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

VERGİ MEVZUATI VE TMS/TFRS HÜKÜMLERİ UYARINCA KÂRIN TESPİTİ

Yüksek Lisans Tezi

Nusret Vural BURGU
100025217

İstanbul, 2017

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

VERGİ MEVZUATI VE TMS/TFRS HÜKÜMLERİ UYARINCA KÂRIN TESPİTİ

Yüksek Lisans Tezi

Nusret Vural BURGU
100025217

Danışman: Yrd. Doç. Dr. Başak ERDEM RENA

İstanbul, 2017

T.C. İSTANBUL TİCARET ÜNİVERSİTESİ

T.C.
İSTANBUL TİCARET ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

YÜKSEK LİSANS TEZİ ONAY FORMU

Muhasebe ve Denetim

Anabilim Dalı ....Muhasebe ve Denetim Tezli

yüksek lisans programı 1000025217 numaralı öğrencisi Nusret Yusuf Burgu

.....'nun "Vergi Mevzuatı ve TMS/TFRS Hükümleri Uyarınca Kâr Tespiti"

başlıklı tez çalışması jürimiz tarafından Yüksek Lisans Tezi olarak kabul edilmiştir.

TEZ DANIŞMANI	Yrd.Doç.Dr.Başak Erdem Reis	
JÜRİ ÜYESİ	Doç.Dr.Fatma Özkul	
JÜRİ ÜYESİ	Yrd.Doç.Dr. Ali Altuğ Biçer	

ÖZET

Salt muhasebe anlayışının hâkim olduğu Uluslararası Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları'nın tercümesi olan Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları esas alınarak ulaşılan kâr ile ülkemiz vergi mevzuatının vergisel bakış açısı temelindeki hüküm ve düzenlemeleri dikkate alınarak ulaşılan kârın tutar itibariyle birbirinden farklı olması kaçınılmazdır. Bu farklılığa neden olan unsurların ortaya konması çalışmanın amacını oluşturmaktadır.

Bu amaç doğrultusunda, çalışmanın ilk bölümde kâr kavramına ve kârın tespitine ilişkin kuramsal temellere yer verilmiştir. Kârın tespiti, çalışmanın ikinci bölümünde vergi mevzuatı uyarınca ve üçüncü bölümünde ise Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları kapsamında ele alınmıştır. Son bölümde ise ticaret işletmelerinde sıklıkla kullanılan hesaplar her iki uygulama açısından değerlendirilmek suretiyle kârın tespitindeki farklılıklar varsayımlar yardımıyla ortaya konmaya çalışılarak çalışma sonlandırılmıştır.

ABSTRACT

It is inevitable that the gained profit amount based on the Turkish Accounting and Financial Reporting Standarts, which is the translation of the absolute accounting based International Accounting and Financial Reporting Standarts, is different from the profit amount of the national tax legistation which are considered from the point of view of the provisions and tax regulations of our country. The presentation of the elements that cause this difference constitutes the aim of the study.

For this purpose, the first part of the study included the theoretical basis for the concept and the determination of profit. The profit determination is dealt with in the second part of the study in accordance with the tax legislation and in the third part in the scope of the Turkish Accounting and Financial Reporting Standards. In the last part, the accounts which are frequently used in commercial enterprises were evaluated from the point of view of both applications and the work was ended by trying to put forth differences in the determination of profit with the help of assumptions.

TEŞEKKÜR

İnanç ve destekleri ile her daim yanımda olan, üzerimde en büyük pay sahibi çok sevgili anne ve babam ile fedakârlıkları ve sabrından dolayı çok kıymetli eşime sonsuz ve candan teşekkürlerimle…

Nusret Vural BURGU

İSTANBUL, 2017

TABLOLAR LİSTESİ

Tablo 1: Ticari kârdan hareketle mali kârın hesaplanması 52

İÇİNDEKİLER

ÖZET ..... **iii**
ABSTRACT ..... **iv**
TEŞEKKÜR ..... **v**
TABLOLAR LİSTESİ ..... **vi**
KISALTMALAR ..... **xi**

GİRİŞ **1**

1. KÂR KAVRAMI ve KÂRIN TESPİTİNE İLİŞKİN KURAMSAL TEMELLER **4**

1.1 Genel Olarak Kâr Kavramı 4
1.2 Muhasebe Kuramına Göre Kâr Kavramı 5
1.2.1 Kârın Tanımlanmasına İlişkin Yaklaşımlar 5
1.2.1.1 Bilanço (Öz Kaynak, Karşılaştırma) Yaklaşımı 5
1.2.1.2 Gelir (Eşleştirme) Yaklaşımı 9
1.2.2 Kâr ile İlişkili Kavramlar 10
1.2.2.1 Hasılat (Brüt Gelir) ve Gider Kavramları 10
1.2.2.2 Harcama Kavramı 13
1.2.2.3 Maliyet Kavramı 15
1.2.2.4 Zarar Kavramı 16
1.2.3 Kârın Tespitinde Sermayenin Korunması (Devamlılığı) Kavramı ve Önemi 16
1.2.3.1 Sermayenin Nominal Korunması (Finansal Sermayenin Devamlılığı) 17
1.2.3.2 Sermayenin Üretim Gücünün Korunması (Fiziki Sermayenin Devamlılığı) 19
1.2.4 Kârın Tespitinde Değerleme Kavramı ve Önemi 19
1.2.5 Kârın Tespitinde Amortisman Kavramı 22
1.3 Ekonomi Kuramına Göre Kâr Kavramı 24
1.4 Vergi Teorisi Açısından Kâr Kavramı 25
1.5 Verginin Muhasebeleştirilmesine İlişkin Yaklaşımlar ve Kâra Etkisi 27

2. VERGİ MEVZUATI UYARINCA KÂRIN TESPİTİ **30**

2.1 Vergi Kavramı ve Vergilendirme Süreci 30
2.2 Vergi Mevzuatına Göre Kâr Kavramı 32

2.2.1 Ticari Kâr – Mali Kâr Ayrımı 32
2.2.2 Ticari Kâr - Mali Kâr Ayrımının Nedenleri 34
2.2.2.1 Gelir ve Gider Anlayışı 34
2.2.2.2 Değerlemeye İlişkin Esaslar 41
2.2.2.3 Reeskont Uygulaması 44
2.2.2.4 Karşılık Ayırma Anlayışı 46
2.2.2.5 Amortisman Uygulaması 48
2.3 Ticari Kârdan Hareketle Mali Kârın (Matrahın) Tespiti 52
2.3.1 Vergi Mevzuatına Göre Kabul Edilmeyen Gider ve İndirimler 53
2.3.2 Vergi Mevzuatına Göre Vergiden İstisna Edilen Gelirler ve Diğer İndirimler 56

3. TÜRKİYE MUHASEBE VE FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARI (TMS/TFRS) UYARINCA KÂRIN TESPİTİ 63

3.1 Standartlar (TMS/TFRS) Hakkında Genel Bilgi 63
3.2 Standartların (TMS/TFRS) Oluşumu ve Türkiye Uygulaması 64
3.3 Standartlara Göre Kâr Kavramı 67
3.3.1 Tahakkuk Esası 70
3.3.2 Dönemsellik İlkesi 73
3.3.3 Gelir ve Gider Anlayışı 74
3.4 Standartlara Göre Kârın Tespiti 79
3.4.1 Ölçüm (Değerleme) Esasları 80
3.4.2 Reeskont Uygulaması 84
3.4.3 Karşılık Ayırma Anlayışı 84
3.4.4 Amortisman Uygulaması 86
3.4.5 Vergiye İlişkin Düzenlemeler 89
3.4.5.1 Vergi Gideri Kavramı ve Ertelenmiş Vergi 92
3.4.5.2 Vergiye Esas Değer Kavramı 93
3.4.5.3 Geçici Farklar 96
3.4.5.3.1 Vergiye Tabi Geçici Farklar ve Ertelenmiş Vergi Borcu 97
3.4.5.3.2 İndirilebilir Geçici Farklar ve Ertelenmiş Vergi Varlığı 99
3.4.5.4 Geçici Farklardan Kaynaklanan Ertelenmiş Verginin İstisnaları 101
3.4.5.4.1 Şerefiyenin İlk Muhasebeleştirilmesinden Kaynaklanan Ertelenmiş Vergi 102
3.4.5.4.2 Bir Varlık veya Borcun İlk Muhasebeleştirilmesinden Kaynaklanan Ertelenmiş Vergi 104
3.4.5.5 Kullanılmamış Mali Zararlar ve Kullanılmamış Vergi Avantajları 105

3.4.5.5.1 Kullanılmamış Mali Zararlar ve Ertelenmiş Vergi 106
3.4.5.5.2 Kullanılmamış Vergi Avantajları ve Ertelenmiş Vergi..... 107
3.4.5.6 Bazı Özellikli Durumlar 107
3.4.5.7 Ertelenmiş Verginin Ölçümü..... 109
3.4.5.8 Ertelenmiş Verginin Muhasebeleştirilmesi ve Sunumu 110

4. TİCARET İŞLETMELERİNDE SIKLIKLA KULLANILAN HESAPLARIN TÜRKİYE MUHASEBE VE FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARI (TMS/TFRS) KAPSAMINDA KÂRA ETKİLERİ BAKIMINDAN İNCELENMESİ……...113

4.1 Genel Açıklama 113
4.2 Nakit ve Nakit Benzerleri 113
4.2.1 Tanım ve Açıklamalar 113
4.2.2 Kasa (TL)..... 118
4.2.3 Alınan Vadesiz Çekler..... 118
4.2.4 Düzenlenen Vadesiz Çekler..... 119
4.2.5 Kasa (Vadesiz Döviz) 119
4.2.6 Banka (Vadesiz TL)..... 121
4.2.7 Banka (Vadeli TL) 122
4.2.8 Banka (Vadesiz Döviz)..... 125
4.2.9 Banka (Vadeli Döviz) 125
4.3 Finansal Yatırımlar 126
4.4 Ticari ve Diğer Alacaklar ve Borçlar..... 131
4.4.1 Tanım ve Açıklamalar 131
4.4.2 Alacaklar ve Borçlar (Senetli ve Senetsiz) 134
4.4.3 Vadeli Çekler (Alınan ve Verilen)..... 138
4.4.4 Kredi Kartı Alacakları 138
4.4.5 Değer Düşüklüğü 141
4.4.6 Banka Kredileri..... 146
4.4.7 Tahvil İhracı..... 148
4.5 Stoklar (Ticari Mallar açısından)..... 151
4.6 Satış Amaçlı Duran Varlıklar 159
4.7 Öz Kaynak Yöntemiyle Değerlenen Yatırımlar 163
4.8 Maddi Duran Varlıklar..... 169
4.9 Maddi Olmayan Duran Varlıklar (Duran Varlık)..... 183
4.10 Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller..... 192

SONUÇ 201
KAYNAKÇA 204

KISALTMALAR

DM	: Deutsche Mark (Alman Markı)
FASB	: Financial Accounting Standards Board (Finansal Muhasebe Standartları Kurulu)
FRİKÇ	: Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve
GVK	: Gelir Vergisi Kanunu
HUD	: Maliye Hesap Uzmanları Derneği
IAS	: International Accounting Standards (Uluslararası Muhasebe Standartları)
IASB	: International Accounting Standards Board (Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu)
IASC	: International Accounting Standards Committee (Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi)
IFRS	: International Financial Reporting Standards (Uluslararası Finansal Raporlama Standartları)
KGK	: Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu
KKEG	: Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler
KVK	: Kurumlar Vergisi Kanunu
LIBOR	: London Interbank Offered Rate (Londra Bankalararası Faiz Oranı)
MSUGT	: Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği
TDK	: Türk Dil Kurumu
TFRS	: Türkiye Finansal Raporlama Standartları
TMS	: Türkiye Muhasebe Standartları
TMSK	: Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu
TMUD	: Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği
TÜRMOB	: Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği
VUK	: Vergi Usul Kanunu

GİRİŞ

İşletmelerin belirli bir dönemde elde ettikleri kârın düzeyi, performanslarının en temel göstergesi kabul edilmektedir. Bu temel gösterge başta işletme sahipleri olmak üzere işletme ile iş ve çıkar ilişkileri olan tüm kesimler için büyük bir öneme sahiptir. Her şeyden önce işletme sahipleri yatırımlarının sonucunda bir fayda elde etmek isterler ki bu da yatırımlarının, yani işletmenin, kâr elde etmesi ile mümkündür. Fayda sağlamayan bir yatırım ise ölü bir yatırımdır ve devamlılığı beklenemez. Bu anlamda işletmenin kâr elde etmesi temel amaç olmakla beraber işletmenin devamlılığı için de gereklidir. Nitekim uzun vadede kâr elde etmeyen bir işletme nihayetinde yok olmaya mahkûmdur. Dolayısıyla işletme sahiplerinin işletme performansını ve bu çerçevede işletme performansının olumlu veya olumsuz seyrini ortaya koyması bakımından kârın düzeyini yakından takip etmesi bir zorunluluktur. Kârın seyri ve düzeyi, işletmenin gelecekteki faaliyet adımlarının planlanmasında yönetim ve karar organlarına yol göstermektedir. Nitekim kârlılığı arzu edilen düzeyin altında seyreden bir işletme faaliyetinden vazgeçilmesi gibi hayati kararlarda öncelikle bu veriye ihtiyaç duyulmaktadır. İşletmeye yatırım yapmayı düşünenler açısından da potansiyel yatırımlarının fayda düzeyinin ölçüsü işletmenin elde ettiği kâr olmaktadır. Bu kesim, işletmenin elde ettiği kârdan belirli bir pay almak amacıyla yatırım yaptığından işletme kârlılığı ile yakından ilgilidirler. İşletmeye borç veren kesim de işletme kârlılığı ile ilgilenir çünkü borcun geri ödenme kapasitesi bu kesim açısından önemlidir. Borcun geri ödenme kapasitesinin ölçülmesinde işletme kârlılığı yine temel göstergelerden birisidir. Benzer şekilde tedarikçilerin de işletme kârı ile yakından ilgili olmaları kaçınılmazdır. İşletmede çalışanlar ve müşteriler yanında kamu da işletme kârlılığı ile yakından ilgili olan diğer gruplar arasında sayılabilir.

İşletme kârlılığı ile ilgilenen tüm bu kesimler işletmenin performansını ve dolayısıyla raporladığı kârı muhasebe sistemi tarafından üretilen finansal tablolar yardımıyla takip ederler. Bu finansal tabloların ihtiyaca uygun ve anlaşılır olması yanında güvenilir veriler sunması gerekir. Finansal tabloların güvenilirliği ise raporlanan bilgilerin doğruluğu

yanında gerçeği ne derece yansıttığı ile ilgilidir. Nitekim yanlış ve gerçeği yansıtmayan bilgilerin yer aldığı finansal tablolar, sayılan kesimler tarafından bu tablolara dayanılarak alınan kararların sağlıklı olmalarını engelleyeceğinden güvenilirliğini de yitirecektir.

Öte yandan finansal tabloların karşılaştırılabilir olması da gerekir. Karşılaştırılabilirlik, benzer işlem ve olayların finansal etkilerinin farklı işletmelerde nasıl ele alındığı ve raporlandığının kıyaslanmasında gerekli olan bir finansal tablo özelliğidir. Özellikle son dönemde küreselleşmenin ve hızla gelişen teknolojinin de etkisiyle artan çok uluslu yatırımların bir sonucu olarak finansal tabloların karşılaştırılabilir olma özelliğine sahip olmasına duyulan ihtiyaç artmakla birlikte muhasebe sistemlerinde ulusal düzeydeki farklılıklar buna engel teşkil etmektedir. Nitekim benzer işlem ve olaylar her bir ülkede geçerli olan ulusal düzeydeki kabullere uygun olarak değişik şekillerde raporlanabilmekte ve bunun sonucunda ulaşılan kâr tutar itibariyle birbirinden önemli düzeyde farklılaşabilmektedir. Finansal tabloların karşılaştırılabilir olma özelliğinden yoksun olması, buna paralel olarak finansal tablolarda raporlanan verilerin doğruluğuna, gerçeğe uygunluğuna ve güvenilirliğine de gölge düşürmektedir. Bu kapsamda muhasebe sistemi tarafından üretilen finansal tabloların doğru, gerçeğe ve ihtiyaca uygun, anlaşılabilir, karşılaştırılabilir ve güvenilir bilgiler sunmasının sağlanması uluslararası düzeyde bir zorunluluk halini almıştır. Bu amaç doğrultusunda uluslararası alanda yapılan çalışmalar neticesinde geliştirilen Uluslararası Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları (International Accounting Standards [IAS] - International Financial Reporting Standards [IFRS]) bu zorunluluğun bir sonucudur. Böylelikle, salt[1] muhasebe anlayışında oluşturulan ilke temelli kurallar bütünü olan standart düzenlemeleri esas alınarak oluşturulan finansal tabloların ve dolayısıyla da bu tablolarda raporlanan kâr rakamının gerçeği en doğru şekilde yansıtması ve finansal tabloların diğer niteliksel özellikleri yanında uluslararası düzeyde karşılaştırılabilir olmasının sağlanması amaçlanmıştır. Ülkemizde 2012 yılında yürürlüğe giren 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nda yapılan düzenleme ile birlikte, IAS ve IFRS'lerin birebir tercümesi olan Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartlarının (TMS - TFRS) 2013 yılı itibariyle bütün işletmelerce uygulanma zorunluluğu getirilmiş; ancak bu zorunluluk,

[1] "Mutlak; saf; vergisel kaygılar gibi muhasebe anlayışı dışındaki herhangi bir etkiye maruz kalmamış" anlamında kullanılmıştır.

2013 yılının hemen öncesinde yapılan bir düzenleme ile ertelenmiştir. Mevcut durumda, belirli işletmeler açısından zorunlu tutulan standart uygulamalarının önümüzdeki dönemlerde tüm işletmeler için zorunlu hale gelmesi beklenmektedir.

Diğer taraftan, kârın düzeyi ile son derece ilgili önemli bir aktör de devlettir. Devlet, yaptırım gücünü kullanarak işletmelerin net kârı üzerinden vergi toplayan bir kesim olarak işletme kârlılığını yakından takip etmek durumundadır. Ancak devlet otoritesinin ilgilendiği kâr rakamının muhasebe anlayışı ile ulaşılan kâr rakamından farklı olması kaçınılmazdır. Nitekim devlet, muhasebe anlayışından farklı olarak vergisel bakış açısına sahiptir ve ödenmesi gereken verginin yasal çerçeveye uygunluğuna ve bu kapsamda tutar itibariyle doğruluğuna odaklanır. Dolayısıyla devlet otoritesi, üzerinden vergi hesaplanacak olan kârın tespitine ilişkin esasları, yürürlüğe koyduğu mevzuat kapsamında bizzat belirler. Vergisel hüküm ve düzenlemeler kârın tespitinin ne şekilde yapılacağına ilişkindir ve böylelikle ulaşılan kâr rakamı vergisel bakış açısını yansıtır. Dolayısıyla vergiye tabi kâr olarak adlandırılan söz konusu kâr rakamının muhasebe sistemine kıyasla farklılıklar içermesi doğaldır. Ülkemiz uygulamasında 1 Sıra No'lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği (MSUGT) ve müteakiben yayımlanan MSUGT'ler ile ulaşılan kâr ticari kâr olup vergiye tabi kâr olan mali kâra muhasebe uygulamaları haricinde yapılan hesaplamalar ile ulaşılmaktadır.

Bu aşamada, iki farklı kârdan söz etmek mümkündür: muhasebe uygulamaları ile ulaşılan *muhasebe kârı (ticari kâr)* ve vergi mevzuatı dikkate alınarak hesaplanan *vergiye tabi kâr (mali kâr)*. Her iki uygulama ile ulaşılan kâr, bakış açısındaki farklılıklar nedeniyle tutar itibariyle birbiri ile aynı olmayacağından, kârın farklılaşmasına neden olabilecek unsurların her iki uygulama kapsamında ele alınması ve nedenlerinin ortaya konması gerekmektedir. Bu gereklilik çalışmanın amacını oluşturmaktadır. Bu amaç doğrultusunda, çalışmanın birinci bölümünde, kâr kavramına ve kârın tespitine ilişkin kuramsal temellere yer verilmiştir. Kârın tespiti, çalışmanın ikinci bölümünde vergi mevzuatı uyarınca ve üçüncü bölümünde ise TMS-TFRS kapsamında ele alınmış olup çalışmanın dördüncü ve son bölümünde ise ticaret işletmelerinde sıklıkla kullanılan hesaplar her iki uygulama açısından değerlendirilmek suretiyle kârın tespitindeki farklılıklar varsayımlar yardımıyla ortaya konmaya çalışılmıştır.

1. KÂR KAVRAMI ve KÂRIN TESPİTİNE İLİŞKİN KURAMSAL TEMELLER

1.1 Genel Olarak Kâr Kavramı

Kâr kavramı, genel haliyle, alışveriş işlerinin sağladığı para kazancı olarak tanımlanmakla birlikte; ticari hayatta, maliyet fiyatıyla satış fiyatı arasındaki farkı ve ekonomik anlamda ise, üretim faktörlerinden biri olan girişimcinin üretimden aldığı payı ifade etmektedir (Türk Dil Kurumu [TDK], 2016). Kâr, belli bir dönemde, ekonomik uğraşılar nedeniyle bir ticari teşebbüsün veya ortaklığın mal varlığında oluşan artış olarak da tanımlanabilir (Güçlü, 2010, s. 276). İşletmenin öz sermayesinde (öz kaynaklarında) ortaya çıkan artış ya da gelirlerin giderleri aşması halinde ortaya çıkan fark da kâr olarak adlandırılmaktadır (Yücel, 2013, s. 34). Bir işletmenin belirli bir dönemde elde edeceği toplam kâr miktarı, dönemin toplam geliri ile toplam maliyeti arasındaki farka eşittir (Büyükmirza, 2014, s. 410). Genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri uyarınca da bir hesap döneminin kârını "(Net Satışlar + Diğer Gelirler) - (Satışların Maliyeti + Faaliyet Giderleri + Diğer Giderler)" şeklinde ifade etmek mümkündür (Bekler, 2007). En geniş anlamda ise kâr kavramı, belirli bir dönem içinde yapılan işlem ve olaylardan işletme sahipleri ile ilgili olmayan kaynaklardan dolayı işletme öz sermayesinde meydana gelen artışlar şeklinde tanımlanabilir (Akdoğan & Aydın, 1987, s. 415). Yapılan tanımlardan hareketle kâr kavramı şu şekilde formüle edilebilir (Ergin, 2016, s. 62):

Kâr = Hasılat – Giderler = Öz Kaynaktaki Artış – Öz Kaynaktaki Azalış.

Muhasebe süreci sonucunda ulaşılan kâr kavramı, bu sürecin en önemli çıktılarından ve işletme performansının en temel göstergelerinden biri kabul edilmektedir. Sermayenin getirisi olması yanında yönetimin verimliliğinin bir ölçüsü; yönetime işletmenin geleceğine ilişkin kararlarında ışık tutacak tarihi bir veri veya bir rehber ya da ekonomistler, vergi otoriteleri gibi diğer ilgililerin kullandıkları bir ölçüt olarak değerlendirilebilen kâr kavramı, aynı zamanda işletmenin kâr payı dağıtmasına olanak

sağlayarak işletmenin piyasa değerinin artmasını sağlamakta ve işletmeye yatırım yapanların elde ettikleri gelirin kaynağını oluşturmaktadır (Akdoğan & Aydın, 1987, s. 414). Bu kapsamda hemen hemen her bir finansal tablo kullanıcısının ilgilendiği bir veri olmasına rağmen kâr kavramının genelgeçer tek bir tanımını yapmak, verilen kâr tanımlarından da anlaşıldığı üzere mümkün bulunmamaktadır. Bunun nedeni, kârın farklı amaçlarla ve bakış açılarına göre farklı şekillerde tanımlanabilmesidir.

1.2 Muhasebe Kuramına Göre Kâr Kavramı

Kâr, işletmeye giren değerleri ifade eden hasılatlar (brüt gelirler) ile bunlarla ilgili olan ve işletmeden çıkışlar şeklinde ortaya çıkan giderlerin karşılaştırılması ile tespit olunan bir net tutarı, bir artık değeri ifade etmekte; dolayısıyla, işletmenin belirli bir dönemde elde ettiği hasılatın toplamı, diğer bir ifadeyle brüt hasılat, kâr olmamakta; hasılatın kâr olarak kabul edilebilmesi için brüt gelirlerden feda edilen sermayenin karşılanması gerekmektedir (Akdoğan & Aydın, 1987, s. 414). Sermayenin karşılanması kavramı ise gerek muhasebe kuramında yer alan iki ayrı yaklaşımdan *gelir (eşleştirme) yaklaşımına* göre gelir ve giderler açısından ele alınarak hasılattan ilgili giderlerin düşülmesi veya maliyetlerin karşılanması şeklinde gerekse de *bilanço (karşılaştırma) yaklaşımı* kapsamında öz kaynaklar açısından ele alınarak aktiflerin yenilenmesi ya da kâr payı dağıtımı öncesinde sermayenin korunması gerekliliği şeklinde açıklanabilmektedir (Akdoğan & Aydın, 1987, s. 415).

1.2.1 Kârın Tanımlanmasına İlişkin Yaklaşımlar

1.2.1.1 Bilanço (Öz Kaynak, Karşılaştırma) Yaklaşımı

Kaynak yaklaşımına dayanan bu yöntemde hareket noktası bilanço kalemleri olup işletmenin dönem başı ve dönem sonu öz kaynaklar karşılaştırılarak artış (kâr) veya azalış (zarar) tespit edilir; ancak, öz kaynak farkına kâr veya zarar diyebilmek için, öz kaynaklara gelir ve gider dışındaki etkilerin giderilmesi gerekir (Sevilengül, 2009, s. 615). Çünkü bu yöntemde, esas faaliyetlerden doğan öz kaynak değişimleri dikkate alınmaktadır. Bunun için, dönem içinde işletmeye dışarıdan eklenen ve öz kaynakları arttırmış olan değerlerin bulunan farktan indirilmesi, işletmeden çekilmiş ve öz

kaynakları azaltmış olan değerlerin ise bu farka eklenmesi gerekmektedir (Maliye Hesap Uzmanları Derneği (HUD), 2011, s. 22). Yine, öz kaynaklarda artış veya azalışa neden olmakla birlikte, cari dönemde kâr veya zarara dâhil edilmeyen yenileme fonu, iştirakler değer artışları gibi öz kaynak unsurları da elemine edilmelidir (Bayri, 2014, s. 86). Şu halde, karşılaştırma yöntemine göre kâr, işletmeden çekilen ve işletmeye eklenen değerler hariç olmak üzere, işletmenin dönem sonu öz kaynakları ile dönem başı öz kaynakları arasındaki olumlu fark olarak tanımlanmakta (Gürkan, 2013, s. 60) ve şöylece formüle edilebilmektedir:

Kâr = D. Sonu Öz Kaynak - D. Başı Öz Kaynak + İşletmeden Çekilenler - İşletmeye Eklenenler

Örneğin, belirli bir dönemde işletme sahiplerince işletmeye ₺20.000 değerinde bir demirbaş eşyanın sermayeye eklenmek üzere verildiği ve yine işletme sahiplerince işletmenin geçmiş yıla ait kârından ₺5.000'nin çekildiği varsayımı altında, işletmenin dönem başı öz kaynakları dönem sonunda ₺50.000'den ₺85.000'e yükselmişse, söz konusu yönteme göre kâr şu şekilde hesaplanır:

Kâr = 85.000 – 50.000 = 35.000 (Öz Kaynak Artışı) + 5.000 – 20.000 = 20.000 (Dönem Kârı)

Kârın bu şekilde hesaplanması ile ulaşılan sonuç, işletmenin kârlılığını tartışmak ve bunu arttırmak için önlemler almak konumunda olmayan, örneğin vergi idaresi gibi taraflarca yeterli bulunmakla birlikte, işletme hakkında karar alacak olan yönetici ve ortakların cari dönemde ulaşılan kâra etki eden işlemlerin niteliklerini ve tutarlarını bilememeleri nedeniyle dönem kârı hakkında sağlıklı derecelendirme yapmalarını imkânsız kılar. Nitekim dönem kârının büyük bir kısmının bir bina satışı gibi faaliyet dışı bir işlemden kaynaklandığı varsayılırsa, asıl faaliyetin kârlılığının doğru bir biçimde yorumlandığından söz edilemez (Sevilengül, 2009, s. 616).

Bilanço yaklaşımındaki amaç sermayenin devamlılığının korunması olup kâr, işletmenin dönem başı öz sermayesini dönem sonunda da aynen korumak koşulu ile elden çıkarabileceği en yüksek değeri ifade etmektedir (Akdoğan & Aydın, 1987, s. 416).

Dönem başındaki ve dönem sonundaki tutarlarının karşılaştırmaya tâbi tutulduğu öz kaynak değerlerinin doğru şekilde tespiti bu yöntemde büyük önem arz etmektedir.

Her şeyden önce öz kaynak (öz sermaye), işletme sahiplerince işe başlama tarihinde işletmeye konan iktisadi kıymetleri ifade eden ve statik bir yapıda olan sermaye kavramından farklı olarak, işletme sahiplerinin koydukları iktisadi kıymetlerin belirli bir tarihteki miktarını gösteren ve işletme faaliyetlerine bağlı olarak değişen dinamik bir kavramdır (HUD, 2011, s. 22). İşletme sahip veya sahiplerinin işletmedeki sermaye payı olarak da tanımlanabilen öz kaynak kavramı, hem başlangıçta veya sonradan sahip ve ortaklar tarafından konan sermayeyi hem de işletmenin faaliyet sonucu yarattığı içsel sermayeyi; daha açık bir anlatımla, kârların işletme bünyesinde bırakılması suretiyle sağlanan kaynakları (oto finansmanı) kapsar (Akgüç, 2011, s. 233). Öz kaynak, bir yandan işletmenin faaliyetlerini yürütmesi için kaynak sağlarken öte yandan işletmeden alacaklı olanlara karşı da bir güvence oluşturarak işletmenin yabancı kaynaklardan yararlanmasına da olanak sağlar (Akgüç, 2011, s. 321).

İşletmenin varlıklar toplamından yabancı kaynakları yani borçlarının indirilmesi sonrası kalan kısım olarak da tanımlanabilen öz kaynakların değeri, varlık ve borçların ölçümlemesi neticesinde bulunmaktadır. Bu nedenle, öz kaynak değerinin doğru şekilde tespit edilebilmesi için işletmedeki varlık ve borçların değerlerinin de doğru şekilde tespit edilmesi gerekmektedir (Bodur, 2012, s. 152).

Öz kaynakların hesaplanması teorik olarak iki farklı yönteme göre yapılabilmektedir: *sentetik yöntem* ve *analitik yöntem*.

Sentetik yöntemle öz kaynak hesaplanırken, öz kaynak unsuru olan tüm kalemlerin tek tek tespit edilerek toplanması gerekir. Maliye Bakanlığı'nca yayımlanan 1 Sıra No'lu MSUGT'de, öz kaynakların, işletme sahip veya ortaklarının bilanço tarihinde işletmeye yapmış oldukları sermaye yatırımlarının tutarını gösteren ödenmiş sermaye ile sermaye yedekleri, kâr yedekleri, geçmiş yıllar kârları ve geçmiş yıllar zararları ve dönemin net kâr veya zararını kapsadığı belirtilmiştir. Geçmiş yıllar zararları ve dönem zararı, öz kaynak hesabında eksi değer olarak dikkate alınır (Akgüç, 2011, s. 233).

Analitik yöntemde ise öz kaynak, gerçek aktif değerinden borçların indirilmesi ile bulunur. Buna göre, gerçek aktif değerini bulmak için, öncelikle, bilançonun aktif toplamından gerçek olmayan aktif kalemlerin çıkarılması gerekmektedir. Gerçek olmayan aktif hesaplardan kasıt, gerçek aktifte meydana gelen eksilmeleri tamamlayıp pasif taraf ile dengeyi sağlamak üzere, aktifte pozitif unsur veya pasifte negatif unsur olarak bulunabilen; kişisel işletmelerde teşebbüs sahibinin adi ortaklıklarda ise ortakların işletmeye olan borçları, kuruluş ve örgütlenme giderleri, aktif toplamına dâhil edilmeleri halinde nazım hesaplar ile aktifte pozitif unsur olarak yer almaları halinde geçmiş yıl zararları, dönem zararı, ödenmemiş sermaye ve borç senetleri reeskontu gibi hesap kalemleridir (HUD, 2011, s. 24).

