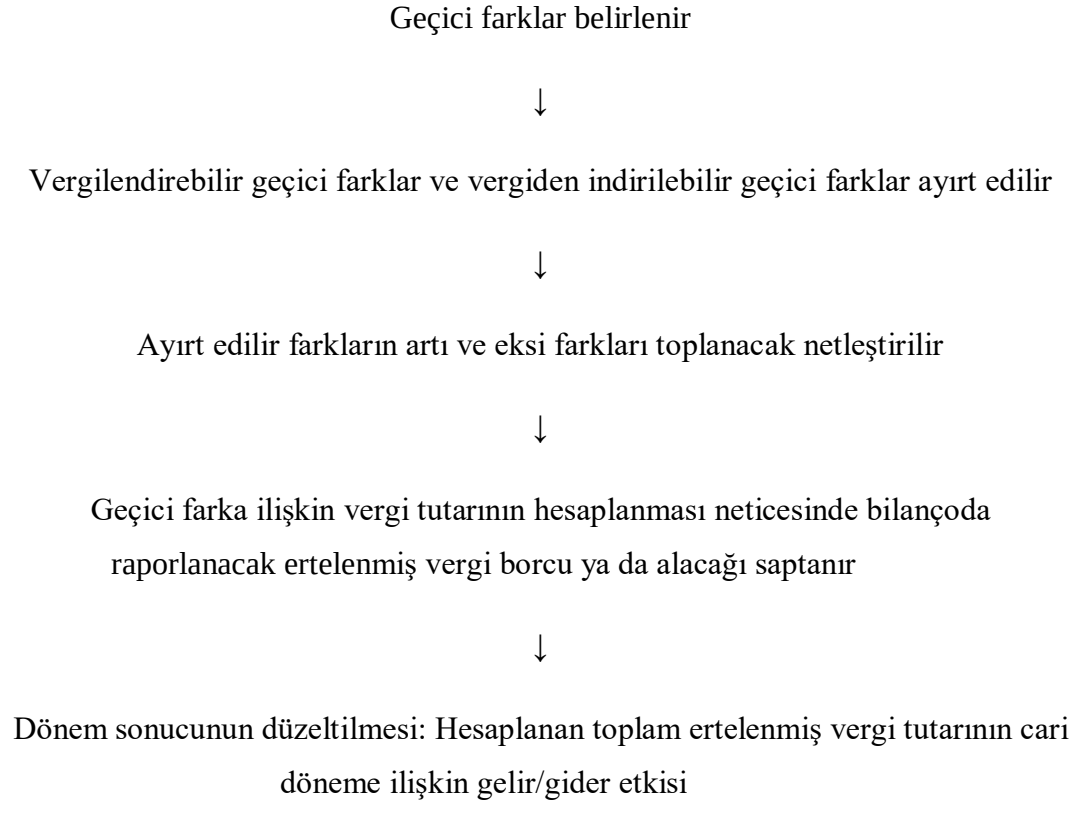
2.3.2. Ertelenmiş Verginin Hesaplanması İle İlgili Aşamalar

2017 yılı itibariyle Irak'ta Kurumlar Vergisi oranı %15'dir. Yıllık beyanname verilirken muhasebe karına ilaveler eklenip, indirimler düşüldükten sonra mali kara ulaşılır. Ertelenmiş verginin muhasebeleştirilmeden önce hesaplanmasına ilişkin aşamalar aşağıda şekil ile anlatılmış olup, özetlenen aşamaları kapsayan süreçte vergi oranı sabit olarak kabul edilmiştir.

Ertelenmiş verginin hesaplanması için öncelikle aktif ve pasifte yer alan her bir bilanço kalemi geçici farklar açısından incelenmelidir. Bunun için bilançoda yer alan kalemlerin muhasebe değeri ile vergi değerleri arasındaki farklar incelenmelidir. Söz konusu incelemeden sonra bilançonun aktif ve pasifi kendi içinde netleştirilir.[80]

80. Göğüş, s.22.

Şekil 2.1 Ertelenmiş Vergi Hesaplaması Aşamaları



Kaynak: Sümer Göğüş, 2010: 18.

Bilanço genelinde geçerli olan etkin farkı tespit etmek üzere aktif ve pasif için bulunan farklar karşılıklı olarak netleştirilir. Bu aşamadan sonra bilançoda raporlamak üzere ertelenmiş vergi borcu ya da ertelenmiş vergi varlığı hesaplaması yapılır. Bunun için bilançonun geneline hakim olan geçici fark tutarı ile cari dönem vergi oranı çarpılır. İndirilebilir geçici fark tutarı, vergi oranı ile çarpıldığında ertelenmiş vergi varlığına, vergilendirilebilir geçici fark tutarı vergi oranı ile çarpıldığında ise ertelenmiş vergi borcuna ulaşılır. Ertelenmiş vergi borcu/alacağı olarak hesaplanan bu tutar geçmiş yıl/yıllara ait etkiyi içeren kümülatif nitelikteki bir tutardır. Ertelenmiş verginin dönem sonucu üzerindeki etkisinin ayrıca hesaplanması gerekir. Bunun için tamamen döneme ait kümülatif olmayan net bir ertelenmiş vergi değeri bulmak gereklidir. Bu nedenle de cari dönemde hesaplanan ertelenmiş vergi borcu/alacağı tutarı ile bir önceki döneme ait tutarın

farkı alınır. Söz konusu fark cari dönemde ertelenmiş verginin gelir/gider etkisi olarak dönem sonucunu artırır/azaltır.[81]

Örnek: X şirketinin 2017 yılındaki muhasebe karı (vergi öncesi kar) 61.000 IQD'dir. Şirkette aktif ve pasif kalemlerle ilgili hesaplamalar yapılmış ve geçici fark 30.000 IQD çıkmıştır. Vergilendirebilir geçici fark 18.000 IQD indirilebilir geçici fark ise 12.000 IQD olarak hesaplanmıştır. Vergi oranı %15'tir, geçici farkların yarattığı etki ve vergiden sonraki kar aşağıdaki gibi hesaplanır:

X Şirketinin 2017 yılı mali karı

Vergi Öncesi Muhasebe Karı	61.000 IQD
Vergilendirilebilir Geçici Fark (-)	18.000 IQD
İndirilebilir Geçici Fark (+)	12.000 IQD
Vergi Sonrası Kar/Mali Kar	55.000 IQD

2017 yılında kurulan X şirketi (55.000 IQD × 0,15) 8.250 IQD vergi ödemiştir. Geçici farkların yarattığı etkiyle sonraki dönemde vergilendirmek üzere (18.000 IQD – 12.000 IQD) 6.000 IQD × 0,15 = 900 IQD ertelenmiş vergi gideri kaydedilmelidir.

X Şirketinin sonraki hesap dönemine ait muhasebe karı (vergi öncesi kar) 90.000 IQD'dir. Vergilendirilebilir geçici fark 26.000 IQD, indirilebilir geçici fark ise 16.000 IQD olarak hesaplanmıştır. Geçici farkların yarattığı etki ve vergiden sonraki kar aşağıdaki gibi hesaplanır:

X Şirketinin 2018 yılı mali karı

Vergi Öncesi Muhasebe Karı	90.000 IQD
Vergilendirilebilir Geçici Fark (-)	26.000 IQD

81. Göğüş, s.23.

İndirilebilir Geçici Fark (+) 16.000 IQD

Vergi Sonrası Kar/Mali Kar 80.000 IQD

Cari yılda 80.000 IQD mali kar üzerinden (80.000 IQD × 0,15) 12.000 IQD ödenecek vergi hesaplanmıştır. Cari dönemde, geçici farkların yarattığı etkiyle (26.000 IQD – 16.000 IQD) 10.000 IQD ertelenmiş vergi borcu hesaplanmış ve 2017 yılından 900 IQD ertelenmiş vergi borcu olduğu için izleyen dönemlere 2.400 IQD (1.500 IQD + 900 IQD) ertelenmiş vergi gideri kaydedilmiştir.

Tablo 2.1: X şirketinin ertelenmiş vergi gideri

Dönem Bakiyeleri	Ertelenmiş Vergi Borcu	Ertelenmiş Vergi Alacağı	Ertelenmiş Vergi Gideri/Geliri
31.12.2017 Hesap Bakiyesi	18.000 × 0,15 2.700	12.000 × 0,15 1.800	900
31.12.2018 Hesap Bakiyesi	26.000 × 0,15 3.900	16.000 × 0,15 2.400	1.500
Toplam	6.600	4.200	**2.400**

2.3.3. Ertelenmiş Vergi Etkisinin Muhasebeleştirilme Koşulları

Standart geçici farklara neden olan (belirli koşullar hariç) diğer tüm alacak ve borçlara ait ertelenmiş vergilerin muhasebeleştirilmesini zorunlu kılmaktadır. Ancak bazı koşulların olması halinde ertelenmiş vergi varlığının muhasebe kayıtlarına alınmasına karşı çıkılmaktadır. Ertelenmiş vergi borcunun muhasebeleştirilmesi, ihtiyatlılık ilkesinin gereği olarak her koşulda zorunludur.[82]

82. Remzi Örten, Hasan Kaval ve Aydın Karapınar, **Türkiye Muhasebe-Finansal Raporlama Standartları Uygulama ve Yorumları**, Ankara: Gazi Kitabevi, b.8., 2015, s.164-165.

2.3.3.1. Ertelenmiş Vergi Borcunun Muhasebeleştirilmesi Koşulları

Bütün vergiye tabi geçici farklar için, ertelenmiş vergi borcu muhasebeleştirilir. Ancak aşağıdaki durumlarda meydana gelen geçici farklar için ertelenmiş vergi borcu muhasebeleştirilmez:[83]

a. Şerefiyenin ilk muhasebeleştirilmesi sırasında veya
b. Aşağıdaki işlemler sonucunda oluşan bir varlık veya borcun ilk muhasebeleştirilmesi sırasında:

- İşletme birleşmesi niteliğinde olmayan işlemler ve
- Oluşmasının ne muhasebe karını ne de vergiye tabi karı (mali zararı) etkilemediği işlemler.

Şirketlerin alacak ve borçlarının bilanço değerleri ile vergi değerleri farklı ise ortaya geçici farklar çıkacaktır. İşletmenin aktifinde kayıtlı muhasebe değerinin vergi değerinden büyük olması veya pasifinde kayıtlı muhasebe değerinin vergi değerinden küçük olduğu durumlarda ortaya çıkan geçici farklardır. Ancak geçici farklar, ilk birleşme esnasında konsolidasyon şerefiyesi oluşuyorsa, bunlara ait ertelenmiş vergi borcunun bilançoda ayrıca raporlanması standartta yasaklanmaktadır. Bu durumda meydana gelen ertelenmiş vergi borcu ve ertelenmiş vergi varlığı şerefiye tutarının hesaplanmasında dikkate alınmaktadır.[84]

2.3.3.2. Ertelenmiş Vergi Varlığının Muhasebeleştirilmesi Koşulları

Ertelenmiş vergi varlığının muhasebeleştirilmesiyle ilgili olarak, işletmeninin gelecekteki karlılığı, indirilebilecek gider niteliğindeki bütün geçici farkların indirilebilmesine yetecek kadar olması gerekir. Geçici farkların indirilmesine yetecek kadar gelirin olması şartıyla ve aşağıdaki durumlarda meydana gelenler dışındaki indirilebilir

83. UMS 12, m.15.
84. Dündar, s.242.

geçici fark nedeniyle ortaya çıkan ertelenmiş vergi varlığı her durumda muhasebeleştirilir:[85]

- Birleşme niteliği taşımayan işlemlerden kaynaklanan geçici farklar,
- Muhasebe karı ve mali karı etkilemeyen işlemlerden dolayı ortaya çıkan geçici farklar.

Bir işletmede kullanılamayacak veya daha önce iskonto edilmemiş finansal zararlarda kullanılamayan vergi avantajları varsa, yapılması gereken diğer işlemlerden kaynaklanan ertelenmiş vergi varlığının kabulüne daha fazla dikkat edilmelidir. Çünkü geçen yılın kaybı, vergilendirilebilir bir karın olmayacağının güçlü bir göstergesidir. Bu nedenle, bir işletmenin son birkaç işletme döneminde zarar etmesi, ertelenmiş vergi varlığının kaydedilemeyeceğine dair bir göstergedir. Ertelenmiş vergi varlığını kabul etmek için işletmenin gelecekteki karlılığı hakkında giderek daha fazla inandırıcı kanıt gerekmektedir. Burada zararın kaynakları incelenerek tekrarlanma olasılığı değerlendirilmelidir. Eğer zarar olağandışı sebeplerden kaynaklanıyorsa ve bu sebepler ortadan kalkmış ise ertelenmiş vergi varlığı kayıtlara alınabilir. Ancak zarar olağan faaliyetlerin bir sonucu ise tekrarlanma olasılığı yüksektir. Yani izleyen dönemlerde aktifleştirecek vergi kadar, mali kar üzerinden vergi doğmayacaksa indirilebilir geçici farkların ertelenmiş vergi etkisi kabul edilmez demektir ve ayrıca aktifleştirilmesi de mümkün değildir. Daha sonraki dönemlerde işletmedeki koşullar değiştiğinde, etkisi devam eden geçici farklara ait ertelenmiş vergiler kayıtlara alınır.[86]

2.4. Ertelenmiş Vergi Etkilerinin Muhasebeleştirilmesi

Geçici farklar doğrudan tanınamaz. Buna göre, yılsonunda stok döneminde vergi karşılıkları hesaplanırken, ertelenmiş vergi varlık ve borcu ile geçici farklara neden olan

85. Gürbüz Gökçen, Başak Ataman ve Cemal Çakıcı, **Türkiye Muhasebe Uygulamaları**, İstanbul: Beta Basım Yayım, 2006, s.304.
86. Örten, s.167-168.

varlık ve borçlardan kaynaklanan ertelenmiş vergi borcu muhasebeleştirilmektedir. Ertelenmiş vergi varlık ve borcu, net dönem karını düzeltecek şekilde kaydedilir.[87]

UMS 12'ye göre ertelenmiş vergi borç ve varlığı, geçici fark durumunda, cari dönemde borç ve alacaklardan ayrı olarak gösterilir. Başka bir deyişle, geçici farklılıklar doğrudan tanınmaz. Dönem net karı gerçeği yansıtmak için, geçici farklardan kaynaklanan ertelenmiş veya alınacak vergi yükümlülükleri tanınmalı ve kaydedilmelidir.[88]

2.4.1. Değerleme Farklarından Kaynaklanan Ertelenmiş Vergi Etkisinin Özkaynaklarda Raporlanması

Alacak ve borçların yeniden değerlendirilmesinden kaynaklanan gelir ve giderler gelir tablosunda genel bir kural olarak kabul edildiğinde, özkaynak hesaplarında kayıtlı ise, ertelenmiş vergiler özkaynak hesaplarına kaydedilir ve bu gruba ait hesaplara dahil edilir. Örneğin, maddi olmayan ve maddi olmayan duran varlıkların yeniden değerlemesinden kaynaklanan ertelenmiş vergiler ile iştirakler, bağlı ortaklıklar ve iş ortaklarındaki yatırımların yeniden değerlendirilmesinden kaynaklanan muhasebe değerindeki değişimler özkaynaklar altında muhasebeleştirilir ve bilanço borcuna kaydedilir.[89]

2.4.1.1. Maddi Duran Varlıklar Değerleme Fonu

Muhasebe standartları, bazı varlıkların gerçeğe uygun değerle değerlemesinde ortaya çıkan değer artış veya azalışlarının, gelir-gider tablosunda muhasebeleştirilmesi yerine, bilançoda özkaynaklar içinde muhasebeleştirilmesini benimsemiştir. Bu hususlardan biri olan maddi duran varlıkların yeniden değerlenmesi halinde ortaya çıkan değer artışları da özkaynaklarda muhasebeleştirilir. Tabiatıyla özkaynaklarda meydana gelen bu artış veya azalışlar (kapsamlı gelir hariç) dönem karını etkilememektedir. Dolayısıyla dönem karını

87. Dinç, s.37.
88. Dinç, s.31.
89. Ümit Gücenme Gençoğlu, **Türkiye Muhasebe Standartları ve Vergi Mevzuatına Göre Dönem Sonu Muhasebe İşlemleri**, Bursa: Alfa Aktüel Yayınları, 2015, s.38.

etkilemeyen unsurların vergi etkilerinin de vergi gideri veya vergi geliri olarak değil, özkaynaklara ilave veya indirim şeklinde muhasebeleştirilmesi gerekmektedir.[90]

Ayrıca, bir maddi duran varlık kalemi yeniden değerlendiğinde, değerleme tarihindeki amortismanı da değer artış oranında artırılır. Bir duran varlığa ilişkin özkaynak hesap grubunda yeniden değerleme artışı, bu varlık satıldığında ya da bilanço dışı bırakıldığında gelir olarak kaydedilmez, gelir tablosuyla ilişkilendirilmez ve doğrudan geçmiş yıl karlarına aktarılır. Duran varlıkların yeniden değerlemesi sonucu ortaya çıkan vergi etkileri, UMS 12'ye uygun olarak muhasebeleştirilir ve açıklanır.[91]

Örnek: X şirketi aktifinda bulunan net defter değeri 300.000 IQD binasını 31.12.2018 tarihinde yeniden değerlemeye tabi tutmuş ve binanın değerinde 40.000 IQD artış olmuştur (Vergi oranı %15'dir).[92]

	31.12.2018		
BİNALAR HESABI		40.000	
	BİNA DEĞER ARTIŞ FONU HS.		40.000

	31.12.2018		
BİNA DEĞER ARTIŞ FONU ERT. VERGİSİ		6.000	
	ERTELENMİŞ VERGİ YÜKÜML. HS.		6.000

90. Azzem Özkan, "TMS-12 Gelir Vergileri Standardına Göre Ertelenmiş Vergiler ve Muhasebe Uygulamaları", **Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, S.32, (Ocak –Haziran, 2009) s.98.
91. Gençoğlu, s.245-246.
92. Ajili ve Omar Türk hazaa, "Asar Adem Tebeni Almuhasebe Alduliye 12 Zarab Aldahil Ala Alkawaim Almliye", Dirase İhtibariye ila Masraf Alşark Alausat, **Risalet Majister**, Alşark Alausat universitesi, Amman, 2013, s.201.

