



**Kurumlar Vergisine İlişkin Yatırım Teşviklerinin TMS 12 Gelir Vergileri Standardı Çerçevesinde Muhasebeleştirilmesi (Accounting of Investment Incentives Relating Corporation Tax Within the Framework of TAS 12 Income Taxes Standard)**

Ahmet Gökgöz<sup>a</sup>

<sup>a</sup> Doç.Dr., Independent Scholar, ahmetgokgoz83@gmail.com

**Anahtar Kelimeler**

Kurumlar Vergisi,  
Yatırım Teşviki,  
Ertelenmiş Vergi, TMS  
12.

**Jel Sınıflandırması**

M40, M41, M49.

**Özet**

Türkiye’de sermaye yatırımlarını artırmak amacıyla şirketlere birçok alanda teşvikler verilmektedir. Bu teşviklerden birisi de kurumlar vergisi indirimine ilişkin yatırım teşvididir. Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği (MSUGT) açısından yatırımlara ilişkin kurumlar vergisi teşvidinin kayıt anlamında özellik arz eden bir durumu yoktur. Ancak söz konusu teşvikler, Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) açısından vergi ertelemelerine neden olduğu için muhasebeleştirme anlamında önem arz etmektedir.

Bu çalışmanın amacı; Türkiye’de şirketlere verilen yatırımlara ilişkin kurumlar vergisi teşviklerinin TMS 12 Gelir Vergileri Standardı çerçevesinde muhasebeleştirilmesini açıklamaktır. Çalışmanın amacı doğrultusunda TMS 12 Gelir Vergileri Standardı dayanak noktası alınarak Türkiye Muhasebe Standartları’nda vergi mevzuu da kısaca açıklanacaktır.

**Keywords**

Corporation Tax,  
Investment Incentives,  
Deferred Taxes, TAS 12.

**Jel Classification**

M40, M41, M49.

**Abstract**

Incentives are used for the companies in various fields to increase the capital investments in Turkey. One of the mentioned incentives here is the one relating the corporation tax discount. Recording the investment incentives of corporation tax according to General Communiqué on Accounting System Application (GCAST) is common. However, accounting process of these incentives is differentiated due to Turkish Accounting Standards (TAS) since it causes the deferred tax asset.

The aim of this study is explaining the accounting process of corporation tax incentives, relating the investments for the companies in Turkey, within the framework of TAS 12 income taxes. Thus, taxing concept within the Turkish Accounting Standards (TAS) is analyzed based on TAS 12 Income Taxes Standard.

## Giriş

Küreselleşen dünyada ülkelerin gelişmişlik düzeyinin en önemli göstergelerinden birisi küresel arenada faaliyet gösteren şirketlerin büyüklüğü ve sayısıdır. Ülkelerin sahip olduğu şirketler; ülkelerin milli gelirine, ödemeler dengesine, istihdamına, sosyal refahına vesaire birçok yönüne olumlu katkılar sağlamaktadır. Dolayısıyla ülkeler şirketlerinin sayısını ve büyüklüğünü artırmak için birçok alanda teşvikler vermekte ve yatırım yapmalarını sağlamaya çalışmaktadır. Çünkü şirketlerin gelişmesi demek ülkelerin gelişmesi demektir.

Teşvik kavramı, kamunun bazı sektörlerin ya da belirli ekonomik faaliyetlerin gelişimini hızlandırabilmek için verdikleri maddi ve manevi destekler ile birlikte o sektörlerle karşı bir özenti oluşturabilmek için yaptığı yardımlardır (Çiloğlu, 1997: 1). Teşvik ve Uygulama Genel Müdürlüğü tarafından benimsenen ve sıklıkla kullanılan tanıma göre teşvik; “belirli ekonomik faaliyetlerin diğerlerine oranla daha fazla ve hızlı gelişmesini sağlamak amacıyla kamu tarafından çeşitli yöntemlerle verilen nakdi ve nakdi olmayan destek ve özendirmelemler” şeklinde tanımlanmaktadır (Uluslan, 2008: 416). Teşvikler ya da devlet yardımlarının diğer ekonomi politikalarına göre en önemli avantajı, vergi muafiyet ve istisnaları, düşük faizli kredi ya da hibe yardımları, enerji indirimleri, arsa tahsisi, devletin sermayeye katılımı ve finansman kolaylıkları gibi kullanabileceği çok çeşitli enstrümanlara sahip olması ve ekonomiye doğrudan enjekte edilebilmesidir (Yılmaz, 2014: 59).