Gerçek aktifin tespitinde yapılması gereken bir diğer işlem de pasifi düzenleyici hesap kalemlerinin aktif toplamından çıkarılmasıdır. Aktifi düzenleyici hesaplardan kasıt ise, bilançonun aktifinde negatif unsur veya pasifinde pozitif unsur olarak yer alabilen karşılıklar ile pasifte pozitif unsur olarak yer almaları halinde alacak senetleri reeskontu ve kuruluş ve örgütlenme giderlerine ait olanlar da dâhil olmak üzere amortismanlar gibi kalemlerdir (HUD, 2011, s. 25). Gerçek aktiften indirilecek borçlar ise, bankalara ve üçüncü şahıslara olan her türlü borçlar, ödenecek kâr payları ile dönem kârı üzerinden hesaplananlar hariç olmak üzere ödenecek vergiler ve sair giderler gibi kalemlerdir.

Analitik yöntemi şu şekilde formüle etmek olanaklıdır:

$$\textit{Öz Kaynaklar} = \textit{Gerçek Aktif} - \textit{Borçlar}$$

$$\textit{Gerçek Aktif} = \textit{Aktif toplamı} - \textit{Gerçek olmayan aktifler} - \textit{Aktifi düzenleyici hesaplar}$$

Teorik olarak öz kaynak hesaplanmasında izlenecek analitik yöntem bu olmakla birlikte, ülkemiz uygulamasında, MSUGT'ler sonrasında net aktif ve net pasif bilanço tekniğinin benimsenmesiyle ve aktifi ve pasifi düzenleyici hesapların ilgili oldukları hesapların altında eksi değer olarak gösterilmeye başlanmasıyla birlikte bilançoda yer alan öz kaynak toplamı işletmenin öz sermayesini doğrudan verir hale gelmiştir (Mutluer, Herekman, Heper, & Dönmez, 2005, s. 26; HUD, 2011, s. 23). Ne var ki, net değer esasına göre hazırlanan bir bilançoda gerçek aktif hesaplanırken, aktif toplamına dâhil edilen nazım hesaplar, kuruluş ve örgütlenme giderleri, ferdi işletmelerde ve adi ortaklıklarda

işletmenin ortaklardan olan alacakları hâlihazırda aktif toplamından indirilmesi gereken kalemlerdir (Çelik B. , 2014, s. 24). Aktifi düzenleyici hesaplar açısından ise yapılması gereken bir işlem söz konusu değildir.

1.2.1.2 Gelir (Eşleştirme) Yaklaşımı

İşlem yaklaşımına dayanan bu yöntemde ise hareket noktası gelir tablosu kalemleri olup işletmenin öz kaynağında artış meydana getiren işlemler (gelirler) ile azalış meydana getiren işlemler (giderler) ayrı hesaplarda ayrıntılı olarak belirlendikten sonra tek bir kâr - zarar hesabında eşleştirilir (Sevilengül, 2009, s. 616). Dolayısıyla bu yaklaşıma göre gerek kâr gerekse de kârın öğeleri sonuç hesaplarından hareketle ve gelir ve gider akımlarına bağlı olarak tanımlanmakta; kâr ise, belirli bir döneme ilişkin olarak elde edilen brüt gelirler (hasılat) ile katlanılan giderlerin eşleştirilmesi suretiyle hesaplanmaktadır (Akdoğan & Aydın, 1987, s. 418).

Eşleştirme yönteminde, işletmenin gelir ve giderleri sonuç (gelir tablosu) hesaplarında toplanır ve kâr veya zararın oluşumu hakkında bilgi verme görevlerini yerine getirdikten sonra kalanları itibariyle kâr - zarar hesabına aktarılarak kapatılırlar. Kâr - zarar hesabının borç kalanı vermesi haline oluşan zarar ya da alacak kalanı vermesi haline oluşan kâr ise nihayetinde dönemin net kâr veya zararı olarak öz kaynaklarda yer almaktadır (Sevilengül, 2009, s. 617). Şu halde, işletme hakkında karar alacak olan yönetici ve ortakların, cari dönemde ulaşılan kâra etki eden işlemlerin nitelikleri ve tutarları hakkında bilgi sahibi olmalarının bir sonucu olarak, dönem kârı hakkında daha sağlıklı analiz yapmaları imkânı doğmuş olur.

Rapor tipi gelir tablosuyla işlerlik kazanan bu yöntemde, hangi unsurların gelir veya gider kapsamına dâhil olduğu ile bu gelir ve giderlerin dönemlerle ilişkilendirilmelerinde hangi esasların geçerli olduğu sonucu doğrudan etkilemektedir. Diğer taraftan, gelirlerin öz kaynaklarda artışa, giderlerin ise öz kaynaklarda azalışa neden olduğu düşünüldüğünde, eşleştirme yönteminin karşılaştırma yönteminden tamamen bağımsız bir yaklaşım olmadığı da açıktır (Bayri, 2014, s. 87, 88).

1.2.2 Kâr ile İlişkili Kavramlar

Kârın tespitinde doğrudan etkili olan unsurlar hasılat (brüt gelirler) ve giderlerdir. Kâr kavramı, hasılat ile giderler arasında oluşan farkı ifade ettiğinden hasılat ve giderlerin oluşumunda hangi ilkelerin esas alındığı kârın tespiti açısından önem arz eder. Diğer taraftan, harcama, maliyet veya zarar gibi kâr ile ilişkili bazı kavramlara da değinmek gerekmektedir.

1.2.2.1 Hasılat (Brüt Gelir) ve Gider Kavramları

Hasılat (brüt gelir) kavramı, bilanço yaklaşımında faaliyet dışı kazanç ve kayıpları (zarar) da içerecek şekilde, işletmeye konan ve çekilen değerler hariç olmak üzere, öz sermayeyi artıran her türlü varlık artışı ve/veya yükümlülük azalışları olarak tanımlanmaktadır (Akdoğan & Aydın, 1987, s. 432). Bununla birlikte bu tanım, yalnızca işletme faaliyetlerinden kaynaklanan hasılat ve giderleri içerecek şekilde daraltılabilir. Bu halde; işletmenin esas faaliyetleri, diğer olağan faaliyetleri ile olağandışı faaliyetleri çerçevesinde doğmak şartı ile öz kaynakları artıran toplam değerler gelir kavramı ile açıklanmakta iken yine aynı çerçevede ortaya çıkan ve üretim maliyetlerine yüklenemeyen ve öz sermayede azalışa neden olan toplam değerler gider olarak tanımlanmaktadır (Yücel, 2013, s. 33, 34).

Diğer taraftan hasılat kavramı, gelir yaklaşımına göre ise, sonuç hesaplarından hareketle ve yine öz sermayede yapılan düzeltme ve ilaveler hariç tutulmak üzere, işletme sonuçlarını olumlu yönde etkileyen her türlü akım olarak kabul edilmektedir. Bu kabul, yalnızca işletme faaliyetleri ile sınırlı tutularak şekilde daraltılarak bir işletmenin belirli bir dönemde mal teslimi veya üretimi ve hizmet sunumu faaliyetleri neticesinde elde edilen değerler şeklinde tanımlanabilmektedir (Akdoğan & Aydın, 1987, s. 434).

Gerek bilanço gerek gelir yaklaşımına göre yukarıda yapılan tanımlar işletme faaliyetleri sonucunda elde edilen değerlerle sınırlı olmak üzere de tanımlanabilmektedir. Bu defa, işletmenin temel faaliyetlerinden kaynaklanan hasılat faaliyet hasılatı ve bu hasılat dikkate alınarak hesaplanan kâr faaliyet kârı olurken yan faaliyetlerden kaynaklanan hasılat ise faaliyet dışı hasılat ve bu hasılat dikkate alınarak hesaplanan kâr

ise faaliyet dışı kâr olarak nitelendirilmektedir. Ancak, faaliyet hasılatı ile faaliyet dışı hasılat ayrımında temel faktörün hasılatın niteliği olmadığı, işletmenin temel faaliyetlerinden kaynaklanıp kaynaklanmadığının değerlendirilmesi gerektiği unutulmamalıdır. Nitekim aynı nitelikteki bir hasılat bazı işletmeler açısından faaliyet hasılatı, bazıları için ise faaliyet dışı hasılat olabilmektedir (Akdoğan & Aydın, 1987, s. 435).

Hasılat, muhasebe ilkelerine göre, gerçekleşmeyle birlikte doğmuş kabul edilmekte ve gerçekleşme dönemi itibariyle muhasebe kayıtlarına yansıtılmalıdır. Bu kapsamda *gerçekleşme* kavramı, elde edilen hasılatın muhasebe kayıtlarına alınmasını ifade etmekte olup hasılatın bir piyasa işleminden kaynaklanmasını, bir mal veya hizmet ifasına dayanmasını ve miktar itibariyle de belirlenebilir olmasını gerektirmektedir (Akdoğan & Aydın, 1987, s. 260, 261). Hasılat, genel olarak satış faturasının düzenlenip malın alıcıya tesliminde doğmuş sayılmakla birlikte üretim sürecinden malın teslimi aşamasına kadar olan herhangi bir aşamada gerçekleşmiş kabul edilebilmektedir. Bu kapsamda hasılat, bir mal veya hizmetin satışı anında veya satış bedelinin tahsil edilmesiyle ya da kıymetli madenler ve tarım ürünleri gibi bazı fiyat garantili ürünlerde üretimin tamamlanmasıyla birlikte doğabileceği gibi bazı özel durumlarda farklı şekillerde; örneğin inşaat işleri gibi birden fazla dönemi kapsayan uzun vadeli sözleşmelerde işin tamamlanma derecesine göre; şarta bağlı satışlarda şartın gerçekleşmesiyle birlikte; mülkiyetin kısmi devri şeklindeki veya mülkiyeti muhafaza kaydı ile satışlarda mülkiyetin devri tarihinde ya da garantili satışlarda risk için karşılık ayrılması ile ortaya çıkabilmektedir (Akdoğan & Aydın, 1987, s. 434-444).

Genel olarak kârı olumsuz yönde etkileyen akımları ifade eden gider kavramı da, gelir kavramında olduğu gibi, bilanço ve gelir yaklaşımlarına göre belirlenebilmektedir. Bilanço yaklaşımına göre gider kavramı, işletmeden çekilen ve işletmeye konan değerler hariç olmak üzere ve kayıpları (zararları) da içerecek şekilde, varlık azalışları veya yükümlülük artışları olarak kabul edilmekte olup kayıplar tanım dışı tutulmak istendiğinde ise işletmenin mal teslimi veya üretimi, hizmet kullanımı veya esas faaliyeti ile ilgili varlık azalışları veya yükümlülük artışları şeklinde ifade edilebilmektedir (Akdoğan & Aydın, 1987, s. 420). Gelir yaklaşımına göre ise gider kavramı, sonuç hesaplarından hareketle ve kârı olumsuz yönde etkileyen akımları belirtmek üzere,

hasılattan düşülen yararı tükenmiş maliyetler şeklinde ifade edilmekte; kayıp kavramını da içeren bu tanıma göre her türlü maliyet unsuru, ayrım yapılmaksızın gider kabul edilmektedir. Yalnızca ekonomik yarar sağlamak amacıyla tüketilen girdilere ait yararı tükenmiş maliyetlerin gider olarak tanımlanması da mümkün olmakta ve bu durumda, arızi maliyetler gider olarak değil kayıp (zarar) olarak nitelendirilmiş olmaktadır (Akdoğan & Aydın, 1987, s. 420, 421).

Gerek bilanço yaklaşımı gerek gelir yaklaşımı açısından giderden söz edilebilmesi için, bu giderin işletme faaliyetleri ile ilgili olarak ortaya çıkmış olması ve maliyetlerin yararının belirli bir dönemde tükenmiş olması gerekmektedir (Akdoğan & Aydın, 1987, s. 421, 422). Bu kapsamda giderler, bir ekonomik değerin faydasının bu ekonomik değer elde edildiği anda (gazete alınması gibi) veya elde edildiği dönem içinde (alınan kırtasiye malzemesinin dönem içinde tüketilmesi gibi) tüketilmesi ile oluşabileceği gibi, önceki dönemlerde elde edilen bir ekonomik değerin faydasının dönem içinde (önceki dönemde elde edilen akaryakıtın dönem içinde tüketilmesi gibi) ya da sonraki dönem veya dönemlerde (gelecek dönemlerde tahakkuk edecek kredi faizleri gibi) tüketilmesi yoluyla da ortaya çıkabilmektedir (Sevilengül, 2009, s. 619).

Muhasebe kuramında gelirler ve giderlerin oluşumunda iki temel esas mevcuttur: *nakit (tahsil) esası* ve *tahakkuk esası*.

Nakit esasına göre, gelir tahsil edildiği ve gider ise ödendiği dönem ile ilişkilendirilir. Buna göre, sadece para hareketi yaratan işlemler dikkate alınır ve söz konusu tutar nakit akışının gerçekleştiği dönem içinde muhasebeleştirilir (Gürkan, 2013, s. 59). Bu anlamda gelirler ve giderler, gerçekleştiği dönemden ziyade nakden veya hesaben ödendiği ya da tahsil edildiği dönemlerin gelir veya giderine dâhil edilmektedir.

Nakit esası, hangi işlemin hangi döneme ait olduğunun tespiti açısından kolay bir yöntem olmakla birlikte dönemsellik ilkesine aykırı olması nedeniyle finansal sonuçların doğru ve tarafsız yansıtılmasına olanak vermemektedir (Sevinç, 2003, s. 12). Bu esasta hazırlanan finansal tablolar, kullanıcılarına, yalnızca geçmişteki tahsilat ve nakit ödeme ile sonuçlanmış olan işlemler hakkında bilgi verir; işletmenin borç ve alacaklarını görme imkânı bulunmamaktadır (Yücel, 2013, s. 580).

Tahakkuk esasında ise işlemler ve olaylar oluştukları anda gerçekleşmiş sayılarak muhasebe kayıtlarına alınmakta; nakit veya nakit benzerlerinin tahsiline veya ödenmesine gerek bulunmamaktadır.

Bir işlemin tahakkuk esasına göre muhasebeleştirilmesi, bu işlemin işletmeye etkilerini ayrıntılı olarak izleme olanağı sağlamaktadır. Bu esasa göre hazırlanan finansal tablolar, nakit esasına dayalı işlemler yanında gelecekte nakde dönüşecek mevcut kaynaklar ve nakit çıkışı gerektirecek mevcut yükümlülükler hakkında da bilgi vermektedirler (Yücel, 2013, s. 580, 581).

Bir gelir ya da gider unsurunun ne zaman tahakkuk ettiği belirlenirken, bu gelir veya giderin hangi döneme ait olduğunun belirlenmesi gerekmekte; bu anlamda karşımıza, tahakkuk ilkesi ile iç içe bir kavram olarak *dönemsellik* kavramı çıkmaktadır. Dönemsellik kavramı, işletme ile ilgili verilerin karşılaştırılabilir ve yorumlanabilir olma özelliği kazanabilmesi için gerek duyulan işletme verilerinin periyodik olma ihtiyacını karşılaması açısından önemlidir. Dönemsellik ilkesi ile birlikte, işletmenin sınırsız kabul edilen ömrü belirli dönemlere bölünmekte, her bir dönemin faaliyet sonuçları diğer dönemlerden bağımsız olarak değerlendirilmekte, gelir ve giderlerin muhasebeleştirilmesinde tahakkuk esası geçerli olmakta ve bir döneme ait hasılat, gelir ve kârların yine aynı döneme ait maliyet, gider ve zararlarla karşılaştırılması gereğini ifade eden eşleştirme ilkesinin gerekleri gözetilmektedir (Yükçü & Atağan, 2011, s. 104).

Dönemsellik ilkesi gereğince, bir gelir veya giderin, bu gelir veya gider tahakkuk etmiş olsa dahi, ilgili olduğu döneme intikali gerekir. Bu nedenledir ki, gelecek dönemleri ilgilendiren gelirler ve giderler gelir tablosunda değil bilançoda izlenirler (Arpacı, 2009, s. 94).

1.2.2.2 Harcama Kavramı

Herhangi bir amaçla işletme tarafından ödenen nakdin, transfer edilen varlığın, katlanılan borcun veya sunulan hizmetlerin para cinsinden ödenmiş tutarı işletme açısından bir harcamadır (Kartal, Gündüz, & Sevim, 2009, s. 7). Bu anlamda, işletme

tarafından ve işletmeye yarar sağlamak maksadıyla yapılan her türlü ödeme, ödeme vaadi yani borçlanma ya da alacaklarda veya varlıklarda azalma sonucunu doğuran herhangi bir işlem işletme açısından bir harcama niteliğindedir.

Harcama yapılmasıyla birlikte çoğu zaman işletmeden bir çıkış söz konusu olmaktadır. Bu çıkışın karşılığında işletme bünyesine mutlaka bir giriş olmak zorunda değildir; ancak bir giriş olması halinde bu değer bir aktifin maliyeti kabul edilmekte iken diğer halde ise zarar veya gider olarak değerlendirilir (Özçelik, s. 564, 565). Diğer taraftan, giderden söz edilebilmesi için mutlaka bir harcamanın varlığı da gerekmez. Örneğin, amortisman giderleri veya karşılık giderleri gibi bazı tamamlayıcı giderler doğdukları anda bir harcama gerektirmeyen ve hesaben ortaya çıkan gider görünümündedirler (Akdoğan & Aydın, 1987, s. 423). Örneğin bir duran varlığın iktisabında, bu varlık için ödenen bedel bir harcama olduğu gibi aynı zamanda bu varlığın maliyet bedelini teşkil eder. Şayet bu varlık üretimde kullanılan bir makine olmuş olsa ve amortismana tabi tutulsa, bu amortisman tutarının makinenin o mamulün üretiminde kullanıldığı süre ile orantılı kısmı, o mamulün bünyesine yine bir maliyet unsuru olarak dâhil olur. Oysa bu varlık, üretim dışında, örneğin yönetim bölümünde kullanılan bir varlık olmuş olsa, bu defa tüketilmiş bir maliyet oluşacağından, giderden söz edilmesi gerekir. Görüldüğü üzere, her harcama gider olarak değerlendirilmemekte; bir harcamanın gider olarak değerlendirilebilmesi için, harcama karşılığında elde edilen yararın aynı dönemde tüketilmesi gerekmektedir. Buna karşın, söz konusu yararın gelecek dönemlerde tüketilmesi bekleniyorsa yapılan harcama maliyete dönüşmektedir. Dolayısıyla, harcama kavramının maliyet, gider ve zarar kavramlarını da içine alan daha geniş bir kavram olduğu anlaşılmaktadır.

Giderler harcama ile eşzamanlı doğabileceği gibi tahakkuk eden fakat henüz ödenmemiş giderlerde olduğu gibi harcamadan önce veya peşin ödenmiş giderlerde olduğu gibi harcamadan sonra ortaya çıkmaları da söz konusu olabilmektedir (Akdoğan & Aydın, 1987, s. 424).

Yapılan bir harcamanın gider olup olmadığına karar verirken söz konusu harcamanın işletme faaliyetlerinin devamı için yapılmış olması, işletmenin öz

sermayesinde bir azalmaya neden olması ve işletmenin öz sermayesini korumak amacıyla yapılmış olması kıstaslarından yararlanılabilir (Ergin, 2016, s. 78).

1.2.2.3 Maliyet Kavramı

Genel olarak maliyet, bir iktisadi kıymeti elde etmek için yapılan harcama ya da katlanılan fedakârlıklar toplamıdır (Kartal, Gündüz, & Sevim, 2009, s. 7). Bir başka ifadeyle maliyet, bir mal veya hizmetin edinilmesi için dönem içinde yapılan harcamalar ile daha önceki dönemlerde yapılan harcamalardan o mal veya hizmetin edinilmesinde katlanılan fedakârlıkların parasal toplamıdır (Akdoğan & Aydın, 1987, s. 425). Bir harcamanın maliyet olarak değerlendirilebilmesi için bu harcamanın işletme bünyesinde ve işletme faaliyetleri kapsamındaki mal veya hizmetlerin elde edilmesi amacıyla yapılmış olması gerekmektedir.

Maliyetler, harcamaların herhangi bir hesap birimine yüklenebilen henüz tüketilmemiş kısmı olup gelir elde etmek veya bir başka varlığın üretiminde kullanmak maksadıyla tüketilmek ve gidere dönüşmek üzere bilançoda izlenmektedirler (Özçelik, s. 564, 565). Maliyetin gidere dönüşmesi; yararı tükenen maliyetlerin mal veya hizmetlerin alıcılara teslim edildiği dönemin hasılatı ile doğrudan ilgili bulunması, bu maliyetlerin raporlama dönemi ile ilgili bulunması, söz konusu maliyetin yararının ilgili dönemde tükenmiş olması veya dönem hasılatının elde edilmesiyle ilgili olmasa dahi varlık maliyetlerine ait faydaların ölçülebilir biçimde tükenmiş olması ile mümkündür (Akdoğan, Gündüz, & Sevim, 2012, s. 7, 8). Bununla birlikte mal veya hizmetin kullanılıp tüketilmesi her zaman bu mal veya hizmetin faydasının da tükendiği anlamını taşımaz. Kimi durumlarda maliyetler şekil değiştirmekte ve maliyet görünümünü koruyabilmekte; şekil değiştiren maliyetlerin ise faydası tükenmiş maliyetlerden ayrı tutularak dönem giderleriyle ilişkilendirilmeyip bilançoda izlenmesine devam edilmesi gerekmektedir (Akdoğan & Aydın, 1987, s. 426, 427). Gidere dönüşen maliyetlerin ilgili olduğu dönemlerle ilişkilendirilmesi gerektiği de tabiidir.

1.2.2.4 Zarar Kavramı

Zarar kavramı, iki farklı anlamda kullanılabilmektedir. Bunlardan kâr kavramının zıttı olarak geniş anlamda kullanıldığında zarar kavramı, gelir yaklaşımına göre döneme ait giderlerin o dönem hasılatını aşan kısmı olarak tanımlanırken bilanço yaklaşımında ise, işletmeden çekilen ve işletmeye konan değerler hariç olmak üzere, işletmenin dönem sonu öz sermaye ile dönem başı öz sermayesi arasındaki olumsuz farkı ifade etmektedir. Dar anlamda ele alındığında ise zarar kavramı, bilanço yaklaşımına göre, giderler ve işletmeden çekilen değerler hariç olmak üzere işletmenin yan faaliyetleri ile arızi işlem ve olaylardan kaynaklanan öz sermaye azalışlarını; gelir yaklaşımına göre ise, işletme faaliyetleri haricinde ve gelir elde etme amacı olmaksızın yan faaliyetler ile arızi işlem ve olaylardan kaynaklanan yararı tükenmiş maliyetleri ifade etmektedir (Akdoğan & Aydın, 1987, s. 428-430).

İşletme faaliyetlerinin yürütülmesi için gerekli olan ve normal ölçüler içinde yapılan tüm harcamalar ile varlık ve hizmet tükenmeleri gider niteliğinde iken işletme faaliyetlerinin yürütülmesi için gerekli olmayan ve normal ölçüleri aşan harcama ve tüketimler zarar olarak adlandırılmaktadır (Büyükmirza, 2014, s. 54). Bir harcama veya tüketimin gider niteliğinde mi yoksa bir zarar niteliğinde mi olduğu, bu harcama veya tüketim ile amaçlanan nihai sonuca ulaşıncaya kadar tüm aşamalarda değerlendirilmelidir. Nitekim başlangıçta gider niteliğinde olan bir harcama veya tüketimden beklenen faydanın sağlanamaması halinde, örneğin üretimi gerçekleştirilen bir mamulün bozuk çıkması halinde, bu harcama veya tüketim giderden zarara dönüşmüş olmaktadır (Büyükmirza, 2014, s. 54, 55). Zarardan söz edilebilmesi için varlıktan veya varlığın maliyetinden beklenen yararın yan faaliyetler ya da arızi iş veya olaylar nedeniyle kesin ve ölçülebilir şekilde tükenmesi gerekmektedir (Akdoğan & Aydın, 1987, s. 430, 431).

1.2.3 Kârın Tespitinde Sermayenin Korunması (Devamlılığı) Kavramı ve Önemi

Temel amaçları kâr elde etmek olan işletme sahip veya sahipleri, en azından uzun bir süre işletmeye sağlamış oldukları sermayenin başlangıçtaki satın alma gücünün veya kaynakların yatırıldığı varlıkların üretim güçlerinin korunmasını isterler. Sermayenin

korunması (devamlılığı) deyince, işletmelerde tüketilen üretim faktörlerinin işletmelerin kendi üretim güçleri ile karşılanması anlaşılmalıdır (Ulusan, 2002, s. 118). Burada geçen sermaye kavramının statik yapıdaki sermaye kavramından farklı olarak öz sermayeyi ifade ettiği açıktır.

Sermayenin korunması veya diğer bir ifadeyle maliyetlerin karşılanması, kârın belirlenmesi için gerekli olan bir finansal kavram veya bir soyutlama olup yatırılan sermayenin geri alınması veya geri kazanılması ile sermayeden kazanç sağlanması arasındaki ayrımı ortaya koyan bir ölçek, bir değerleme kavramı olarak karşımıza çıkmaktadır (Akdoğan & Aydın, 1987, s. 417).

Bahsedildiği üzere, kâra ilişkin yaklaşımlardan bilanço yaklaşımı kârı öz sermaye kıyaslaması yoluyla tespit etmekte ve dönem başındaki öz sermayenin dönem sonunda da aynen geçerli olduğunu varsaymakta; dolayısıyla sermayenin korunması kavramından hareket etmektedir. Buradaki asıl önemli nokta, tespit edilen kârın büyüklüğünün, korunması öngörülen sermayeye göre farklılaşacak olmasıdır. Nitekim sermayenin nominal (finansal) veya fiziki (üretim gücü) olarak korunması mümkündür. Bu farklılık, hangi sermaye kavramının esas alındığı ile ilgilidir.

1.2.3.1 Sermayenin Nominal Korunması (Finansal Sermayenin Devamlılığı)

Statik bilanço teorisyenleri tarafından savunulan bu yaklaşımına göre, nominal para birimi ile saptanmış dönem başı öz sermayesinin dönem sonunda da aynen korunması gerektiğinden hareketle kâr; hissedarların işletmeye koyduğu ve işletmeden çektikleri değerler hariç olmak üzere, nominal olarak hesaplanan dönem sonu sermayesi ile dönem başı sermayesi arasındaki olumlu fark olarak hesaplanmaktadır (Akdoğan & Aydın, 1987, s. 487).

Tarihi maliyet muhasebesi sermayenin nominal olarak korunması görüşünü esas almakla birlikte sermayenin nominal korunması belirli bir ölçüm esasının dikkate alınmasını zorunlu kılmamakta; dolayısıyla, sermayenin nominal olarak korunması amaçlandığında herhangi bir değerleme yöntemi esas alınabilmektedir. Ancak tespit edilen kârın esas alınan her bir değerleme yöntemi için farklı düzeyde olabileceği açıktır.

Uzun vadede ortadan kalacak olmasına rağmen bu kâr farklılıkları, bazen, kısa veya bir başka deyişle ara dönemlerde gelir tablosuna "elde bulundurma sonucu oluşan kâr veya zarar" şeklinde yansıtılmaktadır (Akdoğan & Aydın, 1987, s. 488).

Örneğin, dönem başı finansal sermayesi ₺5.000 olarak hesaplanan bir işletmenin dönem sonundaki finansal sermayesinin ₺9.000 olduğu varsayılırsa, bu iki değer arasındaki fark olan ₺4.000 işletmenin dönem kârını oluşturacaktır. Bu yöntemin en büyük sakıncası, paranın değerinde gerçekleşen değişmelerin dikkate alınmamasıdır.

Finansal sermayenin sabit satın alma gücü birimleri ile belirlenmesi de mümkündür. Bu durumda, sermayenin satın alma gücünde dönem başına nazaran dönem sonunda meydana gelen artışlar kâr olarak değerlendirilmektedir. Diğer bir ifadeyle, varlıklardaki genel fiyat seviyesinin üstündeki fiyat artışları kâr olarak dikkate alınmaktadır. Satın alma gücündeki değişiklikler nedeniyle sermayede gerçekleşen artış ise sermaye koruma düzeltmesi olarak öz kaynaklara yansıtılmaktadır. Böylelikle, işletmenin dönem başı öz sermayesi satın alma gücü olarak aynı kalmak koşulu ile dönem içinde dağıtılabilecek maksimum tutar, yani kâr, tespit edilmiş olmaktadır.

Bir önceki örnekte işletmenin dönem başı finansal sermayesinin ₺5.000 olarak hesaplandığı ve bu işletmenin dönem sonundaki finansal sermayesinin ₺9.000 olduğu varsayılmıştı. Fiyat endekslerinde 25% bir artış olduğu kabul edilirse tespit edilen kârın gerçek kâr rakamı olmayacağı açıktır. Dolayısıyla, öz sermayenin dönem başı ve dönem sonu tutarları karşılaştırılmadan önce öz sermayenin satın alma gücündeki değişiklikleri içerecek şekilde düzeltilmesi gerekmektedir.[2] İşletmenin dönem başındaki öz sermayesinin dönem sonundaki fiyat endeksine göre düzeltilmiş değeri ₺6.250 (₺5.000*1.25) olacaktır[3]. Dolayısıyla, ₺9.000 olan dönem sonu öz sermaye ile

[2] Burada, konunun anlaşılması açısından yalnızca öz sermayenin satın alma gücündeki değişiklikleri içerecek şekilde düzeltilmesi yönteminin ele alınması yeterli görülmüş olup diğer yöntem ise günümüzde uygulamada tercih edilen yöntem olan gelir ve gider hesapları ile bilançonun paranın satın alma gücüne göre düzenlenmesi şeklindedir (Akdoğan & Aydın, 1987, s. 489,490).

[3] Burada, tarihi maliyetler üzerinden hesaplanan dönem başındaki öz sermayenin dönem sonunda da aynı satın alma gücüne sahip olabilmesi için ₺1.250 karşılık ayrılarak söz konusu karşılık tutarının dağıtılmayıp işletmede yedek olarak muhafaza edilmesi gerekmektedir (Akdoğan & Aydın, 1987, s. 490).

karşılaştırılması gereken dönem başı öz sermaye tutarı ₺6.250 olmalıdır. Böylelikle kâr, ₺2.750 (₺9.000-₺6.250) olarak hesaplanır.

1.2.3.2 Sermayenin Üretim Gücünün Korunması (Fiziki Sermayenin Devamlılığı)

Sermayenin üretim gücü olarak korunması yaklaşımına göre, üretim gücü olarak neyin ifade edilmek istendiği konusunda farklı yaklaşımlar ileri sürülmekle birlikte, genel olarak, dönem başındaki üretim gücünün dönem sonunda da aynen korunması amaçlanmaktadır. Dolayısıyla bu yaklaşımda sermaye fiziki bir olgu olarak ele alınmakta ve üretim gücünü ifade etmektedir. Korunması gereken sermayenin fiziki üretim kapasitesi olduğunu ve aktifler kullanıldıkça bu aktifler ile aynı üretim kapasitesine sahip aktiflerin cari yenilenme maliyetleri üzerinden aynen karşılanması gerektiğini savunan görüşe göre, dönem sonu üretim gücü ile dönem başı üretim gücü arasındaki olumlu fark, diğer bir ifadeyle dönem başındaki üretim gücünün aynen korunması şartıyla dönem içinde elde edilen dağıtılabilir kazançlar toplamı kâr olarak değerlendirilmektedir (Akdoğan & Aydın, 1987, s. 498). Bu kâra, dönem içinde hissedarlara yapılan ödemeler ile hissedarlar tarafından işletmeye eklenen tutarların dâhil olmadığı açıktır.

Sermayenin üretim gücünün korunması yaklaşımı cari maliyet esasının dikkate alınmasını gerektirmektedir. Diğer taraftan, varlık ve borçları etkileyen fiyat değişiklikleri bu yaklaşıma göre fiziki üretim gücünün ölçümünde dikkate alınmakta ancak söz konusu artışlar kâr olarak değerlendirilmeyerek sermaye koruma düzeltmesi yoluyla öz kaynaklara aktarılmaktadır. Bu nedenle, fiziki sermaye kavramından hareketle tespit edilen kâr ile nominal sermaye kavramı esas alınarak hesaplanan kâr yalnız ara dönemlerde değil uzun vadede de farklılık arz etmektedir (Akdoğan & Aydın, 1987, s. 498).