2.4.1.2. Varlıkların Gerçeğe Uygun Değer veya Yeniden Değerlemesi

UMS 12 madde 18 geçici farkları tanımlamış olup, buna göre varlıkların yeniden değerlendiği ancak, vergisel açıdan buna eşit bir değerlemenin yapılmadığı bir durumda geçici fark ortaya çıkmaktadır.

Finansal Raporlama Standartları bazı kalemlerin diğer kapsamlı gelirde muhasebeleştirilmesini gerektirir veya muhasebeleştirilmesine izin verir. Buna göre yeniden değerleme nedeniyle maddi duran varlıkların defter değerlerinde meydana gelen değişiklikler kar zararda muhasebeleşmeyip, kapsamlı gelirde muhasebeleştirilir ve kapsamlı gelir tablosunda raporlanır.

UMS 16 Maddi Duran Varlıklar Standardı bir işletmenin vergi kanunlarında öngörülmeyen bir yeniden değerleme yapmış olması halinde varlıklarının yeniden değerlenmiş tutarları üzerinden ayrılan amortismanı veya itfa payları ile bunların maliyet bedelleri üzerinden ayrılmış olan amortisman ve itfa payları arasındaki farka eşit olan yeniden değerleme fonunu her yıl dağıtılmamış karlara aktarıp aktarmayacağı konusunda bir düzenleme yapmamıştır. Eğer işletme böyle bir aktarma yaparsa, aktarılan tutar bu tutarla ilgili ertelenmiş vergi hariç olarak belirlenir. Maddi duran varlıkların elden çıkarılmasında dağıtılmamış karlara yapılan aktarımlarda da aynı şekilde hareket edilir.[93]

2.4.1.2.1. Varlıkların Gerçeğe Uygun Değer veya Yeniden Değerlenmesi ve Ertelenmiş Vergi Borcu

Bazı varlıklar gerçeğe uygun değerleri ile gösterilebilir ya da bunlar için yeniden değerleme yapılabilir ancak vergisel açıdan buna eşit bir düzeltme yapılmamış olabilir. Yasal düzenlemelere göre, bir varlığın yeniden değerlemeye tabi tutulması veya diğer şekillerde değerinin yeniden belirlenerek gerçeğe uygun değerine yükseltilmesi cari dönemin vergiye tabi karını (mali zararını) etkileyebilir. Sonuç olarak, varlığın vergiye esas değeri de arttırılır ve herhangi bir geçici fark doğmaz. Bazı diğer yasal düzenlemelerin

93. UMS 12, m.64.

olduğu ortamlarda ise, varlığın yeniden değerlemesi veya değerinin yeniden belirlenmesi, bu işlemin yapıldığı dönemin vergiye tabi karını etkilemez ve varlığın vergiye esas değerinde herhangi bir düzeltme yapılmaz. Buna rağmen, defter değerinin gelecekte geri kazanılması yoluyla işletmeye vergiye tabi ekonomik fayda girişi olacaktır, ancak vergi açısından indirilebilir olan tutar söz konusu olan ekonomik fayda tutarından farklı olacaktır. Bu durumda, yeniden değerlenen varlığın defter değeri ile vergiye esas değeri arasındaki fark geçici bir farktır ve geçici vergi borcu veya geçici vergi alacağı doğurur. Bu durum, aşağıdaki durumların varlığında da geçerlidir:[94]

- İşletme ilgili varlığı elden çıkarmak niyetinde değildir. Bu nedenle yeniden değerlenmiş defter değeri, varlığın işletmede kullanılması ile gelecek dönemlerde yaratılacak vergiye tabi gelir şeklinde geri kazanılacak bu tutar da, vergi mevzuatına göre ileriki yıllarda gider yazılabilecek olan amortisman tutarından daha fazla olacaktır,

- Satış halinde, satıştan elde edilen tutar benzer bir varlığın satın alınmasında kullanılırsa, değer artışından elde edilen kazancın vergisi ertelenmiş olacaktır. Böyle durumlarda, satın alınan benzer varlığın satışı veya işletmede kullanımı sonucunda, vergi ödenecek hale gelecektir.

Vergisel açıdan ve muhasebe ilkeleri açısından varlığın değeriyle ilgili farklılıklar geçici farkları doğurur. Bazı varlıkların gerçeğe uygun değere yükseltilmesine yasal olarak izin verilmemekte, muhasebe ilkeleri ise bazı varlıkların gerçeğe uygun değerden gösterilmelerini ya da bunlar için yeniden değerleme yapılmasını uygun görmektedir. Varlığın gerçeğe uygun değeri üzerinden amortisman ayırma yoluyla gelecekte sağlanacak ekonomik menfaatler, vergi amaçlı amortisman ayırma yoluyla sağlanacak ekonomik menfaatlerden daha yüksek olduğundan ertelenmiş vergi borcu oluşacaktır.[95]

94. UMS 12, m.20.
95. Yıldız Ayanoğlu, "12 Nolu Uluslararası Muhasebe Standardı, Kurumlar (Gelir) Vergisinin Muhasebesi ve Türkiye'de Uygulanabilirliği", MÖDAV-**Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi**, Cilt 4, S.2, (Haziran – 2002), s.93.

Örnek: X şirketinin aktifine kayıtlı binanın vergi değeri 700.000 IQD'dir. İşletmenin 31.12.20X1 tarihinde yapmış olduğu tespitte binanın gerçeğe uygun değerinin 850.000 IQD olduğu tespit edilmiştir (Vergi oranı %15, amortisman ihmal edilmiştir).

850.000 IQD – 700.000 IQD = 150.000 IQD vergilendirilebilir geçici fark oluşturmaktadır. Buna göre 20X1 yılı için ertelenmiş vergi borcu = 150.000 IQD x %15 = 22.500 IQD olacaktır.

2.4.1.2.2. Varlıkların Gerçeğe Uygun Değer veya Yeniden Değerlenmesi ve Ertelenmiş Vergi Varlığı

Bazı varlıklar gerçeğe uygun değerleri ile gösterilebilir ya da bunlar için yeniden değerleme yapılabilir ancak vergisel açıdan buna eşit bir düzeltme yapılmamış olabilir. Bir varlığın vergiye esas değerinin o varlığın defter değerini aştığı bu gibi durumlarda indirilebilir geçici fark ortaya çıkar.

Yeniden değerleme yapıldığında varlığın vergiye tabi karın hesaplanmasında, yeniden değerlendirmeden aynı şekilde etkilendiği için geçici fark oluşmamaktadır. Bunun yanında vergi mevzuatı, bazı varlıkların güncel değerlerini hesaplarken, muhasebe ilkelerine uygun şekilde gerçeğe uygun değerine yükselttiğinde vergi açısından bu daha yüksek bir değer olarak dikkate alınabilmekte; bu durumda geçici fark ortaya çıkmaktadır. İşte oluşan bu geçici fark sonucunda varlığın gerçeğe uygun değeri üzerinden amortisman ayırma yoluyla gelecekte sağlanacak ekonomik menfaatler, vergi amaçlı amortisman ayırma yoluyla sağlanacak ekonomik menfaatlerden daha az olduğundan ertelenmiş vergi varlığı ortaya çıkacaktır.[96]

Örnek: X şirketinin aktifine kayıtlı binanın vergi değeri 31.12.20X1 tarihi itibariyle 650.000 IQD'dir. İşletmenin 31.12.20X1 tarihinde yapmış olduğu tespitte binanın gerçeğe uygun değerinin 600.000 IQD olduğu tespit edilmiştir (Vergi oranı %15 olup, amortisman ihmal edilmiştir).

96. Bedri, s.67.

650.000 – 600.000 = 50.000 IQD indirilebilir geçici fark oluşturmaktadır. Buna göre 20X1 yılı için ertelenmiş vergi varlığı = 50.000 IQD x %15 = 7.500 IQD olacaktır.

2.4.1.3. Kur Değişimlerinin Yabancı Ülkelerdeki Faaliyetlerle İlgili Ertelenmiş Vergi Borcuna veya Alacağına Etkisi

Bir işletmenin parasal olmayan varlıkları ve borçları o işletmenin geçerli para birimi ile ölçülür. Eğer işletmenin vergiye tabi karı veya mali zararı (ve dolayısıyla parasal olmayan varlık ve borçlarının vergiye esas değerleri) farklı bir para birimi ile belirleniyorsa, kurlardaki değişiklikler ertelenmiş vergi borcu varlığının muhasebeleştirilmesi sonucunu doğuran geçici farkların doğmasına neden olur. Ortaya çıkan ertelenmiş vergi, kar ve zarar hesabına gider veya gelir kaydedilir.[97]

UMS 21 Kur Değişiminin Etkileri Standardı ile bağlantılı olarak kur değişikliklerinin bazı etkilerinin gider veya gelir olarak muhasebeleştirilmesi gereklidir; ancak bu değişikliklerin etkilerinin kapsamlı gelir tablosunda nerede gösterileceği özel olarak belirtilmez. Bu nedenle, ertelenmiş yabancı vergi borçları veya varlıklarında kur değişiklikleri nedeniyle meydana gelen farkların kapsamlı gelir tablosuna yansıtılmaları durumunda, anılan değişiklikler, bu sunumun finansal tablo kullanıcıları açısından en yararlı şekil olduğu düşünülüyorsa, ertelenmiş vergi geliri ya da gideri olarak sınıflandırılabilir.[98]

2.4.1.4. İşletme Birleşmeleri

İşletme birleşmelerinde devralınan belirlenebilir varlıklar ve üstlenilen borçlar, sınırlı istisnai durumlar haricinde, devir tarihindeki gerçeğe uygun değerleri üzerinden muhasebeleştirilir. Eğer devralınan belirlenebilir varlıkların ve üstlenilen borçların vergiye esas değerleri işletme birleşmesinden etkilenmemişse veya farklı bir şekilde etkilenmişse,

97. UMS 12, m.41.
98. UMS 12, m.78.

geçici farklar ortaya çıkar. Örneğin, eğer bir varlığın defter değeri gerçeğe uygun değerine yükseltilmiş ancak vergiye esas değeri önceki sahiplerine olan maliyeti ile kalmışsa ertelenmiş vergi borcu doğuran bir geçici fark ortaya çıkar. Oluşan bu ertelenmiş vergi borcu da şerefiyeyi etkiler.[99]

İşletme birleşmesinin bir sonucu olarak, edinilen işletmenin birleşme öncesi ertelenmiş vergi varlığının gerçekleşme olasılığı değişebilir. Edinilen işletme, birleşme tarihi öncesinde muhasebeleştirmemiş olduğu kendi ertelenmiş vergisini geri kazanmasının mümkün olduğunu düşünebilir. Örneğin, edinen işletme henüz kullanmamış olduğu geçmiş yıl mali zararlarını birleşme sonrasında edinilen işletmenin faaliyetlerinden gelecekte elde edeceği vergiye tabi karlardan düşebilecek durumda olabilir.[100]

Örneğin, eğer bir işletme birleşmesinde edinilen şerefiyenin maliyeti 100 IQD ve vergi açısından elde etme yılından başlamak üzere yıllık %15 amortismana tabi ise, şerefiyenin ilk muhasebeleştirme sırasındaki vergiye esas değeri 100 IQD, devralınan ilk yılın sonundaki vergiye esas değeri ise 85 IQD olacaktır. Şerefiyenin defter değerinin, edinilen yılın sonunda 100 IQD olarak sabit kalmış olması düşünülecek olursa, anılan yılın sonunda 15 IQD vergilendirilebilir geçici fark doğacaktır. Bu vergilendirilebilir geçici fark, şerefiyenin ilk muhasebeleştirilmesinden doğmadığı için, ortaya çıkan ertelenmiş vergi borcu muhasebeleştirilebilir.[101]

2.4.1.5. Hisseye Dayalı Ödeme İşlemlerinden Doğan Dönem Vergisi ve Ertelenmiş Vergi Muhasebeleştirilmesi

Vergi mevzuatının uygun düzenlemeler içermesi halinde, bir işletme çalışanlarına işletmenin kendi hisselerini, hisse opsiyonlarını veya özkaynaklarını temsil eden diğer araçları vermek suretiyle yapmış olduğu ödemeleri vergiye tabi karın hesabında gider olarak dikkate alabilir. Gider olarak dikkate alınacak tutar ilgili ödemelerin birikmiş toplam

99. UMS 12, m.19.
100. UMS 12, m.67.
101. Hilmi Kırlıoğlu ve Ahmet Gündoğan Şişman, "İşletme Birleşmelerinde Ertelenmiş Vergilerin Oluşumu ve Özel Bir Durum: Şerefiyeden Kaynaklanan Ertelenmiş Vergiler", **İSMMMO Mali Çözüm Dergisi**, S.98, (Mart-Nisan, 2010), s.83.

tutarından farklı olabilir. Vergi mevzuatı bu tür ödemelere izin veriyorsa, ancak gider kaydetmeyi opsiyonların kullanması koşuluna bağlamışsa, işletme hisse opsiyonlarını verdiği tarihte bir gider muhasebeleştirilmez, ancak opsiyonların kullanıldığı tarihte gider muhasebeleştirilir ve gider tutarı da o tarihteki hisse değerleri kullanarak bulunur.

Çalışanların belirli bir tarihe kadar olan hizmetlerinin vergiye esas değeri (vergi mevzuatının gelecek dönemlerde gider olarak indirimine izin vermesi halinde) ve sıfır olan defter değeri arasındaki fark ertelenmiş vergi varlığı doğuran geçici bir farktır. Eğer hesap dönemi sonunda vergi mevzuatına göre gelecekteki gider yazılacak tutar bilinmiyorsa, tutar mevcut bilgilere göre hesaplanır. Örneğin, vergi mevzuatına göre ilerideki dönemlerde gider yazılabilecek tutar işletmenin hisselerinin gelecekteki belli bir tarihteki fiyatına bağlı ise, indirilebilir geçici fark işletmenin hisse senedinin hesap dönemi sonundaki fiyatına dayandırılır.[102]

2.4.2. Ertelenmiş Vergi Varlığının Muhasebeleştirilmesi

Ertelenmiş vergi varlığı, indirilebilir geçici farklar ile mahsup edilemeyen mali zararların ve kullanılmayan vergi indirim ve istisnaların ileriye doğru taşınması nedeniyle, gelecek dönemlerde geri kazanılabilir vergi tutarıdır. Yani, gelecek dönemlerde ödenecek Kurumlar Vergisi rakamından indirilecek tutarlardır. Diğer bir ifadeyle, vergi indirim ve istisnalarının cari dönem mali karından fazla olması sebebiyle, cari dönem matrahından indirilemeyen, ancak gelecek dönemlerde vergi matrahından indirim yapılabilecek kalemlere ait vergi tutarıdır. Bu tutarlar gelecek dönemlerdeki geri kazanılabilir vergi tutarını ifade etmektedir.[103]

Ertelenmiş vergi varlığı, indirimlerdeki geçici farklılıklara atfedilen ertelenmiş vergi etkilerini yansıtmaktadır. Diğer bir ifadeyle, ertelenen varlık, cari dönem nedeniyle,

102. UMS 12, m.68.
103. Ümit Gücenme ve Aylin Poroy, "Vergilerin Muhasebeleştirilmesi, Ertelenen Vergi Varlık ve Yükümlülükleri", **Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi**, S.21, (Ocak, 2007), s.5.

cari dönem sonunda gerçekleşecek kesintilerdeki geçici farklardan dolayı, gelecek dönemlerde geri kazanılabilecek vergi artışlarıdır.[104]

UMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu Standardı, ertelenmiş vergi varlığının/alacağının, cari dönemdeki vergi alacağından ayrı gösterilmesi gerektiğini belirtmektedir. İşletme dönen ve duran varlıkları bilançoda ayrı sınıflandırıyorsa ertelenmiş vergi varlığı duran varlık içinde yer alır.[105]

2.4.3. Ertelenmiş Vergi Borcunun Muhasebeleştirilmesi

Ertelenmiş vergi borcu, vergilendirilebilir geçici farklar nedeniyle gelecek dönemlerde ödenecek vergi tutarıdır. Ertelenmiş vergi borcu, ertelenmiş vergi etkilerini temsil eder, yani ertelenmiş vergi borcu, cari yılsonunda geçici vergi farkları nedeniyle gelecek yıllardaki vergi artışını yansıtır.[106]

Bütün vergiye tabi geçici farklar için ertelenmiş vergi borcu muhasebeleştirilir. Ancak aşağıdaki durumlarda meydana gelen geçici farklar için ertelenmiş vergi borcu muhasebeleştirilmez:[107]

a. Şerefiyenin ilk muhasebeleştirilmesi sırasında,
b. Aşağıdaki işlemler sonucunda oluşan bir varlık veya borcun ilk muhasebeleştirilmesi sırasında:
i. İşletme birleşmesi niteliğinde olmayan işlemler,
ii. Oluşmasının ne muhasebe karını ne de vergiye tabi karı (mali zararı) etkilemediği işlemler.