Türkiye’de de şirketlere SGK prim teşvikleri, vergisel teşvikler, sabit kıymet teşvikleri, nakdi hibeler gibi birçok alanda yatırım teşvikleri verilmektedir. Vergi Teşvikleri, bazı sektörleri desteklemek amacıyla düşük vergi uygulaması, vergi istisnası, vergi muafiyeti, vergiye tabi gelirlerden bazı indirimler ve zarar mahsubu gibi teşviklerdir (Çırpan, 2010: 6). Vergisel teşvik uygulamalarına kurumlar vergisi oranının düşürülmesi, vergi tatili, yatırım indirimi, vergi kredisi, hızlandırılmış amortisman, gümrük vergisi ve KDV muafiyeti ve serbest bölge uygulamaları örnek verilebilir (Topal, 2006: 23).

Bu çalışmanın kapsamını Türkiye’de şirketlere verilen kurumlar vergisine ilişkin yatırım teşvikleri oluşturmaktadır. Bu bağlamda çalışmanın amacı; Türkiye’de şirketlere verilen yatırımlara ilişkin kurumlar vergisi teşviklerinin TMS 12 Gelir Vergileri Standardı çerçevesinde muhasebeleştirilmesini açıklamaktır. Çalışmanın amacına uygun olarak öncelikle, TMS 12 Gelir Vergileri Standardı dayanak noktası alınarak Türkiye Muhasebe Standartları’nda vergi mevzuunun ele alınışını açıklamak yerinde olacaktır.

### **Türkiye Muhasebe Standartları Açısından Vergi Mevzuu**

Genel olarak işletmelerin temel amacı kâr elde etmek ve yıllar itibariyle kârlarını maksimize etmektir. İşletmelerin kârlarını etkileyen “gelirler” ve “giderler” olmak üzere iki unsur bulunmaktadır. En basit anlatımla işletmenin bir faaliyet döneminde elde ettiği gelirler ile yaptığı giderler arasındaki fark işletmenin kârını veya zararını göstermektedir. İşletmeler bir faaliyet döneminde elde ettiği kâr üzerinden oransal olarak hesaplanan bir tutarı, faaliyet gösterdiği ülkeye vergi olarak ödemekle yükümlüdürler.

İşletmelerin dönem sonunda belirlediği kâr üzerinden vergi hesaplanırken dikkat edilmesi gereken mevzuata dönük hususlar bulunmaktadır. Türkiye’de muhasebe uygulamalarına yön veren ve şekillendiren iki tane otorite bulunmaktadır. Birincisi muhasebe otoritesi ve ikincisi de vergi otoritesidir. Muhasebe otoritesi; muhasebe kayıt sistemine yön veren Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği (MSUGT) ile uluslararası finansal raporlamayı hedefleyen Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) ve Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TFRS) gibi düzenlemelerin toplamıdır. Vergi otoritesi ise; Maliye Bakanlığı bünyesinde çıkarılan Vergi Usul Kanunu, Kurumlar Vergisi Kanunu vesaire vergi uygulamalarını düzenleyen mevzuattır.

Muhasebe otoritesi ile vergi otoritesinin gelir ve gider kalemlerini tanımlamaları ve kabul etmelerindeki farklılaşmadan dolayı muhasebe ve vergi otoritesinin düzenlemelerine göre hesaplanan kâr veya zarar tutarları farklı olabilmektedir. Muhasebe kurallarına göre hesaplanan kâra “ticari kâr” veya “muhasebe kârı” denilmektedir. Vergi kullarına göre hesaplanan kâra ise “mali kâr” veya “vergiye tabi kâr” denilmektedir.

Muhasebe otoritesinin düzenlemelerinde; işletmenin dönemsel olarak gelir ve giderlerinin doğru olarak hesaplamasına, işletmenin gerçeğe uygun durumunun ortaya konulmasına odaklanılırken, vergi otoritesinin düzenlemeleri işletmede vergiyi doğuran olay, hangi gelir ve gider verginin konusuna girer hangisi girmez gibi konulara odaklanılmaktadır. Dolayısıyla muhasebe kuralları açısından gelir ve gider olarak kaydedilen bir unsur vergi kurulları açısından gelir ve gider olarak kabul edilmeyebilmektedir. Yine vergi kuralları açısından gelir ve gider olarak kaydedilen bir unsur da muhasebe kurulları açısından gelir ve gider olarak kabul edilmeyebilmektedir. Örneğin; işletme geçici yatırım amacıyla elde tuttuğu hisse senetlerinin dönem sonunda değerlemiş ve hisse senetlerinin değerlemesi sonucu 500 TL değer düşüklüğü tespit