1.2.4 Kârın Tespitinde Değerleme Kavramı ve Önemi

Muhasebe bilimi açısından değer kavramı durağan bir kavram olup herhangi bir varlık veya yükümlülüğün belli bir tarihteki para karşılığını; değer ölçüsü kavramı ise, varlık veya yükümlülüğün para karşılığı tutarının belirlenmesinde kullanılan fiyatı ifade etmekte olup değerleme (değer biçme), değerin belirlenmesi amacıyla yapılacak

hesaplamaları, hesaplamada kullanılacak değer ve değer ölçülerinin belirlenmesi ve bunların uygulanıp finansal tablolara taşınması sürecini kapsar (Tokay & Deran, 2008, s. 20, 21). Bu kapsamda değerleme kavramını, işletmeye ait varlık ve kaynak yapısının belirli bir tarihte geçerli olan değerleri itibariyle ortak bir ölçü birimini esas alınarak ifade edilmesi şeklinde tanımlamak mümkündür (Akdoğan & Aydın, 1987, s. 444).

Bilanço unsurlarının tek tek ele alınarak değerleme işlemine tabi tutulması ve farklı bilanço unsurları için farklı değerleme ölçülerinin kullanılabilir olması, ayrıca bazı bilanço unsurları için farklı zamanlarda (ilk kayıt, dönem sonu ve çıkış tarihlerinde) farklı değerleme ölçülerinin kullanılması gibi nedenlerle karmaşık bir hal alabilen değerleme süreci, finansal bilginin gerçeğe uygunluğu ve kâra doğrudan etki etmesi nedenleriyle de bilgiyi kullananlar açısından oldukça önemli olmaktır (Tokay & Deran, 2008, s. 21). Bu anlamda değerleme işlemi, bir finansal tablo kalemi ilk defa kayda alındığında ya da kayda alınmış bir kalemin yeniden bu işleme tabi tutulması gerektiğinde söz konusu olmakta ve bu işlem neticesinde ulaşılan sonucun güvenilirliği açısından, uygun ölçünün seçilmesi, esas sorunu teşkil etmektedir.

Değerlemede genellikle paranın nominal değeri ortak ölçü birimi olarak kullanılmakta ve tüm aktif ve pasif unsurlar ile hasılat ve gider kalemleri paranın kayda alındıkları tarihteki değerine göre ifade edilmekte iken paranın satın alma gücünün ortak ölçü birimi olarak kullanıldığı durumlarda söz konusu bilanço unsurları ile hasılat ve gider kalemleri paranın değerleme tarihindeki satın alma gücüne göre ifade edilmektedir (Akdoğan & Aydın, 1987, s. 444, 445). Gerek kâr kavramı ve gerekse de kâr ile ilişkili kavramlar, bahsedildiği üzere, bilanço yaklaşımına göre bilançodaki varlık ve kaynaklardaki değişmeler ve dönem başında ve sonundaki öz kaynak miktarından hareketle tanımlanırken gelir yaklaşımına göre ise sonuç hesaplarından hareketle ve gelir ve gider akımlarına dayanılarak tanımlanmakta; bu kapsamda gerek bilanço yaklaşımında net varlıklar hesaplanırken ve gerek gelir yaklaşımında faydası tükenen mal veya hizmetler belirlenirken kullanılan değerleme yöntemine göre kâr farklı büyüklüklerde olabilmektedir (Akdoğan & Aydın, 1987, s. 418).

Muhasebe kuramında yer alan net gerçekleşebilir değer, net şimdiki değer, firmaya katkı (mal oluş) değeri gibi çeşitli değerleme yöntemlerinden bahsetmek

mümkündür. Bu yöntemler, bir varlık veya yükümlülüğün işlem tarihindeki değer veya bedelini ifade eden *tarihi maliyet*e dayanan ölçütler ya da cari maliyet (giriş değeri), cari satış (çıkış değeri) ve cari ekonomik (kullanım değeri, bugünkü değer) değerlerin tümünü kapsayan *cari değer*e dayanan ölçütler olarak sınıflandırılabilmektedir (Tokay & Deran, 2008, s. 24).

Tarihi maliyet yönteminde edinme bedeli esas alınmakta olup varlıklar elde edildikleri tarihteki ve borçlar ise ortaya çıktıkları işlem anındaki fiyatları ile muhasebeleştirilirler ve raporlanırlar (Kieso, Weygandt, & Warfield, 2016, p. 52). Varlığın işletme bünyesine dâhil olması amacıyla katlanılan fedakârlıkların edinme tarihi itibariyle parasal toplamı (edinme maliyeti, aktife giriş maliyeti) varlığın maliyetini oluşturmakta ve varlığın değerinde edinme tarihinden sonra meydana gelen değer düşüklüğü haricindeki değişmeler dikkate alınmamaktadır (Akdoğan & Aydın, 1987, s. 444). Yöntem, anlaşılması ve uygulanması kolay olmakla birlikte sermayenin nominal olarak korunmasını hedeflemesi ve özellikle enflasyonun etkili olduğu dönelerde varlıkların cari değerini göstermekten uzak olması gibi nedenlerle güncel bilgiler sunma açısından yeterli olamamaktadır (Akdoğan & Aydın, 1987, s. 445). Bununla birlikte tarihi maliyet yönteminin diğer yöntemlere kıyasla bir avantaj olarak nitelendirilebilecek özelliği doğrulanabilir olmasıdır; bu nedenledir ki birçok işletme tarihsel eğilimin ölçülmesinde doğrulanabilir bir kıyaslama olanağı sağladığı için tarihsel maliyet yöntemini tercih etmektedir (Kieso, Weygandt, & Warfield, 2016, p. 52). Tarihi maliyet yönteminde kâr; gerçekleşmiş hasılat ile tarihi maliyetli girdilerin tükenmiş tutarları arasındaki fark şeklinde hesaplanır (Akdoğan & Aydın, 1987, s. 444).

Cari maliyet yöntemi ise, satış veya değişim işlemi sonucunda gerçekleşmiş olsun ya da olmasın, fiyatta meydana gelen değişimleri dikkate almaktadır (Hendriksen & Van Breda, 1992, p. 85). Yöntem, tarihi maliyet yönteminden farklı olarak geçen zamanla beraber değişen koşulların etkisini de dikkate alması dolayısıyla yalnızca edinme anındaki cari değeri değil ölçüm anındaki cari değeri de yansıtmaktadır. Öte yandan, cari değer yaklaşımı "çıkış değeri (exit value)" ve "yenileme maliyeti veya giriş değeri (replacement costs or entry value)" olmak üzere ikili bir ayrım altında incelenmektedir (Wolk, Dodd, & Tearney, 2004, p. 18). Piyasa fiyatına dayanan cari değer yöntemindeki bu ayrıma bağlı olarak yerine koyma maliyeti, net gerçekleşebilir değer, kullanım değeri,

yoksun olma değeri ve makul değer olmak üzere birden çok değer kavramı ortaya çıkmıştır (Ulusan, 2008, s. 133).

1.2.5 Kârın Tespitinde Amortisman Kavramı

Mal veya hizmet üretim veya tedarikinde yararlanılmak üzere işletme içi genel yönetim amaçları doğrultusunda elde edilen, birden fazla muhasebe döneminde kullanılması beklenmekle birlikte sınırlı bir hizmet süresi olan varlıklar amortismana tabi iktisadi kıymetler olarak değerlendirilmektedir (Sevilengül, 2009, s. 410). Söz konusu kıymetler (maddi ve maddi olmayan duran varlıklar ile özel tükenmeye tabi varlıklar), yararlanıldıkları süre içerisinde ve geçen zamanla birlikte fiziki, teknik, ekonomik veya sosyal nedenlerle değer kaybına uğramakta olup söz konusu değer kayıplarının gider olarak kabul edilmesine ve böylelikle oluşan kayıpların sonuç hesaplarına intikaline olanak sağlayan uygulamaya amortisman uygulaması denilmektedir (Yücel, 2013, s. 456; Sevilengül, 2009, s. 410). Amortisman uygulaması ile aynı zamanda duran varlıklara yatırılmış olan sermayenin işletme kârından karşılanarak geri alınması ve böylelikle hem işletmeye kaynak yaratılması hem de varlığın yenilenmesi için gerekli finansmanın sağlanması mümkün olmaktadır (Yücel, 2013, s. 456).

Amortisman kavramı, Latincede ‘azar azar yok etme’ anlamındaki ‘a mortir’ deyiminden gelmekte olup maddi duran varlıklar için ‘amortisman (depreciation)’, maddi olmayan duran varlıklar için ‘itfa (amortization)’ ve özel tükenmeye tabi varlıklar için ‘tükenme payı (depletion)’ olarak kullanılmaktadır (Sevilengül, 2009, s. 410).

Amortisman uygulaması, dönemsellik ilkesinin bir gereği olarak, kıymetlerde aşınma, yıpranma, eskime gibi nedenlerle zaman içerisinde oluşan değer düşüklüğünün ilgili yıllara dağıtılmasını gerektirmektedir. Nitekim varlıkta oluşan değer düşüklüğünün varlığın birden fazla yıla yayılan ekonomik ömrüne rağmen tek bir yılda gider yazılması dönemsellik ilkesiyle bağdaşmayacak; varlığın bedelinin edinim veya elden çıkarma tarihinde tek seferde giderleştirilmesi de varlıktan kaynaklanan gelirlerin bu giderlerle dönemsel olarak eşleştirilmesi olanağını ortadan kaldıracağından mümkün olmayacaktır (Sevilengül, 2009, s. 410).

Amortismana ilişkin farklı yaklaşımlardan ve bu yaklaşımlara göre farklılaşan amortisman tanımlarından söz etmek mümkündür. Bu yaklaşımlar özetle şu şekildedir (Sevilengül, 2009, s. 411, 412):

a) Değerleme yaklaşımına göre amortisman kavramı, duran varlığın değerinde zamanla birlikte oluşan azalmaları ifade etmekte ve amortisman uygulaması bir aktif düzeltmesi olarak değerlendirilmekte olup amortisman tutarı varlığın dönem başı ve dönem sonu şimdiki değer farkından kaynaklanmaktadır.
b) Tüketim yaklaşımına göre varlığın edinimi ile bir fayda stoku elde eden işletme amortisman ayırarak bu fayda stokunu tüketmekte olup bu yaklaşımda amortisman varlığın bir birim üretimdeki fayda stokunun üretim miktarına bölünmesi suretiyle hesaplanır.
c) Yenileme yaklaşımı amortismanı, duran varlığın yenilenmesinde ihtiyaç duyulan fonun yaratılmasında bir araç olarak değerlendirerek başlangıç sermayesinin korunmasını hedef almaktadır.
d) Dağıtım yaklaşımında ise amortisman edinim maliyetinden artık (hurda) değerin düşülmesi ile bulunan değerin varlığın ekonomik ömrü boyunca dağıtılmasını esas almaktadır.

Amortisman kavramına yaklaşımlardaki farklılığa benzer şekilde amortisman tutarının hesaplanmasında da farklı yöntemlerin varlığından söz edilebilmektedir. Bu kapsamda, söz konusu yöntemleri şu şekilde özetlemek mümkündür (Anaforoğlu, 2015, s. 11-14; Sevilengül, 2009, s. 413-415):

a) Eşit tutarlı amortisman yöntemlerinde; amortisman tutarı yıldan yıla değişmeyerek sabit tutarda ayrılmakta olup amortisman tutarı, varlığın artık değeri düşüldükten sonraki maliyet bedelinin hizmet süresine oranlanması suretiyle tespit edilmektedir.
b) Değişen tutarlı amortisman yöntemleri; fayda stokundaki azalmanın eşit olmayacağı görüşünden hareketle üretim miktarı, iş miktarı gibi değerleri esas almakta veya yönteminin saptanmasını işletmelerin tercihine bırakmaktadır.
c) Azalan tutarlı amortisman yöntemlerinde; zaman içerisinde varlığın veriminin azalacağı ve kullanma maliyetinin de artacağı düşüncesinden hareketle ve buna

paralel olarak ilk yıllarda yüksek amortisman ayrılmakta ve zamanla birlikte ayrılan tutar azaltılmaktadır.

d) Artan tutarlı amortisman yöntemlerinde ise amortisman tutarı yıllar itibariyle artan seyir izlemekte olup daha çok yıllar itibariyle değer kaybı artan varlıkların amortismanında tercih edilmektedir.

Amortismana tabi varlıkların maliyetinin dönemler arasında uygun şekilde dağılımını sağlayacak hesaplama yöntemi seçilmeli ve haklı bir gerekçe olmaksızın değiştirilmeden yıllar itibariyle tutarlı bir şekilde uygulanmalıdır (Sevilengül, 2009, s. 420).

Amortismana esas bedelin hesaplanmasına ve uygulanan amortisman yöntemine bağlı olarak işletmenin kullanabileceği bir kaynak oluşumu sağlanmakta, işletmenin kârlılık oranları ve buna bağlı olarak yatırım kararları etkilenmekte ve verginin yatırımları frenleyici etkisi azaltılmış olmaktadır (Yücel, 2013, s. 457).

Hesaplanan amortisman tutarı direkt veya endirekt yöntem uygulanarak muhasebeleştirilebilmektedir. Bunlardan direkt yöntemde amortisman tutarı doğrudan ilgili varlığın değerinden düşülmekte iken endirekt yöntemde ise varlık maliyet bedeli ile izlenmeye devam edilmekte olup amortisman tutarı ayrı bir hesapta biriktirilmek suretiyle toplam amortisman tutarının izlenmesi sağlanmaktadır.

1.3 Ekonomi Kuramına Göre Kâr Kavramı

Ekonomik anlamda kâr, üretim faktörlerinden biri olan girişimcinin üretimden aldığı payı ifade etmekte (TDK, 2015); kuramsal açıdan ele alındığında ise, üretilen malın satış hasılatından üretim maliyetleri çıkarıldıktan sonra kalan bakiye olarak tanımlanmakta ve "bakiye gelir" olarak nitelendirilmektedir (Ünsal, 2007, s. 9).

Ekonomi kuramında geçen maliyet kavramı muhasebe kuramından farklı olarak daima fırsat maliyetini (alternatif maliyet) ifade ettiğinden, tespit edilen kâr rakamı bu iki kuram açısından farklılaşmaktadır.

Ekonomi kuramına göre bir şeyi elde etmek için vazgeçilmek zorunda kalınan en iyi alternatif olarak tanımlanan fırsat maliyeti, açık maliyetler ile zımni (örtük) maliyetler toplamından oluşmaktadır. Açık maliyetler, işletme tarafından, işletme sahipleri dışındakilere, üretime katkıları karşılığında yapılan filli ödemeleri; zımni maliyetler ise, işletme tarafından, işletme sahiplerine, üretime katkıları karşılığında yapılması gereken ödemeleri ifade etmektedir (Ünsal, 2007, s. 15, 276).

İktisadi açıdan maliyet, muhasebe sürecinde hesaplanan (açık) maliyete zımni maliyetlerin eklenmesi ile elde edilmekte; dolayısıyla, kâr tanımlanırken fırsat maliyetleri de dikkate alınmaktadır. Ne var ki muhasebe bilimi, finansal raporlarda sunulan bilgilerin ölçülebilir ve güvenilir olmasını beklemektedir. İşletme varlıklarındaki değer değişimlerini ölçmenin zorluğu ve kaynakların fırsat maliyetlerinin hesaplanmasının neredeyse imkânsız olması nedenleriyle iktisadi kâr tanımlamasını pratiklikten uzak bulan muhasebe bilimi, fayda - maliyet dengesini zedeleyeceği gerekçesiyle iktisadi maliyet tanımında geçen zımni maliyetleri dikkate almamaktadır (Gürkan, 2013). Bununla birlikte fırsat maliyetlerinin, genel itibariyle yalnızca önemli kararlara ışık tutmak üzere az sayıdaki karar seçeneklerinin karşılaştırılmasını içeren özel yönetim muhasebesi analizlerinde dikkate alındığı görülmektedir (Büyükmirza, 2014, s. 53).

1.4 Vergi Teorisi Açısından Kâr Kavramı

Kârın tespitinde etkili olan gelir unsuru ve dolayısıyla kârın tespiti ile ilgili olarak vergi teorisinde iki temel teori karşımıza çıkmaktadır: kaynak teorisi ve safi (net) artış teorisi.

Sedüler[4] gelir vergisi sisteminin esas aldığı kaynak teorisine göre gelir kavramı dar kapsamda ele alınmakta ve üretim faktörlerinin üretime katılmaları sonucunda belirli bir kaynaktan ve düzenli olarak elde edilen ayni ve nakdi değerler olarak ifade edilmektedir (Ortaç, 1999, s. 106). Bu kapsamda gelir; emek, sermaye, toprak ve girişimci gibi belirli üretim faktörlerinden elde edilen ve süreklilik arz eden ücret, faiz, rant ve kâr şeklindeki

[4] Sedüler (ayrı sınıflı, parçalı) gelir vergisi sitemi, sedül adı verilen gelir unsurlarının her birinin diğerinden bağımsız olarak değerlendirilerek vergilendirilmesi esasına dayanır (Akyol Ö. , 2009, s. 16).

değerlerden oluşmaktadır. Dolayısıyla piyango, kumar gelirleri, tazminatlar, hibeler, değer artış kazançları gibi bazı olağan dışı gelirler vergilendirilecek gelir olarak dikkate alınmamaktadırlar (Ayluçtarhan, 2010, s. 132).

Uygulamada kaynak kuramı, vergileme alanını daralttığı, vergide adalet ilkesini göz ardı ettiği, kayıt dışı ekonominin yaygınlaşmasına sebep olduğu, vergi idarelerinin vergi kayıp ve kaçağı ile mücadele etmesini zorlaştırdığı ve gelişen ekonomik hayatın ortaya çıkardığı yeni gelir unsurlarının vergilendirilmesi için gerekli esnekliği sağlamadığı gerekçeleriyle eleştirilere maruz kalmıştır (Sevinç, 2003, s. 7).

Üniter gelir vergisi sisteminin[5] esas aldığı safi (net) artış teorisinde ise gelir geniş anlamda ele alınmakta ve kaynağı ne olursa olsun, belli bir dönemde elde edilen ayni ve nakdi değerleri ifade etmekte olup dönem başındaki ve sonundaki servet değerleri arasındaki olumlu farka dönem içerisinde yapılan harcamaların eklenmesi, servete yapılan ilavelerin ise bu farktan indirilmesi ile tespit edilmektedir (Ortaç, 1999, s. 106, 108). Servetteki net artışı dikkate alan bu teoriye göre gelir, belirli bir dönemde yapılan tüketim ile aynı dönem içinde yapılan tasarruf toplamından oluşmakta ve arızi kazançları da hesaba katmaktadır (Ayluçtarhan, 2010, s. 132). Dolayısıyla bu teoriye göre, kaynak kuramının gelir olarak dikkate almadığı piyango, kumar gelirleri, tazminatlar, hibeler, değer artış kazançları gibi olağan dışı gelirler de dâhil olmak üzere elde edilen tüm değerler, kaynağına ve süreklilik arz edip etmediğine bakılmaksızın gelir kapsamında değerlendirilmektedir.

Safi artış kuramı, gelir kavramının kaynak kuramına kıyasla çok daha belirsiz ve soyut bir şekilde tanımlanmış olmasından dolayı ve uygulamada bireyin ürettiği maldan öz tüketiminin söz konusu olması halinde bu tüketimin pazar değerinin belirlenmesinde olduğu gibi gelirin tespiti açısından birtakım güçlükler yaşanmasına yol açacağı gerekçesiyle adalet ve eşitlik ilkelerine uygun bulunmamakta ve eleştirilere maruz kalmaktadır (Sevinç, 2003, s. 8).

[5] Üniter (toplam) gelir vergisi sitemi, çeşitli gelir unsurlarından elde edilen kazanç ve iratların yıllık beyannamede toplanarak beyan edilmesi esasına dayanır (Akyol Ö. , 2009, s. 16).

Her iki kuramın teorik olarak ayrı ayrı ele aldığı gelir tanımı, saf haliyle uygulama alanı bulamamaktadır. Bazı ülkelerde kaynak teorisi bazılarında ise net artış teorisi hâkim olmakla birlikte genel itibariyle vergileme teknikleri, vergi ilkeleri ve ülkelerdeki ekonomik, politik ve kültürel farklılıklar gibi nedenlerle birçok ülkede her iki teoriye de yer veren karma bir sistem oluşturulmuştur (Ortaç, 1999, s. 106).

Vergi sistemimiz açısından değerlendirildiğinde; geliri oluşturan unsurların (ticari kazanç, zirai kazanç, serbest meslek kazancı, ücret, gayrimenkul sermaye iradı, menkul sermaye iradı ve diğer kazanç ve iratlar) tek tek sayılmış olmasından hareketle kaynak teorisinin benimsendiğini söylemek mümkündür.

1.5 Verginin Muhasebeleştirilmesine İlişkin Yaklaşımlar ve Kâra Etkisi

Vergiye ilişkin muhasebe uygulamaları, verginin çeşitli yaklaşımlara göre bir gider unsuru olarak dikkate alınıp alınmamasına bağlı olarak şekillenmektedir. Bir gider unsuru olarak dikkate alınması verginin muhasebe kayıtlarına konu edilmesi sonucunu doğurmakta ve bu durum, tespit edilen kârı doğrudan etkilemektedir. Net gelir üzerinden alınan vergileri farklı bakış açıları ile ele alan bu yaklaşımlar, verginin muhasebeleştirilmesi ve raporlanmasına ilişkin uygulamalara yön verici niteliktedirler. Verginin farklı perspektiflerden ele alınması, uygulamada da farklılıklar yaratmaktadır. Verginin muhasebeleştirilmesine ilişkin yöntemlerden *vergi borcu yöntemi* ve *vergi etkili yöntem* önemlidir.

Vergi borcu yöntemine göre, gelir (kurumlar) vergisi, bir kâr dağıtım unsuru olarak görülmekte ve vergiye tabi kâra ulaşırken gider olarak dikkate alınmamaktadır (Sevinç, 2003, s. 77). İşletmenin elde ettiği kâr üzerinden hesapladığı ve devlet otoritesi ile paylaştığı bir kâr yüzdesi olan verginin dipnotlara konu edilmesi yeterli görülmekte, ödenecek verginin finansal tablolara yansıtılması halinde ise vergi gideri olarak raporlanan bu tutar, o dönemde ödenecek vergi tutarına eşit olmaktadır (Selvitopu, 2010, s. 45, 46; Çelik O. , 2014, s. 18). Dolayısıyla bu yöntemde, tahakkuk ve buna bağlı olarak dönemsellik ile eşleştirme ilkelerine uyulmamakta ve bu nedenle finansal tablolar gerçeği yansıtmamaktadır. Ülkemiz vergi mevzuatında hâkim olan görüş, verginin bir dağıtım unsuru olduğudur. Nitekim GVK'nın 90'ıncı maddesinde, gelir vergisi ile diğer şahsi

vergilerin gelir vergisinin matrahından ve gelir unsurlarından indirilemeyeceği açıkça hüküm altına alınmıştır. Aynı şekilde, KVK'nın 11/1-d hükmüne göre de, hesaplanan kurumlar vergisi, kurum kazancının tespitinde indirim konusu yapılamayacak giderler arasında sayılmaktadır. Dolayısıyla vergi borcu yöntemi, ülkemizde hâlihazırda geçerli olan yöntemdir.

Vergi etkili yöntemde ise gelir vergisi, yapılan işin maliyeti kabul edilmekte ve kârın tespitinde işletmenin katlandığı bir gider unsuru olarak dikkate alınmaktadır (Sevinç, 2003, s. 78). Verginin bir gider unsuru olarak dikkate alınması, izleyen dönemlere ait olan kısmının ayrıştırılarak ilgili dönemlere yansıtılmasını gerektirir. Dönemsellik ilkesi gereği ortaya çıkan bu durum, verginin ilişkili olduğu gelirler ve giderler ile aynı dönemde tahakkuk ettirilerek muhasebeleştirilmesi sonucunu doğurmakta ve verginin döneme isabet eden kısmı vergi gideri olarak raporlanırken dönem ile ilişkilendirilemeyen kısmı ise bilançoda varlık veya yükümlülük olarak izlenmektedir (Çelik O. , 2014, s. 19). Dönemlerarası vergi tahsisini (dağıtımını) (interperiod tax allocation) gerektiren bu yöntemde, verginin dönemsel etkilerinin de dikkate alındığı bir anlayış ve bu anlayış çerçevesinde şekillenen bir muhasebe ve raporlama uygulaması hâkimdir. Dolayısıyla, verginin bir gider unsuru olarak dikkate alınarak dönemlerarası dağıtıma tabi tutulduğu bu yöntem ile ulaşılan dönem net kârı tutarının vergi borcu yöntemine kıyasla daha gerçekçi bir veri olması da kaçınılmaz olmaktadır. Verginin dönemler arasında tahsisine imkân tanıyan başlıca vergi etkili yöntemler erteleme (gelir tablosu yükümlülüğü) yöntemi ve yükümlülük (bilanço yükümlülüğü) yöntemdir.

Gelir tablosu odaklı bir yöntem olan erteleme yöntemi, muhasebe kârından hareketle vergiye tabi kâra ulaşırken vergi uygulamalarının etkisiyle zamanlama farklarından kaynaklanan vergi etkilerinin ortaya çıkması beklenen dönemlere ertelenmesini içerir (Selvitopu, 2010, s. 46). Bu yöntemde dönemin vergi gideri, vergi yükümlülüğü karşılığı ile diğer dönemlere devredilen veya diğer dönemlerden devralınan zamanlama farklarının vergi etkilerini içermekle birlikte vergi etkileri, vergide ve oranlarında meydana gelen değişmelerin etkisini dikkate almadığından yöntem tahakkuk ilkesi ile çelişmektedir (Sevinç, 2003, s. 80). Muhasebe literatüründe bir karşılığı olmasına ve bir dönem ABD'de yayınlanan standartlarda uygulama alanı bulmasına

rağmen erteleme yöntemi günümüzde hiçbir muhasebe düzenlemesinde yer almamaktadır (Çelik O. , 2014, s. 20).

Yükümlülük yöntemi büyük ölçüde erteleme yöntemine benzemesine karşın, farklı olarak, cari zamanlama farklarında ileride oluşabilecek vergi etkisini de dikkate almaktadır (Selvitopu, 2010, s. 47). Yöntemin amacı, dönem karına uygulanacak olan yürürlükteki vergi oranını gelecek dönemlerdeki vergi ile ilgili unsurlarda dikkate alarak hesaplamak ve bulunan ertelenen vergi tutarı ile cari dönem vergi giderini gelir tablosunda raporlamaktır (Çelik O. , 2014, s. 20). Her bilanço döneminde ertelenen vergi tutarının gözden geçirildiği yükümlülük yönteminin bilanço odaklı bir yaklaşım olduğunu söylemek mümkündür (Çelik O. , 2014, s. 20). Bu yönteme göre oluşan vergi gideri, cari ve ertelenmiş vergi gideri olmak üzere iki ayrı unsurun toplamını ifade eder (Çelik O. , 2014, s. 21). Standartların vergiye yaklaşımı verginin bir gider unsuru olarak ele alınması yönünde olup “TMS 12 Gelir Vergileri” Standardı bu anlayış üzere inşa edilmiştir.

2. VERGİ MEVZUATI UYARINCA KÂRIN TESPİTİ

2.1 Vergi Kavramı ve Vergilendirme Süreci

Vergi kavramı, genel itibariyle, "kamu hizmetlerine harcanmak için hükûmetin, yerel yönetimlerin yasalara göre doğrudan doğruya veya bazı malların fiyatlarının üstüne koyarak dolaylı yoldan herkesten topladığı para" olarak tanımlanmaktadır (TDK, 2016). Diğer bir tanıma göre ise vergi, "devletin, kamu giderlerini karşılamak üzere, egemenlik gücüne dayanarak, zora dayalı olarak tek taraflı belirlediği ve somut karşılığı olmayan parasal ödemeleri ifade eder." (Bilici, 2010, s. 11).

Vergi, dayanağını anayasadan alır. Nitekim Anayasa'nın 73'üncü maddesinde; "Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, malî gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür. … Vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır." hükmü yer almaktadır.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun (VUK) 19'uncu maddesinde, "vergi alacağı vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın vukuu veya hukuki durumun tekemmülü ile doğar" denmek suretiyle vergiyi doğuran olay tanımlanmaktadır. Her bir vergi türü itibariyle farklılaşabilmesine ve özel birtakım düzenlemelere tabi tutulabilmesine rağmen verginin doğması ancak ve ancak öngörülen olayın gerçekleşmesi ile mümkündür. Örneğin gelir vergisi ve kurumlar vergisi açısından kazanç veya iradın elde edilmesi şartı gerçekleşmedikçe, elde edilmeyen bir kazancın veya iradın vergiye tabi olması düşünülemeyeceğinden, herhangi bir vergi borcunun doğması da söz konusu olmamaktadır.

Öte yandan, bir kişinin öngörülen birtakım şartları haiz olması durumunda vergiden muaf tutulması veya elde ettiği kazancın vergiden istisna sayılması söz konusu olabilir. İlgili kanun hükümlerine göre herhangi bir muafiyet veya istisna durumunun söz konusu olmaması şartıyla, vergiyi doğuran olayın vukuu ile birlikte vergilendirme süreci de başlamış olmaktadır (Bilici, 2010, s. 69).

Vergilendirme; tarh, tebliğ, tahakkuk ve tahsil olarak adlandırılan dört aşamadan oluşan bir süreçtir. Verginin tarhı, VUK'un 20'inci maddesinde, "vergi alacağının kanunlarında gösterilen matrah ve nispetler üzerinden vergi dairesi tarafından hesaplanarak bu alacağı miktar itibariyle tespit eden idari muamele" olarak tanımlanmıştır. Tanıma göre, verginin tarhı için bir matraha ve bu matraha uygulanacak olan bir orana ihtiyaç vardır. Verginin matrahı, bir verginin miktarını belirtmek için temel olarak alınan değeri ifade eder (TDK, 2016). Örneğin gelir vergisi açısından matrah, takvim yılı kazancıdır. Ödenmesi gereken verginin tutarı ise bu matraha kanunda öngörülen oranın uygulanması suretiyle hesaplanmaktadır. Her bir vergi türü için matrah ve oran farklı kıstaslar gözetilerek belirlenmektedir.

Verginin tarh edilmesini takiben mükellefin bu konuda kanuna uygun usul ve esaslar dâhilinde bilgilendirilmesi icap eder ki bu aşama tebliğ aşamasıdır. VUK'un 21'inci maddesine göre tebliğ, vergilendirmeyi ilgilendiren ve hüküm ifade eden hususların yetkili makamlar tarafından mükellefe veya ceza sorumlusuna yazı ile bildirilmesidir.

VUK'un 22'inci maddesine göre ise tarh ve tebliğ edilen bir verginin ödenmesi gereken bir safhaya gelmesi tahakkuk olarak adlandırılmaktadır. Mükellefin tarh ve kendisine tebliğ olunan vergi ve varsa cezalar ile ilgili olarak yetkili mercilere itirazda bulunma veya yargı yoluna başvurma gibi birtakım kanuni haklarının olduğu tabiidir. Verginin ödenecek aşamaya gelmesi, yani tahakkuku, mükellefin yasal olarak kendisine tanınan haklarını kullanmaması veya bu hakları kullanmakla beraber söz konusu süreçler sonucunda idari muamelenin yani verginin salınmasının hukuka uygun görülmesi ile gerçekleşmektedir.

Verginin tahakkukunu izleyen son aşama kesinleşen vergi ve varsa cezaların mükellef tarafından ödenmesi aşamasıdır. Bu aşama tahsil aşaması olup kanuna uygun şekilde tarh ve tebliğ olunmak suretiyle kesinleşen bir verginin ve varsa cezanın kanuna uygun surette ödenmesini ifade etmektedir. Vergilendirme süreci, verginin tahsili ile tamamlanmış olmaktadır.

Verginin tarh edilebilmesi için gerek duyulan vergi matrahının tespitinde mükellefin kendi beyanı dikkate alınabileceği gibi vergi idaresinin matrahı bizzat belirlediği durumlar da söz konusu olabilmektedir. Vergi matrahının vergi idaresi tarafından tespit olunması halinde muhasebeye ihtiyaç duyulmazken matrahın mükellef tarafından tespit edilerek beyan edilmesi halinde ise muhasebe ile vergilendirme içi içe girmektedir. Dolayısıyla, muhasebe ile vergilendirme sürecinin kesiştiği nokta verginin tarhı aşamasıdır (Elitaş, Yıldız, & Üç, 2011, s. 11). Gelişmiş vergi sistemlerinde matrahın bizzat vergi mükellefleri tarafından beyan edilmesi esas olmakla birlikte matrahın doğruluğu ve vergi mevzuatına uygunluğu sonradan idare tarafından araştırılmakta ve gerekli görülmesi halinde re'sen veya ikmalen vergi ve ceza tarhiyatı yapılabilmektedir. Bu şekilde tarh edilen vergi ve cezalar ile yeni bir vergilendirme sürecinin başlayacağı açıktır.