Ancak, bağlı ortaklıklar, şubeler, iştirakler ve müşterek anlaşmalardaki yatırımlar ile ilgili olarak ortaya çıkan vergiye tabi geçici farklar için, ertelenmiş vergi borcu

104. Kisso, s.992.
105. UMS 1, m.56.
106. Bedri, s.58.
107. UMS 12, m.15.

muhasebeleştirilir.[108] Bazı durumlarda vergi varlıkları vergi borcuna yol açmaktadır. Varlığın kayıtlı tutarı vergi matrahını aştığında, vergilendirilebilir ekonomik faydaların tutarı verginin düşüleceği tutarı aşacaktır. Bu fark geçici bir vergilendirilebilir dönemdir. Şirket kayıtlı varlığın tutarını geri kazandığında, muhasebe vergisi ile geçici vergi farkını yansıtır ve muhasebe geliri vergi gelirinden daha yüksek olacağından, ertelenmiş vergi borcuna neden olacağı için şirket için vergilendirilebilir gelir elde eder. Bir işletme bağlı ortaklıklarındaki, şubelerindeki, iştiraklerindeki yatırımları ve müşterek anlaşmalardaki hisseleri ile ilgili tüm vergilendirilebilir geçici farklar için, aşağıdaki her iki koşulun da mevcut olduğu durumlar hariç, ertelenmiş vergi borcu muhasebeleştirir:[109]

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

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

Kaydedilen ertelenmiş vergi varlığı ve borcu tutarının, bunlarla ilgili geçici farkların miktarında bir değişiklik olmasa bile değişebileceği not edilmelidir, örneğin, aşağıdakiler ortaya çıkabilir:[110]

1. Vergi oranlarındaki veya yasalardaki değişiklik,
2. Ertelenmiş vergi varlığının yeniden sınıflandırılması,
3. Beklenen kurtarma yönteminde değişiklik.

2.5. Ertelenmiş Vergi Varlığı ve Borcunun Mahsubu

Konsolide finansal tablolarda, ancak ve ancak konsolidasyona tabi tutulmuş işletmelerin yasal olarak tek bir net ödeme alma veya net ödeme yapma hakları varsa ve

108. UMS 12, m.15.
109. UMS 12, m.39.
110. UMS 12, m.60.

işletmeler ya net tutar üzerinden ödeme veya tahsilat yapacak ya da tahsilatı ve ödemeyi ayrı ayrı ancak aynı anda yapacaklarsa, grup içindeki bir işletmenin dönem vergi varlığı diğer bir işletmenin dönem vergi borcu ile mahsup edilir:[111]

Her ne kadar dönem vergi varlığı ve vergi borcu ayrı ayrı hesaplanıp ayrı ayrı muhasebeleştirilse de finansal durum tablosunda 'UMS 32 Finansal Araçlar Sunum' Standardındaki benzer kriterlere uymak koşulu ile mahsup edebilirler. Bir işletmenin dönem vergi varlığı ve dönem vergi borcu aynı vergi dairesi ile ilgili ise ve vergi idaresi tek bir net ödeme almayı veya net ödeme yapmayı mümkün kılmışsa, normal olarak işletmenin yasal muhasebeleştirilmiş tutarları mahsup etme hakkı vardır. Bir işletme ertelenmiş vergi varlığı ile ertelenmiş borcunu ancak ve ancak aşağıdaki durumlarda mahsup eder:[112]

a. Yasal olarak vergi varlıklarını dönem vergi borçlarına mahsup etme hakkının olması ve
b. Ertelenmiş vergi varlığı ve ertelenmiş vergi borcu aynı vergi idaresi tarafından konulan aşağıdaki hususlardan herhangi birisi ile ilgilidir:

i. Aynı vergi mükellefi veya
ii. Vergiye tabi işletmeler farklı işletmeler olmakla birlikte bu işletmeler, ertelenmiş vergi borç ve varlığının önemli bir miktarının ödeneceği veya geri kazanılacağı tahmin edilen gelecek her dönem itibariyle, vergi borç ve vergi alacağını ya net esasa göre yerine getirecek ya da tahsilat ve ödemeyi ayrı ayrı zamanda yapacaktır.

Ertelenmiş vergi varlık ve borcu reeskonta tabi tutulmamaktadır. Ertelenmiş vergi varlık ve borcu, cari dönem vergi varlık ve yükümlülüklerinden ayrı gösterilmektedir.[113]

111. UMS 12, m.73.
112. UMS 12, m.74.
113. Civan, s.24-25.

2.6. Bağlı Ortaklıklar, Şubeler ve İştiraklerdeki Yatırımlar ile İş Ortaklıklarındaki Paylar Açısından Ertelenmiş Vergi Borcu

Bağlı ortaklıklardaki, şubelerdeki, iştiraklerdeki yatırımlar ile iş ortaklarındaki payların farklı olması nedeniyle geçici farklar ortaya çıkabilir. Bu farklar aşağıda belirtilen birkaç değişik şekilde ortaya çıkabilir, örneğin:[114]

- Bağlı ortaklıkların, şubelerin, iştiraklerin veya iş ortaklıklarının dağıtılmamış karların bulunması,
- Ana ortaklığın ve yatırımın farklı ülkelerde olduğu durumlarda döviz kurlarında değişiklik olması,
- İştirakteki yatırımın defter değerinin daha düşük olan geriye kazanılabilir tutara indirilmek suretiyle azaltılması.

Ana ortaklığın yatırımını, bireysel finansal tablolarda, maliyeti veya yeniden değerlenmiş tutarlarıyla taşıdığı durumda bu finansal tablolardaki geçici farklar ile konsolide finansal tablolardaki geçici farklar aynı olmayabilir. Bir işletme bağlı ortaklıklarındaki, şubelerindeki, iştiraklerindeki yatırımları ve iş ortaklıklarındaki hisseleri ile ilgili tüm vergilendirilebilir geçici farklar için, aşağıdaki her iki koşulun da mevcut olduğu durumlar hariç, ertelenmiş vergi borcu muhasebeleştirilir:[115]

- Ana ortaklık, yatırımcı veya iş ortaklıklarındaki ortak olarak işletme geçici farkların tersine dönme zamanlarını kontrol edebilmektedir,
- Büyük bir ihtimalle geçici fark öngörülebilen bir gelecekteki süre içinde tersine dönmeyecektir.

Örnek: A Şirketi B'yi 1 Ocak 20X1'de 300.000 IQD karşılığında satın almıştır. 31 Aralık 20X1 tarihine kadar B Şirketi, 50.000 IQD kar elde etmiştir. Satın alımda ortaya çıkan şerefiyede herhangi bir değer düşüklüğü yaşanmamıştır. A Şirketinin ikamet ettiği ülkedeki vergi mevzuatına dayanarak, B Şirketine yapılan yatırımın vergi matrahı orijinal maliyetidir.

114. UMS 12, m.38.
115. UMS 12, m.39.

A Şirketinin konsolide finansal tablolarında, B şirketinin elde ettiği 50.000 IQD'lik kar raporlanacaktır. Ortaya çıkar bu geçici farkın tersine dönmesi muhtemel olmadıkça ertelenmiş vergi borcu muhasebeleştirilmeyecektir.[116]

2.7. Şerefiyeden Kaynaklanan Ertelenmiş Vergi

İşletme birleşmelerinde devralınan belirlenebilir varlıklar ve üstlenilen borçlar, sınırlı istisnai durumlar haricinde, devir tarihindeki gerçeğe uygun değerleri üzerinden muhasebeleştirilir. Eğer devralınan belirlenebilir varlıkların ve üstlenilen borçların vergiye esas değerleri işletme birleşmesinden etkilenmemişse veya farklı bir şekilde etkilenmişse, geçici farklar ortaya çıkar. Örneğin, eğer bir varlığın defter değeri gerçeğe uygun değerine yükseltilmiş ancak vergiye esas değeri önceki sahiplerine olan maliyeti ile kalmışsa ertelenmiş vergi borcu doğuran bir geçici fark ortaya çıkar. Oluşan bu ertelenmiş vergi borcu da şerefiyeyi etkiler.[117]

Pek çok vergileme otoritesi, şerefiyenin defter değerindeki azalmaların vergiye tabi karının belirlenmesinde gider olarak indirilebilmesine izin vermez. Ayrıca, bu çevrelerde, iştirak öncelikli işini elden çıkardığında, şerefiyenin maliyeti genellikle indirilemez. Söz konusu muhasebe çevrelerinde, şerefiyenin vergiye esas değeri sıfırdır. Şerefiyenin defter değeri ile sıfır olan vergiye esas değeri arasındaki fark vergilendirilebilir bir geçici farktır. Ancak, bu standard, ortaya çıkan ertelenmiş vergi borcunun muhasebeleştirilmesine izin vermez; çünkü şerefiye bir kalan tutar olarak hesaplanır ve ertelenmiş vergi borcu muhasebeleştirilmesi şerefiyenin defter değerini artmasına neden olur.[118]

Örneğin, bir işletme birleşmesinde edinilen şerefiyenin maliyeti 100 IQD ve vergi açısından elde etme yılından başlamak üzere yıllık %20 amortismana tabi ise, şerefiyenin ilk muhasebeleştirme sırasındaki vergiye esas değeri 100 IQD, devralınan ilk yılın sonundaki vergiye esas değeri ise 80 IQD'si. Şerefiyenin defter değerinin, edinilen yılın

116. Tax Under IAS 12 Income Taxes February, 2013, s.26.
117. UMS 12, m.19.
118. UMS 12, m.21.

sonunda 100 IQD'si olarak değişmeden kalmış olması durumunda, anılan yılın sonunda 20 IQD'si vergilendirilebilir geçici fark oluşacaktır. Bu vergilendirilebilir fark, şerefiyenin ilk muhasebeleştirilmesi ile ilgili olmadığı için, meydana gelen ertelenmiş vergi borcu muhasebeleştirilir.[119]

2.8. Bir Varlık Veya Borcun İlk Muhasebeleştirilmesi

Bir varlık veya borcun ilk muhasebeleştirilmesinde geçici bir fark meydana gelebilir; örneğin bir varlığın maliyetinin kısmen veya tamamen vergi mevzuatına göre indirim konusu yapılamayacak olması halinde böyle bir durum söz konusudur. Bu tür geçici farkların muhasebeleştirme yöntemi söz konusu varlığın ilk muhasebeleştirilmesine yol açan işlemin niteliğine bağlıdır:[120]

a. Bir işletme birleşmesinde, eğer işletme herhangi bir ertelenmiş vergi borcu veya vergi varlığı muhasebeleştirir,

b. Eğer işlem muhasebe karını veya vergiye tabi karı ya da her ikisini birden etkiler, işletme ertelenmiş vergi borcu veya varlığı muhasebeleştirir ve bundan kaynaklanan ertelenmiş vergi gideri veya gelirini de gelir tablosuna yansıtırsa,

c. Eğer işlem bir işletme birleşmesi değilse ve ne muhasebe karını ne de vergiye tabi karı etkilemiyorsa, işletme, oluşan ertelenmiş vergi borcunu veya varlığını muhasebeleştirir ve varlık veya borcun defter değerini de aynı tutar kadar düzeltirse. Bu tür düzeltmeler finansal tabloları daha az şeffaf hale getirirler. O nedenle bu Standart, bir işletmenin, ilk muhasebeleştirmede veya sonraki değişikliklerde ortaya çıkan ertelenmiş vergi borcu veya varlığı muhasebeleştirmesine izin vermez. Buna ek olarak, daha önceden muhasebeleştirilmemiş olan ertelenmiş vergi borcu veya varlığında bir varlığın amortismana tabi tutulması nedeniyle daha sonra meydana gelen değişiklikler de muhasebeleştirilmez.

119. UMS 12, m.21.
120. UMS 12, m.22.

Örnek: Bir işletme maliyeti 1.000 IQD olan bir varlığı beş yıllık ekonomik ömrü boyunca kullanmayı, bu sürenin bitiminde de sıfır olan kalıntı değeri ile elden çıkarmayı planlamıştır. Vergi oranı %15'tir. Amortisman, vergi mevzuatına göre gider yazılamamaktadır. Elden çıkarma sonucunda oluşacak satış karı veya zararı da vergiye tabi kar veya mali zararın tespitinde dikkate alınamayacaktır.[121]

İşletme bu varlığın defter değerini geri kazanmaya başladığında 1.000 IQD tutarında vergiye tabi kar elde edecek ve 150 IQD tutarında da vergi ödeyecektir. İşletme varlığın ilk muhasebeleştirilmesinde ortaya çıktığı için 150 IQD tutarındaki ertelenmiş vergi borcunu muhasebeleştirmez.

Bir sonraki yıl, varlığın defter değeri 800 IQD'dir. İşletme 800 IQD tutarında vergiye tabi kar elde ettiğinde 120 IQD tutarında vergi ödeyecektir. İşletme, varlığın ilk muhasebeleştirilmesi ile ilgili olduğu için 120 IQD için de ertelenmiş vergi borcu muhasebeleştirmez.

121. UMS 12, m.22.

3. IRAK VERGİ MEVZUATINDA VERGİLENDİRME VE KURUMLAR VERGİSİ

Irak'taki vergi sisteminin, tek bir yasa ile düzenlenmeyen çeşitli vergilerle ilgilenen geniş bir yasa ve yasama içerdiği, tüm yasaların belirli bir süre içinde yayınlanmadığı, ancak birkaç kez ve farklı rejimler altında gerçekleştiği söylenebilir.

Irak'taki vergi sistemi, farklı zaman dilimlerinde Irak'ın iktidar rejimlerinin fikirlerinden ağır bir şekilde etkilenmiştir.

3.1. Irak Mevzuatında Vergilendirme

Vergi sistemi yürürlükteki tüm yasaları ve vergi düzenlemelerini temsil eder ve bu yasalar genellikle devletin ekonomik düşüncesinden etkilenir. Vergi sistemi, bir ülkeden diğerine, bir sistemden diğerine ve zaman zaman bir toplumdan diğerine değişmektedir. Vergi sistemi bu faktörlerin bir araya gelmesinden etkilenmektedir.

Irak'ta vergi yasalarının ilk ortaya çıkışı diğer ülkelerle karşılaştırıldığında erkendir ve ilk Gelir Vergisi Kanunu 1927 yılında 54 Sayılı kanunla çıkarılmıştır. Monarşinin yıkılmasından ve 1958'de Irak Cumhuriyeti'nin ilan edilmesinden sonra, Irak hükümeti, yukarıdakinden farklı olarak yeni bir finansal ve ekonomik felsefe ortaya koymuş, Irak'taki Yeni Ahit'in fikirlerini taşıyan 1959'de yeni bir Gelir Vergisi Kanunu çıkarılmıştır.

Yeni liderliğin sosyalist ekonomik görünümden etkilenen yeni ekonomik fikirlere yol açtığında durum bir kez daha değişmiştir. Yeni otoritenin görüşüne uygun yeni yasalar çıkarıldığında vergi sistemi birçok değişiklik yapmış, Irak'ta 1983 tarihli 113 sayılı yasa ile Gelir Vergisi Kanunu yayınlanmıştır.

Durum uzun sürmemiş, Irak 2003'te bir askeri işgale tanık olmuş ve bir önceki dönem sona erdiğinde, yerini ulusal seçimler yapılana kadar ülkenin işlerini yürüten sivil bir yabancı otorite almıştır.

3.1.1. Irak'ta Vergi Sisteminin Tanımı ve Özellikler

Vergi sistemi, devletin belirli bir zamanda vergi mükelleflerine uyguladığı vergi grubu olarak tanımlanmakta ve bu sistem ekonomik, politik ve sosyal koşullardan etkilenmektedir.[122]

Vergi sisteminin en önemli unsurları, vergi yasalarının çıkarılmasından sorumlu olan yasama otoritesinin yanı sıra, bu yasaları uygulayan idari yürütme otoritesi ve bu yasaları uygularken vergi mükellefleri ile vergi idaresi arasında ortaya çıkabilecek anlaşmazlıklarla ilgilenen yargı sistemidir.[123]

Vergi sistemi, devletin kamu fonlarını düzenlemek ve devletin çalışmalarına devam etmek ve gelir sağlayarak vatandaşlara hizmet sağlamak amacıyla finansal amaçlarına göre kullanmak için benimsemiş olduğu bir dizi stratejik plandır.[124]

Irak ekonomisi aşağıdaki özelliklere sahiptir:[125]

1. Nihai vergi gelirindeki düşüş, ulusal gelirin ortalamasının %15'ini geçmeyecek şekilde düşerken, birçok gelişmiş ülkede ulusal gelirin %30'undan daha fazladır. Belki de vergi gelirinin düşük olmasının nedeni aşağıdaki faktörlerden kaynaklanmaktadır:

- Eksik büyüme nedeniyle bu ülkelerden düşük milli gelir, kişi başına düşen gelire yansıyan ve vergi muafiyeti oranındaki artışa bağlı olan üretim sektörü,

122. Mohamed Khaled Al-Mahaini, "Dor Alzariba fi Amaliyet Altanmşye Alaktisadiye Maa Halat Tatbikha fi Alkanon Almokarin", **Mecelet Camiyet Dimaşk Lialolum Alaktisadiye**, Almuceled 19, Aladed 2, 2003, s.261.
123. Al-Mahaini, s.266.
124. Raid Naji Ahmed, **Almaliye Alame ve Alteşri Almali**, Amaan, Matbe Alatik, 2012, s.8.
125. Hussein Jawad Kazem, "Wakii Alsiyase Alzaribiye fi Al-Irak ve Mutetelibat Alislah Alzaribi", **İtrohat Diktora ila Koliyet Alidare ve Aliktisad**, Camiyet Albasrah, 2006, s.10.

- Sırasıyla birçok sorundan muzdarip olan tarım sektörü, bu sektöre vergi koymanın ve dolayısıyla genel vergi gelirini azaltmanın imkansız olduğu anlamına gelmektedir.
- Sanayi sektörünün ve önceliğinin yanı sıra şirketlerin kontrolünün sınırlamaları ve diğer ülkelerden yatırımcıları teşvik etmek için vergi indirimi uygulanmaktadır.