etmiş olsun. İşletmenin gerçek durumunu ortaya koymayı amaçlayan muhasebe kurallarına göre 500 TL'lik değer düşüklüğü için karşılık ayrılmak suretiyle gider yazılması gerekmektedir. Ancak vergi mevzuatında bir işlemin vergiye konu olabilmesi için satışın gerçekleşmesi gerekmektedir. Yani vergi mevzuatı açısından söz konusu hisse senetleri satılmadığı sürece değer düşüklüğünden kaynaklanan 500 TL'lik karşılık gideri kabul edilmeyecektir. Muhasebe kurallarına göre yazılan 500 TL, vergi kurallarına göre gider kabul edilmediği için vergiye tabi kâr (mali kâr), muhasebe kârından 500 TL fazla çıkacaktır. Sonuç olarak muhasebe kurallarına göre hesaplanan muhasebe kârı ile vergi kurallarına göre hesaplanan vergiye esas kâr farklı olacaktır.

Türkiye'de vergi mevzuatına dönük uygulamalar doğrultusunda dönem sonunda ticari kâra (muhasebe kârına); kanunen kabul edilmeyen giderlerin ilavesi ve vergiye tabi olmayan gelirlerin çıkarılması suretiyle vergiye esas kâr (mali kâr) hesaplanır. Gelir (kurumlar) vergisi matrahını gösteren mali kâr tutarının üzerinden vergi hesaplanarak mali tablolarda dönem vergisi olarak raporlanır. Ancak Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) düzenlemelerinde dönem vergisinin raporlanması ile ilgili farklı durumlar söz konusudur. İşletmenin kârı üzerinden verginin hesaplanmasına ilişkin esaslar TMS 12 Gelir Vergileri Standardında ayrıntılı olarak açıklanmıştır. Türk vergi mevzuatı gelir veya kurumlar vergisini mali kâr üzerinden hesaplanarak dönem vergi giderinin raporlanmasını isterken, Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) dönem vergi giderinin muhasebe kârı üzerinden hesaplanması ve dönemsel olarak raporlanmasını istemektedir. Dolayısıyla TMS'ye göre belirlenen dönem vergi gideri ile o dönemde ödenmesi gereken dönem vergisi farklı olacaktır. Burada vergi farklılaşmasına neden olan geçici farklardır. TMS 12'de geçici farklar aşağıdaki gibi tanımlanmıştır.

Geçici Farklar: Bir varlığın veya borcun finansal durum tablosundaki (bilançodaki) defter değeri ile bunların vergi açısından taşıdıkları değerler arasındaki farkları ifade eder. Geçici farklar aşağıdakilerden biri şeklinde olabilir:

- (a) Vergiye tabi geçici farklar; bunlar gelecek dönemlerde faydalanma veya ödeme yapıldığında o dönemlerin vergiye tabi kârını veya zararını belirlerken vergiye tabi tutarlar oluştururlar.
- (b) İndirilebilir geçici farklar; bunlar gelecek dönemlerde faydalanma veya ödeme yapıldığında o dönemlerin vergiye tabi kârını veya zararını belirlerken vergi matrahından indirilebilir tutarlardır.

Bir varlığın veya borcun defter değeri ile vergi değerinin farklılaşmasından dolayı ortaya çıkan geçici farklar, verginin ortaya çıkma zamanı ile ödeme zamanının farklılaşmasına yol açmakta ve bu da vergi ertelenmesine neden olmaktadır. TMS 12'ye göre ertelenmiş vergi; ertelenmiş vergi varlığı (alacağı) ve ertelenmiş vergi borcu (yükümlülüğü) olmak üzere iki şekilde ortaya çıkmaktadır.

Ertelenmiş vergi borçları: Vergiye tabi geçici farklar üzerinden gelecek dönemlerde ödenecek gelir vergilerini ifade eder.

Ertelenmiş vergi varlıkları: İndirilebilir geçici farklar, gelecek dönemlere devreden kullanılmamış mali zararlar gelecek dönemlere devreden kullanılmamış vergi avantajları nedeniyle gelecek dönemlerde geri kazanılacak olan gelir vergisi tutarını ifade etmektedir.

TMS 12 çerçevesinde, dönem vergisi; vergiye tabi kâr (mali zarar) açısından o döneme ait ödenecek gelir vergisini (geri kazanılacak gelir vergisini) ifade etmektedir. Vergi gideri (vergi geliri) ise; dönem kârının veya zararının belirlenmesinde dönem vergisi ve ertelenmiş vergi açısından dikkate alınan toplam tutarı ifade eder. Yani vergi gideri (vergi geliri), muhasebe kârı üzerinden hesaplanan ilgili dönemin toplam vergisini ifade etmektedir. Dönem vergisi ise vergiye esas kâr üzerinden hesaplanan yasal vergi tutarını ifade etmektedir. Dönem yasal vergisi ile dönemin vergi gideri (vergi geliri) arasındaki geçici farklardan kaynaklanan tutar ise ertelenmiş vergileri ifade etmektedir. TMS 12 düzenlemeleri doğrultusunda yukarıda açıklanan hususları aşağıdaki formüle edebiliriz.