2.2 Vergi Mevzuatına Göre Kâr Kavramı

2.2.1 Ticari Kâr – Mali Kâr Ayrımı

Vergilendirme sürecinin ilk aşaması olan tarh aşamasında ihtiyaç duyulan vergi matrahı, muhasebe uygulamaları ile ulaşılan kârı ifade etmemekte; bu kâra vergi mevzuatında yer alan hüküm ve düzenlemeler dikkate alınarak gerekli ekleme ve çıkarmaların yapılması suretiyle vergiye tabi kâra ulaşılmaktadır. Literatürde yaygın şekilde ticari kâr veya zarar olarak da ifade edilen muhasebe kârı, bir işletmenin belirli bir döneme ilişkin ticari faaliyetleri sonucunda genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri ve ilgili diğer düzenlemeler kapsamında elde etmiş olduğu gelirleri ile yine bu kapsamdaki giderleri arasında oluşan olumlu farkı ifade etmektedir. Bu farkın negatif olması durumunda ise muhasebe zararı (ticari zarar) söz konusu olmaktadır. Vergiye tabi kâr (mali kâr) ise, işletmenin belirli bir dönemde elde etmiş olduğu ve vergi mevzuatı dikkate alınarak hesaplanan gelirleri ile yine bu kapsamdaki giderleri arasında oluşan olumlu farktır. Bu farkın negatif olması halinde ise mali zarar söz konusu olmaktadır.

Ülkemizde Maliye Bakanlığı'nca 01/01/1994 tarihinde yayımlanan ve halen yürürlükte olan 1 Sıra No'lu MSUGT; işletmenin faaliyet sonuçlarının sağlıklı ve güvenilir şekilde muhasebeleştirilmesi, mali tablolarda sunulan bilgilerin tutarlı ve

karşılaştırılabilir olması ve işletmenin gerçek durumunu yansıtmasının sağlanması amacıyla bilanço esasına göre defter tutan mükelleflerce uyulması gereken muhasebe usul ve esaslarını belirlemiştir. Ayrıca söz konusu tebliğ ekinde işletmelerin uygulamak zorunda oldukları tekdüzen hesap çerçevesi ve hesap planı duyurularak işleyişine ilişkin açıklamalar yapılmış; müteakiben yayımlanan MSUGT'ler ile de uygulamaya yön verilmiştir. Tebliğlerde yer alan usul ve esaslar belirlenirken vergisel kaygılar ikinci planda tutulmuş ve esas itibariyle ticari kârın tespitine yönelik esaslara odaklanılmıştır. Bu durum, 1 No'lu ve müteakip tebliğlerde vergi mevzuatına kıyasla farklılık arz eden birtakım düzenlemelerin yer alması sonucunu doğurmuştur. Örneğin, vergi mevzuatına göre alacak ve borç senetlerinin reeskonta tabi tutulması isteğe bağlı iken MSUGT'ler kapsamında reeskont işleminin yapılması zorunlu tutulmakta; benzer şekilde, kıdem tazminatları için karşılık ayrılması tebliğler açısından zorunlu iken vergi mevzuatında böyle bir düzenleme yer almamaktadır. Dolayısıyla, MSUGT'ler ile belirlenen usul ve esaslar genel itibariyle vergi mevzuatı ile uyumlu olmakla birlikte reeskont uygulaması, karşılık ayırma anlayışı ve amortisman ayırma yöntemleri gibi kârın tespiti açısından önem arz eden bazı uygulamalarda önemli farklılıklar bulunmaktadır. Söz konusu farklılıkların mevcudiyeti, bu farklılıkların vergisel düzenlemeler ile ayrıştığı noktaların yarattığı vergisel etkilerin giderilmesi ihtiyacını da beraberinde getirmektedir. Diğer yandan, vergiye tabi kârın tespitinde vergi mevzuatı bazı gelirleri matraha dâhil etmezken bazı giderleri de gider olarak nitelendirmeyerek vergiye tabi tutmaktadır. Dolayısıyla MSUGT'ler ile vergi mevzuatının gelir ve gider anlayışındaki farklılıklar muhasebe kârı ile vergiye tabi kârın birbiri ile uyumlu olmamasında diğer önemli bir etkendir.

Vergi matrahının, diğer bir ifadeyle vergiye tabi gelirin doğru tespit edilebilmesi için bahsedilen farklılıkların etkilerinin giderilmesi bir zorunluluktur. Bu kapsamda, 1 Seri No'lu MSUGT'de, vergiye tabi kârın tespiti aşamasında vergi kanunlarında yer alan özel hükümlerin göz önünde bulundurulması gerektiği; diğer bir anlatımla, söz konusu MSUGT'de yer alan kavram, ilke ve esaslar çerçevesinde düzenlenen mali tablolardan hareketle vergiye tabi safi kazanç tespit edilirken vergi mevzuatına uygun şekilde gerekli düzenleme ve hesaplamaların yapılması gerektiği vurgulanmaktadır. Muhasebe usul ve esaslarına göre tespit olunan muhasebe kârından hareketle vergiye tabi kâra ulaşmak için yapılması gereken düzeltme ve hesaplamalar ise finansal tablolar dışında yapılmaktadır. Söz konu durum kurumlar vergisi mükellefleri açısından ele alındığında, kurumlar vergisi

mükellefleri, kazançları üzerinden ödeyecekleri vergiyi bilançoda vergi karşılığı olarak göstermek durumunda olduklarından, bilançonun düzenlenme aşamasında gerekli düzeltme işlemlerini yapmak ve buna ilişkin hesaplamayı da ayrıca kurumlar vergisi beyannamesi üzerinde göstermek durumundadırlar. Kurumlar vergisi beyannamesi, bu ihtiyacın doğal bir yansıması olarak ticari kâra yapılan ilave ve indirimler ile kurumlar vergisi matrahının tespitindeki aşamaları ortaya koyacak bir yapıda oluşturulmuştur.

Özetle, mükellef kurumlar mevcut uygulama itibariyle muhasebe usul ve esasları çerçevesinde hesaplamış oldukları ticari kârdan hareketle vergi mevzuatında yer alan ve muhasebe uygulamalarına kıyasla aykırılık arz eden düzenlemelerin etkilerini muhasebe uygulamaları dışında gerçekleşen ve vergi mevzuatına göre kabul edilmeyen gider veya indirimlerin MSUGT'lerin uygulanması sonucunda oluşan ticari kâra eklenmesi veya ticari zarardan indirilmesi, vergiden istisna edilen gelirlerin ise bu kârdan indirilmesi veya zarara eklenmesi şeklindeki bir süreç neticesinde gidermek durumundadırlar. Bu giderme işlemlerine ilişkin hesaplama ayrıca beyanname üzerinde de gösterilmek durumundadır.

2.2.2 Ticari Kâr - Mali Kâr Ayrımının Nedenleri

MSUGT'ler, muhasebe ilkeleri ve ilgili diğer düzenlemeler kapsamında belirlenen usul ve esaslar ile vergi mevzuatında yer alan hüküm ve düzenlemeler arasında oluşan ve mali kârın tespitinde giderilmesi gereken farklılıkların nedenleri çeşitlidir. Ticari kâr (muhasebe kârı) - mali kâr (vergiye tabi kâr) ayrımına neden olan unsurlar bu bölümde vergi mevzuatı kapsamında başlıklar halinde ele alınmaktadır. Ele alınan hüküm ve düzenlemelerin aynı zamanda Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları'nın (TMS-TFRS) uygulanması suretiyle hesaplanan kârdan hareketle mali kâra ulaşılması aşamasında da dikkate alınacak olan düzenlemeler olduğunu vurgulamakta yarar vardır.

2.2.2.1 Gelir ve Gider Anlayışı

Verginin doğmasına neden olan asli unsur gelirin elde edilmesidir. Elde etme kavramı GVK'nın ve KVK'nın çeşitli maddelerinde yer almasına karşın net bir tanımı yapılmamıştır. Bununla birlikte, gelirin her bir unsuru açısından vergiyi doğuran olayı

ifade ederken elde etme kavramı yerine "doğma", "tahsil edilme", "ödeme" veya "tahakkuk" gibi farklı kavramlar kullanıldığı görülmektedir. Bu kavramlar göz önünde bulundurulduğunda, elde etmenin tahakkuk ya da hukuken, ekonomik anlamda veya fiilen bir tasarrufun gerçekleşmesi ile ilgili olduğu anlaşılmaktadır.

Tahakkuk kavramı, mevzuatta net bir tanımı yapılmamakla birlikte mahiyet ve tutar olarak kesinleşmeyi; başka bir deyişle gelire hak kazanmayı ifade etmektedir. Tahakkuk kavramından, elde etme açısından gelirin kesinleşmiş olması; diğer bir ifadeyle geliri doğuran işlemlerin eksiksiz olarak tamamlanmış olması anlaşılmalıdır (Ergin, 2016, s. 85). Bu kapsamda, elde edilen hasılatın gelir olarak veya yapılan bir harcamanın gider olarak dikkate alınabilmesi için bunların tahakkuku yeterli olmakta ve ayrıca bir tahsilat veya ödeme şartı aranmamaktadır.

Öte yandan, 1 Seri Nolu MSUGT'de dönemsellik kavramı, işletmenin sürekliliği kavramı uyarınca sınırsız kabul edilen ömrünün belli dönemlere bölünmesi ve her dönemin faaliyet sonuçlarının diğer dönemlerden bağımsız olarak saptanması şeklinde tanımlanmış ve gelir ve giderlerin tahakkuk esasına göre muhasebeleştirilmesi ile hasılat, gelir ve kârların aynı döneme ait maliyet, gider ve zararlarla karşılaştırılmasının (eşleştirme ilkesi) bu kavram gereği olduğu vurgulanmıştır. Dolayısıyla tahakkuk ilkesinin geçerli olduğu bir durumda dönemsellik ilkesinin gereklerinin gözetilmesi ve eşleştirme ilkesine ilişkin esaslara uyulması gerekmektedir.

Dönemsellik ilkesi gerek GVK'da ve gerek KVK'da ortaya konmaktadır. GVK'da gerçek kişinin gelirlerinin takvim yılı esasına göre vergilendirildiği ve KVK'da ise vergilendirmede hesap döneminin esas alındığı dikkate alındığında her iki kanunun da esas itibariyle dönemsellik ilkesini esas aldığı görülmektedir. Bununla beraber, dönemsellik ilkesinin kasıtlı olarak göz ardı edildiği durumlar da mevcuttur. Örneğin, yıllara sirayet eden inşaat ve onarım işlerinde gelir işin bittiği yıl itibariyle tespit edilmekte veya mahsubu mümkün olmayan zararın belirli koşullarda sonraki dönemlerin kârından mahsubuna imkân tanınmaktadır.

Vergi mevzuatı bazı durumlarda mahiyet ve tutar itibariyle kesinleşmeyi gelirin elde edilmiş sayılması için yeterli bulmamakta ve hukuki tasarruf şartını

arayabilmektedir. Hukuki tasarruf; gelirin, sahibi tarafından istenebilir olmasını; hukuki boyutuyla ifade etmek gerekirse, "muaccel" hale gelmesini ifade etmektedir. Gelirin mahiyet ve tutar olarak kesinleşmesi, gelirin sahibine bu geliri talep etme hakkını beraberinde vermemekte; talep hakkının doğması için belirli bir vade veya ödeme süresinin dolmuş olması gerekmektedir (Ergin, 2016, s. 86).

Hukuki tasarruf, karine olarak, ekonomik tasarrufu da kapsamakta; diğer bir deyişle, ekonomik tasarrufun hukuki tasarruf imkânı ile birlikte doğmuş olduğu kabul edilmektedir (Ergin, 2016, s. 86). Ekonomik tasarruf, gelirin talep edildiği anda sahibine ödenebilecek duruma gelmesini ifade etmektedir. Hukuki tasarruf imkânı doğmuş olmasına karşın ekonomik tasarrufta bulunulmadığının iddia edilmesi durumunda vergilendirme açısından bunun ispatı gerekmekte olup ispat yükü vergiye tabi geliri elde eden kişiye, yani mükellefe aittir (Ergin, 2016, s. 86).

Bazı durumlarda ise, gelirin elde edilmiş sayılması için fiil tasarrufta bulunma (tahsil) şartı aranmaktadır. Örneğin, sosyal güvenlik primi ödemeleri ödenmedikçe ya da değer düşüklükleri fiilen gerçekleşmedikçe gider olarak kabul edilmemekte, geçmiş yıllara ilişkin kira bedelleri tahsil edildiği dönemin hasılatına eklenmekte, serbest meslek kazancı ise hizmetin tamamlanıp tamamlanmadığına bakılmaksızın bedelin tahsili ile doğmuş sayılmaktadır (Yükçü & Atağan, 2011, s. 102, 103). Buna göre, fiili tasarruf; gelirin ödemeyi yapanın tasarrufundan bütün unsurlarıyla çıkarak nakdi veya ayni bir değer veya bir servet unsuru olarak sahibinin malvarlığına dâhil olmasını ifade etmektedir (Ergin, 2016, s. 86).

Gelirin unsurları açısından elde etmenin hangi durumlarda gerçekleştiğini şu şekilde ortaya koymak mümkündür (Ergin, 2016, s. 87):

a) Ticari kazançta (ve KVK'nın 6'ncı maddesi uyarınca kurum kazancında), yukarıda bahsedilen ve dönemsellik ilkesinden sapmalara neden olan bazı özel durumlar hariç olmak üzere, tahakkuk esası geçerlidir.
b) Zirai kazançta, kaynakta kesinti durumunda nakden (tahsil) ve hesaben ödeme (tahakkuk) iç içe iken gerçek usulde vergileme durumunda tahakkuk esası geçerlidir.

c) Ücretlerde hukuki ve ekonomik tasarrufun gerçekleşmesi gerekmektedir.
d) Serbest meslek kazançlarında fiili tasarruf (tahsil) şartı aranmaktadır.
e) Gayrimenkul sermaye iratlarında da fiili tasarruf (tahsil) ilkesi benimsenmiştir.
f) Menkul sermaye iratlarında hukuki ve ekonomik tasarruf gerekmektedir.
g) Diğer kazanç ve iratlardan değer artış kazançlarında mal ve hakların elden çıkarılması[6] geçerli iken arızi kazançlarda ise elde etmenin her bir faaliyet unsuru için ayrı ayrı değerlendirilmesi gerekmektedir.

Bir harcamanın gider olarak nitelendirilebilmesi için sahip olması gereken özelliklerin genel itibariyle şunlar olduğu söylenebilir (Ergin, 2016, s. 88):

a) Muhasebeleştirilmiş olma,
b) Belirli ve istenebilir olma (bazı karşılıklar hariç),
c) İşletmenin yararına ortaya çıkmış olma,
d) Gerçekten yüklenilmiş olma,
e) Aktifi azaltan veya azaltacak nitelikte olma,
f) Belge ile kanıtlanabilir olma,
g) Cari dönemle ilgili olma.

Bununla birlikte, vergi mevzuatı esas itibariyle tahsili gereken verginin doğruluğu ile ilgilendiğinden ve mahiyet itibariyle vergisel etkilerinin aynı olmasından hareketle gider ve zarar ayrımına gitmemiştir.

GVK'nın 1'inci maddesine göre, gerçek kişilerin gelirleri gelir vergisine tâbi olup gelir, "bir gerçek kişinin bir takvim yılı içinde elde ettiği kazanç ve iratların safi tutarı" olarak tanımlanmakta ve 2'nci maddesinde ise söz konusu kazanç ve iratlar tek tek sayılmaktadır. Buna göre, gelirin unsurları; ticari kazançlar, zirai kazançlar, ücretler, serbest meslek kazançları, gayrimenkul sermaye iratları, menkul sermaye iratları ve diğer kazanç ve iratlardan oluşmaktadır. GVK'da gelirin unsurlarının tek tek sayılıyor olması gelirin tanımlanmasında kaynak teorisinin esas alındığının göstergesidir.

[6] Elden çıkarma, GVK'nın mükerrer 80'inci maddesinde; mal ve hakların satılması, bir ivaz karşılığında devir ve temliki, trampa edilmesi, takası, kamulaştırılması, devletleştirilmesi, ticaret şirketlerine sermaye olarak konulması şeklinde ifade edilmiştir.

KVK'nın 1'inci maddesi ise sermaye şirketleri, kooperatifler, iktisadi kamu kuruluşları, dernek veya vakıflara ait iktisadî işletmeler ile iş ortaklıklarının kazançlarının kurumlar vergisine tâbi olduğunu belirtmekte ve kurum kazancının gelir vergisinin konusuna giren gelir unsurlarından oluştuğunu ifade etmektedir. Bu anlamda, KVK'nın da GVK'da olduğu gibi gelirin tanımlanmasında kaynak teorisini esas aldığı görülmektedir.

Gerek GVK'nın 1'inci maddesi ve gerekse de KVK'nın kurumlar vergisinin bir hesap dönemi içinde elde edilen safi kurum kazancı[7] üzerinden hesaplandığını ifade eden 6/1'inci maddesi birlikte değerlendirildiğinde, vergiye tabi gelirin gayrisafi (brüt) tutarı ile değil safi (net) tutarı ile dikkate alındığı açıktır. Dolayısıyla, vergilendirilecek gelirin tespitinde, eşleştirme ilkesinin de bir gereği olarak, söz konusu gelirin elde edilmesi için vazgeçilen değerlerin döneme ilişkin hasılattan indirilmesi gerekmektedir. Ancak, safi gelir tespit edilirken, vergi mevzuatının hangi unsurları gelir veya gider olarak kabul ettiği ile bu kapsamdaki diğer düzenlemeler göz önünde bulundurulmalıdır.

Kurumlar vergisi hesaplanırken bir hesap dönemi içinde elde edilen kurum kazancının, KVK'nın 6/1'inci maddesi uyarınca, safi tutarı ile nazara alınması gerekmekte; safi kurum kazancı ise kurumlar açısından GVK'nın ticari kazanca ilişkin 37'inci ve müteakip maddelerine ilişkin hükümleri ve tabii olarak KVK'nın safi kazancın tespitine ilişkin 6 ilâ 13'üncü maddeleri dikkate alınmak suretiyle hesaplanmaktadır.

GVK'nın ticari kazancın tarifine ilişkin 37'nci maddesine bakıldığında, her türlü ticari ve sınai faaliyetlerden doğan kazançların ticari kazanç sayıldığı vurgulanmakta ve maden, taş ve kireç ocakları, kum ve çakıl istihsal yerleri ile tuğla ve kiremit harmanlarının işletilmesinden; coberlik işlerinden; özel okul ve hastanelerle benzeri yerlerin işletilmesinden; gayrimenkullerin alım, satım ve inşa işleriyle devamlı olarak uğraşanların bu işlerinden; kendi nam ve hesaplarına menkul kıymet alım-satımı ile devamlı olarak uğraşanların bu faaliyetlerinden; satın alınan veya trampa suretiyle iktisap olunan arazinin iktisap tarihinden itibaren 5 yıl içinde parsellenerek bu müddet içinde

[7] Kurumların elde ettikleri ve GVK'da sayılan kazanç ve iratlar, bir bütün halinde, "kurum kazancı" olarak nitelendirilmektedir.

veya daha sonraki yıllarda kısmen veya tamamen satılmasından ve diş protezciliğinden elde edilen kazançların da ticari kazanç sayıldığı hüküm altına alınmaktadır. Bununla birlikte, maddenin devamında, ticari kazancın VUK hükümlerine ve gerçek (bilanço veya işletme hesabı esası) veya basit usullere göre tespit edildiği ifade edilmektedir. VUK'un 176'ncı maddesine bakıldığında ise tüccarların, defter tutma bakımından bilanço esasına tabi 1. sınıf tüccarlar ile işletme hesabı esasına tabi 2. sınıf tüccarlar olarak ikiye ayrıldığı; VUK'un 1. sınıf tüccarlara ilişkin 177'nci maddesinin 4 ve 5'inci bentlerinde ise her türlü ticaret şirketleri ile kurumlar vergisine tabi olan diğer tüzel kişilerin bilanço esasına dâhil oldukları belirtilmektedir. Dolayısıyla kurum kazancı, kural olarak, gerçek usulde ticari kazancın tespiti yöntemlerinden bilanço esasında tespit edilmek durumundadır (HUD, 2011, s. 545).

GVK 38'inci maddesine göre, bilanço esasına göre ticari kazanç, teşebbüsteki öz sermayenin hesap dönemi sonunda ve başındaki değerleri arasındaki müspet fark olarak tanımlanmış ve bu dönem zarfında sahip veya sahiplerce işletmeye ilave olunan değerlerin bu farktan indirileceği ve işletmeden çekilen değerlerin ise bu farka ilave olunacağı ifade edilmiştir. Öte yandan aynı maddeye göre, ticari kazancın bu suretle tespit edilmesi sırasında, VUK'un değerlemeye ait hükümleri ile GVK'nın safi kazancın tespitinde indirilmesi kabul olunan giderlere ilişkin 40'ıncı maddesi ve gider olarak kabul edilmeyen ödemelere ilişkin 41'inci maddeleri hükümlerine de uyulması gerekmektedir.

Kurumlar vergisi mükellefleri, GVK'nın 40'ıncı maddesine göre safi kazancın tespitinde indirilebilecek olan giderleri kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alabilmektedir. Söz konusu giderlerin her biri ile ilgili olarak, tebliğler başta olmak üzere mevzuatta ayrıntılı düzenleme ve açıklamalar bulunmakla birlikte bu giderler ana başlıklar itibariyle aşağıdaki gibidir.

1) Genel giderler;
2) Sosyal giderler;
3) İşle ilgili zarar, ziyan ve tazminatlar;
4) Seyahat giderleri;
5) Taşıt giderleri;
6) Ayni vergi, resim ve harçlar;

7) Amortismanlar;
8) İşveren sendikalarına ödenen aidatlar;
9) İşveren sıfatıyla ücretliler adına ödenen bireysel emeklilik katkı payları;
10) Gıda bankacılığı faaliyetinde bulunan dernek ve vakıflara bağışlanan gıda, temizlik, giyecek ve yakacak maddeleri.

Ticarî kazanç gibi hesaplanan kurum kazancının tespitinde KVK'nın 8'inci maddesinde sayılan giderlerin de hasılattan ayrıca indirilmesi mümkündür. Buna göre, söz konusu maddede sayılan giderleri, ayrıntılı düzenlemelere değinmeksizin başlıklar halinde şu şekilde sıralamak mümkündür:

1) Menkul kıymet ihraç giderleri;
2) Kuruluş ve örgütlenme giderleri;
3) Genel kurul toplantıları için yapılan giderler ile birleşme, devir, bölünme, fesih ve tasfiye giderleri;
4) Sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlerde komandite ortağın kâr payı;
5) Katılım bankalarınca katılma hesabı karşılığında ödenen kâr payları;
6) Sigorta ve reasürans şirketlerinde bilânço gününde hükmü devam eden sigorta sözleşmelerine ait olup maddede sayılan bir kısım teknik karşılıklar.

Bununla birlikte, belirli şartlar dâhilinde olmak üzere grup içi hizmet dağıtımı ve holding şirketinden bağlı şirketlere gider dağıtımı; kurum çalışanlarına kâr payı ikramiyesi ödenmesi; bankalarca Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonu'na sigorta primi ödemeleri yapılması ve Bankacılık Kanunu'na göre karşılık ayrılması durumlarında katlanılan giderlerin indirim konusu yapılmasına ilişkin düzenlemeler de mevcuttur (HUD, 2011, s. 552, 553, 554).

KVK'nın 9. maddesi safi kurum kazancının tespitinde yurtiçi ve yurtdışı faaliyetlerden kaynaklanan zararlar ile devralınan kurumlara ait zararların indirim konusu yapılmasına ilişkin hükümler içermektedir. Bu kapsamda, maddede yer alan koşullara uymak kaydıyla mükellef kurumlar, maddede belirtilen türde zararlarını kurum kazancından indirim konusu yapabilmektedirler.

KVK'nın 10'uncu maddesinde ise belirli şartlar dâhilinde kurum kazancından indirimi mümkün olan diğer indirim kalemleri yer almaktadır. Madde hükmüne göre sırasıyla indirilmesi şart koşulan bu indirimler, maddedeki sıralama da gözetilmek kaydıyla ve başlıklar halinde şu şekildedir:

1) Ar-Ge İndirimi
2) Sponsorluk Harcamaları
3) Bağış ve Yardımlar

Söz konusu indirim kalemlerinin kurum kazancından indirilebilmesi için temel koşul, ilgili yıl kurum kazancının bu indirimlerin mahsubuna yetecek düzeyde olması olup kazancın yetersiz olması nedeniyle indirimi mümkün olmayan kalemlerin, maddede yer alan özel hüküm gereğince Ar-Ge indirimi hariç olmak üzere, izleyen yıllara devri mümkün bulunmamaktadır (HUD, 2011, s. 561).

2.2.2.2 Değerlemeye İlişkin Esaslar

VUK'un 258'inci maddesinde değerleme; vergi matrahlarının hesaplanması ile ilgili iktisadi kıymetlerin takdir ve tespiti olarak tanımlanmış ve 259'uncu maddesinde ise değerlemede, iktisadi kıymetlerin vergi kanunlarında gösterilen gün ve zamanlarda haiz oldukları kıymetlerin esas alınacağı hüküm altına alınmıştır. İktisadi kıymetler değerlenirken tek başlarına dikkate alınmakla birlikte aynı cinsten mallarda ve düşük kıymetli farklı eşyalarda toplu olarak değerlemeye izin verilmektedir.

VUK'un 269 ilâ 288'inci maddelerinde her bir iktisadi kıymetin hangi ölçekle değerleneceği ayrı ayrı belirtilmiştir. Madde 261 ilâ 268 ise bu değerleme ölçülerinin neler olduğuna ilişkindir. Buna göre VUK kapsamında değerleme, iktisadi kıymetin türü ve içeriğine göre; maliyet bedeli, borsa rayici, tasarruf değeri, mukayyet değer, itibari değer, vergi değeri, rayiç bedel ve emsal bedeli ve ücreti olarak sayılan ölçülerden biri ile yapılır.

Maliyet bedeli, VUK'un 262'nci maddesi uyarınca, iktisadi bir kıymetin elde edilmesi veya değerinin artırılması amacıyla yapılan ödemeler ile bunlara ilişkin her türlü

giderlerin toplamını ifade etmektedir. Bu açıklamaya göre, satın alınan ya da işletme bünyesinde üretilen bir iktisadi kıymetin maliyet bedeli, söz konusu kıymetin türüne göre değişmekle birlikte, satın alma bedeli (alış bedeli) veya imal bedeli yanında bu işlem ile ilgili olan her türlü harcamayı da kapsamaktadır. Satın alma veya imal bedeli yanında gümrük vergilerinin, nakliye, sigorta ve montaj giderlerinin maliyet bedeline ilavesi zorunlu iken noter, mahkeme, kıymet takdiri, komisyon, emlak alım ve taşım alım vergileri ile yıktırma, hafriyat ve tasfiye giderleri gibi harcamaların maliyete dâhil edilmesi ise ihtiyaridir (Fırat, 2014, s. 35). Aktifte kayıtlı bir iktisadi kıymetin değerini devamlı olarak arttıran, kapasitesini genişleten veya hizmet ömrünü arttıran harcamaların da söz konusu kıymetin maliyet değerine ilavesi gerekmektedir (Fırat, 2014, s. 35).

Borsa rayici, VUK'un 263'üncü maddesi uyarınca, gerek menkul kıymetler ve kambiyo borsasına, gerekse ticaret borsalarına kayıtlı olan iktisadi kıymetlerin değerlemeden önceki son işlem gününde borsadaki işlemlerinin ortalama değerlerini ifade etmektedir.

VUK'un 264'üncü maddesinde, tasarruf değeri, iktisadi kıymetin değerleme gününde sahibi için arz ettiği gerçek değer olarak açıklanmıştır. Net gerçekleşebilir değer veya iskontolu değer olarak da adlandırılan tasarruf değeri, kanunun belirlediği objektif esaslara göre tespit edilir (Fırat, 2014, s. 36).

Mukayyet değer ise, VUK'un 265'inci maddesine göre, bir iktisadi kıymetin muhasebe kayıtlarında gösterilen hesap değeridir.

VUK'un 266'ncı maddesinde tanımlanan itibari değer; her çeşit senetlerle pay ve tahvillerin üzerinde yazılı olan değerlerdir. Nominal değer olarak da adlandırılan itibari değer, genel olarak kıymetli evraklar üzerinde yazılı değerler için kullanılmakla birlikte kasa mevcudu (yabancı paralar hariç), paylı şirketlerce ihraç edilen hisse senetleri, paylı şirketler ve iktisadi kamu müesseselerince çıkarılan tahviller de bu değer ölçüsü ile değerlenirler (Fırat, 2014, s. 36).

Vergi değeri, VUK'un 268'inci maddesi uyarınca, bina ve arazinin Emlâk Vergisi Kanunu'nun 29'uncu maddesine göre tespit edilen değeridir.

Rayiç bedel ise, VUK'un mükerrer 266'ncı maddesinde, iktisadi kıymetin değerleme günündeki normal alım satım değeri olarak açıklanmıştır.

VUK'un 267'nci maddesinde tanımlanan emsal bedeli ve ücreti ise, gerçek bedeli olmayan veya bilinmeyen ya da doğru olarak tespit edilemeyen bir malın, değerleme gününde satılması halinde eşdeğerine kıyasla sahip olması gereken değerdir. Emsal bedeli, sırayla; ortalama fiyat esası, maliyet bedeli esası ve takdir esasına göre tayin olunur. Ortalama fiyat esasında emsal bedel; aynı cins ve nevideki mallardan sıra ile değerlemenin yapılacağı ayda veya bir önceki veya bir daha önceki aylarda satış yapılmış ise bu satışların miktar ve tutarına göre mükellef tarafından çıkarılacak olan "Ortalama satış fiyatı" ile hesaplanır. Bu esas, ancak, aylık satış miktarının, emsal bedeli hesaplanacak her bir malın miktarına nazaran 25%'ten az olmaması halinde uygulanır. Malın maliyet bedelinin bilindiği veya tespitinin mümkün olduğu bir durumda, emsal bedelin bu maliyet bedeline toptan satışlar için 5%, perakende satışlar için 10% ilave edilmek suretiyle tespit edildiği esas ise maliyet bedeli esası olarak açıklanmıştır. Son sırada ise takdir esası yer almaktadır ki bu esas ortalama fiyat veya maliyet esasları uygulanarak emsal bedelleri tespit edilemeyen mallarda geçerli olan ve ilgililerin müracaatı üzerine takdir komisyonunca takdir yolu ile tespit olunan bedeli ifade etmektedir.

Bir iktisadi kıymetin değerlemesinde hangi ölçütün kullanılacağına VUK'un 269 ilâ 288'inci maddelerine bakılarak karar verilir. Bu maddelerde her bir iktisadi kıymet açısından hangi ölçünün geçerli olduğu ifade edilmiştir. Örneğin, ayrıntılı düzenlemeler bulunmakla beraber, gayrimenkuller maliyet bedeli ile veya yabancı paralar borsa rayici ile değerlenmektedir. Söz konusu maddelerde sayılmayan veya sayılmasına rağmen kendi ölçüleriyle değerlenmesine imkân bulunmayan iktisadi kıymetlerden bina ve arazinin vergi değeriyle, diğerlerinin ise varsa borsa rayici, yoksa mukayyet değeri, o da yoksa emsal bedeliyle değerlenmesi gerekmekte olup bu durum VUK'un 289'uncu maddesi hükmünün bir gereğidir.

2.2.2.3 Reeskont Uygulaması

Değerleme günü itibariyle vadeleri henüz dolmamış olan alacak ve borç senetlerinin vade sonundaki değerleri ile dikkate alınmalarının işletmenin cari döneme ilişkin olarak raporladığı dönem kârının gerçeği yansıtmamasına sebebiyet vereceği açıktır. Dolayısıyla söz konusu borç ve alacakların işletme için bilanço tarihi itibariyle haiz oldukları değerlere indirgenmesi, diğer bir ifadeyle reeskonta tabi tutulması gerekmektedir. Bu kapsamda, işletmelerin kredili mal veya hizmet satışları karşılığında almış oldukları senetli ve senetsiz alacakları ile kredili mal satın alımları karşılığında vermiş oldukları senetli ve senetsiz borçlarının, dönemsellik ilkesi gereğince, değerleme günü itibariyle haiz oldukları gerçek değerleri üzerinden gösterilmesi reeskont işleminin konusunu oluşturmaktadır (Yücel, 2013, s. 218).