2. Ülkelerde vergi sistemi dengesiz olarak tanımlanmaktadır ve dolaylı vergiler toplam vergi gelirinin yüzde %60 - %80'i kadardır.[126]

3. Vergi kaçakçılığı ve vergi idaresinin düşük etkinliği, vergi tahsilatını zorlamış ve vergi kaçakçılığının da artmasına sebep olmuştur.[127]

3.1.2. Irak Vergi Sisteminde Vergi Türleri

Vergi türleri genellikle iki türe ayrılır: Doğrudan vergiler ve dolaylı vergiler:[128]

Doğrudan vergiler, vergi mükelleflerinin gelirlerinden doğrudan kesilen vergilerdir. Dolaylı vergilendirme, binlerce insanın gerçek para ve eylemlerine ve paranın bir kişiden diğerine transfer edildiği paralarına uygulanan en yaygın faktördür. Irak'ta vergilendirme iki temel türe ayrılabilir:

A. Doğrudan vergiler; iki kategori içerir:

1. Gelir vergisi; bu vergiler şunlardır:

- En geniş vergi türü olan ve çeşitli ekonomik faaliyetlerde bulunan ve yıllık gelir üreten vergi mükelleflerinin en büyük bölümüne uygulanan gelir vergisi. Bunlar, vergilerin göreceli olduğu belirli durumlar hariç olmak üzere

126. Amr Haşim Mohamed, "Alislah Alzaribi fi Albuldan Alnamiye Ma İşare Kase İla Alirak", **Mecelet Olum İnsaniye**, Alsene Alrabıya, Aded 29, 2006, s.6.
127. Mohamed, s.6.
128. Mohamed Neşat Ali, "Alfikir Aliktisadi fi Mukedimet İbn Kaldon, İtrohat Diktora Mukedeme ila Koliyet Alhokuk", Camiyet Fuad Alaual, Naklen an Aldoktor Falih Alali, Almaliye Alame ve Altaşriat Almaliye, **Daar Alhamedli Alnaşir**, Amman, Aded 103, 2003, s.101.

bütünüyle ilerici vergidir. Bu vergi, yürürlükteki 1983 yılında çıkarılan 133 Sayılı Irak Gelir Vergisi Kanunu ile düzenlenmektedir.

- Emlak vergisi; bu vergi mükellefinin konut dışında kalan emlak gelirinden toplam yıllık gelirine uygulanan vergidir. Ayrıca 1959 yılında çıkarılan 162 Sayılı Emlak Vergisi Kanunu ile düzenlenir.

2. Sermayedeki vergiler;

- Miras vergisi, vefat eden kişinin bıraktığı her şey için uygulanan vergidir. Taşınır veya taşınmaz malların mirasçıları lehine, hükümleri 1985 tarihinde çıkarılan 64 Sayılı Vergi Kanununa tabidir.
- Arazi vergisi; başkent sekreteryasının sınırları içindeki veya il merkezlerinin belediyelerinin sınırları dahilindeki arazilerde alınan vergi ve hükümleri, 1962 yılında 26 Sayılı Arazi Vergi Kanununa tabidir.

B. Dolaylı vergiler; birkaç çeşit vergi içerir, bunlardan en önemlileri şunlardır:[129]

1. Tüketim vergileri, bu vergiler aşağıdakileri içerir:

- Gümrük vergileri; mal ve hizmetlerin sınır ötesi devlete veya devlete devri ile ilgili tüm konularda uygulanan vergiler.
- Üretim vergileri; üretilen bazı malzemelere uygulanan vergilerdir. Yerel olarak, devlet genellikle bu ülkelerde vergi muafiyetlerini kullanmaktadır.

2. Ticaretteki vergiler; devlet tarafından vergi mükellefine verilen bir hizmet için nakit olarak tanımlanır.

3.2. Irak Mevzuatında Kurumlar Vergisi

Bu yasa, 1982 tarihli 113 sayılı Gelir Vergisi Kanununa dayanarak, Irak'ta kayıtlı özel ve karma hisse senedi şirketleri ve yabancı şirketler için muhasebe sürecini düzenlemektedir.

129. Ali, s.104.

Kurumlar Vergisi, hissedarlarına kar payı ödenmesinden önce şirketlerin gelirleri üzerinden ödenir. Şirket ve yöneticisi, vergi makbuzu ve ödemesinin mali otoriteye tesliminden sorumludur ve bu yasa hükümlerine göre hesap ve gerekli tüm bilgileri sağlamalıdır.[130]

Irak'taki şirketler, hissedarlara, kar paylarının ödenmesini, her birine ödenen kar payını ve düşülen verginin miktarını ve söz konusu kar payından düşülmeye hak kazandıklarını gösteren bir sertifika vermektedir.[131]

Özel şirketler farklı vergi uygulamaları için sermaye ve şahıs şirketlerine ayrılmıştır.[132]

a. Sermaye şirketleri, bir hissedarın ölümünün veya iflasının şirketin ömrünü etkilemediği ve ortakların şirketin borçları için sorumluluklarını etkilemediği finansal hususlara dayanmaktadır.
b. Şahıs şirketleri, ortaklar arasında kişisel düşüncelere ve karşılıklı güvene dayanan şirketlerdir, şirketin tüm taşınır ve taşınmaz malları şirketin borçlarını ödemekten sorumlu kabul edilir.

3.2.1. Kurumlar Vergisi Mükellefleri

Kurumlar vergisi, tüzel kişilerin gelirini vergilendirir gibi bir düşünce olsa da bazı tüzel kişilerin geliri, kurumlar vergisinin kapsamına girmemektedir. Ayrıca, gerçek kişiler dışında kalanların kurumlar vergisine tabi tutulmaları için her zaman tüzel kişiliğe sahip olmaları şartı da aranmamaktadır. Bir kısım iktisadi kamu idare ve kurumları, dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler ve iş ortaklıklarının tüzel kişilikleri olmadığı halde, kurumlar vergisi mükellefi olmaları bu duruma örnek gösterilebilir. Irak'ta Kurumlar Vergisi mükellefleri aşağıdaki gibidir:[133]

130. Irak Gelir Vergisi Kanunu, m.14.
131. Irak Gelir Vergisi Kanunu, m.15.
132. Akram Yamalki, **Alkanun Alticari Alşarikat Dirase Mukarene**, Amman, Dar Alsakafa, 2008, s.145-146.
133. Ahmed, s.80.

- Irak yasaları, gelir vergisine tabi olan ve Irak yasaları uyarınca herhangi bir hissedar şirket veya limited şirkete uygulanır.
- Vergi, Irak'ın içinde veya dışında olsun, değerlendirilen Irak'lı kişinin gelirine uygulanır.
- Irak'ta kayıtlı olan veya Irak'ta daimi tesisleri olan yabancı şirketler, yalnızca Irak'ta üretilen gelirleri için vergiye tabidir.

3.2.2. Kurumlar Vergisinden Muaf Kişiler

Aşağıdaki şirketler Kurumlar Vergisi uygulamasının kapsamına dahil değildir:[134]

1. Irak'ta kurulan ve yalnızca gerçek kişileri içeren dayanışma şirketleri ve küçük öneri şirketleri,
2. Sadece gerçek kişileri içeren şirketler,
3. Gayrimenkul amaçlı şirketler ve sermayesi hisse senetlerine veya nominal hisse senetlerine ayrıştırılan işletmeler:

a. Varlıkları ya işgal altındaki bir konut biriminden ya da bu amaç için hazırlanmış bir arsadan oluşuyorsa,
b. Amacı kendi mülkiyeti veya toplu sözleşmelerin veya grupların inşası ile sınırlıysa.

3.2.3. Kurumsal Vergisinin Genel Kapsamı

Tüm ürünler, karlar ve gelirler için sahip olduğu fonlarla, yürüttüğü faaliyetlerle ve hatta Irak'ta gerçekleştirdiği karlı operasyonlarla ilgili olsa bile, vergi Irak'taki bir merkezde bulunmayan ve "yerleşik olmayan şirketler" olarak adlandırılan şirketlere de uygulanır.

134. Ahmed, s.83.

3.2.4. Kurumlar Vergisinin Hesaplanması

Kurumlar vergisi, dönem karı veya zararını belirledikten sonra, vergilendirilebilir gelir elde etmek ve ödenecek vergi miktarını belirlemek için kar veya zarara olumlu veya olumsuz düzeltmeler yapmak için gereken vergidir. Şirketler, dönem karının %15'i oranında vergiye tabidir.[135]

Vergi dönem boyunca dağıtıldığında, büyük bir felaketten dolayı olağanüstü bir zarar olduğunu ve bu kaybın tekrarlanmayan ve olağandışı olduğu ve göreceli olarak önemli bir etkiye sahip olduğu için istisnai bir kalem olarak kabul edildiğinden aşağıdaki gibi hesaplanabilir;[136]

Zarar mahsubu öncesi gelir	XXX
- Olağanüstü zarar	XXX
Vergilendirilebilir gelir	XXX
* Vergi oranı %15	
Gelir vergisi tutarı	XXX

3.2.5. Kurumlar Vergisinde Hesap Dönemi

Hesap dönemi, elde edilen kazancın başladığı ve sona erdiği zaman sınırını ifade etmek için kullanılan bir kavramdır. Safi kurum kazancı, bir hesap dönemi içinde elde edilen gelirleri kapsar. Vergilendirme dönemi takvim yılı olarak belirtildiği halde, kurumlar vergisinde hesap dönemi kavramına yer verilmiştir. Hesap dönemi kavramı normal, özel ve kıst gibi farklı durumları içermektedir. Aşağıda hesap döneminin farklı durumları kısaca açıklanmaktadır:[137]

135. Alnagi ve Mohamed Alsayed, **Alzariba ala Aldakal**, Amman: Almaktaba Alasriya, 2007, s.89.
136. Kisso, s.189.
137. Yamalki, s.926-923.

- Normal Hesap Dönemi: Takvim yılını ifade etmektedir. 1 Ocak ile 31 Aralık tarihler arasını kapsar ve tasfiye halindeki kurumlarda ise tasfiyenin tescil edilmesiyle sona sonra erdiği dönemdir.
- Özel Hesap Dönemi: Sürdürdüğü iktisadi faaliyetin özelliği takvim yılıyla uyuşmayan kurumlar Maliye Bakanlığı'na başvurarak 12 aydan oluşan özel bir hesap dönemi belirlenmesini ister.
- Kıst Hesap Dönemi: İster normal ister özel hesap dönemi benimsenmiş olsun, kurum işe yeni başlarken veya işi bırakırken faaliyette bulunulan süredir. 12 aydan kısa bir zaman dilimini kapsamış olabilir. Böyle bir durumda kazanç, kıst süre itibariyle tespit edilecek ve hesap dönemi olarak sayılacaktır. İşe başlamadaki süreye başlangıç kıst hesap dönemi, işe son verilmesindeki süreye kapanış kıst hesap dönemi adı verilir.

3.2.6. Kurumlar Vergisi Hesaplanırken İndirilecek Giderler

Vergi mükellefinin gelirini elde etmek ve kendisine vergi uygulanırsa brüt gelirinden düşülmek üzere talep etme hakkına sahip olduğu kaynağını korumak için sağladığı tüm masraflar harcama olarak tanımlanmaktadır.[138]

Vergi mevzuatı ve mali hukuk kurallarına göre;

1. Harcama, gerçek ve kesin olmalıdır,
2. Harcama kabul edilebilir belgelerle desteklenmelidir,
3. Harcama yıllık olmalıdır,
4. Harcama gelirin elde edilmesiyle ilgili olmalıdır.[139]

Aşağıdakilerle sınırlı olmamak üzere vergi açısından gider kabul edilebilecek harcamalara örnekler şu şekilde sıralanabilir:[140]

138. Ismail Kalil Ismail, "Kiyas Aldakal Alkadı ila Alzariba Bimucab Kanun Zaribat Aldakal No 113 senet 1982", **Mecelet Alulum Aliktisadiye ve Alidariye**, Almucaled 2, Aded 3, 1995, s.273.
139. Ismail, s.273.
140. Ismail, s.274.

- Faydalar; bu tutarlar mali yıl sonunda şirketin vergi matrahından çıkarılması gereken kar ve zarar yükünü temsil eder ve vergi mükelleflerinden düşülmelidir.
- Mağaza kira ödeneği; dükkanın kiracı olup olmadığını ve mahsup edilebilecek tutarın kira kontratında sabit olan değer olup olmadığını, ancak kira kontratı olarak sahip olunan veya başka bir kira kontratı olarak kullanıldığı takdirde, bazı mevzuatın yasal olarak kabul edildiğini gösterir ve bu masrafın şirketin toplam harcamasından düşülmesine izin verir.
- Vergiler ve ücretler; mevzuat gelir vergileri ve mülk, binalar, arsa ve sosyal hizmetler gibi kullanımlarından düşülen diğer vergilerden hariç tutmaktadır ve yükümlü olduğu sürece maaşlar ve ücretler düşülmez.
- Bağışlar; vergi mevzuatı, şirket tarafından giderlerin bağışlanması yoluyla resmi bir işletmeye ödenen tutarların indirim ödülü olarak kabul edileceğini beyan eder.
- Sigorta primleri; gider olarak kabul edilir.
- Tahsili şüpheli hale gelen alacaklar gerekli koşullar sağlandığında indirilebilir.
- Çalışanlara ödenen maaşlar.
- Genel giderler; seyahat ve nakliye giderleri, ticari harcamalar ve reklam harcamaları da gider olarak kabul edilir.
- Bakım ve onarım giderleri, ekipman ve makinelerin bakımı, onarımı ve iyileştirilmesi giderleri.
- Amortisman; Irak mevzuatı, bu tutarların düşülmesine izin vermiştir.

3.3. Irak Gelir Vergisi Kanunu Uyarınca Muafiyetler

Aşağıda sayılan gelirler vergiden muaf tutulan gelirlerdir:[141]

1. Hayvancılık da dahil olmak üzere bitki ve hayvansal ürünlerin çiftçilerinden ve hayvan yetiştiricilerinden kaynaklanan tarımsal gelir,

141. Irak Gelir Vergisi Kanunu, m.7.

2. Gayrimenkul vergisi yasasına tabi mülkün geliri,
3. İş, meslek veya iş nedeniyle olmasa bile, kanunda ve kamuya yardım için yardım ve hayır kurumları tarafından tanınan dini bağış ve tapınakların geliri,
4. Diplomatik personeline yabancı temsilciler tarafından ödenen, diplomatik olmayan personele ve Iraklı olmayan yabancı konsolosluk memurlarına ödenen maaşlar ve ödenekler, Bakanlar Kurulunun kararı ile muaf tutulabilir,
5. Emeklilerin veya onların bağımlılarının gelirleri;

a. Emeklilik,
b. Emekli maaşları,
c. Hizmet sonu faydaları,
d. Düzenli izin ücreti.

6. Birleşmiş Milletler bütçesi tarafından çalışanlarına ödenen maaşlar ve ödenekler,
7. Belediyeler ve yerel yönetim dahil olmak üzere sosyalist sektörün geliri ile kurum ve tesislerinin karı,
8. Ölen kişinin ailesine tazminat veya tazminat olarak ödenen herhangi bir ödenek veya yaralanma veya ölüm nedeniyle vergi mükellefine ödenen tazminat,
9. Özel yasalar veya uluslararası anlaşmalarla vergiden muaf herhangi bir gelir,
10. Deniz taşımacılığı ile petrol taşınması sonucu tüccarlar tarafından elde edilen gelir,
11. Kooperatiflerin geliri,
12. Bağdat'ta mükemmel dereceli oteller ilk beş yıllında vergiden muaf tutulurken, Bağdat şehri dışındaki oteller ilk yedi yılında vergiden muaf tutulmaktadır,
13. Irak'ta gerçekleşen yabancı bankaların komisyonları,
14. Havacılık işletmeleri,
15. Irak'ta faaliyet gösteren Arap ve uluslararası kuruluşların bankalardaki mevduat ve hesaplarından elde ettikleri gelir,
16. Hükümet tarafından vatandaşlara verilen teşvik primleri,

17. Mükelleflerin kanatlı hayvan çiftliklerinde ürettiği karlar,
18. Vergi mükellefinin, mükellef tarafından sahip olunan veya yönetilen kümes hayvanları ve kuluçkahanelerdeki karları,
19. Petrol ürünlerinin dağıtımı için genel organizasyon ile sözleşmeli, Iraklı olmayanlardan kara taşımacılığı aracı sahiplerinin geliri,
20. Kitapların derlenmesi veya çevrilmesi için Dışişleri Bakanlığı'ndan ödenen tutarlar,
21. Şehit mirasçıları arasında feragat işlemleri,
22. Irak dışı kara taşımacılığı operatörlerinin gelirleri,
23. Resmi kurumlar, hayır kurumlarına, kooperatiflere, kültürel ve bilimsel kuruluşlara yardım eden şirketler,
24. Ekmek üreten fırınlar,
25. Anaokulu kreşleri.

3.4. Muhasebe Karı Mali Kar Ayrımı ve Kurumlar Vergisinin Hesaplanması

Irak Ticari Kanunu hükümlerine göre işletmeler ticari bilanço düzenlerler. Bu bilançodan hareketle, işletmenin dönem sonu özsermayesi ile dönem başı özsermayesi arasındaki olumlu fark muhasebe karı gösterir. Mali karın bulunması için ise vergi kanunlarının dikkate alınması suretiyle, envanterin yapılması ve özsermayeyi oluşturan unsurlar değerlendirilerek mali bilançonun hazırlanması gerekir.[142]

Vergi kanunları esas itibariyle verginin alacaklı tarafını koruyucu nitelikte ve çoğunlukla katıdır. Buna karşılık, ticaret hukukundaki düzenlemeler, ticari işletmeden alacaklı olan kişiler ile üçüncü kişileri korumaya yönelik olup, vergi kanunlarına nazaran daha esnektir. Bu yüzden, ticari kazanç ile vergi kanunlarına göre tespit edilen kazanç tutarları farklılık gösterebilir.[143]

142. Ramadan ve Ismail Halil Ismail, **Aldariba Alseneoye**, Camiyet Bagdad: Matbat Al-Ani, 2002, s.45.
143. Hayder Nejib Ahmed Faık Almufti, "Alkasar Aldaribiye fi Kanun Zaribet Aldakil", **Risalet Macister Mukademe ila Meclis Koliyet Alhokuk**, Camiyet Sadam, Bagdad, 2002, s.7.