Vergi Gideri (Geliri) = Muhasebe Kârı (Zararı) x Vergi Oranı

Dönem Vergisi = Vergiye Esas Kâr x Vergi Oranı

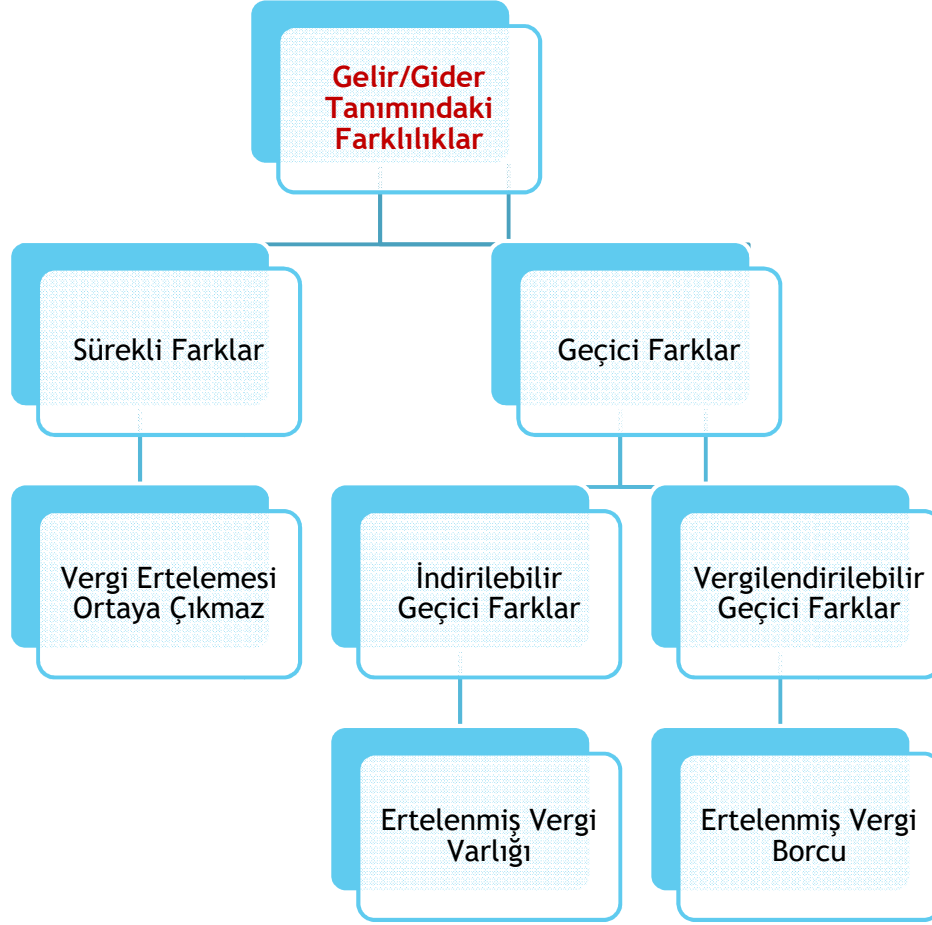
Vergi Gideri (Geliri) = Dönem Vergisi +/- Ertelenmiş Vergiler

Vergi Gideri (Geliri) = Dönem Vergisi + Ertelenmiş Vergi Gideri – Ertelenmiş Vergi Geliri

Geçici farklardan kaynaklanan ertelenmiş vergiler; ertelenmiş vergi varlığı ve ertelenmiş vergi borcu olmak üzere ikiye ayrıldığı daha önce açıklanmıştı. TMS 12'deki düzenlemeler çerçevesinde ertelenmiş vergi varlıklarının 28 no.lu grupta açılacak olan 28X Ertelenmiş Vergi Varlığı Hesabı'nda ve ertelenmiş vergi borçlarının da 48 no.lu hesapta açılacak olan 48X Ertelenmiş Vergi Borcu Hesabı'nda izlenmesi uygun görünmektedir. Yine vergi ertelenmesinin neden olduğu gelir veya gider etkilerinin gelir tablosunda açılacak olan 69X Ertelenmiş Vergi Geliri Hesabı ile 69X Ertelenmiş Vergi Gideri Hesabı'nda izlenmesi uygun olacaktır. Vergi ertelenmesine neden olan geçici fark, diğer kapsamlı gelir içerisinde sınıflanacak bir gelir veya giderden kaynaklanıyorsa, söz