Vergi mevzuatında reeskont uygulaması, VUK'un 281'inci ve 285'inci maddelerinde düzenlenmiştir. Buna göre, alacaklar ve borçlar mukayyet değerleri ile değerlenmekte; mevduat veya kredi sözleşmelerinden kaynaklanmaları halinde değerleme gününe kadar hesaplanacak faizleriyle birlikte dikkate alınmaktadırlar. Vadesi henüz gelmemiş olan senede bağlı alacaklar ve borçlar, değerleme gününün kıymetine irca olunabilmekte yani değerleme günündeki değerlerine indirgenebilme; bu takdirde, senette faiz oranı açıklanmış ise bu oran, açıklanmamış ise Cumhuriyet Merkez Bankasının resmi iskonto haddi uygulanmaktadır. Bankalar ve bankerler ile sigorta şirketleri alacaklarını ve borçlarını Cumhuriyet Merkez Bankasının resmi iskonto haddi veya işlemlerinde uyguladıkları faiz haddi ile değerleme günü kıymetine indirgemektedirler. Alacak senetlerini değerleme gününün kıymetine indirgeyen mükellefler, borç senetlerini de aynı şekilde reeskont işlemine tabi tutmak zorundadırlar.

Bu hükümlere göre, vergi mevzuatı ve ayrıca TDHP, yalnızca senetli borç ve alacakların reeskonta tabi tutulmasını öngörmekte; senetsiz borç ve alacaklar ise reeskonta tabi tutulmamaktadır. Bunun istisnasını banka, banker ve sigorta şirketleri oluşturmakta ve bunların senetli olsun ya da olmasın tüm alacak ve borçlarının reeskonta tabi tutulması gerekmektedir. Diğer taraftan, banka, banker ve sigorta şirketleri haricinde ihtiyarilik esasına bırakılmış bir reeskont uygulamasından söz edildiği görülmekle

birlikte bu ihtiyarilik, bilanço gününde ihtiyari olarak tasarruf değeri ile değerlenen alacak senetlerinin mevcudiyeti halinde borç senetleri için bir zorunluluk halini almaktadır.

Öte yandan, 30/04/2013 tarihinde yayımlanan 64 No'lu VUK Sirküleri ile birlikte vadeli çeklerin de değerleme gününde vadesi gelmemiş senede bağlı alacak ve borçlar için uygulanması öngörülen reeskont uygulamasından yararlanması mümkün bulunmaktadır.

Reeskont işleminde, senetli borç ve alacakların değerleme gününden vadelerine kadar olan ve işletme açısından fiktif bir gelir ya da gider niteliğindeki kısım senedin mukayyet değerinden düşülür ve senetli borç ve alacaklar böylelikle tasarruf (peşin) değerlerine indirgenir. Alacak senetleri açısından fiktif bir gider niteliğindeki kısım reeskont faiz gideri olarak, borç senetleri açısından fiktif bir gelir niteliğindeki kısım ise reeskont faiz geliri olarak muhasebeleştirilir.

Vergi mevzuatına göre yapılan bir reeskont işleminde iç iskonto yöntemi esas alınmaktadır. İç iskonto yönteminde reeskont faizinin, diğer bir ifadeyle senedin nominal değeri ile peşin değeri arasındaki işletme açısından fiktif gelir veya gider niteliğindeki kısmın hesaplanmasında kullanılan iç iskonto formülü şu şekildedir (Yücel, 2013, s. 220):

$$\boldsymbol{F} = \boldsymbol{A} - [\boldsymbol{A} \times 360 / (360 + \boldsymbol{m} \times \boldsymbol{t})]$$

$$\boldsymbol{F} = \boldsymbol{A} - \boldsymbol{P}$$

(F = Reeskont tutarı, A = Senedin İtibari Değeri, P = Senedin peşin (tasarruf) değeri, m = İç iskonto faiz oranı, t = Değerleme gününden vadeye kadar olan gün sayısı)

Senet üzerinde faiz oranının yazılı olması halinde bu oran kullanılmakla birlikte faiz oranının bulunmadığı hallerde, 238 No'lu VUK Genel Tebliği uyarınca Cumhuriyet Merkez Bankasının reeskont işlemlerinde uyguladığı faiz oranının değil kısa vadeli avans işlemlerinde uyguladığı faiz oranının esas alınması gerekmekte; banka ve bankerler ile sigorta şirketleri ise Cumhuriyet Merkez Bankasının resmi iskonto haddi veya işlemlerinde uyguladıkları faiz haddini dikkate almaktadır (Yücel, 2013, s. 225). Diğer taraftan, VUK'un 280'inci maddesi uyarınca yabancı para ile olan senetli alacaklar ve borçların da reeskonta tabi tutulması mümkün olmakla beraber bu halde senet üzerinde

yazılı faiz oranı bulunmadığı takdirde değerleme gününde geçerli olan Londra Bankalar Arası Faiz Oranı (LIBOR) esas alınmaktadır.

2.2.2.4 Karşılık Ayırma Anlayışı

Muhasebenin temel ilkelerinden ihtiyatlılık kavramı gereğince, varlıkların değerlerinde çeşitli nedenlerle meydana gelen artışlar kesinleşinceye kadar muhasebeleştirilmemekte ancak azalışlar ortaya çıkmaları ile birlikte muhasebeleştirilerek sonuç hesaplarına aktarılmaktadır. Varlıkların bilanço tarihi itibariyle işletme için haiz oldukları gerçek değerleriyle gösterilmeleri ve bu kapsamda gerekli değer azaltım işlemlerinin yapılması aynı zamanda varlıklara ilişkin genel kabul görmüş bir muhasebe ilkesidir.

Varlıklarda meydana gelen ve işletme öz sermayesini olumsuz yönde etkileyen bu değer azalışlarının kesin olmaları halinde varlığın değerinde bir düşüş ve aynı miktarda bir gider olarak muhasebeleştirilmesi gerektiği açıktır. Ancak bu azalışın henüz kesinleşmemiş olması halinde, ihtiyatlılık kavramı gereğince, değer azalışı kadar karşılık ayrılması gerekmekte ve bu sayede ihtiyatlı davranmanın yanı sıra varlıkların da finansal tablolarda gerçek değerleriyle gösterilmeleri sağlanmaktadır.

Diğer taraftan, alacaklısı tarafından henüz istenebilir duruma gelmemiş olan giderlerin de dönemsellik kavramı gereğince bilanço günü itibariyle haiz oldukları değerler üzerinden gösterilmesi gerekmektedir. Bu tür giderler belli koşulların gerçekleşmesine bağlı olarak yapılacak ödemelerden kaynaklanan giderler ile gelecekte yapılacak olan ödemeler şeklinde ayrıma tabi tutulabilir. Her iki durumda da işletmenin gerçekleşmesi muhtemel söz konusu giderler için karşılık ayırması gerekmektedir. Ödenmesi belirli koşullara bağlı giderler için ayrılan karşılıklar borç karşılıkları; dönem içinde yapılan ancak gelecek dönemleri ilgilendirilen ve miktar itibariyle kesin olarak belirlenemeyen giderler için ayrılan karşılıklar ise gider karşılıkları olarak adlandırılmaktadırlar. Borç ve gider karşılıkları belirli bir varlık ile doğrudan ilgili olmadıklarından aktifle ilgisiz karşılıklardır ve bu özellikleri nedeniyle aktifi düzenleyici değer düşüklüğü karşılıklarından ayrılmaktadırlar (Sevilengül, 2009, s. 535).

Anlaşıldığı üzere, ihtiyatlılık kavramının bir gereği olarak ortaya çıkan karşılık kavramı, ülkemiz muhasebe literatüründe, aktif değer azalış karşılıkları ve borç ve gider karşılıkları olmak üzere iki ayrı şekilde ele alınmaktadır (Örten, Kaval, & Karapınar, 2015, s. 534). Aktif değer azalış karşılıkları değer düzeltim fonksiyonu görmekte ve değer düzeltmeleri olarak ifade edilmekte; aktifte bulunan varlıkların defter değerlerini[8], mevzuatın izin verdiği ölçüde, piyasa rayici, cari değer, net gerçekleşebilir değer gibi değerlere indirmek için kullanılmaktadır. Borç ve gider karşılıkları ise işletme için bir yükümlülük mahiyetinde olup ne zaman ve hangi tutarda gerçekleşeceği belirsiz taahhütler anlamına gelmektedir (Örten, Kaval, & Karapınar, 2015, s. 534).

TDHP'de, hem aktif değer azalışları için hem de olası gider ve zararlar için karşılık ayrılması öngörülmektedir. Bu kapsamda aktif değer azalış karşılıkları, bilançoda aktifi düzenleyici hesaplar yardımıyla ilgili varlık hesabının değerini azaltıcı etkiye sahipken gider ve yükümlülük karşılıkları ise borç veya gider riski ile birlikte pasifte bir fon hesabında muhasebeleştirilerek izlenirler. Aktif değer azalışları karşılıklarına şüpheli hale gelen ticari alacaklar ile değeri düşen stoklar için ayrılan karşılıklar; borç ve gider karşılıklarına ise kıdem tazminatı karşılıkları örnek olarak verilebilir.

VUK'ta karşılık kavramı, bazı zararları (gider) karşılamak amacıyla ayrılan meblağları ifade etmek için kullanılmakta ve daha çok karşılık ayırma olarak ifade edilmektedir. VUK kapsamında karşılık ayrılabilmesi için gerçekleşen veya gerçekleşmesi muhtemel bir zararın söz konusu olması, bu zararın işletme için bir borç niteliğinde olması ve öz sermayeyi olumsuz etkilemesi yani azaltması gerekmektedir (Akbulut, 2015, s. 912). Nitekim VUK'un 288'inci maddesinde karşılık kavramı, "hâsıl olan (ortaya çıkan) veya husulü beklenen (muhtemel) fakat miktarı katiyetle kestirilmeyen ve teşebbüs için bir borç mahiyetini arz eden belli bazı zararları karşılamak maksadıyla hesaben ayrılan meblağ" şeklinde tanımlanmış ve karşılıkların mukayyet değerleriyle pasifleştirilmek suretiyle değerleneceğine hükmedilmiştir. Karşılık kavramının teorik olarak tanımlandığı madde hükmünde geçen muhtemel zarar ifadesine göre karşılık ayrılarak matrahtan düşülmesi, vergi mevzuatına göre tahakkuk ilkesinin

[8] Bir varlığın birikmiş amortisman ve birikmiş değer düşüklüğü zararları indirildikten sonra finansal tablolara yansıtıldığı tutarıdır.

mahiyet ve tutar olarak kesinleşme olarak ele alınmış olması sebebiyle, uygulamada mümkün bulunmamaktadır. Bu anlamda, karşılık olarak ayrılan meblağın tahakkuk ettiği dönemde değil de ancak meblağ olarak kesinleştiği dönemde gider yazılarak vergi matrahından indirilmesi mümkün olmakta ve bu uygulama tahakkuk ilkesinden bir sapma olarak karşımıza çıkmaktadır.

2.2.2.5 Amortisman Uygulaması

VUK'un 313'üncü maddesine göre, işletmede bir yıldan fazla kullanılan ve yıpranmaya, aşınmaya veya kıymetten düşmeye maruz bulunan gayrimenkuller ile 269'uncu madde gereğince gayrimenkul gibi değerlenen iktisadi kıymetlerin, alet, edevat, mefruşat, demirbaş ve sinema filmlerinin yine VUK hükümlerine göre tespit edilen değerinin aynı şekilde VUK hükümlerine göre yok edilmesi amortisman konusunu oluşturmaktadır. VUK'un 314'üncü maddesi uyarınca boş arazi ve boş arsalar amortismana tabi bulunmamaktadır.

Öte yandan, bir duran varlığın amortismana tabi olabilmesi için işletmenin aktifinde kayıtlı olup işletme mülkiyet ve tasarrufu altında olması, işletme envanterinde yer alması ve kullanılabilir durumda olmakla beraber bir yıldan fazla süre kullanılacağının tahmin ediliyor olması gerekmektedir (Tuğlu, 2011, s. 67).

Amortismana tabi kıymetler, VUK'un değerlemeye ilişkin hükümlerine göre bulunacak değerleri üzerinden amortismana konu olmakta, bu bağlamda, amortisman mevzuuna giren gayrimenkuller ile gayrimenkul gibi değerlenen kıymetler ile demirbaş eşya ve sinema filmleri maliyet bedeliyle değerlenmektedir. Maliyet bedeli ise VUK'un 262'nci maddesinde, iktisadi bir kıymetin iktisap edilmesi veyahut değerinin artırılması münasebetiyle yapılan ödemelerle bunlara müteferri bilumum giderlerin toplamı olarak tanımlanmıştır. Bu kapsamda yapılan düzenlemeler bakıldığında ise, gayrimenkullerde maliyet bedeline, satın alma bedelinden başka, makine ve tesisatta gümrük vergileri, nakliye ve montaj giderleri ile mevcut bir binanın satın alınarak yıkılmasından ve arsasının tesviyesinden mütevellit giderler de girmekte; inşa edilen binalarda ve gemilerde, imal edilen makina ve tesisatta, bunların inşa ve imal giderleri, satın alma bedeli yerine geçmekte; normal bakım, onarım ve temizlik giderleri dışında kalan ve

duran varlığın değerini sürekli olarak arttıran nitelikteki harcamalar doğrudan gider yazılmayarak ilgili varlığın maliyet bedeline eklenmek suretiyle aktifleştirilmektedir (Topaloğlu, 2012, s. 67, 68). İlave olarak, 163 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği'ne göre; yatırımların finansmanında kullanılan kredilerle ilgili faizlerden kuruluş dönemine ait olanların sabit kıymetle birlikte amortisman yoluyla itfa edilmek üzere yatırım maliyetine eklenmesi gerekmekte; işletme dönemine ait olanların ise, ilgili bulundukları yıllarda doğrudan gider yazılması ya da maliyete intikal ettirilmek suretiyle amortismana tabi tutulması mümkün bulunmaktadır. Benzer şekilde, döviz kredisi kullanılarak yurt dışından sabit kıymet ithal edilmesi sırasında veya sonradan bu kıymetlere ilişkin borç taksitlerinin değerlemesi dolayısıyla ortaya çıkan kur farklarından, sabit kıymetin iktisap edildiği dönem sonuna kadar olanların, kıymetin maliyetine eklenmesi zorunlu bulunmakta; aynı kıymetlerle ilgili söz konusu dönemden sonra ortaya çıkan kur farklarının ise, ait oldukları yıllarda doğrudan gider yazılması ya da maliyete intikal ettirilerek amortisman konusu yapılması mümkün bulunmaktadır.

VUK'ta amortisman uygulamasına ilişkin maddelere bakıldığında artık (hurda) değere ilişkin bir düzenlemenin yer almadığı görülmektedir. Bunun nedeni, artık değerin tahmine dayalı ve dolayısıyla öznel bir niteliğe sahip olması dolayısıyla vergisel açıdan ihtilaf yaratma sakıncası taşımasıdır (Sevilengül, 2009, s. 412). Vergi uygulamasında artık değerin göz ardı edilmiş olmasının bir sonucu olarak varlığın maliyet değerinin tamamı amortisman yoluyla gider yazılabilmektedir.

VUK'ta amortisman hesaplama yöntemleri; normal (sabit yüzdeli) amortisman, azalan bakiyeler (hızlandırılmış amortisman) yöntemi, madenlere ait özel amortisman (madenlerde amortisman) yöntemi ve olağanüstü ekonomik ve teknik amortisman (fevkalade amortisman) yöntemi olarak sayılmıştır (Yücel, 2013, s. 459). Esas itibariyle bunlardan yalnızca normal amortisman yöntemi ile azalan bakiyeler yöntemi amortisman hesaplama yöntemi olup madenler ve taş ocakları ile fevkalade durumlar için öngörülen amortisman uygulamaları ise özel durumlarda amortisman oranını belirlemeye yönelik yöntemlerdir (Sevilengül, 2009, s. 413).

Normal amortisman yönteminin belirlendiği VUK'un 315'inci maddesinde, amortismana tâbi iktisadî kıymetlerin Maliye Bakanlığının tespit ve ilân edeceği oranlar

üzerinden itfa edileceği ve bu oranların tespitinde iktisadî kıymetlerin faydalı ömürlerinin dikkate alınacağı hüküm altına alınmıştır. Bu hesaplama yöntemi eşit tutarlı amortisman hesaplama yöntemlerinden olup amortisman tutarı yıllar itibariyle aynı kalmaktadır.

VUK'un mükerrer 315'inci maddesi, bilanço esasına göre defter tutan mükelleflerden dileyenlerin, amortismana tabi iktisadi değerlerini, azalan bakiyeler üzerinden amortisman yöntemi ile yok edebileceğini belirtmektedir. Bu yöntemde amortisman oranı, 50%'yi geçmemek üzere normal amortisman oranının iki katıdır. Yöntemde, amortisman süresi, normal amortisman nispetlerine göre hesaplanır. Bu sürenin son yılına devreden bakiye değer ise o yıl tamamen yok edilir. Söz konusu yöntem azalan tutarlı amortisman hesaplama yöntemlerinden olup amortisman tutarının başlangıçta yüksek ve izleyen yıllarda düşük olması ve bu nedenle kârın başlangıçta düşük çıkması sonucunu doğuracağından vergi ötelemek maksadıyla tercih edilmektedir.

Madenlerde uygulanacak amortisman yöntemi ise VUK'un 316'ncı maddesinde belirlenmiş olup söz konusu madde ile, işletilmesi sebebiyle içindeki cevheri azalan ve bu nedenle maddi değerini kaybeden madenlerin ve taş ocaklarının imtiyaz veya maliyet bedellerinin ilgililerin müracaatları üzerine Maliye ve Sanayi Bakanlıklarınca belli edilecek nispetler üzerinden yok edilmesi hususu düzenlenmiştir. Bu kapsamda söz konusu nispetler madenler ile taş ocaklarının büyüklük ve mahiyetleri göz önünde tutulmak suretiyle ve her maden veya taş ocağı için ayrı ayrı olmak üzere belirlenmektedir.

Fevkalade amortisman ise olağanüstü durumlara ilişkin bir düzenleme olup düzenlemenin yer aldığı VUK'un 317'nci maddesi yangın, deprem, su basması gibi afetler neticesinde değerini tamamen veya kısmen kaybeden; yeni icatlar dolayısıyla teknik verim ve kıymetleri düşerek tamamen veya kısmen kullanılmaz bir hale gelen ya da cebri çalışmaya tabi tutuldukları için normalden fazla aşınma ve yıpranmaya maruz kalan menkul ve gayrimenkuller ile haklara uygulanacak olan amortisman oranının belirlenmesi sürecine ilişkindir. Söz konusu durumlarda, mükelleflerin müracaatları üzerine ve ilgili bakanlıkların mütalaası alınmak suretiyle, Maliye Bakanlığınca her işletme için işin mahiyetine göre ayrı ayrı belli edilen fevkalade ekonomik ve teknik

amortisman nispetleri ilgili varlığa uygulanmak suretiyle amortisman tutarı hesap edilmektedir.

VUK'un mükerrer 320'nci maddesi uyarınca, iktisadi ve teknik bakımdan bir bütün teşkil eden değerler için normal veya azalan bakiyeler yönteminden yalnız birisi uygulanabilmekte olup normal amortisman yöntemine göre amortisman ayrılmaya başlandıktan sonra bu yöntemden dönülememekte ancak azalan bakiyeler yöntemine göre amortisman ayrılmaya başlandıktan sonra normal amortisman yöntemine geçilebilmektedir. Normal amortisman yöntemine geçildiği takdirde amortisman ayırmak suretiyle henüz yok edilmemiş olan kısım kalan amortisman süresinde eşit miktarlarla yok edilir.

Diğer taraftan, VUK'un amortisman süresine ilişkin 320'nci maddesinde amortisman süresinin kıymetlerin aktife girdiği yıldan başladığı vurgulanmakla birlikte, aynı madde uyarınca, işletmelere ait binek otomobillerinin aktife girdiği hesap dönemi için ay kesri tam ay sayılmak suretiyle kalan ay süresi kadar amortisman ayrılacağı hüküm altına alınmıştır. Maddeye göre, amortisman ayrılmayan süreye isabet eden bakiye değerin ise itfa süresinin son yılında tamamen yok edilmesi gerekmektedir. Kıst amortisman uygulamasının esaslarını belirleyen söz konusu madde değerlendirildiğinde, kıst amortisman yönteminin sadece binek otomobiller için geçerli bir yöntem olduğu ve yöntemin ilgili hesap döneminin son günü dahi aktife girmiş olsa varlığın aktife girdiği yılın tamamının dikkate alınması şeklinde uygulanan amortisman uygulamasının bir istisnasını oluşturduğu anlaşılmaktadır. Öte yandan, faaliyetleri kısmen veya tamamen binek otomobillerin kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olanların bu amaçla kullandıkları binek otomobiller kıst amortisman uygulaması kapsamına dâhil bulunmamaktadır.

VUK'un 321'inci maddesine göre, hesaplanan amortisman tutarının, hesaplarda ayrıca gösterilmek şartıyla ilgili bulundukları değerlerden doğrudan doğruya indirilmesi veya pasifte ayrı bir karşılık hesabında toplanmasına izin verilmekte olup söz konusu madde vergi uygulamasında amortismanların muhasebeleştirilmesinde direkt veya endirekt yöntemin tercih edilebileceğine ilişkindir. Bununla birlikte uygulamada endirekt yöntem tercih edilmekte ve amortismanlar "birikmiş amortismanlar" hesabında

toplanmakta olup birikmiş amortismanlar net değer esasına göre düzenlenen bilançoda varlığın altında indirim kalemi olarak aktifte gösterilmektedir (Yücel, 2013, s. 471).

2.3 Ticari Kârdan Hareketle Mali Kârın (Matrahın) Tespiti

Ticari kâr, MSUGT'ler çerçevesinde tespit edilen ve TDHP'deki 690 no'lu "Dönem Kârı veya Zararı" hesabının alacak bakiyesi olup bu tutar aynı zamanda mali kârın tespitinde de hareket noktasıdır. Mali kâr, vergi mevzuatına göre kabul edilmeyen gider ve indirimlerin ticari kâra eklenmesi ve vergi mevzuatına göre vergiden istisna edilen gelirlerin ise ticari kârdan çıkarılması ile ulaşılan tutarı ifade eder. Bu ekleme ve çıkarmalara ilişkin hesaplamaların nasıl yapıldığı kurumlar vergisi beyannamesi üzerinde de ayrıca gösterilmektedir. Geçmiş yıllara ilişkin zararların da mevzuatta yer alan koşullar gözetilerek mali kârın tespitinde kurum kazancından mahsubu mümkün bulunmaktadır. Mali kârın tespitine ilişkin süreç *ticari kâr + vergi mevzuatına göre kabul edilmeyen gider ve indirimler – vergi mevzuatına göre vergiden istisna edilen gelirler = mali kâr* şeklinde özetlenebileceği gibi bu süreci aşağıdaki gibi aşamalar halinde göstermek de mümkündür (Güçlü, 2010, s. 267):

Tablo 1: Ticari kârdan hareketle mali kârın hesaplanması

1	Ticari Bilanço Kârı	(+)
2	Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler ve Matraha İlave Edilecek Unsurlar	(+)
3	Vergiye Tabi Olmayan Gelirler ve Diğer İndirimler	(-)
4	Vergiye Tabi Kurum Kazancı (1+2-3)	(x)
5	Kazanç İstisnaları	(-)
6	Geçmiş Yıl Zararlarının Mahsubu (4-5) Kalan rakamın (+) olması halinde geçmiş yıl zararlarının mahsubu yapılır.	(-)
7	Diğer İstisna ve İndirimler (Yatırım indirimi, bağış ve yardımlar gibi istisnalar geçmiş yıl zararlarının mahsubundan sonra (+) kalması halinde indirilir.)	(-)
8	Kurumlar Vergisi Matrahı	
9	Hesaplanan Kurumlar Vergisi	

Bu bölümde, ticari kârdan hareketle mali kâra ulaşırken izlenecek sürece ilişkin açıklamalar "Vergi Mevzuatına Göre Kabul Edilmeyen Gider ve İndirimler" ve "Vergi

Mevzuatına Göre Vergiden İstisna Edilen Gelirler ve Diğer İndirimler" ana başlıkları altında yapılmaktadır.

2.3.1 Vergi Mevzuatına Göre Kabul Edilmeyen Gider ve İndirimler

Vergi mevzuatı, safi kurum kazancı tespit edilirken bazı giderlerin kurum kazancından indirilmesine müsaade etmemektedir. Vergi mevzuatı açısından kabul edilmeyen giderler, yaygın kullanım şekliyle kanunen kabul edilmeyen giderler (KKEG), vergi matrahının hesaplanmasında dikkate alınmayan, bir başka ifadeyle muhasebe kârından hareketle vergiye tabi kâr hesaplanırken muhasebe kârına ilave edilmesi veya muhasebe zararından indirilmesi gereken giderlerdir. Bu tür giderler vergi kârının ve vergi matrahının düşük hesaplanmasını ve dolayısıyla devletin vergi alacağında kayba uğramasını önlemeye yönelik vergi mevzuatında yapılan çeşitli düzenlemeler sonucu ortaya çıkmaktadır (Bayri, 2014, s. 91, 92). Kanunen kabul edilmeyen giderler, vergi mevzuatına göre kurum kazancından indirilmesi uygun görülmeyen giderler ile bu kapsamdaki değerleme farklarından oluşmaktadır.

GVK'da ticari kazanca ilişkin olarak 41'inci maddede ve KVK'da ise 11'inci maddede indirimi kabul edilmeyen giderler düzenlenmektedir. GVK'nın 41'inci maddesinde sayılan ve safi kazancın tespitinde ticari kazançtan indirimi kabul edilmeyen giderlerden ilk beş bentte sayılı olanlar, genel olarak, teşebbüs sahibinin ticari mal varlığından özel mal varlığına kıymet aktarılması yoluyla ticari işletmenin kârının azaltılmasını önlemeye yönelik kabul edilmeyen giderlerden oluşmakta; diğer dört bentte sayılanlar ise KVK'nın 11'inci maddesinde sayılanlar ile paralellik arz etmektedir (HUD, 2011, s. 577).

GVK'nın 41'inci maddesinde sayılan ve ticari kazançtan indirimi kabul edilmeyen giderler, maddedeki sırası itibariyle ve başlıklar halinde aşağıdaki gibidir.

1) Teşebbüs sahibi ile eşinin ve çocuklarının işletmeden çektikleri paralar veya aynen aldıkları sair değerler;
2) Teşebbüs sahibinin kendisine, eşine, küçük çocuklarına işletmeden ödenen aylıklar, ücretler, ikramiyeler, komisyonlar ve tazminatlar;

3) Teşebbüs sahibinin işletmeye koyduğu sermaye için yürütülecek faizler;
4) Teşebbüs sahibinin, eşinin ve küçük çocuklarının işletmede cari hesap veya diğer şekillerdeki alacakları üzerinden yürütülecek faizler;
5) Teşebbüs sahibinin, ilişkili kişilerle emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit edilen bedel veya fiyatlar üzerinden mal veya hizmet alım ya da satımında bulunması halinde, emsallere uygun bedel veya fiyatlar ile teşebbüs sahibince uygulanmış bedel veya fiyat arasındaki işletme aleyhine oluşan farklar;
6) Her türlü para cezaları ve vergi cezaları ile teşebbüs sahibinin suçlarından doğan tazminatlar;
7) Her türlü tütün ve tütün mamullerine ait ilan ve reklâm giderleri;
8) Kiralama yoluyla edinilen veya işletmede kayıtlı olan yat, kotra, tekne, sürat teknesi gibi motorlu deniz, uçak ve helikopter gibi hava taşıtlarından işletmenin esas faaliyet konusu ile ilgili olmayanların giderleri ile amortismanları;
9) Basın yoluyla işlenen fiillerden veya radyo ve televizyon yayınlarından doğacak maddî ve manevî zararlardan dolayı ödenen tazminat giderleri.

KVK'nın 11'inci maddesinde sayılan ve safi kurum kazancının tespitinde indirim olarak dikkate alınması mümkün olmayan giderler ise başlıklar halinde şunlardır:

1) Öz sermaye üzerinden ödenen veya hesaplanan faizler;
2) Örtülü sermaye üzerinden ödenen veya hesaplanan faiz, kur farkları ve benzeri giderler;
3) Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazançlar;
4) Her ne şekilde ve ne isimle olursa olsun ayrılan yedek akçeler;
5) KVK'ya göre hesaplanan kurumlar vergisi ile her türlü para cezaları, vergi cezaları, 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun hükümlerine göre ödenen cezalar, gecikme zamları ve faizler ile VUK hükümlerine göre ödenen gecikme faizleri;
6) Menkul kıymetlerin itibarî değerlerinin altında ihracından doğan zararlar ile bu menkul kıymetlere ilişkin olarak ödenen komisyonlar ve benzeri her türlü giderler;

7) Kiralama yoluyla edinilen veya işletmede kayıtlı olan; yat, kotra, tekne, sürat teknesi gibi motorlu deniz taşıtları ile uçak, helikopter gibi hava taşıtlarından işletmenin esas faaliyet konusu ile ilgili olmayanların giderleri ve amortismanları;
8) Kurumun kendisinin, ortaklarının, yöneticilerinin ve çalışanlarının suçlarından doğan maddî ve manevî zarar tazminat giderleri;
9) Basın yoluyla işlenen fiillerden veya radyo ve televizyon yayınlarından doğacak zararlardan dolayı ödenen tazminat giderleri;
10) Her türlü tütün ve tütün mamullerine ait ilan ve reklam giderleri;
11) Kullanılan yabancı kaynakları öz kaynaklarını aşan işletmelerde, aşan kısma münhasır olmak üzere, yatırımın maliyetine eklenenler hariç, işletmede kullanılan yabancı kaynaklara ilişkin faiz, komisyon, vade farkı, kâr payı, kur farkı ve benzeri adlar altında yapılan gider ve maliyet unsurları toplamının 10%'unu aşmamak üzere Bakanlar Kurulunca kararlaştırılan kısmı.

İlave olarak, GVK'nın 75'inci maddesine istinaden menkul sermaye iradı olarak kabul edilmesi nedeniyle yönetim kurulu başkan ve üyelerine ödenene kâr paylarının; 5510 sayılı Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu'nun 88'inci maddesine istinaden fiilen ödenmeyen sigorta primlerinin; kanunen yasaklı fiillerden dolayı katlanılan giderler ile hırsızlık ve dolandırıcılık gibi nedenlerle uğranılan zararların ve tabii olarak kazancın elde edilmesi ve idamesi ile ilgili bulunmayan, belgelendirilemeyen ve dönemsellik ilkesine uymayan giderlerin de indirimi söz konusu bulunmamaktadır (HUD, 2011, s. 583, 584).

Benzer şekilde, bazı özel kanunlarda yer alan hükümler gereğince gider kabul edilmeyen ödemelerden söz edilebilmektedir. 197 sayılı Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu'nun 14'üncü maddesi uyarınca ekli (I) ve (IV) sayılı tarifelerde yer alan araçlardan alınan vergi ve cezalar ile gecikme zamlarının; GVK'nın 39'uncu maddesi kapsamında özel iletişim vergisinin; 4857 sayılı İş Kanunu'nun 30'uncu maddesi hükmüne istinaden özürlü personelin sigorta priminin işveren hissesinin hazinece karşılanan kısmının; 4447 sayılı İşsizlik Sigortası Kanunu'nun geçici 7'nci maddesi uyarınca işsizlik sigortası fonundan karşılanan sigorta primine ait işveren hisselerinin ve 5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu'nun 81'inci maddesine

göre hazineden karşılanan işveren hisselerinin indirimi kabul edilmemektedir (HUD, 2011, s. 584).

Kurumlar vergisi beyannamesinde matraha ilave edilecek unsurlara ilişkin olarak ayrı bir sütun yer almadığından kanunen kabul edilmeyen giderler ile birlikte değerlendirilmesi gerekmekte olup bu unsurlara örnek olarak kanunen yasak olan fiiller nedeniyle katlanılan giderler, kurum kazancının elde edilmesi ve idame ettirilmesi ile ilgili bulunmayan ya da belgelendirilmeyen giderler ile dönemsellik ilkesine uymayan giderler gösterilebilir (Güçlü, 2010, s. 268).