Mali kar, muhasebe karının vergi kanunları uyarınca yeniden hesaplanmasıyla bulunan kardır. Vergi kanunlarına göre bazı giderlerin kabul edilmemesine karşın bazı giderlerin istisna tutulması ve bazı giderlerin ise indiriminin kabul edilmesi gibi nedenlerden dolayı muhasebe karından mali kara geçiş gereklidir. Zira mali kar, kurumlar vergisi ve gelir vergisinde matrah tespit edilirken bulunmak zorundadır. Mali karın hesaplanması aşamasında, ticari bilanço karına kanunen kabul edilmeyen giderler eklenir, indirimi kabul edilen giderler ile istisnalar düşülür.[144]

3.5. Birleşik Muhasebe Sisteminin Kavram ve İlkeleri

1970'lerde Irak'ta çeşitli muhasebe sistemleri kurulmuştur ve bazı Bakanlıklar, özellikle Ticaret, Sanayi ve Petrol Bakanlığı kendi muhasebe sistemlerini geliştirmişler ve uygulamalarını bununla ilişkili ekonomik birimlere aktarmışlardır.

Birleşik Muhasebe Sistemi, kayıtlarda kullanılan muhasebe faaliyetleri olarak bilinir ve bir işletmenin, bu tür bilgilerin oluşturulmasına, korunmasına ve alınmasına yardımcı olan çeşitli yöntemlere dayanarak, işinin uygun şekilde değerlendirilmesine yardımcı olan finansal bilgilerin edinilmesini sağlar. Irak'ta çok sayıda muhasebe sisteminin ortaya çıkması nedeniyle, 1979 Yasası tüm ticaret işletmelerinde Birleşik Muhasebe Sistemini uygulamalarını gerektirmiştir.

Birleşik Muhasebe Sistemi tarafından benimsenen ilke ve esaslar aşağıda yer almaktadır:[145]

1. Sistem, özellikle mali yılın sonunda tüm finansal işlemlerde dönemsellik ilkesini benimsemiştir ve kurumlar tarafından gerçekleştirilen işlem miktarlarının göreceli önemine vurgu yapmaktadır.
2. Bankaların mali durumunu ve yükümlülüklerini, sorumluluklarını ve haklarını göstermek için bütçe hesaplarında ilgili hesapların kabulü ve bankanın

144. Ramadan ve Ismail, s.690.
145. Diuan Alrikabe Al-Irakı, 1992, s.2.

sonuçlarını doğru şekilde göstermek için denetim, iç kontrol ve performans değerlendirmesi yapılmalıdır.

3. Muhasebe kılavuzundaki hesapların sınıflandırılmasının, her bir faaliyet için katma değer yaratma ihtimaline ek olarak, hem bankacılık sektörünün hem de sigorta sektörünün faaliyetinin doğasını gösterecek şekilde benimsenmesi gerekmektedir.
4. Ticari faaliyet ile yatırım faaliyeti arasındaki ayrımın yanı sıra, normal ve olağanüstü faaliyetler arasındaki ayrımı belirtilmelidir.
5. Maddi duran varlıkların niteliklerine göre sınıflandırılması ve faaliyetlerde kullanılması gerekmektedir.

Kurumlardaki Birleşik Muhasebe Sistemi, veri ve bilgilerin doğruluğunu ve netliğini sağlarken, kaynakların ve varlıkların yanlış davranıştan korunmasını izlemek ve sağlamak amacıyla, açıklamaların düzenlenmesi, eşleştirmeler yapılması ve dengelerin çıkarılması yoluyla farklı departmanların çalışmaları arasındaki karşılıklı bağımlılık ve eşgüdümden dolayı çoklu muhasebe prosedürleriyle karakterize edilir. Bu özelliklerden en önemlileri aşağıda belirtilmiştir:[146]

1. Birleşik Muhasebe Sistemi, finansal işlemlerin kaydedilmesini, doğruluğu, dürüstlüğü ve zamanında sunumu sağlayacak şekilde hazırlanmasına hizmet eder.
2. Bu işlemler pekçok kez tekrarlandığı için çoklu listeler, istatistikler ve kayıtlara ihtiyaç duyulmaktadır.
3. Sistem gerekli veri ve bilgileri sağlama yeteneğine sahiptir ve doğru kararların alınması için verilerin Bakanlığa zamanında teslim edilmesine yardımcı olur.

146. Kidayır ve Diaa Zamil, **ALmasarif Al-Irakıye ve Almualacat Almuhasebiye Lianşıtataha Ufik Alnizam Almuhasebi Almuahad**, 2015, s.120.

3.6. Irak'taki Birleşik Muhasebe Sisteminin UMS 12 "Gelir Vergileri" Gereklerine Göre Yakınsaması

Irak'taki kurumlar, muhasebe meselelerini vergi makamlarının hizmetine ulaşmayı amaçlayan bir şekilde ele alırken, Birleşik Muhasebe Sistemini ve ilgili muhasebe ve finansal talimatları takip eder. Birleşik Muhasebe Sistemi, vergilendirilebilir gelirin hesaplanması ve makro düzeyde planlama için gerekli bilgilerin değerlendirilmesinde, ekonomik faaliyetlerin kontrolünün ve hükümetin gerekliliklerini birçok konuda karşılamak üzere tasarlanmıştır. Ancak, kurumlarda Birleşik Muhasebe Sistemine göre hazırlanan finansal raporlar, hissedarların ve diğer menfaat sahiplerinin amaçlarını karşılamamakta, Irak ortamında gerçekleşen değişikliklerle tutarlı olmamakta, gerçekleri kaybedilen birçok ayrıntıyı içermektedir.[147]

Bu nedenle, muhasebe sistemi ile genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri arasındaki maddi farklılıklar tespit edilmelidir:[148]

1. Birleşik Muhasebe Sistemine göre gelir tablosunun Finansal Muhasebe Standartlarına uygun olarak alım-satım, kar, zarar ve dağıtım listelerinin kullanılması net artış tutarına (açık) karşılık gelir. Bu tutar, vergi, yedekler ve tahakkuk eden artışlar arasında dağıtılan Birleşik Muhasebe Sistemine göre hesaplanır. Mevcut faaliyet fazlası UMS'ye uygun olarak ancak gelir vergisi tutarı düşüldüğü takdirde dağıtılır ve gelir vergisi sonrası net tutar, hissedarlara ve diğer kişilere dağıtılır.

2. Birleşik Muhasebe Sisteminde alım satım, kar, zarar ve dağıtım tablosu, söz konusu sisteme göre tanımlanan "ekonomik birimin getirdiği yük, mal veya hizmet almayan ve doğrudan ekonomik birimin faaliyeti ile ilgili olmayan yükler" olarak tanımlanan transfer giderlerinin hesaplanmasını gösterir. Diğer giderler ise birimin taşıdığı yük olup transfer giderlerine dahil değildir. Dönüşüm geliri, "yasal birimlere veya idari kararlara dayanarak, faaliyetlerinin dışında bir gelir elde etmek için ekonomik birimin

147. Abdula Buşra Nejim ve Asma Suhel, "Almadakıl Almutemede fi Sıyaget Almayer Almuhasebiye fi Al-Irak ve Ahamiyet Tefilaha", **Mecelet Aldirasat Almuhasebiye ve Almaliye**, Almuceled 2, Alisdar 8, 2009, s.173.
148. Al-Nizam Almuhasebi Almoahad, s.104.

oluşumu şartları sonucunda ortaya çıkan gelirin bir kısmı" olarak tanımlanmaktadır. Diğer gelir, gelirin dönüşüm gelirine dahil olmayan kısmıdır. Bu aşama iki kısma ayrılır:

i. İlk aşama, birimin işlemlerinin net faaliyetinden türetilir,
ii. İkinci aşama, birimin (transfer giderleri, diğer giderler, dönüşüm gelirleri, diğer gelirler) içeren düzensiz işlemlerini içerir.[149] Bu hesaplamalar aşağıdakileri içerir:

a. Transfer giderleri:

- Emeklilik giderleri ve sosyal güvenlik,
- Ekonomik birimlerin harcamalarına katkı,
- Çeşitli transfer giderleri,
- Vergiler ve harçlar (verimlilik),
- Sübvansiyonlar.

b. Diğer masraflar:

- Geçmiş yıllar zararları,
- Kazara kayıplar (yangın, fırtına, gemi enkazı veya hırsızlığın sonucu olarak ani ve beklenmedik kayıplardır),
- Sermaye kayıpları.

c. Transfer gelirleri:

- Emeklilik geliri ve sosyal güvenlik,
- Dönüşüm hibeleri,
- Çeşitli gelir.

d. Diğer Gelirler:

- Geçmiş yılların gelirleri,
- Kazara kazançlar (diğer tesislerle birlikte alt proje operasyonlarından veya diğer şart ve olaylardan kaynaklanan gelir).

Düzenli olmayan kalemlerin muhasebe standartlarına karşılık gelen muhasebe sistemi aşağıdaki gibidir:

149. Al-Nizam Almuhasebi Almuahad, s.105.

a. Operasyonel olmayan işlemler; şirketin bağlı ortaklık veya iştirak faaliyetlerinden kaynaklanan kazanç ve zararlar ayrıca, bazı ortaya çıkan olağanüstü özel kazanç ve kayıplardır. Bu bölüm genellikle iki ana kısma ayrılır:[150]

- Diğer gelirler ve kazançlar: Kazanılan gelir ya da elde edilen kazanç grubu - normal olarak kendi masraflarını çıkardıktan sonra - düzensiz işlemlerden kaynaklanan.
- Diğer giderler ve zararlar: Şirket tarafından yapılan harcamalar veya zararlar grubu - normalde ilgili geliri hariç tutulduktan sonra - düzensiz işlemlerin bir sonucu olarak.

b. Düzensiz süreçler: Aşağıdaki öğeleri içerir;

- Branşlardan birinin veya üretim hattının atılmasını içeren durdurulan faaliyetler,
- İstisnai eşyalar, normal tipik faaliyetlerden önemli ölçüde farklı özelliklere sahip ve deprem, yangın ve meydana gelmesi beklenmeyen olağandışı kazalar gibi sıkça oluşması beklenmeyen maddeler.
- Muhasebe ilkelerindeki değişimin kümülatif etkisi, birim, temel prensipten farklı bir muhasebe prensibi kullanmayı seçebilir.

3. Birleşik Muhasebe Sistemi, normal ve düzensiz kalemlerden sonra vergiyi hesaplarken, finansal muhasebe standartları, düzenli işlemlerden vergi hesaplamasını ve düzensiz işlemlerin vergi etkisinden arındırılmasını gerektirir çünkü Birleşik Muhasebe Sistemi, esasen düzenli olmayan işlemleri içermez. Devam eden işlemlerin girişini alması ve devam eden işlemlerin girişi, genellikle tekrarlama ve süreklilik ile karakterize edilen, normal işletme faaliyetleriyle ilgili işlemleri ifade eder.

Yukarıdaki hususların işlenmesi, muhasebe standartlarının gerekliliklerine uygun olarak bilgilerin ifşası için gerekli şartları sağlayacak, normal ve düzensiz kalemler arasında kalemlerin yeniden sınıflandırılması ve normal olmayan kalemlerde normal nitelikteki tekrarlayan hesapların dahil edilmemesi, bilgi ve rapor kullanıcılarına daha bilgilendirici bir açıklama sağlayacaktır.

150. Kisso, s.175.

3.7. Geçici Farklılıkların Hesaplanmasına Yönelik Yöntemler

3.7.1. Erteleme Yöntemi

Erteleme yöntemi, yalnızca cari yılda veya önceki yıllarda ortaya çıkmış olsa da, cari yıldaki geçici farklılıklardan kaynaklanan vergi etkilerini ifade eder. Bu yönteme gecikme yöntemi de denir, çünkü geçici farkların gelecek dönem veya dönemler üzerindeki vergi etkilerini hesaba katmaz ve gerçekte gerçekleşene kadar geciktirir. Örneğin, yıllarca sürecek bir vergi zararı süresi ertelenmiş zararın düşülmesinden kaynaklanan vergi tasarrufları beklentisine neden olur (ertelenmiş vergi varlığı). Bununla birlikte, ertelenmiş yöntem, ertelenmiş vergi varlığını ve transferin her yılındaki zararı almak için yeterli gelir elde edilinceye kadar görmezlikten gelir. Bu nedenle, erteleme yöntemi gelir tablosuna yönlendirilir, çünkü vergi gideri gelir beyanı tutarları üzerinden hesaplanır, yani vergi öncesi muhasebe geliri fiili vergi oranı ile çarpılır, ayrıca vergi mevzuatı uyarınca gerekli değişiklikler yapıldıktan sonra vergi matrahı da alınır. Ertelenmiş vergi varlığı ya da ertelenmiş vergi borcu olacaktır.[151]

3.7.2. Taahhüt Yöntemi - Yükümlülük

Bu yöntem, geçici farkların tüm vergi etkilerini, önceki yıllarda ortaya çıkan ve mevcut yıla yansıtılanları, cari dönemde ortaya çıkanları veya gelecekte ortaya çıkması beklenen geçici farkların vergi etkilerini veya gelecekte güvenilirlikle tahmin edilebildiğini gösterir.[152]

Birleşik Muhasebe Sistemi, vergi etkisinin söz konusu yükümlülük yöntemine göre izlenmesi amacıyla uyarlanacaktır, bu nedenle muhasebe sistemi ile genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri arasındaki maddi farklılıklar tespit edilmelidir:[153]

1. Birleşik Muhasebe Sistemine göre, gelir tablosunun Finansal Muhasebe Standartlarına uygun olarak alım-satım, kar, zarar ve dağıtım listelerinin kullanılması net

151. Hammad, s.560.
152. Hammad, s.569.
153. Hammad, s.570.

artış tutarına (açık) karşılık gelir. Bu tutar, vergi, yedekler ve tahakkuk eden artışlar arasında dağıtılan konsolide muhasebe sistemine göre hesaplanır. Mevcut faaliyet fazlası uluslararası standartlara uygun olarak ancak gelir vergisi tutarı düşüldüğü takdirde dağıtılır ve gelir vergisi sonrası net tutar, hissedarlara ve diğer kişilere dağıtılır.

2. Birleşik Muhasebe Sisteminde alım satım, kar, zarar ve dağıtım tablosu, söz konusu sisteme göre tanımlanan "ekonomik birimin getirdiği yük, mal veya hizmet almayan ve doğrudan ekonomik birimin faaliyeti ile ilgili olmayan yükler" olarak tanımlanan transfer giderlerinin hesaplanmasını gösterir. Diğer giderler ise birimin taşıdığı yük olup transfer giderlerine dahil değildir. Dönüşüm geliri, "yasal birimlere veya idari kararlara dayanarak, faaliyetlerinin dışında bir gelir elde etmek için ekonomik birimin oluşumu şartları sonucunda ortaya çıkan gelirin bir kısmı" olarak tanımlanmaktadır. Diğer gelir, gelirin dönüşüm gelirine dahil olmayan kısmıdır.[154]

3.8. Irak'ta Vergilerin Birleşik Muhasebe Sistemine Göre Muhasebeleştirilmesi

Irak'taki muhasebe ve vergi uygulamaları, vergi otoritesinin vergiye tabi gelirin %15'ine uygulamasına dayanmaktadır. Şirket, cari yıl için dönem karından vergi tutarını, izleyen mali yılda vergi dairesine ödenen bir tahsis olarak düşmektedir. Birleşik Muhasebe Sistemine göre gelir vergisinin hesaplanması; üretim, ticaret, kar ve zararın hesaplanmasında aşağıdaki adımlara göre yapılmaktadır:[155]

- Cari faaliyet maliyetinin, cari faaliyetin gelirinden çıkarılması sonucu cari faaliyet karı elde edilmektedir.
- Pazarlama ve idari hizmetlerin maliyeti, cari faaliyet karından, kredi faizi ve diğer gelirlere ek olarak azaltılmakta ve üründen transfer faaliyeti ve diğer giderler düşüldükten sonra faaliyet karı çıkmaktadır.

154. Consolidated Accounting System, 2011, No:104.
155. Hammad, s.564.

- Yıl içindeki dönem karı, vergi tahsisatına ulaşmak için vergi oranının %15 ile çarpılmasını sağlamış olup cari yılda ödenecek vergiyi temsil etmektedir.

3.9. Irak Değerleme Ölçüleri

Değerleme, finansal tablolarda raporlanan bilgilerin üzerinde önemli etkiye sahip olduğu için temel muhasebe fonksiyonlarından biridir.[156]

3.9.1. Varlıkların Değerlemesi

Varlıklar geçmişteki olayların bir sonucu olarak gelecekteki ekonomik faydaları elde etmek için kurum tarafından sahip olunan veya kontrol edilen mevcut bir ekonomik kaynaktır.[157]

3.9.1.1. Nakit

Değerleme gününde, Irak Dinarı mevcut itibari değerleriyle değerlenmektedir. Bu nedenle dönem sonu envanterinde Irak Dinarı ile ilgili olarak bir değerleme işlemi yapılmamaktadır.[158]

Yabancı paralar, Irak Merkez Bankası tarafından bildirilen kur üzerinden işlem görmektedir. Yabancı paranın rayici yoksa değerlemeye esas alınacak kur, Irak Merkez Bankası tarafından tespit edilerek hesaplanmaktadır.