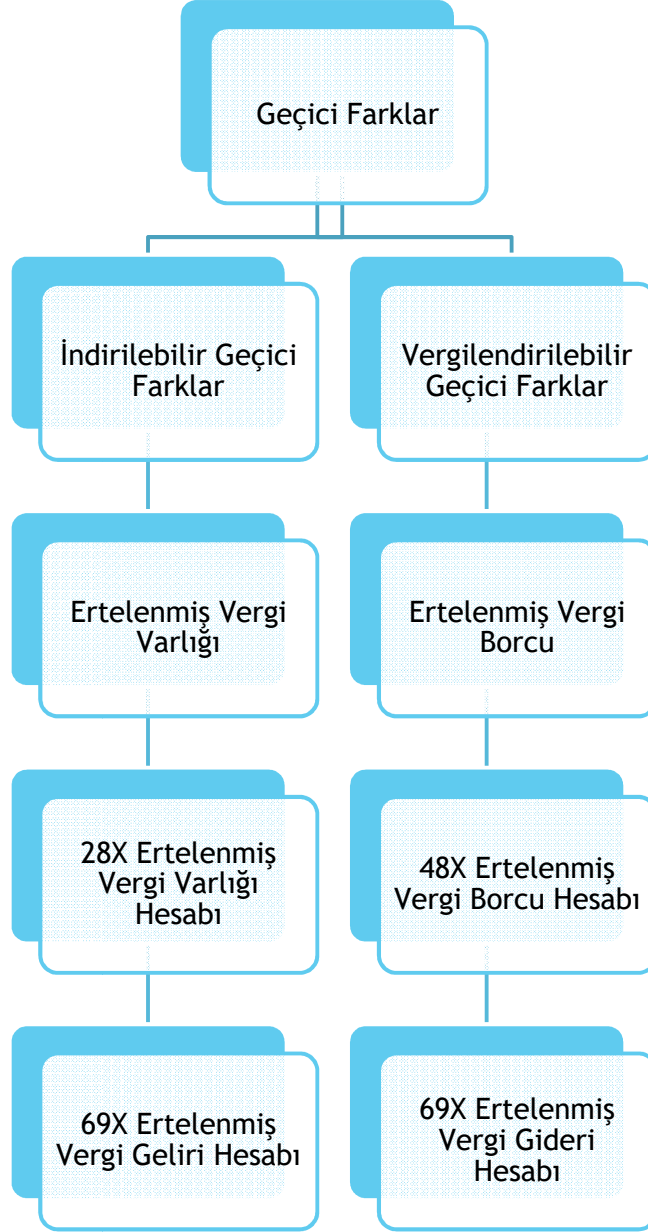
konusu ertelenmiş vergi gelir veya gider etkisinin, diğer kapsamlı gelir içerisine yansıtılması ve ilgili diğer kapsamlı gelir kaleminden netleştirilmesi gerekmektedir.

TMS 12 Standardı çerçevesinde vergi erteleme geçici farklardan ortaya çıkar. Gelir ve gider tanımları arasındaki sürekli farklardan vergi erteleme doğmaz. Sürekli farklar; vergi kanunlarının hiçbir zaman kabul etmeyeceği gelir ve giderlerden kaynaklanan farklardır. Sürekli ve geçici farkların ertelenmiş vergi üzerindeki etkisi Şekil 1'de gösterilmiştir.



**Şekil 1:** Sürekli ve Geçici Farklar

Vergi erteleme geçici farklar neden olur. Geçici farkların etkisi indirilebilir geçici farklar ve vergilendirilebilir geçici farklar olmak üzere ikiye ayrılır. İndirilebilir ve vergilendirilebilir geçici farkların finansal raporlarda hangi hesaplarda sunulacağı Şekil 2'de gösterilmiştir.



**Şekil 2:** Geçici Farkların Finansal Raporlara Etkisi

TMS 12 Standardı çerçevesinde vergi erteleme ve finansal raporlara yansımaları kısaca açıklandıktan sonra, çalışmanın amacına zemin oluşturması açısından TMS 12 çerçevesinde vergi uygulamalarını bir örnek üzerinde açıklamak yerinde olacaktır.