2.3.2 Vergi Mevzuatına Göre Vergiden İstisna Edilen Gelirler ve Diğer İndirimler

Ticari kâra dâhil olan bazı unsurların da mali kâr hesaplanırken ticari kârdan indirilmesi gerekmektedir. Bunlar, genel itibariyle, önceki başlıklarda ele alınan gelir ve gider anlayışı, değerlemeye ilişkin esaslar, reeskont uygulaması, karşılık ayırma anlayışı ve amortisman uygulaması sonucunda ortaya çıkan ve ticari kâr - mali kâr ayrımına neden olan unsurlardır. Örneğin, senetsiz borçların reeskonta tabi tutulması vergi mevzuatına göre mümkün olmadığından bu kapsamda hesaplanan reeskont faiz gelirlerinin ticari kârdan indirilmesi; senetsiz borçlar için önceki dönemde hesaplanan reeskont faiz giderleri dönem başında gelir olarak kaydedildiğinden bunların da ticari kârdan indirim olarak dikkate alınması gerekir. Benzer şekilde, TDHP'ye göre ayrılan ancak vergi mevzuatının öngörmediği karşılıkların ayrıldıkları dönemde ticari kâra eklenerek vergilendirilmesi; bu tür karşılıklardan iptal edilenlerin ise ticari kâr hesabında indirim olarak dikkate alınması gereklidir. Yine, TDHP kapsamında ayrılan ancak vergi mevzuatına göre nakden ödenme şartı aranan kıdem tazminatları için ayrılan karşılıkların gider olarak kabul edilmeyerek ticari kâra eklenmesi; yıl içinde ödenen kıdem tazminatlarına ait karşılıkların da ticari kârdan indirim konusu yapılması gerekmektedir (Akyol M. E., 2013, s. 5, 6). Vergiye tabi olmayan bahse konu gelir ve indirimlerle ilgili olarak kurumlar vergisi beyannamesinde ayrı bir sütun yer almadığından bunlar beyanname üzerinde diğer istisna ve indirimler bölümünden düşülmektedir (Güçlü, 2010, s. 268).

Muhasebe kuramı açısından kabul edilen gelirlerden bir kısmı ise vergi mevzuatı açısından teşvik, sosyal yardım gibi nedenlerle gelir olarak kabul edilmemekte ve vergiden istisna tutularak matraha dâhil edilmemektedir. Vergiye tabi olmayan bu gelirleri, vergi matrahının hesaplanmasında dikkate alınmayan; diğer bir ifadeyle, muhasebe kârından hareketle vergiye tabi kâr hesaplanırken muhasebe kârından çıkarılması veya muhasebe zararına eklenmesi gereken istisna kazançlar şeklinde belirlemek mümkündür.

Genel itibariyle verginin konusuna girmekle birlikte çeşitli gerekçelerle vergilemeye konu edilmeyen istisna kazançların ilgili olduğu yıl kazancı ile sınırlı olmak kaydıyla mahsubu esastır (HUD, 2015, s. 550). Bununla birlikte, istisna kazançların bir kısmı yalnızca kurum kazancının mevcut olması halinde indirim konusu yapılabilirken büyük bir bölümü kurumun faaliyet sonucu zarar olsa veya istisna uygulaması sonucunda zarar oluşsa dahi ticari kazançtan indirilebilmektedir (Akyol M. E., 2013, s. 6). Bu anlamda istisna kazançlar "zarar olsa dahi indirilecek istisnalar (kazanç istisnaları)" ve "kazancın bulunması halinde indirilecek istisnalar" olmak üzere ikili bir ayrıma tabi tutulmaktadır (Netek, 2014, s. 116).

Zarar olsa dahi indirimi mümkün olan istisnaların bizzat kazancın kendisine tanınan istisnalar olmaları dolayısıyla beyanname üzerinde öncelikle kurum kazancından düşülmesi ve böylelikle vergiye tabi kurum kazancının ortaya çıkarılması gerekmektedir (Güçlü, 2010, s. 270). Kazanç istisnaları KVK'nın 5'inci maddesi kapsamında ele alınmaktadır.

KVK'nın 5/1-a bendi İştirak kazançları istisnasını düzenlemektedir. Bent hükmüne göre, kurumların tam mükellefiyete tabi başka bir kurumun sermayesine katılımlarından elde ettikleri kazançlar; tam mükellefiyete tabi başka bir kurumun kârına katılma imkânı veren kurucu senetleri ve diğer intifa senetlerinden elde ettikleri kâr payları ile tam mükellefiyete tabi girişim sermayesi yatırım fonu katılma payları ile girişim sermayesi yatırım ortaklıklarının hisse senetlerinden elde ettikleri kâr payları kurumlar vergisinden istisnadır.

KVK'nın yurtdışı iştirak kazançları istisnasını düzenleyen 5/1-b bendine göre ise, "kanunî ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayan anonim ve limited şirket niteliğindeki şirketlerin sermayesine iştirak eden kurumların, bu iştiraklerinden elde ettikleri iştirak kazançları" vergiden istisnadır. Bu istisnadan yararlanılabilmesi için "iştirak payını elinde tutan şirketin, yurt dışı iştirakin ödenmiş sermayesinin en az 10%'una sahip olması; kazancın elde edildiği tarih itibarıyla iştirak payının kesintisiz olarak en az bir yıl süreyle elde tutulması; yurt dışı iştirak kazancının kâr payı dağıtımına kaynak olan kazançlar üzerinden ödenen vergiler dâhil iştirak edilen kurumun faaliyette bulunduğu ülke vergi kanunları uyarınca en az 15% oranında gelir ve kurumlar vergisi benzeri toplam vergi yükü taşıması ve son olarak iştirak kazancının, elde edildiği hesap dönemine ilişkin kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken tarihe kadar Türkiye'ye transfer edilmesi" gerekmektedir.

Tam mükellef anonim şirketlerin yurtdışı iştirak hisselerinin satışından elde ettikleri kazançlara ilişkin istisnayı düzenleyen KVK'nın 5/1-c bendine göre, "kazancın elde edildiği tarih itibarıyla aralıksız en az bir yıl süreyle nakit varlıklar dışında kalan aktif toplamının 75% veya daha fazlası, kanunî veya iş merkezi Türkiye'de bulunmayan anonim veya limited şirket niteliğindeki şirketlerin her birinin sermayesine en az 10% oranında iştirakten oluşan tam mükellefiyete tâbi anonim şirketlerin, en az iki tam yıl süreyle aktiflerinde yer alan yurt dışı iştirak hisselerinin elden çıkarılmasından doğan kurum kazançları" kurumlar vergisinden istisnadır.

Diğer bir kazanç istisnası olan emisyon primi kazancı istisnası KVK'nın 5/1-ç bendinde düzenlenmekte olup emisyon primi, anonim şirketler tarafından kuruluşlarında ya da sermaye artırımı yaptıkları sırada çıkarılan hisse senetlerinin itibari değerlerinin üzerinde satışından sağlanan kazancı ifade etmekte ve emisyon primi kazançlarının TDHP uygulamasında gelir tablosuna yansıtılmadan bilançoda sermaye yedeği olarak izlenmesi öngörüldüğünden ve bu nedenle ticari kâra dâhil edilmemiş olması nedeniyle kurumlar vergisi beyannamesi üzerinde ticari kâra eklenmesi ve aynı zamanda istisna kazanç olması dolayısıyla indirim konusu yapılması gerekmektedir (Akyol M. E., 2013, s. 4).

Yatırım fon ve ortaklıklarının portföy işletmeciliği kazancı ile diğer fon ve ortaklıkların kazançlarına ilişkin istisna KVK'nın 5/1-d bendinde düzenlenmektedir. Bent hükmüne göre, "Türkiye'de kurulu; menkul kıymetler yatırım fonları veya ortaklıklarının portföy işletmeciliğinden doğan kazançları, portföyü Türkiye'de kurulu borsalarda işlem gören altın ve kıymetli madenlere dayalı yatırım fonları veya ortaklıklarının portföy işletmeciliğinden doğan kazançları, girişim sermayesi yatırım fonları veya ortaklıklarının kazançları, gayrimenkul yatırım fonları veya ortaklıklarının kazançları, emeklilik yatırım fonlarının kazançları ve konut finansmanı fonları ile varlık finansmanı fonlarının kazançları" vergiden müstesnadır.

"Kurumların, en az iki tam yıl süreyle aktiflerinde yer alan taşınmazlar ve iştirak hisseleri ile aynı süreyle sahip oldukları kurucu senetleri, intifa senetleri ve rüçhan haklarının satışından doğan kazançların 75%'lik kısmı" da KVK 5/1-e uyarınca diğer bir kazanç istisnasını oluşturmaktadır.

KVK'ın 5/1-f bendi kapsamında "bankalara borçları nedeniyle kanunî takibe alınmış veya Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonuna borçlu durumda olan kurumlar ile bunların kefillerinin ve ipotek verenlerin sahip oldukları taşınmazlar, iştirak hisseleri, kurucu senetleri ve intifa senetleri ile rüçhan haklarının, bu borçlara karşılık bankalara veya bu fona devrinden sağlanan hasılatın bu borçların tasfiyesinde kullanılan kısmına isabet eden kazançların tamamı ile bankaların bu şekilde elde ettikleri söz konusu kıymetlerin satışından doğan kazançların 75%'lik kısmı" kurumlar vergisinden istisna edilmiştir.

Yurtdışı işyeri veya daimi temsilci aracılığıyla elde edilen kazanç istisnalarını düzenleyen KVK'nın 5/1-g bendi uyarınca, kurumların yurt dışında bulunan iş yerleri veya daimî temsilcileri aracılığıyla elde ettikleri kurum kazançları kurumlar vergisinden istisna edilmiştir. Bu istisnadan faydalanılabilmesi için; söz konusu kazançların, "doğduğu ülke vergi kanunları uyarınca en az 15% oranında gelir ve kurumlar vergisi benzeri toplam vergi yükü taşıması, kazançların elde edildiği hesap dönemine ilişkin yıllık kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken tarihe kadar Türkiye'ye transfer edilmiş olması ve ana faaliyet konusu, finansal kiralama dâhil finansman temini, sigorta hizmetlerinin sunulması veya menkul kıymet yatırımı olan kurumlarda, bu kazançların

doğduğu ülke vergi kanunları uyarınca en az Türkiye'de uygulanan kurumlar vergisi oranında gelir ve kurumlar vergisi benzeri toplam vergi yükü taşıması" şart koşulmuştur.

Yurtdışında yapılan inşaat, onarım, montaj işleri ile teknik hizmetlerden sağlanarak Türkiye'de genel sonuç hesaplarına intikal ettirilen kazançlar KVK 5/1-h uyarınca diğer bir istisnayı teşkil etmektedir.

KVK 5/1-ı hükmü kapsamında "okul öncesi eğitim, ilköğretim, özel eğitim ve orta öğretim özel okulları, özel kreş ve gündüz bakımevleri ile Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflara veya kamu yararına çalışan derneklere bağlı rehabilitasyon merkezlerinin işletilmesinden, ilgili Bakanlığın görüşü alınmak suretiyle Maliye Bakanlığının belirleyeceği usuller çerçevesinde beş hesap dönemi itibarıyla elde edilen kazançlar" mali kâra geçilirken istisna olarak dikkate alınmaktadır.

"Her türlü taşınır ve taşınmaz malların 6361 sayılı Kanun kapsamında geri kiralama amacıyla ve sözleşme sonunda geri alınması şartıyla, kurumlar tarafından finansal kiralama şirketleri, katılım bankaları ile kalkınma ve yatırım bankalarına satışından doğan kazançlar ve bu kurumlarca söz konusu varlıkların devralındığı kuruma kira süresi sonunda devrinden doğan kazançlar" KVK'nın 5/1-j bendi uyarınca istisna kapsamındadır. KVK'nın 5/1-k bendine göre ise "her türlü varlık ve hakların, kaynak kuruluşlarca, kira sertifikası ihracı amacıyla ve sözleşme sonunda geri alınması şartıyla varlık kiralama şirketlerine satışı ile varlık kiralama şirketlerince bu varlıkların devralındığı kuruma satışından doğan kazançlar" yine istisna olarak değerlendirilmektedir.

Öte yandan diğer bazı istisnaların şu şekilde tespit edilmesi mümkündür:

1) Sınai mülkiyet haklarından elde edilen kazançlara ilişkin istisna,
2) Serbest bölgelerde elde edilen kazançlara ilişkin istisna,
3) 4325 Sayılı Kanun kapsamındaki kazanç istisnası,
4) Teknoloji geliştirme bölgelerine ilişkin istisna,
5) 4490 sayılı (Gemi işletilmesi ve devri) Kanun kapsamında istisna kazançlar,

6) 5300 sayılı Tarım Ürünleri Lisanslı Depoculuk Kanunu kapsamında düzenlenen ürün senetlerinin elden çıkarılmasından doğan kazançlara ilişkin istisna (GVK Geçici 76'ncı madde),
7) Uluslararası vergi anlaşmalarından doğan istisnalar.

Sayılan istisnaların ticari kârdan indirim konusu yapılması sonrasında ulaşılan sonucun negatif olması; diğer bir anlatımla zarar oluşması halinde, yararlanılamayan kısım gelecek yıla geçmiş yıl zararı olarak devretmektedir. Ulaşılan sonucun pozitif olması, diğer bir ifadeyle kârdan söz edilmesi durumu ise mali kâra ulaşmadaki bir sonraki aşama olan zarar mahsubuna olanak sağlamaktadır. Nitekim KVK'nın 9'uncu maddesine göre kurumlar vergisi matrahı tespit edilirken geçmiş yıla ait zararlar beyanname üzerinde her yıla ilişkin olarak ayrı ayrı gösterilmek ve beş yıldan fazla nakledilmemek şartıyla kurum kazancından mahsup edilebilmektedir. Bunun için ayrıca, son beş yıla ilişkin kurumlar vergisi beyannamelerinin kanunî süresinde verilmiş olması ve devir veya bölünme söz konusu ise devralınan kurumun faaliyetine devir veya bölünmenin meydana geldiği hesap döneminden itibaren en az beş yıl süreyle devam edilmesi şartı aranmaktadır. Devir ve bölünme hallerinde mahsup edilebilecek zarar, devralınan veya bölünen kurumun devir veya bölünme tarihindeki öz sermayesi ile sınırlı olmaktadır. Bununla birlikte, Türkiye'de kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlarla ilgili olanlar hariç olmak üzere, beş yıldan fazla nakledilmemek şartıyla yurt dışı faaliyetlerden doğan zararların da belirli şartlar dâhilinde indirimi mümkün bulunmaktadır. Bu kapsamda kurumlar; kendilerine ait geçmiş dönem zararlarını, devir veya bölünme hallerinde devralınan veya bölünen kurumların zararlarını ve yurt dışı faaliyetlerden doğan zararlarını kurum kazancından mahsup edebilmektedirler.

Kurumlar vergisi beyannamesinin hazırlanış biçimi değerlendirildiğinde, kurum kazancından öncelikle kazanç istisnalarının indirilmesi öngörülmektedir. Bu uygulamanın, gelir niteliğindeki kazanç istisnalarının gider niteliğindeki geçmiş yıl zararlarından önce indirilmesi düşüncesinin bir sonucu olduğu görülmektedir (HUD, 2015, s. 551).

Zarar mahsubunu takiben halen indirime yetecek kadar kurum kazancının bulunması halinde KVK'nın 5/1-i bendinde düzenlenen risturn istisnası[9] ile GVK'nın Geçici 69'uncu maddesinde düzenlenen yatırım indirimi istisnası indirim konusu yapılabilmektedir (Netek, 2014, s. 122). KVK'nın 10'uncu maddesi kapsamında Ar-Ge ve sponsorluk harcamaları ile çeşitli bağış ve yardımlar da kazancın bulunması halinde sırasıyla indirim konusu yapılabilecek olan diğer indirimlerdir. Bu kapsamda, KVK'nın 5/1-i bendi, "kooperatif ortaklarının yönetim gideri karşılığı olarak ödedikleri paralardan harcanmayarak iade edilen kısımlar ile tüketim kooperatiflerinde, ortakların kişisel ve ailevî gıda ve giyecek ihtiyaçlarını karşılamak için satın aldıkları malların değerine göre; üretim kooperatiflerinde, ortakların üreterek kooperatife sattıkları veya kooperatiften üretim faaliyetinde kullanmak üzere satın aldıkları malların değerine göre ve kredi kooperatiflerinde, ortakların kullandıkları kredilere göre hesaplanan risturnları" istisna kapsamında değerlendirmektedir. Kooperatifler ancak kârlı bulunmaları halinde risturn hesaplaması yapabileceklerinden zarar halinde bunların bu istisnadan yararlanması mümkün bulunmamaktadır (HUD, 2015, s. 551). Yatırım harcamalarının belirli bir oranı şeklinde hesaplanan yatırım indirimi istisnasında ise istisna olarak indirim konusu yapılacak tutar, ilgili yıl kazancının 25%'ini aşmayacak şekilde uygulanmakta ve kalan kazanç üzerinden yürürlükteki vergi oranına göre vergi hesaplanmakta olup yararlanılamayan kısım geçmiş yıl zararı olarak değerlendirilmeyip ileride yararlanılabilir yatırım indirimi olarak izleyen yıllara devredilebilmektedir (HUD, 2015, s. 551). KVK'nın 10/1-a bendine göre ise işletme bünyesinde gerçekleştirilen Ar-Ge harcamalarının belirlenen esaslar çerçevesinde ve beyanname üzerinde ayrıca gösterilmek şartıyla tamamının indirim konusu yapılabilmesinin yanında kazancın yeterli olmaması dolayısıyla indirime konu edilemeyen kısmının ilgili bentte yer alan özel hükmün bir sonucu olarak gelecek dönemlere devri de mümkün bulunmaktadır. Sponsorluk harcamalarının amatör spor dalları için tamamı, profesyonel spor dalları için yarısı beyanname üzerinde gösterilmek kaydı ile kazançtan düşülebilmektedir. Madde kapsamındaki bağış ve yardımların ise belirlenen esaslar dâhilinde kazançtan indirimi mümkün bulunmaktadır.

[9] Risturn kavramı genel olarak "geri verme" anlamında olup kooperatiflerde kâr dağıtımının söz konusu olmaması nedeniyle ortaklıkla yapılan işlemlerden doğan gelir-gider farkının ortaklara iadesi verilen addır (Netek, 2014, s. 122).

3. TÜRKİYE MUHASEBE VE FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARI (TMS/TFRS) UYARINCA KÂRIN TESPİTİ

3.1 Standartlar (TMS/TFRS) Hakkında Genel Bilgi

Günümüzde, küreselleşmenin etkisiyle ve özellikle son dönemlerde hız kazanan teknolojik gelişmelere paralel olarak, işletmeler arasında ulusal sınırları aşan düzeyde ticari yakınlaşma ve çok boyutlu ekonomik ilişkiler yaşanmakta; değişen ve gelişen şartlarla birlikte, ihtiyaç duyulan finansal bilginin kapsamı genişlemekte ve niteliği de aynı hızla artmaktadır. Küresel çapta gerçekleşen anlık sermaye hareketliliği, nitelikli finansal bilgiye zamanında, en doğru ve güncel haliyle ulaşabilmeyi bir zorunluluk haline getirmektedir. Özellikle çok uluslu işletmeler açısından bu bilgi, uluslararası yatırımlarda bulunma veya bir başka işletme ile birleşme gibi stratejik kararlarda hayati öneme sahip olabilmektedir. Nitelikli finansal bilgiyi üreten ve ihtiyaç duyulduğunda ilgili kesimlere sunan bir bilgi sistemi olarak muhasebeden beklenen, koşullarla birlikte gelişen ve günün gereklerine hızlı ve etkin şekilde cevap verebilen bir yapıya sahip olmasıdır.

Esas itibariyle her ülke, ticari hayatın gereklerine cevap verebilmek, karşılaşılan aksaklıkları giderebilmek ve böylelikle ticari yaşama yön vermek gibi maksatlarla birçok alanda yasal düzenlemelerde bulunmaktadır. Devlet otoritesi veya devletin yetki verdiği kurum ya da kuruluşlarca dikkatle takip edilen ve gerektiğinde müdahalelerle kontrol altında tutulmak istenen alanlardan biri de, ürettiği bilginin toplumun tüm kesimlerini ilgilendirmesi bakımından, muhasebe sistemidir. Nitekim ülkelerin muhasebe alanında kendi bakış açıları ve ihtiyaçları doğrultusunda oluşturdukları birbirinden farklı düzenlemelere gittikleri görülmektedir. Ancak, ülkelerdeki ekonomik, kültürel, hukuki ve siyasi faktörler nedeniyle birbirinden farklı muhasebe uygulamalarının varlığı, finansal bilginin karşılaştırılabilirliğini ve dolayısıyla niteliğini zedelemektedir. Yatırım yapılan ülkede faaliyet sonuçlarının raporlanması, söz konusu raporların doğruluğunun saptanması ve ülkelerdeki farklı muhasebe uygulamalarından dolayı yatırımların kârlılığının belirlenmesi ve karşılaştırılması zorlu ve pahalı bir süreç olabilmektedir (Çankaya, 2007, s. 128). Aynı şekilde, konsolide finansal tabloların oluşturulmasını ve

denetlenmesini zorlaştıran bu durumun vergilendirme açısından da sorunlar yaratabileceği açıktır. Örneğin, hisseleri hem ülkemizde hem de ABD'de borsaya kote olmuş Turkcell şirketi, 2000 yılının ilk 9 ayına ilişkin faaliyet raporlarında Türkiye'de 23.7 trilyon zarar açıklarken ABD'de 157.8 trilyon kâr açıklamış; yine, 1993 yılında Almanya muhasebe standartlarına göre 615 milyon Deutsche Mark (DM) kâr açıklayan Daimler-Benz şirketi ABD standartlarına göre 1.839 milyon DM zarar açıklamıştır (İbiş & Özkan, 2006, s. 26). Bu ve bunun gibi durumlar, işletmelerin faaliyetlerine ilişkin durum ve performanslarının farklı uygulamalar kapsamında birbirleriyle uyumlu şekilde yansıtılmadığını göstermekte; bu ise, finansal bilginin güvenilirliğini olumsuz etkilemektedir.

Bu noktada, işletmenin finansal durum ve performansına ilişkin açık, anlaşılır, karşılaştırılabilir, gerçeğe uygun ve güvenilir bilgiyi üretebilen bir muhasebe sistemine olan ihtiyaç gündeme gelmektedir. İşte, birçok ülkenin üzerinde mutabık kaldığı ve uygulanmasını salık verdiği muhasebe standartları bu ihtiyacı karşılamak amacıyla oluşturulmuştur. Standartların ortaya çıkışındaki temel amaç, ülkeden ülkeye farklılık gösteren muhasebe uygulamaları ve raporlamalarının, küresel boyutlu ekonomik ilişkiler ve artan sermaye hareketliliğine bağlı olarak finansal bilginin niteliği açısından yaratabileceği olumsuz etkileri bertaraf etmektir. Dolayısıyla standartlar, finansal tablolarda yeknesaklığı sağlamak amacıyla ve finansal tablo kullanıcılarının bu tablolardan hareketle aldıkları ekonomik kararların doğruluk düzeylerini arttırmak gayesiyle geliştirilmiş ilke temelli kurallar bütünüdür. Arzulanan nihai hedef ise, işletmenin finansal durumunu ve performansını dürüst ve gerçeğe en uygun haliyle yansıtan (dürüst resim ilkesi – true and fair view), uluslararası düzeyde karşılaştırılabilir özellikte ve nitelikli finansal veriler üretebilen, tüm dünyada kabul görmüş bir muhasebe sisteminin varlığıdır. Öyle ki, muhasebe sisteminden sağlanan bilgilerin doğru, dürüst, güvenilir, gerçeğe uygun ve karşılaştırılabilir olması, ancak aynı nitelikteki olayları aynı şekilde yorumlayan, kayda alan ve raporlayan bir sistemin varlığı halinde olasıdır.

3.2 Standartların (TMS/TFRS) Oluşumu ve Türkiye Uygulaması

Muhasebede ülkelerarası yöntem ve politika farklılıklarının varlığı, küresel bir *uyumlaştırma*yı *(harmonizasyon)* zorunlu kılmıştır. Uyumlaştırma, sermaye

piyasalarında geçerli olan muhasebe prensipleri arasındaki farklılıkları en aza indirme olarak ifade edilmektedir (Financial Accounting Standards Board [FASB], 2016). Uyumlaştırma sürecinin en sonunda homojenlik ve aynılığın olduğu aşamada standartlaşma durumu söz konusu olacaktır (Çankaya, 2007, s. 129). Nitekim uyumlaştırma eğilimi, zaman içerisinde, yerini, sermaye piyasalarında geçerli olan tek ve yüksek kalitede[10] bir uluslararası muhasebe standartları seti oluşturma fikrine, yani *yakınsama* anlayışına bırakmıştır (FASB, 2016).

1973 yılında 9 ülkenin[11] muhasebe örgütlerinin katılımıyla ve "denetlenmiş hesaplar ve finansal tabloların sunumunda geçerli olan başlıca standartları hazırlamak, yayınlamak ve uluslararası kabulünü sağlamak" amacıyla, Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (International Accounting Standards Committee - IASC) oluşturulmuştur (FASB, 2016; Üstündağ, 2000, s. 46). Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği'nin (TMUD) 1974 yılında ve Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği'nin (TÜRMOB) 1994 yılında üyesi oldukları komite tarafından Uluslararası Muhasebe Standartları (International Accounting Standards - IAS) adıyla standartlar yayınlanmıştır. 2001 yılında yeniden yapılanma sonrasında Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi Vakfı (International Accounting Standards Committee Foundation - IASCF) kurulmuş ve standart oluşturma ve yayınlama görevi, vakıf bünyesinde oluşturulan Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu'na (International Accounting Standards Board - IASB) devredilmiştir. IASB, IASC tarafından yayınlanan IAS ve yorumlarını aynen onaylayarak, bu standartların, yerine yenileri çıkarılıncaya kadar geçerli olacağını; aynı zamanda, kurul tarafından oluşturulacak yeni standartların ise Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (International Financial Reporting Standards - IFRS) adıyla yayınlanacağını karara bağlamıştır (Parlakkaya, 2004, s. 123, 124). Bu kapsamda IASB, oluşturduğu standartları

[10] Standartların "kaliteli" olması kavram itibariyle kesin olarak tanımlanmamakla birlikte standartların ihtiyaca uygun ve tutarlı olması, işlemlerin hukuki şeklinden çok ekonomik önemini yansıtması, alternatif uygulamalardan kaçınması, açık ve anlaşılır olması, uluslararası kabul görmüş ilkelerle uyumlu olması, değişen ihtiyaçlara paralel olarak yenilenmesi ve uygulanmasına yönelik gerekli yaptırım mekanizmalarına sahip olması kaliteli muhasebe standartlarının temel özellikleri arasında sayılmaktadır (Üstündağ, 2000, s. 43).

[11] Bu ülkeler Avusturalya, Kanada, Fransa, Almanya (o tarihte Federal Almanya Cumhuriyeti), Japonya, Meksika, Hollanda, İngiltere, İrlanda ve ABD'dir (Üstünel).

IFRS adıyla yayınlamakta ve muhasebe standartlarının uluslararası düzeyde kabulünü sağlamak üzere çalışmalarını sürdürmektedir.

Ülkemizde muhasebe uygulamalarında geçerli standart oluşturma çabaları ilk etapta İktisadi Devlet Teşekkülleri Yeniden Düzenleme Komisyonu, Sermaye Piyasası Kurulu, Türk Standartları Enstitüsü, Türkiye Bankalar Birliği ve Maliye Bakanlığı bünyesinde oluşturulan çeşitli kuruluşlar tarafından yapılmıştır (Yılmaz, 2007, s. 142). Ancak, uluslararası muhasebe standartlarının ilk olarak 1977 yılında TMUD tarafından Türkçe'ye çevrilerek yayınlandığı, sonrasında ise TÜRMOB bünyesinde faaliyet gösteren Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu tarafından uluslararası standartlar ile uyumlu standartların oluşturulduğu görülmektedir. Yasal bir dayanağı olmaması nedeniyle bilimsel çalışma ve tavsiye niteliğinden öte gidemeyen ancak standartların ülkemizde tanınmasına büyük katkıları olan bu çalışmaların ardından, 1999 yılında, Sermaye Piyasası Kanunu'na eklenen madde ile Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK) kurularak ihtiyaç duyulan yasal dayanak böylelikle oluşturulmuştur. TMSK, uluslararası standartların (IAS-IFRS) bire bir Türkçe tercümesini Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) ve Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TFRS) adlarıyla yayınlanmıştır. 2011 yılına dek görev yapan kurul, görevini, aynı yıl ihdas edilen Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu'na (KGK) devretmiştir. KGK, IASB tarafından yayımlanan uluslararası muhasebe ve finansal raporlama standartları ile bunların yorumlarını, dipnotlarını ve açıklamalarını bir bütün olarak içeren tam set muhasebe standartları setini ülkemizde uygulanmak üzere Türkçe'ye çevirerek yayımlamak ve gerektiğinde güncellemelerde bulunmak üzere faaliyetini halen sürdürmektedir.

Ülkemizde 2012 yılında yürürlüğe giren 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nda yapılan düzenleme ile birlikte, KGK tarafından yayınlanan muhasebe standartlarının 2013 yılı itibariyle bütün işletmeler itibariyle uygulanması zorunluluğu getirilmiştir. Ancak bu zorunluluk, KGK tarafından kendisine verilen yetki kapsamında 2013 yılı öncesinde yapılan bir duyuru ile kurul tarafından belirlenen işletmelerle sınırlı tutulmuş ve böylelikle standartların tüm işletmelerce uygulanması zorunluluğu ertelenmiştir. Uygulama kapsamı günden güne genişleyen standart uygulamalarının önümüzdeki dönemlerde tüm işletmeler için zorunlu hale gelmesi beklenmekte; dolayısıyla,

standartların ülkemizde iyi anlaşılması ve mevcut uygulama ile farklılıklarının ticari hayata yansımalarının çok yönlü olarak irdelenmesi ayrı bir önem kazanmaktadır.

3.3 Standartlara Göre Kâr Kavramı

Standartlar, işletmenin belirli bir dönemdeki faaliyet ve performans durumunu gösteren finansal tabloların, işletmenin durumunu gerçeğe en uygun şekilde yansıtabilmesi amacıyla, vergisel kaygılardan uzak bir bakış açısıyla, saf muhasebe temelinde ve anlayışı ile kaleme alınmış ilke temelli kurallar bütünüdür. Bu çerçeveden bakıldığında, kâr kavramının kuramsal olarak incelendiği birinci bölümde muhasebe kuramı çerçevesinde değinilen kâr hesaplama yöntemleri, standartlar kapsamında oluşan kârın tespitinde de aynen geçerlidir. Dolayısıyla, bir işletmenin faaliyet dönemine ilişkin kârı, gerek finansal durum tablosu (bilanço) gerek kâr veya zarar tablosu (gelir tablosu) karşılaştırma ve eşleştirme yöntemleri kapsamında ele alınarak hesaplanabilmektedir. Ancak, gerek finansal durum tablosuna yansıtılacak varlık ve borçlar ile bunların muhasebeleştirilme zamanları ile değerleri ve gerekse işletme faaliyetleri sonucu oluşan gelir ya da giderlerin kâr veya zarar olarak dikkate alınıp alınmayacağı ile hangi değer ile ve hangi esaslar çerçevesinde muhasebeleştirilmesi ve raporlanması gerektiği gibi hususlar standartlara özgü bir bakış açısıyla ele alındığından, standartlar dikkate alınarak ulaşılan muhasebe kârının geleneksel muhasebe uygulamaları sonucu hesaplanan muhasebe kârına nazaran farklılık arz etmesi kaçınılmaz olmaktadır. Ülkemizde hâlihazırda uygulanagelen ve önceki bölümde bahsedildiği üzere MSUGT'ler ile sistematize edilen TDHP uygulaması sonucu ulaşılan muhasebe kârı (ticari kâr) açısından da durum aynıdır. TDHP uygulaması ve standartların ortak amacı muhasebe kârına ulaşmak olsa da muhasebe uygulamalarına yansıyan anlayış farklılıklarının bir sonucu olarak her bir uygulama ile tespit olunan muhasebe kârı birbiri ile aynı olmamaktadır.