3.9.1.2. Krediler

Krediler, ekonomik birimin faizli veya faizsiz, bir teminat olması veya teminatsız olması şartıyla başkalarına ödünç verdiği parasal tutarları temsil eder. Krediler maliyet

156. Radowan Hanan Hilowa, **Bedaıl Alkiyas Almuhasebi Almuasir "Muşkilat Muhasebiye Muasire"**, Omman, Ordun: Daar wail, 2003, s.50.
157. Bilerosi Ahmet Alticani, **Alnizam Almuhasebi Almali**, Alcezair: Dar Homma, 2009, s.55.
158. Al-Nizam Almuhasebi Almuahad, s.160.

bedeli üzerinden değerlenir. Kredi hesabı kısa vadeli krediler ve uzun vadeli krediler olarak ikiye ayrılmaktadır.[159]

3.9.1.3. Finansal Yatırımlar

Kısa ve uzun vadeli olarak iki tür yatırım faaliyeti bulunmaktadır. Genel olarak bu finansal yatırımlar; katılım payları, finansal mevduatlar, devlet tahvilleri, menkul kıymetler ve yatırım fonlarına yapılan yatırımlardır.[160]

Bu hesap, bankalar ile sabit nakit mevduatları kullanarak nakit akışlarını kullanmak, ortak şirketleri kurmak, kontrol etmek ve yönetmek amacıyla satın alınan hisse ve tahvilleri satın almak amacıyla birimlerin yaptığı yatırımların hareketini göstermektedir.[161]

Yatırımlar, işlem gören hisselerin maliyetine veya piyasa değerine göre değerlenmektedir. İşlem gören yatırımlar için piyasa değerinde bir değer düşüklüğü karşılığı olarak piyasa değerindeki kayıpları muhasebeleştirmektedir. Bu zararlar, değeri düşen finansal yatırım zararlarının hesaplanmasında ele alınmakta ve karşılık olarak bütçede işlem gören yatırımlardan düşülerek raporlanmaktadır.[162]

3.9.1.4. Alacaklar

Alacak hesapları, başkalarının ekonomik birim haklarının hareketini ve özellikle başkalarına verilen kredilerden doğan hakları gösterir ve alacaklar mukayyet değerine göre değerlemektedir. Bu kredi esas olarak, cari faaliyet geliriyle ilgili diğer bazı hesapların yanı sıra, diğerlerine ve satılan hizmetlere yönelik satış ve işletme geliri için net üretim olan

159. Al-Nizam Almuhasebi Almuahad, s.156.
160. Abd-Alrahman Atiye, **Almuhasebe Almuameke Ufuk Alnizam Almuhasebi Almali**, Alcezayer, 2011, s.320.
161. Atiye, s.321.
162. Al-Nizam Almuhasebi Almuahad, s.158.

birim haklarını belirleyen cari faaliyet gelir hesabının unsurlarıyla ilgilidir. Bu hesap, vadeli satış hesabının değerini temsil etmektedir.[163]

3.9.1.5. Yapım Aşamasında Olan Projeler

Yapım aşamasında olan projeler, henüz tamamlanmamış ve üretim sürecine aktif olarak katılmamış duran varlıklar tarafından temsil edilen üretim kapasitesi unsurlarının projeleri olarak tanımlanmaktadır. Yapım aşamasında olan projeler maliyet esasına göre değerlenmektedir. Borçlu tarafın yapım aşamasında olan projelerin hesabı, duran varlık unsurları elde etme sürecine yatırım yapılan her şeyle sınırlıdır.[164]

Daha sonra bu hesap, alacaklı ve duran varlık hesabı (türüne göre) kullanıma başlandıktan sonra borçlandırılarak kapatılmaktadır.

3.9.1.6. Stoklar

İşletmelerin üretim sonucu elde ettikleri yarı mamul, mamuller ile satın aldıkları ticari mallar, ilk madde ve malzemelere stoklar denir. Stoklar maliyet değeri ile muhasebeleştirilir.[165]

Stoklar, mali yılın sonunda tarihi maliyet ya da net tahsilat değerinden hangisi daha düşük ise onunla değerlenmektedir. Satın alınan malların tarihi maliyeti, satın alma fiyatından ticari indirim düşüldükten sonra bununla ilgili tüm indirim veya vergilerden oluşur.[166]

Malların fiyatlandırılmasında sürekli envanter yöntemi izlenir ve ortalama maliyet yöntemi çıkarılan envanterin maliyetini oluşturmaktadır.

---

163. Hilmi Salam ve Abdulaziz Alsaid, **Alnizam Almuhasebi Almuahad**, Markaz Talim Alkahire Litalim Almaftuh, Alkahire, 1998, s.178.
164. Al-Nizam Almuhasebi Almuahad, s.80.
165. Mohamed Ali, Mansur Yasın ve Hamid Mukbil, **Alnizam Almuhasebi Almuahad**, Markaz Amin Li-Alnaşir ve Al-Tauzı, Sanaa, 2006, s.350.
166. Al-Nizam Almuhasebi Almuahad, s.145.

3.9.1.7. Maddi Duran Varlıklar

11 Numaralı maddeye göre maddi duran varlıklar, hizmet üretmek veya sağlamak için işletmenin sahip olduğu maddi bir varlıktır ve birden fazla muhasebe döngüsünde kullanılması gerekmektedir.[167]

Maddi duran varlığın satın alınması durumunda satın alma maliyeti, gümrük vergileri, iade edilmeyen ücretler, nakliye, nakliye ve kurulum gibi diğer masrafları içerir. İndirim ve iskontodan faydalanılmışsa maddi duran varlığın maliyetinden indirim konusu yapılır.[168]

- Varlığın kurum tarafından üretilmesi durumunda, maliyet esasına göre değerlenir.
- Takasla edinilen varlıklar, benzer varlıklar ise net muhasebe değerine kaydedilir. Benzer varlık olmadığı durumlarda gerçeğe uygun değeriyle değerlenir.
- Bankaya ait araziler, satın alış fiyatına göre ölçülür.
- Binalar, makinalar, arabalar, mobilyalar vs. net defter değerine göre değerlenir (amortisman indirdikten sonra).

Mali muhasebe yılı sonunda ve hesaplar kapatıldığında, kullanım sonucu varlığın değer düşüklüğü aşağıdaki koşullar altında izlenir:[169]

- Maddi veya yasal nedenlerle zamana bağlı kullanımı olan varlıklar için, şirket tarafından bu varlıkların net muhasebe değerinin hesaplanmasını sağlayan bir amortisman planı hazırlamaktadır.

167. Alkarar Almurah Senet 2008, Almutezamın Tahdid Kawaid Altakim ve Almuhasebe ve Muhtaua Alkuşuf Almaliye ve Mudeuinet Alhisabat ve Kewaid Seyraha, Alceride Alrasmiye Licumhuriye Alcezariye, Aladad 19, Alfakara 121.
168. Al-Nizam Almuhasebi Almuahad, s.121.
169. Al-Nizam Almuhasebi Almuahad, s.122.

- Cari değeri net defter değerinden düşük veya toplam değerinin dışında olan maddi duran varlıklar için oluşan zarar, varlığın değerinde azalış olarak muhasebeleştirilmelidir.

Birleşik Muhasebe Sistemi dört amortisman yöntemi belirlemiştir:[170]

- Doğrusal amortisman yöntemi,
- Azalan amortisman yöntemi,
- Üretim birimi sayısına göre amortisman yöntemi,
- Artan tüketim yöntemi.

Maddi duran varlığın ilk muhasebeleştirilmesi ve ölçülmesinden sonra, Birleşik Muhasebe Sistemi iki tür değerlemeye izin vermektedir:[171]

- Maliyet modeli, bu yönteme göre maddi duran varlıklar maliyetinden birikmiş amortisman ve varlığa ilişkin birikmiş değer düşüklüğü zararları indirildikten sonraki değeri üzerinden raporlanmasıdır.
- Yeniden değerleme modeli, bu yönteme göre birikmiş amortisman ve değer düşüklüğü indirildikten sonra varlık, gerçeğe uygun değerine getirilerek raporlanmaktadır.

Her mali yılın sonunda, her kurum aşağıdaki işlemleri yaparak varlıkların geri kazanılabilir tutarının üstünde raporlanmamasını sağlamak için değer düşüklüğü testi yapmalıdır:[172]

i. Değer düşüklüğü göstergesi; hesapları kapatırken kurum, varlığın değerini kaybettiğine dair kanıt olup olmadığını tahmin etmelidir,

170. Alkarar Almurah Senet 2008, s.121.
171. Hauam Cuma, **Almuhasebe Almuameke Uifk Alnizam Almuhasebi Almali**, Diuan Almatbuat Alcamiye, Alcezayer, 2010, s.59.
172. Cuma, s.62.

ii. Değer düşüklüğü testi; amortisman sonrası net muhasebe değeri ile bugünkü değeri (itfa edilmiş değer) arasındaki karşılaştırmadır. Bugünkü değeri muhasebe değerinden düşük ise zarar kayıt edilir.

3.9.2. Borçların Değerlemesi

Yükümlülük, işletmenin geçmişteki olayların bir sonucu olarak bir ekonomik kaynağı devretme konusundaki mevcut mükellefiyetidir. Borçlar defter değeriyle değerlenmektedir. Yabancı para cinsindeki hesaplar, bütçe hazırlandığı tarihte Irak Merkez Bankası tarafından açıklanan fiyatlara göre değerlenmektedir.[173]

173. Al-Nizam Almuhasebi Almuahad, s.51.

4. UMS 12 GELİR VERGİLERİ STANDARDI VE IRAK UYGULAMASI

Bu bölümde, Irak Vergi Mevzuatı ile UMS 12 Gelir Vergileri Standardı arasındaki farklar örnek bir uygulama üzerinde gösterilmektedir.

4.1. Uygulamanın Amacı, Kapsamı ve Yöntemi

4.1.1. Amaç ve Kapsam

Bu uygulamanın amacı, Irak Vergi Kanunu ile UMS/UFRS'ye göre düzenlenmiş finansal tabloların ertelenmiş vergi açısından karşılaştırılmasıdır.

Bu amaç doğrultusunda, Irak'ta faaliyet gösteren Al-İstismar Bankasının 2015 finansal döneminde Irak Vergi Mevzuatı ve UMS/UFRS'ye göre hazırlanan finansal tabloları karşılaştırılmıştır.

2015 yılından önce Irak'ta sadece Birleşik Muhasebe Sistemine göre finansal tablolar hazırlanırken, 2015 yılından itibaren Irak'taki bankalar hem Birleşik Muhasebe Sistemi, hem de UMS/UFRS'ye göre finansal tablolarını hazırlamaya başlamışlardır.

4.1.2. Uygulamanın Sınırları

Irak'ta 2015 yılında bankalar UMS/UFRS'ye göre raporlama yapmaya başlamışlardır ama reel şirketler tarafından kullanılmamaktadır. Bu nedenle çok az sayıda uygulama olduğundan banka örneği seçilmiş ve reel şirket örneği kullanılamamıştır. Irak yönetimi 2021 yılında UMS/UFRS'ye göre raporlama yapılmasının zorunlu olacağını açıklamıştır.

4.1.3. Uygulama Yönteminin Seçimi ve Kullanımı

Sosyal bilimlerde bilimsel araştırma amacıyla değişik yöntemler kullanılmaktadır. Bunlardan en çok kullanılanları; deney yöntemi, anket yöntemi ve olay (vaka) çalışması yöntemidir. Bu yöntemler aşağıda kısaca açıklanmıştır:[174]

a. **Deney Yöntemi:** Bu yöntem, araştırmalardaki neden-sonuç ilişkisini göstermek amacıyla kullanılmaktadır.

b. **Anket Yöntemi:** Araştırma bulgularının daha geniş kitleye ulaşmasında, bu tür bir bilginin başka kaynaklardan elde edilmesi mümkün olmadığı durumlarda uygulanmaktadır.

c. **Olay (Vaka) Yöntemi:** Vaka yönteminde uygulamayı yapan kişi, nasıl ve niçin sorularının cevabını aramaktadır. Bu yöntemde, araştırmacının davranışsal olaylar üzerinde kontrolüne ihtiyaç duyulmamaktadır.

Uygulamada seçilen yöntem, olay (vaka) çalışması yöntemidir. Ayrıca gözlem ve mülakat yoluyla da bilgi edinilmiştir. Bu yöntemin üstünlük ve eksiklikleri ise şunlardır:[175]

- Bu alanda çalışanların amaçlarına ulaşabilmede en uygun yöntemlerden biri olması,
- Araştırmayı yapanın belirli konuları görmesini sağlaması,

bu yöntemin güçlü yönleri arasında yer almaktadır.

- Örnek olay çalışmasının yalnızca bir örneği temsil etmesi sebebiyle, ulaşılan sonuçların diğer bir olayla benzer olmadığı müddetçe genelleştirilmesinin zor olması,
- Bu yöntemin zaman alıcı bir yöntem olması,

174. Mihriban Çoşkun Aslan, "Merkezkaç Yönetim Açısından Sorumluluk Muhasebesi ve Transfer Fiyatlamanın Üretim İşletmelerinin Performansına Etkisi ve Bir Uygulama", (Gaziosmanpaşa Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), 2006, s.130-131.
175. Aslan, s.131.

araştırmacının çalışma alanını sınırlandırmaktadır. Çünkü araştırmacı, banka yönetimine karşı gizlilik garantisi vermek durumunda kalabilmektedir.

Uygulama; bankanın muhasebe yetkilileri ile yapılan görüşmelere bağlı kalınarak yapılmıştır. Her iki mevzuata göre hazırlanan finansal tablolar ve banka hakkında bazı bilgiler özel taleple alınmıştır.

4.2. Banka İle İlgili Genel Bilgiler

Banka, 1997 yılı ve 21 sayılı Şirketler Tescil Kanunu'na göre Şirket Tescil Dairesi tarafından verilen 13/7/1993 tarihli ve 5236 sayılı kuruluş belgesine ve 100 milyon IQD sermaye ile değiştirilmesine bağlı, özel anonim şirket olarak kurulmuştur. Merkez Bankası Kanunu hükümleri uyarınca 28/9/1993 tarih ve Irak Merkez Bankası tarafından verilen (3/942/5) bankacılık lisansı kapsamında 29/9/1993 tarihinde ana şubesi ile faaliyete başlamıştır.

Merkez Bankası'nın talimatlarına ve bankaların işlerini büyütme ve diğer bankalarla rekabete girme ve özellikle dış finans kurumlarındaki gelişmelere ayak uydurabilecekleri bankacılık ilişkileri kurma arzusuna göre, bankalar sermayesini bir yıl içinde (250) milyar dinar'a ulaşacak şekilde genişletmişlerdir.

Banka, yatırımlarını abartmadan ve ekonomik şartlardaki hızlı dalgalanma korkusuyla ve Irak Merkez Bankası Kanunu ve Bankacılık Kanunu dahil olmak üzere UMS/UFRS ve düzenlemelerin gerektirdiği şekilde karını en üst düzeye çıkarmayı amaçlamaktadır.

Banka, faaliyetleri aracılığıyla aşağıdaki hizmetleri sunmaktadır:

- Cari hesap açmak, tasarruf ve sabit depozito kabul etmek, sahteciliği önlemek, sertifika vermek, çeşitli türlerde havale kabul etmek, çeşitli türlerde kredi vermek, teminat mektupları, yabancı para cinsinden döviz alımı yapmak, yabancı para birimlerini satmak ve satın almak gibi bankacılık hizmetleri vermek,

- Menkul kıymetlerin satılması ve satın alınması için her bankanın aracı kurumları aracılığıyla menkul kıymet satışı ve alımında aracılık etmek,
- Modern teknolojinin genişlemesiyle bilgisayarların kullanımı ile şubelerle bağlantı kurmak, ödeme sistemi ve manyetik aletler sistemi ile çalışma konularında ileri hizmetler sunmak,
- Kredi kartlarının ve banka kartlarının verilmesi ile elektronik servis sağlamak ve bir dizi ATM'nin birden fazla alana dağıtılmasını sağlamak.