**Örnek:** İşletme 2018 yılı içerisinde geçici yatırım amacıyla 10.000 TL'ye aldığı hisse senetlerini dönem sonunda gerçeğe uygun değer ile değerlemiştir. Vergi oranı % 20'dir.

a) Dönem sonunda söz konusu hisse senetlerinin borsa değeri 15.000 TL'dir.

-----	-----		
110 HİSSE SENETLERİ HESABI		5.000	
64X GERÇEĞE UYGUN DEĞER ARTIŞ			
KÂRLARI HESABI			5.000
-----	-----		
-----	-----		
69X ERTELENMİŞ VERGİ GİDERİ HESABI		1.000	
48X ERTELENMİŞ VERGİ BORCU HESABI			1.000
-----	-----		

b) Dönem sonunda söz konusu hisse senetlerinin borsa değeri 8.000 TL'dir.

-----	-----		
65X GERÇEĞE UYGUN DEĞER AZALIŞ ZARARLARI HS.		2.000	
110 HİSSE SENETLERİ HESABI			2.000
-----	-----		
-----	-----		
28X ERTELENMİŞ VERGİ VARLIĞI HESABI		400	
69X ERTELENMİŞ VERGİ GELİRİ HS.			400
-----	-----		

### **Vergisel Yatırım Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi**

Devlet Teşviklerinin muhasebeleştirilmesi için öncelikle aşağıdaki iki koşulun birlikte gerçekleşeceğine dair makul bir güvencenin sağlanması gerekmektedir ( Akdoğan, 2010:268)

- Elde edilmesi için gerekli koşulların (geçmişte veya gelecekte) işletme tarafından yerine getirilmesi

- Teşvikin işletme tarafından elde edilmesi (İşletmeye kaynak transferi yapılması) Bu koşulların gerçekleşeceğine dair makul güvence oluşmadan finansal tablolara devlet teşviklerinin yansıtılmaması gerekir.

Türkiye'de yatırım yapan işletmelere farklı bakanlıklarca birçok konuda teşvik verilmektedir. Bu teşviklerden birisi de kurumlar vergisi teşvikidir. İşletmelerin yaptığı yatırımlara istinaden verilen kurumlar vergisi teşviklerinde, TMS 12 Standardı kapsamında ertelenmiş vergi söz konusu olmaktadır. Vergisel yatırım teşviklerinin neden olduğu vergi ertelemelerini bir örnek üzerinde açıklamak yerinde olacaktır.



**Örnek:** Çare Sağlık Hizmetleri A.Ş. Manisa'nın Kula ilçesine yapacak olduğu bir hastane yatırımı için Maliye Bakanlığı'ndan kurumlar vergisi teşviki almıştır. Toplam yatırım tutarı 15.000.000 TL'dir. Teşvikin yatırıma katkı oranı % 20'dir. Vergi indirim oranı % 50, kurumlar vergisi oranı % 20 ve indirimli kurumlar vergisi oranı % 10'dur. Hastane yatırımına 30.05.2018 tarihinde başlanmış ve 31.12.2020'de tamamlanmıştır. Hastane yatırımı ile ilgili yıllar itibariyle yapılan harcamalar aşağıdaki gibidir;

Yıllar	Hastane İçin Yapılan Harcama
2018 yılında	7.000.000 TL
2019 yılında	5.000.000 TL
2020 yılında	3.000.000 TL
Toplam hastane yatırımı	15.000.000 TL

İşletme 2020 yılında hastane yatırımı tamamlamış ve 2021 yılından itibaren vergiye tabi kârları ve kurumlar vergilerine ilişkin döküm aşağıdaki gibidir;

Yıllar	Vergiye Esas Kâr (Malî Kâr)	Kurumlar Vergisi (Malî Kâr x % 20)	İndirimli Kurumlar Vergisi (Malî Kâr x % 10)
2021	10.000.000 TL	2.000.000 TL	1.000.000 TL
2022	9.000.000 TL	1.800.000 TL	900.000 TL
2023	11.000.000 TL	2.200.000 TL	1.100.000 TL
Toplam	30.000.000 TL	6.000.000 TL	3.000.000 TL

Yıllar itibariyle kayıtlara geçmeden önce yatırım katkı tutarını belirleyelim.

Toplam yatırım tutarı 15.000.000 TL

Yatırıma katkı oranı % 20

Yatırıma katkı tutarı  $15.000.000 \times \% 20 = 3.000.000$  TL

Yıllar itibariyle yatırım ve vergi ertelemesine ilişkin kayıtları yapalım. Yapılan harcamalarda KDV ihmal edilmiştir. Ayrıca yapılan harcamaların tamamının banka hesabından ödendiği kabul edilmiştir.