Standartlar ile ulaşılan muhasebe kârının vergi mevzuatına göre kabul edilen gelir ve giderler dikkate alınarak hesaplanan vergiye tabi kârı (mali kârı) yansıtmayacağı da açıktır. Ülkemiz vergi mevzuatı açısından değerlendirildiğinde, bir önceki bölümde değinildiği üzere muhasebe kuramının dikkate aldığı gelir ve giderler kimi zaman gelir veya gider olarak kabul edilmeyerek verginin hesaplanmasında dikkate alınmayabilmektedir. Karşılaştırmanın sağlıklı yapılabilmesi açısından vergisel

düzenlemelerin yanı sıra standartların bir unsuru gelir veya gider olarak değerlendirip değerlendirmediği ile değerlendirmesi halinde ne şekilde bir muhasebeleştirme ve raporlama öngördüğünün bilinmesi önem arz etmektedir.

Her şeyden önce, bir işletmenin finansal performansı geleneksel görüş olarak da bilinen cari faaliyet performansı (dirty surplus) görüşü veya kapsamlı kâr görüşü (clean surplus) esas alınarak ölçülebilmekte ve raporlanabilmektedir (Ulusan, 2013, s. 46). Bunlardan finansal performansın geleneksel gelir tablosunda (kâr veya zarar tablosunda) sunulan kâr (zarar) yoluyla ölçüldüğü ve kârın (zararın) gerçekleşme ilkesi ve eşleştirme ilkesi esas alınarak belirli bir dönemde gerçekleşen gelirler ile bu gelirleri elde etmek için katlanılan tarihi maliyet arasındaki farkı ifade ettiği cari faaliyet performansı görüşü güvenilir ve doğrulanabilir olması nedeniyle yaygın olarak kullanılmakla birlikte son dönemde teknolojinin gelişmesi ve küreselleşmenin etkisiyle günümüz ekonomisinde ortaya çıkan gereksinimleri karşılayamaz hale gelmiş ve çözüm olarak kapsamlı kâr görüşü ortaya atılmıştır (Ulusan, 2013, s. 46).

Kapsamlı kâr görüşü standartlarda da benimsenmekle birlikte ülkemiz tercümesinde "kapsamlı kâr" kavramına karşılık gelen "comprehensive income" kavramının "kapsamlı gelir" olarak ifade edilmesi tercih edilmiştir. Kapsamlı gelir kavramı, "TMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu" standardında; "ortakların ortak olmaları nedeniyle ortaya çıkan işlemler dışındaki işlem ve diğer olaylar sonucu belirli bir dönemde öz kaynaklardaki değişim" olarak tanımlanmaktadır. Kapsamlı gelir, işletmenin toplam performansını; diğer bir deyişle toplam kâr zarar yaratma potansiyelini ifade etmektedir ve dönem faaliyet sonucu yanında değerleme sonucu ortaya çıkan ve nakde dönüşmeyen gelir ve kârlardan oluşmaktadır (Örten, Kaval, & Karapınar, 2015, s. 24). Bu anlamda kapsamlı gelir, geleneksel gelir tablosuna ilave olarak varlık veya borçların cari değerlerinde ortaya çıkan değişikliklerden kaynaklanan gerçekleşmemiş[12] gelir ve giderleri de kapsamaktadır (Ulusan, 2013, s. 49). Geleneksel gelir tablosunda sunulan kâr (zarar) yerine doğrudan öz kaynaklara yansıtılarak "clean surplus" ilişkiyi ihlal eden diğer

[12] Gerçekleşmiş gelir, muhasebe dönemi boyunca elden çıkarılan (satılan) varlıkların nakit veya alacağa dönüşmüş tutarı olup söz konusu gelir mal veya hizmetin satıldığı veya kiralandığı anda gerçekleşmekte iken gerçekleşmemiş gelir ise öz kaynaklarda artışa neden olan ancak henüz nakde dönüşmemiş gelir olup varlıkların kullanılmasından ziyade elde tutulmasından kaynaklanan kâr veya zararı ifade etmektedir (Örten, Kaval, & Karapınar, 2015, s. 29).

kapsamlı gelir kalemleri işletme yönetiminin başarısının değil işletme dışında ortaya çıkan olayların sonucu olarak doğarlar ve esas itibariyle varlık ve borçların gerçeğe uygun değerlerindeki değişiklikleri temsil etmeleri nedeniyle geçicidirler (Ulusan, 2013, s. 50). Dolayısıyla standartlar, gerçekleşmemiş gelir ve giderleri diğer kapsamlı gelir olarak ifade etmekte olup bu gelirler öz kaynaklar içerisinde raporlanan kâr veya zararlardan oluşmaktadır (Örten, Kaval, & Karapınar, 2015, s. 29). Kâr ya da zarar, "toplam gelirden diğer kapsamlı gelir unsurları dışındaki giderlerin indirilmesidir (TMS 1, prf. 7).

Kapsamlı gelir tablosu kâr veya zarar bölümü ve diğer kapsamlı gelir bölümünü içerecek şekilde dönem kâr veya zararını, toplam diğer kapsamlı gelir tutarını ve dönemin toplam kapsamlı gelir tutarını raporlamakla birlikte dönem kâr veya zararının ayrı bir tablo olarak sunulması da mümkün olup bu halde dönem kâr veya zararının ayrıntısına kapsamlı gelir tablosunda yer verilmez (Örten, Kaval, & Karapınar, 2015, s. 24). Her iki durumda da kapsamlı kâr görüşü esas alınarak hazırlanan finansal tablolar, geleneksel finansal tablolara kıyasla daha şeffaf, anlaşılır ve faydalı finansal performans bilgisi sağlayarak kullanıcıların karar alma süreçlerini kolaylaştırmaktadır (Ulusan, 2013, s. 54).

TMS 1'de diğer kapsamlı kâr veya zararda muhasebeleştirilmesi gereken kalemler sıralanmıştır. Bu kalemler, yeniden sınıflandırma düzeltmeleri de dâhil olmak üzere standartlar tarafından gerekli kılındığında ya da izin verildiğinde kâr ya da zararda muhasebeleştirilmeyen gelir ya da gider kalemleri olup şu şekildedir:

a) Yeniden değerleme fazlasındaki değişimler (TMS 16 Maddi Duran Varlıklar ve TMS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar),
b) Tanımlanmış fayda planlarının yeniden ölçümleri (TMS 19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar),
c) Dış ülkedeki bağlı işletmeye ait finansal tabloların çevrilmesinden kaynaklanan kazanç ve kayıplar (TMS 21 Kur Değişiminin Etkileri),
d) Gerçeğe uygun değer farkı diğer kapsamlı gelire yansıtılan öz kaynağa dayalı finansal araçlardaki yatırımlardan kaynaklanan kazanç ya da kayıplar (TFRS 9 Finansal Araçlar),

e) Nakit akış riskine ilişkin riskten korunma araçlarına bağlı olarak oluşan kazanç veya kayıpların etkin kısımları (TMS 39 Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçme),
f) Gerçeğe uygun değer farkı kâr ya da zarara yansıtılan olarak sınıflandırılan borçlara ilişkin olarak söz konusu borcun kredi riskinde meydana gelen değişimlerle ilişkilendirilebilen gerçeğe uygun değerdeki değişim tutarı.

Diğer yandan, ilgili standart düzenlemeleri uyarınca doğrudan öz kaynaklarda borç veya alacak olarak muhasebeleştirilmesi gereken kalemler ise şunlardır (Çelik O. , 2014, s. 207, 208):

a) Muhasebe politikalarında yapılan ve geçmişe dönük olarak uygulanan bir değişiklik ya da bir hata düzeltmesi sonucunda dağıtılmamış kârların dönem başı bakiyesinin düzeltilmesi (TMS 8 Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar),
b) Bileşik finansal araçların ilk muhasebeleştirilmesinde öz kaynak kısmı olarak belirlenen tutarlar.

Standartlarda kârın finansal tablolara yansıtılmasında tahakkuk esasının geçerli olmasının yanında dönemsellik kavramına da sıkı sıkıya bir bağlılık söz konusudur. Bu anlamda dönem kârının tespitinde standartların tahakkuk esasını ele alma biçimi ve dönemsellik kavramına yaklaşımı yanında hangi unsurların hangi durumlarda gelir ve gider olarak kabul edilerek finansal tablolara yansıtıldığı da önem arz etmektedir.

3.3.1 Tahakkuk Esası

İşletme, nakit akış tablosu hariç, tüm finansal tablolarını muhasebenin tahakkuk esasına göre düzenler (TMS 1, prf. 27). Tahakkuk esasına göre işletme, kalemleri Kavramsal Çerçevede bunlar için verilen tanımlara ve tahakkuk kriterlerine uydukları takdirde varlıklar, borçlar, öz kaynaklar, gelirler ve giderler (finansal tabloların unsurları) olarak muhasebeleştirir (TMS 1, prf. 28). Kavramsal Çerçeve'de verilen unsur tanımları şu şekildedir (FRİKÇ, prf. 4.4, 4.25):

"Varlık, geçmişte olan işlemlerin sonucunda ortaya çıkan ve hâlihazırda işletmenin kontrolünde olan ve gelecekte işletmeye ekonomik fayda sağlaması beklenen değerlerdir."

"Borç, geçmiş olaylardan kaynaklanan ve ödenmesi işletmenin ekonomik fayda sağlayabilecek değerlerinde bir çıkışa neden olacak mevcut yükümlülüklerdir."

"Öz kaynaklar, işletmenin varlıklar toplamından yabancı kaynakların indirilmesi suretiyle kalan kısımdır."

"Gelir, muhasebe döneminde, ekonomik yararlarda işletme bünyesine varlık girişi veya diğer şekillerdeki varlık çoğalmaları sonucundaki artışı veya öz kaynaklarda hissedarların yatırdıkları fonlar dışındaki kalemlerde artış meydana getiren borçlardaki azalmayı ifade eder."

"Giderler, muhasebe döneminde, ekonomik yararlarda varlık çıkışı veya diğer şekillerdeki varlık eksilmeleri sonucundaki azalışları veya öz kaynaklarda hissedarlara yapılan ödemelerin sonucunda ortaya çıkan azalmaların dışında öz kaynaklarda azalma sonucunu doğuran borçlarda meydana gelen artışları ifade eder."

Tahakkuk, unsur tanımına giren bir kalemin tahakkuk için gereken ölçütleri taşıması halinde bu unsurun bilançoya veya gelir tablosuna dâhil edilmesi sürecini ifade etmektedir. Bu süreç bir kalemin sözel olarak ve parasal tutar olarak tarifini ve bu tutarın bilanço ve gelir tablosu toplamları içine dâhil edilmesini içerir. Tahakkuk ölçütlerine uyan kalemler bilançoda veya gelir tablosunda gösterilmelidirler (FRİKÇ, prf. 4.37). Bir unsurun bilanço ya da gelir tablosuna dâhil edilmesi için öncelikle her bir unsur için ayrı ayrı yapılan tanımlarda belirtilen özellikleri haiz olma şartı aranır. Bu özellikleri taşıyan, yani varlık, borç, öz kaynak, gelir veya gider olarak kabul edilen bir unsurun finansal tablolara dâhil edilebilmesinin ön şartı gerçekleşmiş olmaktadır. Ancak, bir unsurun yapılan tanımlara uyması o unsurun tahakkuku için yeterli bulunmamaktadır. Bu unsurların, ayrıca, tahakkuk için gereken ölçütleri de taşıması gerekmektedir. Buna göre, unsur tanımına giren bir kalem aşağıda belirtilen ölçüt veya koşullara uygun olması halinde bilançoda veya gelir tablosunda gösterilmelidir (FRİKÇ, prf. 4.38):

"(a) Unsur tanımına giren bu kalem muhtemelen ileride işletmeye ekonomik yarar sağlayacak veya işletmeden ekonomik yarar çıkışına neden olacaktır.

(b) Söz konusu kalemin maliyeti veya değeri güvenilir bir şekilde ölçümlenebilmelidir."

Şu halde, unsur tanımına giren bir kalemin, yani bir varlığın, bir borcun, öz kaynağın ya da bir gelir veya giderin, ileride işletmeye ekonomik yarar sağlaması veya işletmeden ekonomik yarar çıkışına neden olmasının muhtemel olması ve söz konusu kalemin maliyeti veya değerinin güvenilir bir şekilde ölçümlenebilmesi gerekmektedir. Bu noktada iki husus dikkat çekmektedir: *muhtemel olm*a ve *güvenilir ölçüm*.

Muhtemel olmadan kasıt, gelecekteki ekonomik yarar akışlarındaki belirsizliğin düzeyidir; olasılıklara dayalı bir tahmini gerektirir ve yüksek düzeyde bir olasılık muhtemel olma anlamına gelir. Bu kapsamda, örneğin, bir alacağın tahsilinin olası görülmesi ve aksi bir durumu belirten herhangi bir kanıtın da olmaması durumunda, bu alacak bir varlık olarak tahakkuk ettirilmelidir.

Ölçümün güvenilirliği ise makul olmayı anlatır. Ölçümün makul bir tahmine dayandırılmış olması halinde, bir kalemin maliyet veya değerinin güvenilir şekilde ölçümlendiği kabul edilir ve ilgili kalem finansal tablolara yansıtılır, yani tahakkuk ettirilir.

Bu kapsamda, bir varlığın gelecekte işletmeye ekonomik yarar girişine neden olacağı muhtemelse ve maliyeti ya da değeri güvenilir bir şekilde ölçümlenebiliyorsa bu varlık bilançoda gösterilir. Aynı şekilde, mevcut bir yükümlülüğün yerine getirilmesi için ekonomik yarar sağlanabilecek kaynakların işletmeden çıkışı gerçekleşecekse ve ortadan kalkacak yükümlülük güvenilir bir şekilde ölçümlenebiliyorsa bilançoda borç tahakkuku yapılır. Varlık ve yükümlülüklerde söz konusu olan bu durumun benzeri, gelir ve giderlerin tahakkuku açısından da söylenebilir. Şöyle ki; güvenilir bir şekilde ölçümlenmek şartıyla, varlıklardaki bir artış (azalış) ya da borçlardaki bir azalış (artış) nedeniyle gelecekte ekonomik yarar artışı (azalması) olacaksa, gelir tablosunda gelir (gider) tahakkuku yapılır.

Bununla birlikte, varlıkların ve borçların yeniden değerlemesi veya değerlerinin yeniden belirlenmesi öz kaynaklarda artışlara veya azalışlara sebep olur. Bu artış veya azalışlar gelir ve gider tanımlarına girmekle birlikte, sermayenin korunması kavramı uyarınca gelir tablosuna dâhil edilmezler. Bunun yerine öz kaynaklarda sermaye koruma

düzeltmesi (sermaye düzeltmesi olumlu/olumsuz farkları) veya yeniden değerleme yedeği olarak gösterilirler.

Hemen belirtmek gerekir ki, tahakkuk esası, gerek standartlarda ve gerek vergi mevzuatında geçerli olmakla birlikte, uygulama esasları birbirinden farklıdır. Tespit edilen kârın düzeyini doğrudan etkileyen bu farklılığın temel nedeni, bu esasın her iki uygulama açısından farklı tanımlanmasıdır. Standartlar açısından yukarıda değinilen ve muhtemel olma ya da makul ölçüm gibi kesinlik içermeyen ve takdire dayalı olarak uygulanan tahakkuk esası, vergi mevzuatı açısından mahiyet ve tutar olarak kesinleşme şeklinde tanımlanır ve algılanır. Dolayısıyla, vergi mevzuatına göre tahakkuk için mahiyet ve tutar olarak kesinleşme şarttır. Tahakkuk ilkesinin algılanışındaki bu farklılık, her iki düzenlemenin amaçlarının farklı olmasından kaynaklanır. Standartlar açısından gerçeğe uygun sunum ön plana çıkarılmışken devlet otoritesi tamamı ile vergi odaklıdır ve varsayımlara itibar etmez.

3.3.2 Dönemsellik İlkesi

İlk bölümde açıklandığı üzere gelir ve giderlerin ilgili olduğu dönemlere intikali dönemsellik ilkesinin bir gereğidir. Standartlar tahakkuk esası ile iç içe bir ilke olarak dönemsellik ilkesine de sıkı bir şekilde bağlıdır. Standartlara göre, gelir ve giderlerin gelecek dönemlere intikali gerektiğinde, sistematik ve belirli bir dağıtım mantığına uygun şekilde bir tahsisi gerekli kılmaktadır. Örneğin maddi duran varlıklar, şerefiye, patent hakkı ve marka hakkı gibi varlıkların kullanımları ile ilgili amortisman ve itfa payları olarak adlandırılan giderlerin tahakkukunun bu şekilde yapılması zorunlu olup bu dağıtım usulü, giderleri ekonomik yararın ilişkilendirildiği kalemlerin kullanıldığı ya da tüketildiği muhasebe dönemlerinde tahakkuk ettirmek amacını taşır (FRİKÇ, prf. 4.51). Bu anlayış gelirler açısından da geçerli olup gelirler de ilgili oldukları dönemlerde tahakkuk ettirilmek suretiyle dönemsellik ilkesine bağlı kalınarak finansal tablolara yansıtılmış olmaktadır.

Standartlar aynı zamanda eşleştirme ilkesinin gereklerini de göz önünde bulundurur. Bilindiği üzere, eşleştirme ilkesi gereğince, giderler ilgili olduğu gelir hesapları ile doğrudan ilişkilendirilmesi esasına göre gelir tablosunda tahakkuk ettirilir.

Bu ilke, doğrudan doğruya ve beraberce aynı işlemden veya diğer olaylardan kaynaklanan gelir ve giderlerin ayrı ayrı veya bir arada, eşzamanlı olarak tahakkuk ettirilmesini ifade etmektedir. Örneğin, malların satışı sonucunda gelir tahakkuku yapıldığında satılan malın maliyetini oluşturan değişik giderlerin de tahakkuku yapılır (FRİKÇ, prf. 4.50).

3.3.3 Gelir ve Gider Anlayışı

Faaliyet sonuçlarının ölçümlemesi ile doğrudan doğruya ilgili unsurlar gelirler ve giderlerdir (FRİKÇ, prf. 4.2).

Standartlar açısından gelir kavramı, muhasebe döneminde, ekonomik yararlarda işletme bünyesine varlık girişi veya diğer şekillerdeki varlık çoğalmaları sonucundaki artışı veya öz kaynaklarda hissedarların yatırdıkları fonlar dışındaki kalemlerde artış meydana getiren borçlardaki azalmayı ifade eder (FRİKÇ, prf. 4.25).

Güvenilir bir şekilde ölçümlenmek şartıyla, varlıklardaki bir artış ya da borçlardaki bir azalış edeniyle gelecekte ekonomik yarar artışı olacaksa, gelir tablosunda gelir tahakkuku yapılır. Bunun anlamı, varlıklarda artışlar veya borçlarda azalışlar meydana getiren tahakkuklar yapıldığında bunlarla eş zamanlı olarak gelir tahakkuklarının da yapılmasıdır (örneğin, mal veya hizmet satışları nedeniyle varlıklardaki net artışlarda veya alacaklının alacağından vazgeçmesi halinde borçlarda meydana gelen azalışlarda olduğu gibi) (FRİKÇ, prf. 4.47).

Gelirin tanımı hasılatın ve kazancın ikisini birden içerir.

Hasılat, işletmenin olağan faaliyetleri neticesinde ortaya çıkan gelirdir ve satışlar, ücretler, faiz, temettü ve isim hakları gibi çeşitli adlar taşır (TMS 18). Hasılat, ortakların sermayeye katkıları dışında, öz kaynakta artışla sonuçlanan ve işletmenin dönem içindeki olağan faaliyetlerinden elde edilen brüt ekonomik fayda tutarıdır (TMS 18, prf. 7).

Hasılat, yalnızca, işletmenin kendi adına aldığı ve alacağı brüt ekonomik yarar akışlarını içerir. Üçüncü kişiler adına tahsil edilen satış vergileri, mal ve hizmet vergileri ve katma değer vergisi gibi tutarlar işletme tarafından elde edilen ekonomik yararlar

değildir ve öz kaynakta artış yaratmaz. Bu nedenle bu tutarlar hasılat ışında bırakılır. Benzer şekilde, acente ilişkilerinde brüt ekonomik yarar akışları işletme öz kaynaklarında artış yaratmayan, acentesi olunan işletme adına yapılan tahsilat tutarlarını da içerir. Acentesi olunan işletme adına yapılan tahsilat tutarları hasılat değildir. Hasılat yalnızca komisyon tutarıdır.

Hasılat tutarı, işletme tarafından uygulanan ticari iskontolar ve miktar indirimleri de göz önünde tutularak, alınan veya alınacak olan bedelin gerçeğe uygun değeri ile ölçülür (TMS 18, prf 10). Piyasa katılımcıları arasında ölçüm tarihinde gerçekleşecek olağan bir işlemde bir varlığın satışında elde edilecek veya bir borcun devrinde ödenecek fiyattır (TMS 18, prf. 7). Çoğu durumda bedel, nakit veya nakit benzerleri biçimindedir ve hasılat tutarı da alınan veya alınacak olan nakit ya da nakit benzerleri tutarıdır. Ancak, nakit ve nakit benzerleri girişinin ertelendiği durumlarda; satış bedelinin gerçeğe uygun değeri, alınacak olan nakdin nominal tutarından daha düşük olabilir. Örneğin, işletme alıcıya vade farksız bir satış yapabilir veya satış bedeli olarak alıcıdan piyasa faiz oranı altında olan bir alacak senedi alabilir. Anlaşma bir finansman işlemi niteliği taşıyorsa, satış bedelinin gerçeğe uygun değeri gelecekteki tüm tahsilatların emsal faiz oranı ile iskonto edilmesi yoluyla belirlenir. Emsal faiz oranı aşağıdakilerden biri olarak tespit edilebilir: benzer kredi derecelendirmesine sahip bir işletmenin benzer finansal araçları için geçerli olan faiz oranı veya finansal aracın nominal değerini ilgili mal veya hizmetin nakit satış fiyatına indirgeyen faiz oranı. Satış bedelinin nominal tutarı ile gerçeğe uygun değeri arasındaki fark, faiz geliri olarak muhasebeleştirilir (TMS 18, prf 11).

Mal satışına ilişkin hasılat; işletmenin malların sahipliği ile ilgili önemli risk ve getirileri alıcıya devretmiş olması; işletmenin satılan mallar üzerinde etkin bir kontrolü veya sahipliğin genel olarak gerektirdiği şekilde bir yönetim etkinliğini sürdürmemesi; hasılat tutarının güvenilir biçimde ölçülebilmesi; işleme ilişkin ekonomik yararların işletmece elde edilmesinin muhtemel olması; işleme ilişkin yüklenilen veya yüklenilecek olan maliyetlerin güvenilir biçimde ölçülebilmesi koşullarının tümünün gerçekleşmesi halinde hasılat olarak değerlendirilir ve muhasebeleştirilir (TMS 18, prf. 14).

Çoğu kez, sahiplikle ilgili risk ve yararların devri ile mülkiyet veya zilyetliğin alıcıya devri aynı anda olur. Perakende satışların çoğunda bu durum söz konusudur.

Başka durumlarda, sahiplikle ilgili risk ve getirilerin devri ile mülkiyet veya zilyetliğin devri farklı zamanlarda gerçekleşir. İşletmenin, sahiplikle ilgili önemli riskleri taşımaya devam etmesi durumunda, bu işlem bir satış değildir ve hasılat olarak muhasebeleştirilmez. Bu duruma örnek olarak; satış hasılatının işletme tarafından tahsil edilmesinin, alıcının söz konusu maldan üçüncü kişilere satmak suretiyle hasılat yaratması koşuluna bağlı olması; satışın ilgili varlığın monte edilmesi koşuluyla yapılması ve sözleşmenin önemli bir bölümünü oluşturan montajın henüz işletme tarafından tamamlanmamış olması ve alıcının satış sözleşmesi ile belirlenen bir gerekçeye dayanarak alımdan vazgeçme hakkının bulunması ve işletmenin söz konusu malların iade edilip edilmeyeceğinden emin olmaması durumları gösterilebilir (TMS 18, prf. 15). Önemli risklerin devredildiği fakat önemsiz risklerin bulunduğu bir durumda ise satış gerçekleşmiş sayılır ve hasılat kaydı yapılır. Örneğin; alıcının memnun kalmaması durumunda bedelin iade edileceği bir perakende satışta hasılat gelecekteki mal iadelerini güvenilir biçimde tahmin edebilmesi ve bunlar için geçmiş deneyimler ve diğer ilgili veriler çerçevesinde bir karşılık ayırması koşuluyla, satışın gerçekleştiği tarih itibariyle finansal tablolara yansıtılır (TMS 18, prf. 17).

Aynı işlem veya olayla ilgili hasılat ve giderler, hasılat ve giderlerin eşleştirilmesi kapsamında eşzamanlı olarak muhasebeleştirilmekle birlikte giderlerin güvenilir biçimde ölçülemediği bir durumda hasılat finansal tablolara yansıtılmaz ve mal satışıyla ilgili daha önce alınmış bedel yükümlülük olarak muhasebeleştirilir (TMS 18, prf 19).

Hizmet sunumuna ilişkin hasılat ise, işlemin sonucunun güvenilir biçimde tahmin edilebildiği durumlarda, işlemin raporlama dönemi sonu itibariyle tamamlanma düzeyi dikkate alınarak finansal tablolara yansıtılır. Hasılat tutarının güvenilir biçimde ölçülebilmesi; işleme ilişkin ekonomik yararların işletme tarafından elde edileceğinin muhtemel olması; raporlama dönemi sonu itibariyle işlemin tamamlanma düzeyinin güvenilir biçimde ölçülebilmesi ve işlem için katlanılan ve işlemin tamamlanması için gereken maliyetlerin güvenilir biçimde ölçülebilmesi koşullarının tümü sağlandığında işlemin sonucunun güvenilir biçimde tahmin edilebildiği kabul edilmektedir (TMS 18, prf. 20).

Daha önce muhasebeleştirilmiş olan hasılat tutarının tahsil edilebilirliği konusunda bir belirsizlik ortaya çıkarsa, tahsil edilemeyen veya tahsil edilebilmesi muhtemel olmaktan çıkan tutar başlangıçta kayda alınmış hasılatın düzeltilmesi yerine gider olarak finansal tablolara yansıtılır (TMS 18, prf. 22).

Hizmet sunumuna ilişkin hasılatın finansal tablolara yansıtılmasında öngörülen tamamlanma yüzdesi yöntemi aynı zamanda "TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri" standardında da uygulanan bir yöntemdir. Yönteme göre hasılat, hizmetlerin sunulduğu dönemlerde finansal tablolara yansıtılır. İşlemin tamamlanma düzeyi çeşitli yöntemlerle belirlenebilir. İşletme, verilen hizmeti güvenilir biçimde ölçen yöntemi kullanır. İşlemin niteliğine bağlı olarak bu yöntemler aşağıdakileri içerebilir: yapılan işe ilişkin incelemeler; raporlama dönemi sonuna kadar yapılan hizmetlerin verilecek toplam hizmetlere oranı veya işlemin tahmini toplam maliyetleri içinde bu güne kadar katlanılan maliyetlerin oranı. İşlemin tahmini toplam maliyetlerine yalnızca verilen veya verilecek olan hizmetlerin maliyetleri yansıtılmakta olup hakedişler ve müşterilerden alınan avanslar genellikle verilmiş hizmetleri yansıtmaz (TMS 18, prf. 24). Hizmet sunumuna ilişkin işlemin sonucunun güvenilir biçimde tahmin edilemediği durumlarda, hasılat ancak finansal tablolara yansıtılmış giderlerin geri kazanılabilir tutarı kadar finansal tablolara yansıtılır (TMS 18, prf. 26). Bu durumda, işlem sonucu güvenilir biçimde tahmin edilemediğinden finansal tablolara kâr yansıtılmaz (TMS 18, prf. 27). İşlem sonucunun güvenilir biçimde tahmin edilemediği ve katlanılmış maliyetlerin geri kazanılmasının muhtemel olmadığı durumlarda, finansal tablolara hasılat yansıtılmaz ve katlanılmış maliyetler gider olarak muhasebeleştirilir (TMS 18, prf. 28).

Faiz, isim hakları ve temettü getirilerinin işlemle ilgili ekonomik yararların işletme tarafından elde edilmesinin muhtemel olması ve hasılat tutarının güvenilir biçimde ölçülebilmesi durumunda muhasebeleştirilmesi gerekmekte olup faiz, etkin faiz yöntemine göre; isim hakları, tahakkuk esasına göre ve temettüler ise hissedarların tahsil etme hakları ortaya çıktığında finansal tablolara yansıtılır (TMS 18, prf. 30).

Kazançlar, gelir tanımına giren diğer kalemleri belirtir. Bunlar işletmenin olağan faaliyetlerinden doğabildiği gibi olağan olmayan faaliyetlerinden de ortaya çıkabilir. Kazançlar ekonomik yarardaki artışları ifade ederler ve özellikleri itibariyle gelirlerden

bir farkları yoktur (FRİKÇ). Bu nedenle standartlara ilişkin kavramsal çerçevede ayrı bir unsur olarak ele alınmamışlardır.

Gider ise, muhasebe döneminde, ekonomik yararlarda varlık çıkışı veya diğer şekillerdeki varlık eksilmeleri sonucundaki azalışları veya öz kaynaklarda hissedarlara yapılan ödemelerin sonucunda ortaya çıkan azalmaların dışında öz kaynaklarda azalma sonucunu doğuran borçlarda meydana gelen artışları ifade eder (FRİKÇ).

Gider kavramı zararlar da dâhil olmak üzere olağan faaliyetlerden kaynaklanan tüm giderleri kapsamaktadır. İşletmenin olağan faaliyetleri ile ilgili giderler, satışların maliyeti, ücretler ve amortismanlar gibi giderleri içerir. Giderler genellikle nakit, nakit benzerleri, stoklar, maddi duran varlıklar gibi varlıkların işletme dışına çıkışı veya işletmedeki varlıkların değerlerinde azalmalar olması şeklinde oluşur. Standartlarda olağan ya da olağandışı gider ayrımına gidilmemiştir.

Varlıklardaki bir azalış ya da borçlardaki bir artış nedeniyle ortaya çıkan ve ölçülebilen bir gelecekteki ekonomik yarar azalması, gelir tablosunda gider olarak tahakkuk ettirilir. Bunun anlamı, borçlarda artışlar veya varlıklarda azalışlar meydana getiren tahakkukların yapıldığında, bunlarla eş zamanlı olarak gider tahakkuklarının da yapılmasıdır (Örneğin, çalışanların ödemelere hak kazanmasında ya da maddi duran varlıkların amortismanında olduğu gibi) (FRİKÇ, prf. 4.49).

Bir harcama yapıldığında, eğer ileride oluşacak bir ekonomik yarar yoksa veya ileride oluşacak ekonomik yarar bilançoda tahakkuk ettirilmesi gereken bir varlık olarak tanımlanma için gereken şartları taşımıyor ya da bu şartlar kaybolmuş durumdaysa, gelir tablosunda derhal gider tahakkuku yapılır (FRİKÇ, prf. 4.52).

Bir harcama yapıldığında, eğer ileride oluşacak bir ekonomik yarar yoksa veya ileride oluşacak ekonomik yarar bilançoda tahakkuk ettirilmesi gereken bir varlık olarak tanımlanma için gereken şartları taşımıyor ya da bu şartlar kaybolmuş durumdaysa, gelir tablosunda derhal gider tahakkuku yapılır. Bir borcun oluştuğu ancak bununla ilgili bir varlığın meydana gelmediği durumlarda da, örneğin, ürün garantilerinden doğan borçlarda, gider tahakkuku yapılır (FRİKÇ, prf. 4.52, 4.53).

Zarar kavramı gider tanımına giren diğer kalemleri belirtmekte olup yangın, sel gibi felaketlerden oluşan zararlar ile uzun vadeli varlıkların elden çıkarılması sonucunda oluşan zararlar gibi zararları da kapsar. Zararlar ekonomik yarardaki azalışlar olup giderden bir fakları bulunmamaktadır. Bu nedenle standartlarda ayrı bir unsur olarak ele alınmamışlardır.

Maliyet kavramı, standartlara göre, "bir varlığın elde edilmesinde veya inşaatında ödenen nakit veya nakit benzerlerini veya verilen diğer bedellerin gerçeğe uygun değerini veya belli durumlarda, (diğer TFRS'lerin özel hükümleri uyarınca) ilk muhasebeleştirme sırasında ilgili varlığa atfedilen bedel" olarak ifade edilmiştir (TMS 16, prf. 6; TMS 38, prf. 8; TMS 40, prf. 5).