4.3. Bankanın Finansal Tabloları ve Açıklamaları

Al-İstismar Bankasının 31.12.2015 tarihi itibariyle Birleşik Muhasebe Sistemine göre düzenlenmiş bilançosu ve gelir tablosu ile bu tablolara ilişkin açıklamalar aşağıdaki gibidir:

Al-İstismar Bankası Bilançosu

31.12.2015 Tarihli Finansal Durum Tablosu

	2015 IQD
VARLIKLAR	
Nakit Değerler ve Merkez Bankası	361.399.771
Krediler	123.741.613
Finansal Yatırımlar	36.932.320
Alacaklar	13.080.216
Toplam Dönen Varlıklar	535.153.920
Maddi Duran Varlıklar	16.580.431
Varlıklar Toplamı	**551.734.351**
YÜKÜMLÜLÜKLER	
Cari Yükümlülükler	
Cari Hesaplar ve Mevduat	260.109.892
Borçlar	6.996.075
KARŞILIKLAR	
Gelir Vergisi Karşılığı	3.366.197
Uzun Vadeli Fon Kaynakları	
Sermaye	250.000.000
Yedekler (Yasal Yedek + Diğer Yedek)	7.141.536
Geçmiş Yıllar Karları	6.621.957
Dönem Net Karı	17.498.694
Toplam Yükümlülükler ve Özkaynaklar	**551.734.351**
Bankayı Tutma Taahhütleri (bilanço dışı hesaplar) Net	83.857.483

01.01.2015 – 31.12.2015 Dönemi

Al-İstismar Bankası Gelir Tablosu

Hesap	**2015 IQD**
Sürdürülen Faaliyetlerden Elde Edilen Gelir	
Bankacılık İşlemlerinden Elde Edilen Gelir	40.470.677
Yatırımlardan Elde Edilen Gelir	389.774
Toplam	40.860.452
Sürdürülen Faaliyetlerin Giderleri	
Banka Masrafları	(10.019.057)
Amortisman Gideri	(1.109.954)
Yönetim Giderleri	(7.918.174)
Mevcut Faaliyetlerden Elde Edilen Toplam Harcama	(19.047.185)
Mevcut Faaliyetlerden Net Gelir	21.813.267
Faaliyet Dışı Diğer Elde Edilen Gelirler	30.256
Diğer Giderler	(978.631)
Vergi Öncesi Net Kar	20.864.891
Gelir Vergisi	(3.366.197)
Dönem Net Karı	17.498.694

Irak Vergi Mevzuatından UMS/UFRS finansal tablolarına geçişte aşağıdeki hususlar tespit edilmiştir:

1. Finansal yatırımlar hesabındaki 36.932.320 IQD'nin 20.000.000 IQD'lik kısmının ödesine 3 aydan az kalmıştır.

2. Bankanın kredilerinin toplam değeri 123.741.613 IQD iken, bu kredilerinin değerinde 500.000 IQD'lik değer azalış tespit edilmiştir.
3. Vergi bilançosunda yer alan 13.080.431 IQD'lik alacağın 12.288.775 IQD'si ilişkili olmayan taraflardan alacaktır. Bu bilgi alacaklar açıklama tablosundan alınmıştır. Kalan alacak ise ilişkili taraflardan alacaktır. Alacakların itfa

edilmiş maliyetle değerlenmesi için yapılan hesaplamalarda ilişkili taraflardan alacaklarda 453.713 IQD, ilişkili olmayan taraflardan alacaklarda ise 754.911 IQD'nin itfa edilmesi gerektiği belirlenmiştir.

4. Bankanın, Cari Hesaplar ve Mevduatlar hesabındaki tutarın itfa edilmiş maliyetinin hesaplanmasında değerleme farkı 9.193.392 IQD olarak hesaplanmıştır.
5. Bankacılık faaliyetlerine ilişkin müşteri sigorta hesabı 14.531.584 IQD olarak hesaplanmıştır.
6. Irak Vergi Mevzuatına göre hazırlanan bilançonun borçlar açıklama tablosuna göre 6.996.075 IQD olan borçların 4.837.035 IQD'si ilişkili olmayan taraflara borç, kalanı ise ilişkili taraflara borçtur. Borçların itfa edilmiş maliyet değerinin hesaplanmasında ilişkili taraflara borçlarda 580.209 IQD'nin, ilişkili olmayan taraflarda borçlarda ise 1.391.784 IQD'nin itfa edilmesi gerektiği tespit edilmiştir.

4.4. Irak Vergi Mevzuatına Göre Kurumlar Vergisinin Hesaplanması

Muhasebe karı ile vergi kanunlarına göre kanunen kabul edilmeyen giderler toplanır, ortaya çıkan toplamdan istisna konusu olan gelirler eklenerek ve indirimi kabul edilen giderler düşülerek mali kar bulunur. Hesaplanan kar, geçerli kurumlar vergisi oranı ile çarpılarak ödenecek kurumlar vergisi tutarı bulunur.

Al-İstismar Bankası - Özel Anonim Şirket

Kar Zarar Düzeltme Tablosu

Ayrıntılar	Tutar	Toplam
Vergi Öncesi Muhasebe Karı		20.864.891
Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler		
Tazminat ve Para Cezaları	255.490	
Silinmiş Borçların Karşılığının Farkı	882	
Yatırımlarda Değer Düşüklüğü Karşılığı	849.525	
Onaylanan Vergi Karşılığı Üzerinden Ödenen Gelir Vergisi	131.001	
Çalışanların Gelirine Ödenen Vergiler	499.462	
Toplam		1.736.360
Vergilendirilmeyen Gelirler		
Duran Varlıkların Kirası	26.915	
Yıllık Karlarından Banka Payı	133.022	
Toplam		159.937
Vergilendirilebilir Net Kar		22.441.314

4.5. UMS 12 Gelir Vergileri Standardına Göre Ertelenmiş Vergiler ve Kurumlar Vergisinin Hesaplanması

Vergi etkisi hesaplanırken çalışmanın önceki bölümünde verilen geçici farkların niteliğinin hesaplanmasına ilişkin tablo, örnek uygulamamızda yol gösterici olacaktır.

	FARKIN NİTELİĞİ	FARKIN VERGİ ETKİSİ
AKTİF KALEMLER		
Vergi Değeri > Muhasebe Değeri	İndirilebilir Geçici Fark	Ertelenmiş Vergi Varlığı
Vergi Değeri < Muhasebe Değeri	Vergilendirilebilir Geçici Fark	Ertelenmiş Vergi Borcu
PASİF KALEMLER		
Vergi Değeri > Muhasebe Değeri	Vergilendirilebilir Geçici Fark	Ertelenmiş Vergi Borcu
Vergi Değeri < Muhasebe Değeri	İndirilebilir Geçici Fark	Ertelenmiş Vergi Varlığı

1. Finansal Yatırımlar hesabındaki 36.932.320 IQD'nin 20.000.000 IQD'lik kısmının vadesine 3 aydan kısa kalmıştır.

NAKİT DEĞERLER VE MERKEZ BANKASI	20.000.000	
FİNANSALYATIRIMLAR		20.000.000
Yeniden sınıflandırma		

Vergi bilançosu ile UFRS bilançosundeki Nakit Değerler ve Merkez Bankası kaleminde her hangi bir fark olmamıştır. Nakit Değerler ve Merkez Bankası kalemi Birleşik Muhasebe Sisteminde mevcut değeri üzerinden değerlenir. UFRS'de aynı şekilde değerlendiği için bir fark olmamıştır.

2. Bankanın Kredilerinin toplam değeri 123.741.613 IQD iken bu kredilerin değerinde 500.000 IQD'lik değer azalışı tespit edilmiştir.

UFRS'YE İLK GEÇİŞ FARKLARI*	500.000	
KREDİLER		500.000
Kredilerde değer düşüklüğü		

Kredilerdeki 500.000 IQD değer azalışı indirilebilir geçici farktır. Birleşik Muhasebe Sisteminde krediler maliyet değerine göre ölçümlenmektedir. Ancak UMS'ye göre değer düşüklüğü karşılığı ayrılmalıdır.

500.000 × %15 = 75.000 IQD Ertelenmiş Vergi Varlığı

3. Vergi bilançosunda yer alan 13.080.431 IQD'lik alacağın 12.288.755 IQD'si ilişkili olmayan taraflardan alacaktır. Bu bilgi alacaklar açıklama tablosunda alınmıştır. Kalan alacak ise ilişkili taraflardan alacaktır. Alacakların itfa edilmiş maliyetle değerlenmesi için yapılan hesaplamalar de ilişkili taraflardan alacaklarda 453.713 IQD, ilişkili olmayan taraflardan alacaklarda ise 754.911 IQD'nin itfa edilmesi gerektiği belirlenmiştir.

UFRS'YE İLK GEÇİŞ FARKLARI	1.208.624	
İLİŞKİLİ TARAFLARDAN ALACAKLAR		453.713
İLİŞKİLİ OLM. TARF. ALACAKLAR		754.911
Alacakların itfa edilmiş maliyetiyle değerlenmesi		

* Banka UMS/UFRS'ye göre ilk raporlamasını 2015 yılında yaptığından, geçiş farkları bu hesapla ilişkilendirilmiştir.

UMS/UFRS bilançosunda alacakların ilişkili taraflardan ve ilişkili olmayan taraflardan alacaklar şeklinde ayrı raporlanması gerekmektedir. Irak'ta Birleşik Muhasebe Sisteminde alacaklar defter değeriyle raporlanmaktadır. UMS/UFRS'ye göre ise alacakların itfa edilmiş maliyet değeriyle raporlanması gerekmektedir. Her iki kalemdeki azalış da indirilebilir geçici farktır.

1.208.624 × %15 = 181.294 IQD Ertelenmiş Vergi Varlığı

4. Bankanın Cari Hesaplar ve Mevduatlar hesabındaki tutarın itfa edilmiş maliyetinin hesaplanmasında, değerleme farkı 9.193.393 IQD hesaplanmıştır.

CARİ HESAPLAR VE MEVDUAT	9.193.393	
UFRS'YE İLK GEÇİŞ FARKLARI		9.193.393
Cari hesap ve mevduatın itfa edilmiş değerine getirilmesi		

Birleşik Muhasebe Sistemine göre cari hesaplar defter değeriyle raporlanmaktadır. UMS/UFRS'ye göre ise itfa edilmiş maliyet değerine getirilmesi gerekmektedir. 9.193.393 IQD vergilendirilebilir geçici farktır.

9.193.393 × %15 = 1.379.009 IQD Ertelenmiş Vergi Borcu

5. Bankacılık faaliyetlerine ilişkin müşteri sigortası tutarı 11.165.387 IQD olarak hesaplanmıştır.

UFRS'YE İLK GEÇİŞ FARKLARI	11.165.387	
BANKACILIK FAALİYETLERİ İÇİN MÜŞTERİ SİGORTASI		11.165.387
Bankacılık faaliyetleri için müşteri sigortası karşılığı		

UMS/UFRS bilançosunda Bankacılık Faaliyetlerine İlişkin Müşteri Sigortası hesabı bilançoda açıkça gösterilmiştir. Birleşik Muhasebe Sisteminde müşteri sigortası kayıt altına alınmamaktadır. 11.165.387 IQD indirilebilir geçici fark oluşur. Birleşik Muhasebe Sisteminde ise kredi verirken, müşteri sigortası hesaplara dahil edilmez.

11.165.387 × %15 = 1.674.808 IQD Ertelenmiş Vergi Varlığı

6. Irak Vergi Mevzuatına göre hazırlanan bilançonun borçlar açıklama tablosuna göre 6.996.075 IQD olan borçların 4.837.035 IQD'si ilişkili olmayan taraflara borç, kalanı ise ilişkili taraflara borçtur. Borçların itfa edilmiş maliyet değerinin hesaplanmasında ilişkili taraflara borçlarda 580.209 IQD'nin, ilişkili olmayan taraflara borçlarda ise 1.391.784 IQD'nin itfa edilmesi gerektiği tespit edilmiştir.

İLİŞKİLİ TRF. BORÇLAR.	580.209	
İLİŞKİLİ OLM. TRF BORÇLAR	1.391.784	
UFRS'YE İLK GEÇİŞ FARKLARI		1.971.993
Borçların itfa edilmiş maliyet değeriyle değerlemesi		

UMS/UFRS'ye göre borçların ilişkili taraflara ve ilişkili olmayan taraflara borçlar olmak üzere ayrı ayrı raporlanması gerekmektedir. Irak Birleşik Muhasebe Sistemine göre

borçlar defter değeriyle raporlanmaktadır. UMS/UFRS'ye göre ise borçların itfa edilmiş maliyet değeriyle raporlanması gerekmektedir. Her iki kalemdeki azalış da vergilendirilebilir geçici farktır.

1.971.993 × %15 = 295.799 IQD Ertelenmiş Vergi Borcu

Bilanço kalemlerinin vergi değerleri ile muhasebe değerleri aşağıdaki tablo yardımı ile ayrı ayrı gösterilerek indirilebilir geçici fark ve vergilendirilebilir geçici farklara yer verilecektir:

Geçici Farklardan Kaynaklanan Ertelenmiş Vergi Varlık ve Borcuların Tablosu

Hesaplar	**Muhasebe Değeri**	**Vergi Değeri**	**Geçici Farklar**		**Ertelenmiş Vergi Etkisi**	
			İ.G.F	**V.G.F**	**Ert. Vergi Varlığı**	**Ert. Vergi Borcu**
Krediler	123.241.613	123.741.613	500.000		75.000	
İlişkili Trf. Alc.	337.748	791.461	453.713		68.057	
İlişkili Olmayan Trf. Alc.	11.533.844	12.288.755	754.911		113.237	
Cari Hesaplar ve Mevduat	250.916.499	260.109.892		9.193.393		1.379.009
Bankacılık Faaliyetleri İçin	11.165.387	0	11.165.387		1.674.808	

Müşteri Sigortası						
İlişkili Trf. Borçlar	1.578.831	2.159.040		580.209		87.031
İlişkili Olm. Trf. Borçl.	3.445.251	4.837.035		1.391.784		208.768
Toplam			**12.874.011**	**11.165.386**	**1.931.102**	**1.674.808**

Ertelenmiş Vergi Varlığı	1.931.102
- Ertelenmiş Vergi Borçu	-1.674.808
Net Ert. Vergi Varl.	256.294

ERTELENMİŞ VERGİ VARLIĞI	256.294	
UFRS'YE İLK GEÇİŞ FARKLARI		256.294
Ertelenmiş Vergi Varlığı		

İşletmenin 2015 yılı UMS/UFRS'ye ilk raporlama yaptığı yıl olduğundan ertelenmiş vergi tutarı gelir tablosuyla ilişkilendirilmemiş, "UFRS'ye İlk Geçiş Farkları" hesabıyla ilişkilendirilmiştir.

Aşağıda Al-İstismar Bankasının 31.12.2015 tarihli UMS/UFRS finansal durum tablosu ve 01.01.2015 - 31.12.2015 dönemi kapsamlı gelir tablosu yer almaktadır.

Al-İstismar Bankası Bilançosu

31.12.2015 Tarihi Finansal Durum Tablosu

VARLIKLAR	
Nakit Değerler ve Merkez Bankası	381.399.771
Krediler	123.241.613
Finansal Yatırımlar	16.932.320
İlişkili Trf. Alacaklar	337.748
İlişkili Olmayan Trf. Alacaklar	11.533.844
Maddi Duran Varlıklar	16.580.431
Ertelenmiş Vergi Varlığı	256.294
TOPLAM VARLIKLAR	**550.282.021**
YÜKÜMLÜLÜKLER	
Cari Yükümlülükler	
Cari Hesaplar ve Mevduat	250.916.499
Bankacılık Faaliyetleri İçin Müşteri Sigortası	11.165.387
İlişkili Taraflara Borçlar	1.578.831
İlişkili Olmayan Trf. Borçlar	3.445.251
Gelir Vergisi	3.366.197
Uzun Vadeli Fon Kaynakları	
Sermaye	250.000.000
Yasal Yedek	6.658.682
Diğer Yedek	482.854
UFRS'ye Geçiş Farkları	(1.452.331)
Geçmiş Yıllar Karları	6.621.957
Dönem Net Karı	17.498.694
Toplam Yükümlülükler ve Özkynaklar	**550.282.021**

01.01.2015 – 31.12.2015 Dönemi

Al-İstismar Bankası Gelir Tablosu

Hesap	**Standart Uyguladıktan Sonra**
Sürdürülen Faaliyetlerden Elde Edilen Gelir	
Nakit Gelir ve Kazanılan Faiz	7.270.981
Sözleşme Kredi Geliri ve Komisyonları	10.110.317
Yatırım Geliri	389.773
Diğer Bankacılık Faaliyetlerinden Gelirler	17.534.979
Yabancı Para Satış ve Alımlarından Elde Edilen Gelir	5.554.397
Mevcut İşlemlerden Elde Edilen Toplam Gelir	**40.860.448**
Banka Masrafları	
Bankacılık İşlemlerinde Faiz Gideri	(9.169.527)
Bankacılık İşlemlerinde Risk	(849.524)
Toplam Bankacılık İşlemleri	**(10.019.052)**
Yönetim Giderleri	
Maaşlar ve Ücretler	(4.645.867)
Yönetim Giderleri	(3.272.307)
Amortisman Gideri	(1.109.954)
Toplam İdari Gelir ve Giderler	**(9.028.129)**
Mevcut Faaliyetlerden Elde Edilen Toplam Harcama	**(19.047.181)**
Mevcut Faaliyetlerden Net Gelir	**21.813.266**
Faaliyet Dışı Diğer Elde Edilen Gelirler	30.526
Diğer Giderler	(978.631)
Vergi Öncesi Net Kar	**20.864.891**
Gelir Vergisi	(3.366.197)
Dönem Net Karı	17.498.694

SONUÇ

Hesap döneminin sonunda ortaya çıkan finansal tablolar ve konuya ilişkin dipnotlar, finansal tablo bilgi kullanıcılarına bilgi sağlamalıdır. Aksi halde iş ve para ile harcanan süreçlerin sonuçlarının hiçbir anlamı olmayacaktır. Muhasebe sürecini oluşturan genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri ve vergi kanunları her zaman birbiriyle örtüşmemektedir.

UMS 12 Gelir Vergileri Standardının amacı, gelir vergilerinin (kurum kazancı üzerinden hesaplanan vergilerin) muhasebeleştirilmesini düzenlemektir. Gelir vergisinin muhasebeleştirilmesinde önemli olan cari ve gelecek dönemler için vergi sonuçlarının belirlenmesi ve faaliyetlerin sonuçlarının doğru bir şekilde raporlamasıdır. İşletme, finansal tablolarda gösterilen varlıkların, defter değerinin kullanıldığı ölçüde ve yükümlülüklerin aynı tutarı ödediği ölçüde fayda sağlayacağını kabul etmektedir. Varlık aynı miktarda defter değerinden sağlamıyorsa ve finansal tablodaki borç, defter değerinin ödenmesine neden olmamışsa, ertelenmiş vergi borcu veya ertelenmiş vergi varlığına dikkat edilmelidir. Kurumlar vergisi hesaplamasında en önemli faktör cari ve gelecek dönemlere ait vergi sonuçlarının belirlenmesidir.