**2018 yılı kayıtları**

-----	-----	
258 YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR HESABI	7.000.000	
102 BANKALAR HESABI		7.000.000
-----	-----	
28X ERTELENMİŞ VERGİ VARLIĞI HESABI	1.400.000	
69X ERTELENMİŞ VERGİ GELİRİ HS.		1.400.000
Ertelenmiş vergi varlığı = 7.000.000 x % 20		
Ertelenmiş vergi varlığı = 1.400.000 TL		
-----	-----	

**2019 yılı kayıtları**

-----	-----	
258 YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR HESABI	5.000.000	
102 BANKALAR HESABI		5.000.000
-----	-----	
28X ERTELENMİŞ VERGİ VARLIĞI HESABI	1.000.000	
69X ERTELENMİŞ VERGİ GELİRİ HS.		1.000.000
Ertelenmiş vergi varlığı = 5.000.000 x % 20		
Ertelenmiş vergi varlığı = 1.000.000 TL		
-----	-----	

**2020 yılı kayıtları**

-----	-----	
258 YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR HESABI	3.000.000	
102 BANKALAR HESABI		3.000.000
-----	-----	
28X ERTELENMİŞ VERGİ VARLIĞI HESABI	600.000	
69X ERTELENMİŞ VERGİ GELİRİ HS.		600.000
Ertelenmiş vergi varlığı = 3.000.000 x % 20		
Ertelenmiş vergi varlığı = 600.000 TL		
-----	-----	
252 BİNALAR HESABI	15.000.000	
258 YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR HS.		15.000.000
-----	-----	

2020 yılı sonu itibariyle 15.000.000 TL'lik hastane yatırımı tamamlanmıştır ve 252 Binalar Hesabı'na alınmıştır. Vergi teşviki kapsamında yapılan 15.000.000 TL'lik yatırım için toplamda 3.000.000 TL ertelenmiş vergi varlığı doğmuştur. 28X Ertelenmiş Vergi Varlığı Hesabı'nda izlenen 3.000.000 TL, gelecek yıllar itibariyle indirim konusu yapılacak kurumlar vergisi teşvik tutarı kadar mahsup edilecektir. Hastane tamamlandıktan sonra 2021 yılından itibaren yararlanılacak vergi teşvikine ilişkin kayıtlar aşağıdaki gibi olacaktır.

**2021 yılı kayıtları** (İndirimli Kurumlar Vergisi = 1.000.000 TL)

-----	-----
691 DÖNEM KÂRI VERGİ VE DİĞER YASAL	
YÜKÜMLÜLÜK KARŞILIKLARI HESABI	1.000.000
370 DÖNEM KÂRI VERGİ VE DİĞER YASAL	
YÜKÜMLÜLÜK KARŞILIKLARI HESABI	1.000.000
-----	-----
69X ERTELENMİŞ VERGİ GİDERİ HESABI	1.000.000
28X ERTELENMİŞ VERGİ VARLIĞI HESABI	1.000.000
-----	-----

**2022 yılı kayıtları** (İndirimli Kurumlar Vergisi = 900.000 TL)

-----	-----
691 DÖNEM KÂRI VERGİ VE DİĞER YASAL	
YÜKÜMLÜLÜK KARŞILIKLARI HESABI	900.000
370 DÖNEM KÂRI VERGİ VE DİĞER YASAL	
YÜKÜMLÜLÜK KARŞILIKLARI HESABI	900.000
-----	-----
69X ERTELENMİŞ VERGİ GİDERİ HESABI	900.000
28X ERTELENMİŞ VERGİ VARLIĞI HESABI	900.000
-----	-----

**2023 yılı kayıtları** (İndirimli Kurumlar Vergisi = 1.100.000 TL)

-----	-----
691 DÖNEM KÂRI VERGİ VE DİĞER YASAL	
YÜKÜMLÜLÜK KARŞILIKLARI HESABI	1.100.000
370 DÖNEM KÂRI VERGİ VE DİĞER YASAL	
YÜKÜMLÜLÜK KARŞILIKLARI HESABI	1.100.000
-----	-----
69X ERTELENMİŞ VERGİ GİDERİ HESABI	1.100.000
28X ERTELENMİŞ VERGİ VARLIĞI HESABI	1.100.000
-----	-----