UMS 12, kurumlar vergisinin hesaplanmasında muhasebe karı, vergi kanunları ise mali karı dikkate almaktadır. Mali kar, muhasebe karının vergi kanunları göre yeniden hesaplanmasıyla elde edilmektedir. Muhasebe sistemi tarafından kaydedilen harcamaların bir kısmı vergi açısından gider kabul edilmese de, belirli gelirlerin hariç tutulması ve azalan giderlerin kabulü nedeniyle ticari ve mali kar farklı tutarlarda gerçekleşmektedir.

Bir varlığın veya borcun vergi değeri ile muhasebe değeri arasındaki fark olarak adlandırılabilecek geçici farklar, vergilendirilebilir ve indirilebilir geçici farklar olmak üzere sınıflandırılmaktadır. Ertelenmiş vergi kavramı, geçici farkların vergiler üzerindeki etkisiyle ortaya çıkmaktadır.

Vergiye tabi tüm geçici farklar ertelenmiş vergi borcu yaratmaktadır. Benzer şekilde, geçici farkların tümü ertelenmiş vergi varlığı ortaya çıkarmaktadır. Ertelenmiş

vergi varlığı, indirilebilir geçici farklar ile gelecek dönemlerde indirilecek vergiyi; ertelenmiş vergi borcu ise vergilendirilebilir geçici farklarla gelecek dönemlerde ödenecek vergiyi göstermektedir.

Ertelenmiş vergi uygulamasıyla şirketin mali karı ile muhasebe karı arasında zamanlamadan kaynaklanan farkların finansal tablolara alınmasını sağlanmaktadır. Bu durumda devlet mali tablolarda gerekli bilgilere erişme hakkına sahip olmaktadır. Aynı zamanda fiili vergi yükünün açıklanarak vergiden sonra dağıtılabilir karın doğru bir şekilde raporlanması da sağlanmaktadır. Sonuç olarak, finansal tablolar şirketin kararları için doğru, yeterli, karşılaştırılabilir, gerçek ve anlaşılabilir veriler sağlamaktadır.

Irak Vergi Mevzuatı ile UMS/UFRS düzenlemeleri arasında değerlemeden kaynaklara pek çok farklılık bulunmaktadır. Tüm bu farklılıklar ertelenmiş verginin hesaplanmasını beraberinde getirmektedir.

Tüm bunların bir sonucu olarak, Irak'taki finansal tabloların bilgi kullanıcılarına anlaşılır ve şeffaf bilgi verebilmesi için, sadece kamuya açık veya yasaların gerektirdiği şirketler değil tüm kurumların, finansal tablolarda ve eklerde UMS/UFRS uygulaması ve ertelenmiş vergileri sunması gerekmektedir.

Bu çalışmanın amacı; UMS 12 Gelir Vergileri Standardı ile Irak vergi kanunları arasında ortaya çıkan farklılıkları incelemek, bu farklıkların finansal tablolarda gösterimini sağlayan ertelenmiş vergi kavramını açıklamaktır. Bu amaçla, UMS 12 ile Irak vergi mevzuatı ve muhasebe kuralları arasında ortaya çıkan geçici fark yaratan durumlar açıklanmış, söz konusu geçici farklara neden olan durumlara örnekler verilmiş ve muhasebe kayıtları yapılmıştır. Daha sonra geçici farkların oluşturduğu ertelenmiş vergi borcu ya da ertelenmiş vergi varlığı hesaplanmış ve işletmenin UMS/UFRS'ye göre hazırlanan finansal tablolarına ulaşılmıştır.

Bu çalışmanın, ertelenmiş vergi konusunda bilgi sahibi olmak isteyenlere ve Irak uygulama esnasında çözümlenemeyen sorunlar noktasında aydınlatıcı olması hedeflenmiştir. Bu vaka, UMS 12 ile Irak'taki vergi mevzuatının karşılaştırıldığı ilk

araştırmadır. UMS/UFRS'lerin Irak'ta daha yaygın uygulanması ile birlikte konuyla ilgili çalışmalar daha detaylı incelenebilecektir.

KAYNAKLAR

Kitaplar

- Abd-Alrahman Atiye, **Almuhasebe Almuameke Ufuk Alnizam Almuhasebi Almali**, Alcezayer, 2011.
- Ahmed Naji Raid, **Almaliye Alame ve Alteşri Almali**, Amaan, Matbe Alatik, 2012.
- Akdoğan Nalan ve Aydın Hamdi, **Muhasebe Teorileri**, Ankara: Gazi Kitabevi, 1987.
- Ali Mohamed, Yasın Mansur ve Mukbil Hamid, **Alnizam Almuhasebi Almuahad**, Markaz Amin Li-Alnaşir ve Al-Tauzı, Sanaa, 2006.
- Aljjawi Talal ve Naoum Ryan, **Asasiyat Almarife Almuhasebiye**, Yazuri, Ordun, 2010.
- Alnagi ve Alsayed Mohamed, **Alzariba ala Aldakal, Amman: Almaktaba Alasriya**, 2007.
- Alticani Ahmet Bilerosi, **Alnizam Almuhasebi Almali**, Alcezair: Dar Homma, 2009.
- Arslan Erdoğan, **Türkiye Muhasebe Standartları Uygulaması (Yorum-Açıklama-Örnekler)**, Ankara: Maliye Hukuku, 2008.
- Atamanalp Celaleddin, Karcıoğlu Reşat ve Orhan Suphi Mehmet, **Tekdüzen Hesap Planına Uygun Maliyet Muhasebesi**, Erzurum: Aktif Yayınevi, 2000.
- Basık Orhon Feryal, Kaya İdil ve Yanık Serhat, **Maliyet Muhasebesi**, İstanbul: Türkmen Kitabevi, 2011.

- Bursal Nasuhi ve Ercan Yücel, **Maliyet Muhasebesi İlkeler ve Uygulamalar**, İstanbul: Der Yayınları, 2010.
- Cemalcılar Özgür ve Önce Saime, **Muhasebenin Kuramsal Yapısı**, Eskişehir: T.C. Anadolu Üniversitesi Yayınları, 1999.
- Civan Mehmet, **Finansal Muhasebe**, 1.b., Gaziantep: Gaziantep Yayınları, 2002.
- Civelek Muzaffer ve Özkan Azzem, **Maliyet ve Yönetim Muhasebesi**, Ankara: Detay Yayıncılık, 2008.
- Demir Ahmet, **Tekdüzen Muhasebe Sistemi**, 1.b., İstanbul: Çağdaş Yayınları, 1998.
- Erol Ahmet, **Bankacılık ve Finans Sektöründe Vergilendirme**, Ankara: Yaklaşım Yayıncılık, 2007.
- Gençoğlu Gücenme Ümit, **Türkiye Muhasebe Standartları ve Vergi Mevzuatına Göre Dönem Sonu Muhasebe İşlemleri**, Bursa: Alfa Aktüel Yayınları, 2015.
- Gökçen Gürbüz, Ataman Başak ve Çakıcı Cemal, **Türkiye Muhasebe Uygulamaları**, İstanbul: Beta Basım Yayım, 2006.
- Hammad ve Abd Alal Tarik, **Delil Almuhaseb ila Tatbik Maayer Altakarir Almaliye Aldoliye Alhadite,** Aldar Alcamiya, 2006.
- Hanife Bn Rabı, **Aluadeh fi Al-Muhasebe Almaliye Ufik Alnizam Al-Muhasebi Elmali Al-Mayır Al-Dualiye**, Eltaba Elula, Alcezayır, 2013.
- Hanlon Michelle, **What Can We Infer About a Firm's Taxable Income From Its Financial Statements?**, National Tax Journal, 2003.
- Hilowa Hanan Radowan, **Bedaıl Alkiyas Almuhasebi Almuasir "Muşkilat Muhasebiye Muasire**", Omman, Ordun: Daar wail, 2003.

- Karyağdı Nazmi, **Kar Dağıtımı**, İstanbul: Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayınları, 2014.
- Kidayır ve Zamil Diaa, **ALmasarif Al-Irakıye ve Almualacat Almuhasebiye Lianşıtataha Ufik Alnizam Almuhasebi Almuahad**, 2015.
- Kisso Donald ve Wicant Ciri, **Almuhasebe Almutawsita, Alczuu Altani**, Tarib Ahmed Muhamed Hacac ve Sultan Mohamed Alsultan, Dar Almarih, 1999.
- Örten Remzi, Kaval Hasan ve Karapınar Aydın, **Türkiye Muhasebe-Finansal Raporlama Standartları (TMS-TFRS) Uygulama ve Yorumları,** Ankara: Gazi Kitapevi, 2010.
- Örten Remzi, **Türkiye Muhasebe-Finansal Raporlama Standartları Uygulama ve Yorumları**, Ankara: Gazi Kitabevi, b.8., 2015.
- Ramadan ve Ismail Halil Ismail, **Aldariba Alseneoye**, Camiyet Bagdad: Matbat Al-Ani, 2002.
- Salam Hilmi ve Alsaid Abdulaziz, **Alnizam Almuhasebi Almuahad**, Markaz Talim Alkahire Litalim Almaftuh, Alkahire, 1998, s.178.
- Yamalki Akram**, Alkanun Alticari Alşarikat Dirase Mukarene**, Amman, Dar Alsakafa, 2008.

Makaleler

- Ayanoğlu Yıldız, "12 Nolu Uluslararası Muhasebe Standardı, Kurumlar (Gelir) Vergisinin Muhasebesi ve Türkiye'de Uygulanabilirliği", **MÖDAV-Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi**, Cilt 4, S.2, (Haziran – 2002).

- Ayluçtarhan Arif, "Muhasebe Teorisi ve Vergi Teorisi Açısından Ticari Karın Kavranması", **İSMMMO Mali Çözüm Dergisi**, S.102, (Kasım – Aralık, 2010).

- Bekir Baykara, "Döner Sermayeli İşletmelerde Kar ve Karlılığın Anlamı", **Mali Hukuk Dergisi**, S.52 (Temmuz-Ağustos 1994).

- Bilginoğlu Fahir, "Muhasebe Hukukumuzun Uluslararası Muhasebe Standartlarına Uyumunda Ulaşılan Düzey ve Ertelenmiş Vergiler", **İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi Dergisi**, Cilt 23, S.2, (Kasım, 1994).

- Demir Şeref, "IAS 12 (Uluslararası Muhasebe Standardı 12)", **Yaklaşım Dergisi**, S.104, 2001.

- Dinç Engin, "**Muhasebe ve Vergi Kuralları Arasındaki İlişki ve Gelir Vergileri (TMS 12) Standardının Muhasebe Uygulamalarına Etkisi**", Erciyes Üniversitesi İİBF Dergisi, S.28, 2007.

- Göğüş Sümer, Ertelenmiş Vergi ve Muhasebeleştirilmesi, "**Mali Çözüm Dergisi**", S.101, (Eylül-Ekim 2010).

- Gücenme Ümit ve Poroy Aylin, "Vergilerin Muhasebeleştirilmesi, Ertelenen Vergi Varlık ve Yükümlülükleri", **Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi**, S.21, (Ocak, 2007).

- Ismail Kalil Ismail, "Kiyas Aldakal Alkadı ila Alzariba Bimucab Kanun Zaribat Aldakal No 113 senet 1982", **Mecelet Alulum Aliktisadiye ve Alidariye**, Almucaled 2, Aded 3, 1995.

- Kırlıoğlu Hilmi ve Gündoğan Ahmet, "İşletme Birleşmelerinde Ertelenmiş Vergilerin Oluşumu ve Özel Bir Durum: Şerefiyeden Kaynaklanan Ertelenmiş Vergiler", **İSMMMO Mali Çözüm Dergisi**, S.98, (Mart-Nisan, 2010).

- Mohamed Haşim Amr, "Alislah Alzaribi fi Albuldan Alnamiye Ma İşare Kase İla Alirak", **Mecelet Olum İnsaniye**, Alsene Alrabıya, Aded 29, 2006.

- Nejim Buşra Abdula ve Suhel Asma, "Almadakıl Almutemede fi Sıyaget Almayer Almuhasebiye fi Al-Irak ve Ahamiyet Tefilaha", **Mecelet Aldirasat Almuhasebiye ve Almaliye**, Almuceled 2, Alisdar 8, 2009.
- Özkan Azzem, "TMS-12 Gelir Vergileri Standardına Göre Ertelenmiş Vergiler ve Muhasebe Uygulamaları", **Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, S.32, (Ocak –Haziran, 2009).

Yararlanılan Tezler

- Ajili ve hazaa Türk Omar, "Asar Adem Tebeni Almuhasebe Alduliye 12 Zarab Aldahil Ala Alkawaim Almliye", Dirase İhtibariye ila Masraf Alşark Alausat, **Risalet Majister**, Alşark Alausat universitesi, Amman, 2013.
- Ali Neşat Mohamed, "Alfikir Aliktisadi fi Mukedimet İbn Kaldon", **İtrohat Diktora Mukedeme ila Koliyet Alhokuk**, Camiyet Fuad Alaual, Naklen an Aldoktor Falih Alali, Almaliye Alame ve Altaşriat Almaliye, Daar Alhamedli Alnaşir, Amman, Aded 103, 2003.
- Almufti Faık Ahmed Nejib Hayder, "Alkasar Aldaribiye fi Kanun Zaribet Aldakil", **Risalet Macister Mukademe ila Meclis Koliyet Alhokuk**, Camiyet Sadam, Bagdad, 2002.
- Aslan Çoşkun Mihriban, "Merkezkaç Yönetim Açısından Sorumluluk Muhasebesi ve Transfer Fiyatlamanın Üretim İşletmelerinin Performansına Etkisi ve Bir Uygulama", (Gaziosmanpaşa Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), 2006.
- Ayşen Dalgeç, "Enflasyonun Finansal Tablolar Üzerindeki Etkilerini Gidermek için Geliştirilen Yöntemler Toplu Bir Bakış", T.C. Dokuz Eylül Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, 1991.
- Şarkaui Abd-Aldahir Şarkaui Alfar, "Asar Mayir Almuhasebe Almasriya Ala Aldarab Almuacele ve Alafsah Anha Fi-Alkuam Almaliye Fi dil Tatbik Altaşrı

Aldaribi Almasri", **Rsalet Macester Mukademe İla Aldirasat AluliaFi Alakadimiye Alarabiye Lalolum Almaliye ve Almasrifiye**, 2010.

- Bedri Bülent, "Ertelenmiş Vergiler ve Ertelenmiş Vergilerin Mali tablolara Yansıtılması", (İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Basılmamış Yüksek Lisans Tezi), 2007.

- Bozdağ Pınar, "UFRS'de Ertelenmiş Vergi Uygulamaları ve Ertelenmiş Vergilerin Finansal Tablolara Yansıması", (Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), 2012.

- Dündar Baki, "Türkiye Muhasebe Standartları İle Vergi Yasalarındaki Ölçüm Farklarının Saptanması ve Vergi İdaresine Raporlanması", (Anadolu Üniversitesi Basılmamış DoktoraTezi), 2013.

- Fırat Coşkun Güçlü, "UFRS Mali Tablo Düzenleme İlkelerine Göre Tespit Edilen Kar Rakamı Üzerinden Düzenlenen Kar Dağıtım Tablosu", (**İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitü İşletme Doktora Öğrenci**), İstanbul, 2009.

- Kazem Jawad Hussein, "Wakii Alsiyase Alzaribiye fi Al-Irak ve Mutetelibat Alislah Alzaribi", **İtrohat Diktora ila Koliyet Alidare ve Aliktisad**, Camiyet Albasrah, 2006.

- Özdemir Ergin, "TMS 12 Gelir Vergileri Standardı Kapsamındaki Ertelenmiş Verginin Borsa İstanbul'da İşlem Gören ve BIST 30 Endeksine Dahil Şirketlerin Dönem Karına Etkisi", (Başkent Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Basılmamış Yüksek Lisans Tezi), Ankara, 2015.

Bildiriler

- Kavak Ahmet**,** "TMS 12 Gelir Vergileri Standardı Uygulaması ve Vergi Değeri ile Muhasebe Değeri Arasındaki Farklılıkların Analizi", **VI. Muhasebe**

Uygulamaları ve Vergi Mevzuatı Sempozyumu, SMMMO, Ankara, 2-6 Mart 2008.

Süreli Yayınlar

- Al-Mahaini Khaled Mohamed, "Dor Alzariba fi Amaliyet Altanmşye Alaktisadiye Maa Halat Tatbikha Fi Alkanon Almokarin", Mecelet Camiyet Dimaşk Lialolum Alaktisadiye, Almuceled 19, Aladed 2, 2003.
- Küçük Sema, "2007 Yılı Kurum Kazançlarının Vergilendirilmesi ve Beyanname Düzenleme Kılavuzu", **Yaklaşım Dergisi**, S.184, Ankara, 2008.

Yasa ve Kanunlar

- Alkarar Almurah Fi 26/07/2008, **Almutezemin Tahdid Kauad Altakim ve Almuhasebe ve Muhtaua Alkuşuf Almaliye ve Mudeuinet Alhisabat ve Keuad Seyraha**, Alceride Alrsmiye Licmhuriye Alcezariye, Aladed 19.
- Alnizam Almuhasebi Almuahad.
- Consolidated Accounting System.
- Irak Gelir Vergisi Kanunu.
- The Financial Accounting Standards Boards.
- UMS, Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve.
- Understanding Deferred Tax Under IAS 12 Income Taxes February, 2013, Diuan Alrikabe Al-Irakı.

Internet Kaynakları

- Bankaların Muhasebe Uygulamalarına ve Belgelerin Saklanmasına İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik, R.G. Tarihi: 01.10.2006, R.G. Sayısı: 26333.