Yatırım tamamlanana kadar yıllar itibariyle yapılan harcamaya göre ertelenmiş vergi varlığında izlenen tutar, yatırım tamamlandıktan sonra, ortaya çıkan indirim konusu yapılan vergi tutarı kadar ertelenmiş vergi varlığından mahsup edilerek kapsamlı gelir tablosuna ertelenmiş vergi gideri olarak yansıtılmıştır. Örneğin; 2021 yılının kurumlar vergisi 2.000.000 TL olmasına rağmen teşvikten yararlanıldığı için 1.000.000 TL olarak gelir tablosuna alınmıştır. Ancak daha önce 28X Ertelenmiş Vergi Varlığı Hesabı'nda biriktirilen ertelenmiş vergi tutarından 1.000.000 TL'lik teşvik tutarı, 69X Ertelenmiş Vergi Gideri Hesabı'na aktarılarak gelir tablosunda gerçek vergi yükü olan 2.000.000 TL olarak raporlanmıştır. Böylece TMS açısından gelir tablosunda döneme ilişkin gerçekte olması gereken vergi giderinin gösterimi sağlanmıştır.

**Sonuç ve Değerlendirme**

Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği (MSUGT) çerçevesinde şirketlere verilen kurumlar vergisi indirimine ilişkin yatırım teşvik tutarlarının, yatırım tamamlanana kadar veya yatırım tamamlandıktan sonra kayda alınması söz konusu değildir. Sadece yatırım teşvik tutarı için nazım hesaplarda bilgi amaçlı kayıtlar tutulabilir. Ancak Türkiye Muhasebe Standartları açısından kurumlar vergisi indirimine ilişkin yatırım teşvik tutarları vergi ertelemesine neden olduğu için vergi erteleme kayıtlarının yapılması gerekmektedir. Kurumlar vergisi indirimine ilişkin yatırım teşvik tutarı yatırım tamamlanan kadar yapılan harcamalar doğrultusunda ertelenmiş vergi varlığı doğurmaktadır. Yatırım tamamlandıktan sonra da ortaya çıkan vergi paralelinde ertelenmiş vergi varlığından mahsubu söz konusudur.

Yatırım yapılma aşamasında yapılan harcamalara göre ortaya çıkan ertelenmiş vergi varlığı bilançoda ve ertelenmiş vergi geliri de gelir tablosunda raporlanması

gerekmektedir. Yine yatırım tamamlandıktan sonra yıllar itibariyle yararlanılan vergi indirim teşvik tutarı daha önceki dönemlerde bilançoda raporlanan ertelenmiş vergi varlığından mahsup edilerek gelir tablosuna ertelenmiş vergi gideri olarak yansıtılması gerekecektir. Böylece TMS açısından gelir tablosunda, döneme ilişkin gerçekte olması gereken vergi giderinin gösterimi sağlanmış olacaktır. Çünkü TMS döneme ilişkin vergi gelir veya giderinin ilgili dönemde raporlanmasını, ilgili dönemin gerçek vergi yükünün gösterilmesini hedeflemektedir. Bu amaç doğrultusunda yatırımcı harcaması yapılırken vergi erteleme ve yatırım tamamlandıktan sonra da ertelenen vergilerin mahsubu yapılarak dönemsel olarak verginin raporlanması sağlanmaktadır.

### **Kaynakça**

Akdoğan, Uğur (2011), "Türkiye Coğrafyasında Uygulanan Devlet Teşvikleri ve Devlet Yardımlarının, Uluslararası Muhasebe Standartları Çerçevesinde Analizi", 1. World Of Accounting Science, 13(4): 259-281

Çırpan, Erdal (2010), "Devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesinin Türkiye muhasebe standartları ve muhasebe sistemi uygulama genel tebliği açısından karşılaştırılması", İstanbul Üniversitesi İşletme Ana Bilim Dalı Yüksek Lisans Tezi

Çiloğlu, İ. (1997). Teşvik Sisteminin Değerlendirilmesi. Hazine Dergisi. 8, 1- 15.

Kurumlar Vergisi Kanunu

Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği (MSUGT)

TMS 12 Gelir Vergileri Standardı

Topal, Mehmet Hanefi (2006), Uluslararası Kuruluşların Teşviklere Bakışı ve Türk Teşvik Sisteminin Bu Çerçevede Analizi (Tez). Karadeniz Teknik Üniversitesi Maliye Ana Bilim Dalı Yüksek Lisans Tezi

Uluslan, Hikmet (2008), "Türk Muhasebe Hukuku Çerçevesinde Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Raporlanması", Atatürk Üniversitesi İİBF Dergisi, Cilt 22, Sayı 2: 415-433.

Yılmaz, Erdal (2014), "Türkiye Muhasebe Standartları Kapsamında Tarımsal Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi", World of Accounting Science, Haziran 2014, Cilt 16, Sayı 2: 57-71.

5838 Sayılı Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Hakkında Kanun