3.4 Standartlara Göre Kârın Tespiti

İşletme dönem içerisindeki tüm gelir ve gider kalemlerini, bir TFRS aksini öngörmedikçe dönem kâr ya da zararında muhasebeleştirir (TMS 1, prf. 88). Bazı TFRS'ler, işletmelerin finansal tablo düzenledikleri dönemde, birtakım kalemleri kâr ya da zararın dışında muhasebeleştirdiği durumlara ilişkin esasları belirler. Diğer TFRS'ler, Kavramsal Çerçevedeki gelir ya da gider tanımını karşılayan diğer kapsamlı gelir bileşenlerinin kâr ya da zarar dışında bırakılmasını gerektirir ya da bırakılmasına izin verir (TMS 1, prf. 89). Bu itibarla, işletmede gerçekleşen işlem ve olaylar, ilgili standart ve/veya standartlar ile belirlenen esaslar çerçevesinde muhasebeleştirilir. Her bir standartta, ele alınan konular itibariyle ayrıntılı düzenlemeler yer almakla birlikte her bir standardın detaylı olarak irdelenmesi kapsamın oldukça geniş olması nedeniyle bu çalışma itibariyle mümkün bulunmadığından çalışmanın bu bölümünde kârın oluşumunda önemli etkileri bakımından ölçüm esasları, reeskont uygulaması, karşılık ayırma anlayışı, amortisman uygulaması ve vergiye ilişkin düzenlemelerin ele alınmasıyla yetinilmiş; çalışmanın dördüncü ve son bölümünde ise standartlara ilişkin düzenlemeler ticaret işletmelerinde sıklıkla kullanılan hesaplardan yola çıkılarak ele alınmıştır. Standart uygulamaları ile ulaşılan kârın muhasebe kârı olduğu ve vergiye tabi kârın ise çalışmanın üçüncü bölümünde değinilen hususlar dikkate alınarak ayrıca hesaplanması gerektiği hatırlanmalıdır.

3.4.1 Ölçüm (Değerleme) Esasları

Ölçüm (measurement), değerlemenin ilk aşaması olup mali tablolardaki kalemlerin parasal tutarlarının belirlenmesi ve bir karşılaştırma işlemi iken; değerleme (valuation), değerin tahmin edilmesini içeren varlık ve borçlardaki değişimlere değer biçme işlemidir (Poroy Arsoy, 2012). Bu anlamda değerleme kavramı ölçme kavramını da içeren daha geniş bir kavramdır. Standartlar ölçüm kavramını, vergi mevzuatı ise değerleme kavramını kullanmayı tercih etmekte ise de, ölçüm kavramının ifade ettiği anlam ve değerleme ile amaçlanan işlem birlikte değerlendirildiğinde, vergi mevzuatında geçen değerleme kavramı ile de ölçme kavramının kastedildiği anlaşılmaktadır. Zira değerleme işlemi ile de amaçlanan, iktisadi kıymetlerin parasal tutarlarının tespit edilmesidir. Standartlarda ölçüm kavramı ve vergi mevzuatında değerleme kavramı ile ifade edilmek istenen aynı olmakla birlikte, her iki uygulama açısından benimsenen yöntemler ve uygulanış biçimleri, tespit edilen kârı etkileyen başlıca unsurlar arasında yer almaktadır.

Kavramsal Çerçeve'de kâra etki eden bir husus olarak bahsedilen ölçüm kavramı, finansal tablolarda yer alan unsurların bilançoda ve gelir tablosunda tahakkuk ettirilecekleri ve gösterilecekleri parasal tutarların belirlenmesi işlemini ifade etmekte olup bu işlem, uygulanacak ölçüm esasının da seçilmesini içermektedir (FRİKÇ, prf. 4.54). Finansal tabloların hazırlanmasında işletmelerce en çok kullanılan ölçüm esası tarihi maliyet esası olmakla beraber tarihi maliyet esasına göre kayıtlara alınan bir iktisadi kıymeti geçen zamanla birlikte değişen iktisadi koşulların da etkisiyle cari değeriyle izlenemeyeceği açıktır. Tarihi maliyet esasının fiyat değişikliklerinin parasal olmayan kalemler üzerindeki etkisini göstermekte yetersiz kalması nedeniyle standartlarda süreç içerisinde cari maliyeti esas alan bir anlayışın hâkim olduğu ve kavramsal çerçevede tarihi maliyet dışındaki esaslara dayalı yaklaşımların daha gerçekçi sonuçlar almada daha tercih edilebilir olduğuna vurgu yapıldığı görülmektedir. Bu kapsamda standartlarda hem tarihsel maliyet hem de cari değere dayalı karma bir ölçüm sistemi benimsenmekte; ilk kayıtlamada büyük ölçüde tarihsel maliyet, sonraki ölçümlerde ise, büyük ölçüde, cari değer esası uygulanmakta ve cari değer esasına dayalı ölçümde ise gerçeğe uygun değer ölçüsü öne çıkmaktadır (Poroy Arsoy, 2012).

Gerçeğe uygun değer ölçümü, başlı başına bir standart olarak ayrıntılı şekilde ele alınmaktadır. "TFRS 13 Gerçeğe Uygun Değer Ölçümü" standardında işletmeye özgü bir ölçüm olmayıp piyasa tabanlı bir ölçüm olduğu (TFRS 13, prf. 2) vurgulanan gerçeğe uygun değer, "piyasa katılımcıları arasında ölçüm tarihinde olağan bir işlemde, bir varlığın satışından elde edilecek veya bir borcun devrinde ödenecek fiyat" olarak tanımlanmaktadır (TFRS 13, prf. 9). Gerçeğe uygun değer ölçümü, belirli bir varlık veya borç için yapılır. İşletme bir varlığın veya borcun gerçeğe uygun değerini, piyasa katılımcılarının en fazla ekonomik fayda sağlamayı düşünerek hareket ettikleri varsayımıyla ve söz konusu varlığı veya borcu fiyatlandırırken kullandığı varsayımları kullanarak ölçer (TFRS 13, prf. 22). Bu nedenle işletme bir varlığın veya borcun gerçeğe uygun değerini ölçerken, piyasa katılımcılarının ölçüm tarihinde bu varlığı veya borcu fiyatlandırırken göz önünde bulunduracakları varlığın durumu, konumu ile varsa varlığın satışına veya kullanımına ilişkin sınırlamalar gibi özellikleri dikkate alır (TFRS13, prf. 11). Bu anlamda varlığın veya borcun belirli bir özelliğinin ölçüm üzerine etkisi, söz konusu özelliğin piyasa katılımcıları tarafından nasıl dikkate alınacağına bağlı olarak farklılık göstermekte (TFRS 13, prf. 12) ve varlık veya borcun gerçeğe uygun değeri söz konusu değerlendirmeye bağlı olarak değişebilmektedir.

Gerçeğe uygun değer ölçümünde, varlığın satışına veya borcun devrine ilişkin işlemin varlığa veya borca ilişkin asıl piyasa da ya da asıl piyasanın bulunmadığı durumlarda, varlığa veya borca ilişkin en avantajlı piyasada gerçekleştiği varsayılır (TFRS 13, prf. 16). Bu kapsamda gerçeğe uygun değer, fiyatın doğrudan gözlemlenebilir olmasına veya başka bir değerleme yöntemi kullanılarak tahmin edilmesine bakılmaksızın, mevcut piyasa koşullarında ölçüm tarihinde asıl (ya da en avantajlı) piyasada olağan bir işlemde bir varlığın satışından elde edilecek veya bir borcun devrinde ödenecek fiyattır (çıkış fiyatıdır) (TFRS 13, prf. 24).

Bu TFRS, gerçeğe uygun değer ölçümlerinde ve ilgili açıklamalarda tutarlılığı ve karşılaştırılabilirliği arttırmak amacıyla, gerçeğe uygun değeri ölçmek üzere kullanılan değerleme yöntemlerine ilişkin girdileri üç seviyede sınıflandıran bir gerçeğe uygun değer hiyerarşisi oluşturur. Gerçeğe uygun değer hiyerarşisi, en yüksek önceliği özdeş varlıkların ve borçların (Seviye 1 girdileri) aktif piyasalardaki kotasyon fiyatlarına

(düzeltilmemiş olan fiyatlar), en düşük önceliği ise gözlemlenebilir olmayan girdilere (Seviye 3 girdileri) verir (TFRS 13, prf. 72). Bu kapsamda gerçeğe uygun değer hiyerarşisini şu şekilde belirlemek mümkündür:

1) Seviye 1 girdileri, işletmenin ölçüm tarihinde erişebileceği, özdeş varlıkların veya borçların aktif piyasalardaki kotasyon fiyatları (düzeltilmemiş olan fiyatlar) (TFRS 13, prf. 76) olup aktif bir piyasadaki kotasyon fiyatının, gerçeğe uygun değere ilişkin en güvenilir kanıtı sağladığı kabul edilmektedir (TFRS 13, prf. 77).
2) Seviye 2 girdileri, varlığa veya borca ilişkin doğrudan veya dolaylı şekilde gözlemlenebilir olan, Seviye 1 içerisindeki kotasyon fiyatları dışındaki girdilerdir (TFRS 13, prf. 81). Seviye 2 girdileri benzer varlık veya borçların aktif piyasalardaki kotasyon fiyatları, özdeş ya da benzer varlık veya borçların aktif olmayan piyasalardaki kotasyon fiyatları ile varlık veya borca ilişkin kotasyon fiyatları dışındaki gözlemlenebilir girdilerden - faiz oranları, getiri eğrileri, zımni oynaklıklar, kredi marjları veya piyasa verilerince desteklenmiş girdiler gibi - oluşmaktadır (TFRS 13, prf. 82).
3) Seviye 3 girdileri, varlığa veya borca ilişkin gözlemlenebilir olmayan girdiler olup ilgili gözlemlenebilir girdiler bulunmadığında gerçeğe uygun değeri ölçmek amacıyla kullanılan girdileri ifade etmektedirler (TFRS 13, prf. 86, 87). Gözlemlenebilir olmayan girdiler, piyasa katılımcılarının riske ilişkin varsayımları da dâhil olmak üzere varlığın veya borcun fiyatlandırılmasında kullandıkları varsayımları yansıtır (TFRS 13, prf 87). Bu aşamada, ikna edici olmak koşuluyla varlığın maliyeti dahi gerçeğe uygun değer olarak dikkate alınabilmekle birlikte iskontolar, indirimler ve değerleme yöntemleri gibi uygulamalarla gerçeğe uygun değere ulaşılmaya çalışılır (Akbulut, 2015, s. 14).

Standartlar açısından geçerli olan ve finansal tablolarda değişik derecelerde ve değişik bileşimlerde kullanılan birkaç farklı ölçüm esası bulunmakta olup (FRİKÇ, prf. 4.55) bu esaslar tarihi maliyet esası, cari maliyet esası, gerçekleşebilir değer ve bugünkü değer olarak sıralanmıştır.

Tarihi maliyet esasında, varlıklar elde edildikleri tarihte alımları için ödenen nakit veya nakit benzerlerinin tutarları ile veya onlara karşılık verilen varlıkların gerçeğe uygun

değerleri ile; borçlar ise borç karşılığında elde edilenin tutarı ile veya işletmenin normal faaliyetlerinden kaynaklanan borçlarda, borcun kapatılması için gereken nakit veya nakit benzerlerinin tutarı ile ölçülürler (FRİKÇ, prf. 4.55). Dolayısıyla tarihi maliyet esası varlığın elde edilme ve borcun üstlenilme zamanındaki gerçeğe uygun değerlerini yansıtmakta olup geçen zamanla beraber değişen koşulların etkisini göstermekte yetersiz kalmaktadır.

Cari maliyet esasında varlıklar aynı veya eşdeğer bir varlığın elde edilmesi için hâlihazırda gereken nakit veya nakit benzerlerinin tutarı ile ve borçlar ise yükümlülüğün kapatılması için gereken nakit ve nakit benzerlerinin iskonto edilmemiş tutarları ile gösterilir (FRİKÇ, prf. 4.55). Cari maliyet, ölçüm anındaki değeri yansıtmakta olup tarihi maliyetten farklı olarak geçen zamanla beraber değişen koşulların etkisini de dikkate almaktadır.

Gerçekleşebilir değer (ödeme değeri) esasına göre, varlıkların elden çıkarılması halinde ele geçecek olan nakit ve nakit benzerlerinin tutarı ile ve borçların ise kapatılmaları için ödenmesi gereken nakit ve nakit benzeri değerlerin iskonto edilmemiş tutarları ile gösterilmesi esastır (FRİKÇ, prf. 4.55).

Bugünkü değer ise, varlıkların ileride yaratacakları net nakit girişlerinin bugünkü iskonto edilmiş değerleri ile ve borçların da kapatılmaları için ileride ödenmesi gereken net nakit çıkışlarının bugünkü iskonto edilmiş değerleri ile gösterildiği esastır (FRİKÇ, prf. 4.55).

Gerçeğe uygun değer ölçüsü, işlem anında kavramsal çerçevede belirtilen ve yukarıda sayılan dört ölçüm esasından her birine; işlem tarihinden sonra ise tarihsel maliyet esası hariç diğer üç ölçüm esasına karşılık gelebilir (Tokay & Deran, 2008, s. 31).

Bu esasların haricinde çeşitli standartlarda bahsedilen geri kazanılabilir tutar, kullanım değeri, net gerçekleşebilir değer, işletmeye özgü değer veya itfa edilmiş maliyet değeri gibi değişik ölçüm esasları da bulunmaktadır. Ölçüm esasına bağlı olarak, ölçümü yapılan kalemin finansal tablolarda raporlanan değerinde yaşanabilecek farklılıkların raporlanan kâra etki edeceği açıktır.

3.4.2 Reeskont Uygulaması

Değerleme günü itibariyle vadeleri henüz dolmamış olan alacak ve borç senetlerinin vade sonundaki değerleri ile dikkate alınmaları işletmenin cari döneme ilişkin olarak raporladığı dönem kârının gerçeği yansıtmaması sonucunu doğuracağından söz konusu borç ve alacakların değerleme günü itibariyle haiz oldukları değerlere indirgenmesi gerekmekte olup dönemsellik ilkesinin bir gereği olan bu işlem reeskont işlemi olarak adlandırılmaktadır.

Standartlarda, finansal varlık ve borçların mali tablolarda itfa edilmiş maliyetleri üzerinden gösterilmeleri ve bu amaçla, gerçeğe uygun değer ile sunum ilkesinin bir sonucu olarak, vade farkı içersin ya da içermesin tüm alacak ve borçların zorunlu olarak reeskonta tabi tutulmaları gerektiği; yine, reeskont işleminde vergi mevzuatında öngörülen iç iskonto yönteminin aksine etkin faiz yönteminin[13] uygulanması gerektiği ifade edilmektedir (Dinç, 2008, s. 75).

Vergi mevzuatı ile standartlarda reeskont işleminin zorunlu ya da ihtiyari olması, alacak ve borçların tümünde ya da bir kısmında uygulanabilir olması, uygulama yöntemi ve zamanı gibi farklılıkların bulunması sebebiyle kâr farklılaştırmaktadır.

3.4.3 Karşılık Ayırma Anlayışı

Karşılık kavramı, standartlarda, "gerçekleşme zamanı veya tutarı belirsiz yükümlülük" olarak tanımlanmıştır (TMS 37, prf. 10). Geçmişte meydana gelen bir olaydan kaynaklanan, ödenecek olmakla birlikte tutarı belli olmayan veya tutarı belli olmakla birlikte ödenip ödenmeyeceği veya ne zaman ve ne tutarda ödeneceği belli olmayan borçları ifade etmektedir. Dolayısıyla, standartlarda ele alınan karşılık kavramı ile "borç ve gider karşılıkları" kastedilmekte olup bu kavramdan geçmişteki bir taahhütten, bir yasal düzenlemeden veya zımni bir kabulden kaynaklanan ve işletme için bir yükümlülük olan ancak zamanı veya tutarı kesin olarak bilinmeyen taahhütler

[13] Finans matematiğinde *efektif faiz oranı* olarak bilinmektedir.

anlaşılmalıdır (Örten, Kaval, & Karapınar, 2015, s. 534). Standartta ele alınan karşılık kavramının varlıkların defter değerinde yapılan değişikliklere ilişkin düzeltmeler (ayarlamalar) olarak nitelendirilen amortisman, varlıklarda değer düşüklüğü veya şüpheli alacaklar gibi kavramları karşılamadığını belirtmek gerekir (TMS 37, prf. 7).

Standartlara göre, bir karşılığın kayda alınması için geçmiş bir olaydan kaynaklanan mevcut bir yükümlülüğün (hukuki veya zımni) bulunması; yükümlülüğün yerine getirilmesi için ekonomik fayda içeren kaynakların işletmeden çıkmalarının muhtemel olması ve yükümlülük tutarının güvenli bir biçimde tahmin edilebiliyor olması gerekmektedir (TMS 37, prf. 14). Karşılıklar, ait olduğu ödemeye ilişkin olarak gelecek bir tarihte yapılacak harcamanın zaman ve miktarının kesin olmaması nedeniyle, ticari borçlar ve tahakkuklar gibi diğer yükümlülüklerden ayrılmaktadır (TMS 37, prf. 11).

Karşılıklar; mevcut bir yükümlülük olduklarından ve yükümlülüğün ifası için ekonomik fayda içeren kaynakların işletmeden çıkması gerekeceğinden, güvenilir bir tahmin yapılabildiği varsayımıyla, yükümlülük olarak muhasebeleştirilirler (TMS 37, prf. 13). Örneğin işletmenin sattığı mallarda belirli bir süre garanti vermesi durumunda ve bu garantiler nedeniyle zarara uğrayacağının muhtemel olduğu bir durumda, deneyimler ve teknik incelemeler neticesinde söz konusu zararın tutarının yaklaşık olarak hesaplanabildiği varsayımıyla garantili satış karşılığı ayrılması gerekmektedir (Örten, Kaval, & Karapınar, 2015, s. 538). Benzer şekilde; satış karşılığı prim verildiği bir durumda satış primi karşılığı, kaybedilmesi muhtemel bir davanın sonucu bekleniyorsa vergi davaları karşılığı veya sözleşmeden kaynaklı maliyetlerin hasılatı aşacağı bir durumda dezavantajlı sözleşme karşılığı gibi borç karşılıkları söz konusu olabilmektedir (Örten, Kaval, & Karapınar, 2015, s. 538).

Öte yandan, geçmiş olaylardan kaynaklanan ve işletmenin tam anlamıyla kontrolünde bulunmayan, bir veya daha fazla kesin mahiyette olmayan olayın ileride gerçekleşip gerçekleşmemesi ile mevcudiyeti teyit edilebilecek bir yükümlülüğün söz konusu olması durumunda koşullu yükümlülükten bahsedilir (TMS 37, prf. 10) ve karşılık kaydı yapılmaz. Yükümlülüğün yerine getirilmesi için kaynak çıkışının olası olmaması ya da ilgili yükümlülüğün tutarının yeterince güvenilir bir şekilde tahmin edilememesi durumunda da karşılıktan değil koşullu borçtan söz edilmesi gerekir.

Dolayısıyla, karşılıkların kayda alınabilmesi için gerekli olan kriterlerin herhangi birinin sağlanmaması halinde koşullu borç söz konusu olur ve koşullu borçlar finansal tablolara yansıtılmazlar; ancak karşılık kaydı gerekip gerekmediği açısından sürekli olarak değerlemeye tabi tutulurlar (TMS 37, prf. 13, 27, 30). Koşullu borçlara örnek olarak ciro edilen senetlerden doğan borçlar, teminat mektupları ve garanti ve aval sözleşmelerinden doğan yükümlülükler örnek verilebilir (Örten, Kaval, & Karapınar, 2015, s. 535)

Örneğin, işletmenin kefil olduğu vadesi henüz gelmemiş bir sözleşmeden doğan borç şarta bağlı bir borçtur ve işletme açısından koşullu bir yükümlülük doğurur ancak herhangi bir tutar muhasebeleştirilmez; ancak vadesi geldiği halde asıl borçlusu tarafından ödenmeyen veya kısmi olarak ödenecek olan söz konusu borç, işletmeye düşen yükümlülük tutarının hesaplanabiliyor olması halinde karşılık ayrılmasını gerektirir (Örten, Kaval, & Karapınar, 2015, s. 535).

Geçmiş olaylardan kaynaklanan ve işletmenin tam anlamıyla kontrolünde bulunmayan, bir veya daha fazla kesin mahiyette olmayan olayın ileride gerçekleşip gerçekleşmemesi ile mevcudiyeti teyit edilecek olan varlık ise koşullu varlık olarak tanımlanır ve bu varlıklar da koşullu borçlarda olduğu gibi finansal tablolara yansıtılmazlar (TMS 37, prf. 10, 31). Açılan davalar, devletin sübvansiyon ilanları, vergi iadeleri, ihtirazi kayıtla verilen beyannamedeki iade alınması beklenen tutarlar koşullu varlık örnekleri arasında sayılabilir (Örten, Kaval, & Karapınar, 2015, s. 536).

Paranın zaman değerinin etkisinin önemli olduğu durumlarda karşılık tutarı, yükümlülüğün yerine getirilmesi için gerekeceği tahmin edilen giderlerin bugünkü değeridir (TMS 37, prf. 45).

3.4.4 Amortisman Uygulaması

Standartlar açısından amortisman kavramı, bir varlığın amortismana tabi tutarının, yararlı ömrü süresince sistematik olarak dağıtılmasını; amortismana tabi tutar ise, bir varlığın maliyetinden veya maliyet yerine geçen diğer tutarlardan kalıntı değerin düşülmesiyle bulunan tutarı ifade etmektedir (TMS 16, prf. 6). Burada geçen maliyet bedeli, bir varlığın elde edilmesinde veya inşaatında ödenen nakit veya nakit benzerlerini

veya verilen diğer bedellerin gerçeğe uygun değerini veya belli durumlarda, (diğer standartların özel hükümleri uyarınca) ilk muhasebeleştirme sırasında ilgili varlığa atfedilen bedeli ifade etmektedir (TMS 16, prf. 6). Yararlı ömür, bir varlığın işletme tarafından kullanılabilmesi beklenen süreyi veya işletme tarafından ilgili varlıktan elde edilmesi beklenen üretim sayısı veya benzeri üretim birimini ifade etmekte iken varlığın kalıntı değeri ise, bir varlık tahmin edilen yararlı ömrünün sonundaki durum ve yaşına ulaştığında elden çıkarılması sonucu elde edilmesi beklenen tutardan, elden çıkarmanın tahmini maliyetleri düşülerek ulaşılan tahmini tutardır (TMS 16, prf. 6).

Varlıkların vadeli satın alınmasında maliyet bedeli, varlığın eşdeğer peşin fiyatıdır. Bu durumda oluşan vade farkları ile diğer her türlü borçlanma maliyetleri dönem finansman gideri olarak sonuç hesaplarına yansıtılır. Ancak, amaçlanan kullanıma veya satışa hazır duruma getirilebilmesi zorunlu olarak uzun bir süreyi gerektiren varlıklara (özellikli varlık) ilişkin borçlanma maliyetleri maliyete eklenir; diğer her türlü borçlanma maliyeti, finansman gideri olarak kayıtlanır (Topaloğlu, 2012, s. 70).

Vergi uygulamasında sabit kıymet olarak adlandırılan duran varlık niteliğindeki maddi ve maddi olmayan iktisadi kıymetler, standartlarda, iktisadi kıymetin işletmede kullanım amacına göre maddi duran varlıklar, maddi olmayan duran varlıklar, yatırım amaçlı gayrimenkuller ve satış amaçlı duran varlıklar olmak üzere dörtlü bir ayrıma tabi tutulmuştur. Duran varlıklardan maddi ve maddi olmayan duran varlıklar maliyet bedeli veya yeniden değerleme modeli[14] ile yatırım amaçlı gayrimenkuller maliyet bedeli veya gerçeğe uygun değer ile değerlenirken satış amaçlı duran varlıklar ise defter değeri ile satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değerden düşük olanı ile değerlenir (Topaloğlu, 2012, s. 69). Çalışmanın dördüncü bölümünde ele alındığı üzere bunlardan ilk üçü amortismana tabi iken satış amaçlı gayrimenkuller amortismana tabi tutulmazlar.

[14] Yeniden değerleme modeli; gerçeğe uygun değeri güvenilir olarak ölçülebilen bir maddi duran varlık kalemi, varlık olarak muhasebeleştirildikten sonra, yeniden değerlenmiş tutarı üzerinden gösterilir. Yeniden değerlenmiş tutar, yeniden değerleme tarihindeki gerçeğe uygun değerinden, müteakip birikmiş amortisman ve müteakip birikmiş değer düşüklüğü zararlarının indirilmesi suretiyle bulunan değerdir. Yeniden değerlemeler, raporlama dönemi sonu (bilanço) tarihi itibariyle gerçeğe uygun değer kullanılarak bulunacak tutarın defter değerinden önemli ölçüde farklı olmasına neden olmayacak şekilde düzenli olarak yapılmalıdır. Bir maddi duran varlık kalemi yeniden değerleme işlemine tabi tutulduğunda, varlığın defter değeri yeniden değerlenmiş tutara göre düzeltilir (TMS 16).

Standartlarda amortisman uygulaması her bir duran varlık sınıfı açısından ayrı standartlarında münhasıran ele alınmıştır. Her bir duran varlık sınıfına ilişkin düzenlemeler çalışmanın son bölümünde ele alınmış olmakla birlikte, genel itibariyle, varlığın amortismana tabi tutarı yararlı ömründen kalıntı değeri düşülerek belirlenmektedir. Dolayısıyla standartlar, vergi uygulamasından farklı olarak amortisman uygulamasında kalıntı değeri de dikkate almaktadır. Kalıntı değer; varlık tahmin edilen yararlı ömrünün sonundaki durum ve yaşına ulaştığında elden çıkarılması sonucu elde edilmesi beklenen tutardan, elden çıkarmanın tahmini maliyetleri düşülerek ulaşılan tahmini tutardır (TMS 16, prf. 3). Varlığın yararlı ömrü ise işletmenin varlıktan beklediği faydaya göre belirlenir. Öte yandan, standartlara göre, arsa ve binalar birlikte alındıklarında dahi ayrılabilir maddi duran varlıklardır ve ayrı olarak muhasebeleştirilirler. İstisnalar hariç olmak üzere, arsaların sınırsız yararlı ömrü vardır ve bu nedenle amortismana tabi tutulmazlar (TMS 16, prf. 58).

Standartlara göre, bir varlığın amortismana tabi tutarının yararlı ömrü boyunca sistematik olarak dağıtmak için çeşitli amortisman yöntemleri kullanılabilir. Bu yöntemler doğrusal amortisman yöntemi, azalan bakiyeler yöntemi, ve üretim miktarı yöntemlerini kapsamaktadır. Bu yöntemlere çerçevesinde (Şen, 2011, s. 140);

a) Doğrusal amortisman yönteminde, varlığın kalıntı değeri değişmediği sürece, amortisman gideri yararlı ömrü boyunca sabittir: *Yıllık Amortisman Tutarı = (maliyet değeri / kalıntı değer) / tahmini faydalı ömür.*
b) Azalan bakiyeler yönteminde, amortisman gideri yararlı ömür boyunca azalır: *Yıllık Amortisman Tutarı = Dönem başındaki defter değeri * (Normal amortisman oranı * 2).*
c) Üretim miktarı yönteminde beklenen kullanım ya da üretim miktarı üzerinden amortisman ayrılır: *Amortisman Oranı = (Maliyet değeri – Kalıntı değer) / Varlığın tahmini yararlı ömrü boyunca üreteceği tahmini üretim miktarı* ve *Yıllık Amortisman Tutarı = Amortisman Oranı x Yıllık Üretim Miktarı.*

İşletme, varlığın gelecekteki ekonomik yararlarının beklenen tüketim biçimini en çok yansıtan yöntemi seçer. Seçilen yöntem gelecekteki ekonomik yararların beklenen

tüketim biçiminde bir değişiklik olmadıkça dönemden döneme tutarlı olarak uygulanır (TMS 16, prf. 62).

Gerek Vergisel açıdan gerekse muhasebe standartları açısından amortisman, bir varlığın maliyetinin kullanım yıllarına paylaştırılarak giderleştirilmesi esasına dayanmaktadır. Ancak vergisel açıdan şekli esaslara bağlanmış amortisman ayırma konusunda işletme yönetimin takdiri yokken, değinildiği üzere, muhasebe standartları açısından varlığın nasıl kullanılacağı, ne amaçla edinildiği gibi kriterlerle olayın özüne bırakılmış olan amortisman ayırma konusunda varlığın işletmede kullanılacak olan faydalı ömrünün tespiti gibi durumlarda işletme yönetiminin takdirine bırakılan durumlar söz konusudur (Tuğlu, 2011, s. 66). Bununla birlikte, duran varlıkların sınıflandırılmasındaki farklılıklar; standartlar açısından özellikli varlık haricindeki varlıkların iktisabı ile ilgili kredi faizi, vade farkı ve kur farkı gibi unsurların ilk iktisapta dönem gideri kabul edilmesine karşın VUK kapsamında bu unsurların ilk iktisapta varlığın maliyetine dâhil olması; değerleme anlayışındaki farklılıklar nedeniyle amortismana tabi tutarda oluşan farklılıklar; standartlar açısından yararlı ömrün tespitinde işletmenin takdir yetkisinin olması; standartlarda kalıntı değerin amortisman dışı bırakılması; satış amaçlı varlıkların amortismana konu edilmemesi veya amortisman ayırmada kullanılan yöntem farklılıkları gibi nedenlerle, hesaplanan amortisman tutarının değişkenlik göstermesine bağlı olarak standartlar ve vergi uygulamaları ile ulaşılan kârın miktarının da farklılaşacağı açıktır.

3.4.5 Vergiye İlişkin Düzenlemeler

Standartların gelir üzerinden alınan vergilere (gelir ve kurumlar vergisi) yaklaşımı ve vergiye ilişkin olarak yer verdiği düzenlemeler, kârın oluşumuna etki eden önemli unsurlardır. Bu etkinin temelinde verginin standart uygulamalarında bir gider unsuru olarak ele alınması ve muhasebe kayıtlarına konu edilerek finansal tablolarda izlenmesi yatmaktadır. Dolayısıyla standartlar kapsamında vergiler vergi etkili yöntem esasında değerlendirilmektedir. Çalışmanın ilk bölümünde bahsedildiği üzere, vergi etkili yöntemde gelir vergisi, yapılan işin maliyeti kabul edilmekte ve kârın tespitinde işletmenin katlandığı bir gider unsuru olarak dikkate alınmaktadır (Sevinç, 2003, s. 78). Verginin bir gider unsuru olarak dikkate alınması, izleyen dönemlere ait olan kısmının

ayrıştırılarak ilgili dönemlere yansıtılmasını gerektirir. Dönemsellik ilkesi gereği ortaya çıkan bu durum, verginin ilişkili olduğu gelirler ve giderler ile aynı dönemde tahakkuk ettirilerek muhasebeleştirilmesi sonucunu doğurmakta ve verginin döneme isabet eden kısmı vergi gideri olarak raporlanırken dönem ile ilişkilendirilemeyen kısmı ise bilançoda varlık veya yükümlülük olarak izlenmektedir (Çelik O. , 2014, s. 19). Dönemlerarası vergi tahsisini (dağıtımını) (interperiod tax allocation) gerektiren bu yöntemde, verginin dönemsel etkilerinin de dikkate alındığı bir anlayış ve bu anlayış çerçevesinde şekillenen bir muhasebe ve raporlama uygulaması hâkimdir. Dolayısıyla, verginin bir gider unsuru olarak dikkate alınarak dönemlerarası dağıtıma tabi tutulduğu bu yöntem ile ulaşılan dönem net kârı tutarının vergi borcu yöntemine kıyasla daha gerçekçi bir veri olması da kaçınılmaz olmaktadır.

Standartlarda vergiye ilişkin düzenlemeler "TMS 12 Gelir Vergileri" adı altında ayrı bir standart olarak ele alınmaktadır. Standart incelendiğinde gelir üzerinden alınan vergilerin bir gider unsuru olarak ele alındığı ve vergi etkili yöntemlerden bilanço odaklı yükümlülük yönteminin esas alındığı görülmektedir. Oysa standardın IASB tarafından "Accounting for Taxes on Income" (Gelir Üzerinden Alınan Vergilerin Muhasebeleştirilmesi) adıyla ilk kez yayımlandığı 1979 yılındaki düzenlemesi gelir tablosunu esas alan erteleme yöntemini temel almış ve yaklaşıma ilişkin hareket noktasını da vergi borçları karşılığı ile muhasebe kârı arasındaki ilişkinin vergi oranlarını temsil etmemesine dayandırmıştır (Topçu, 2015, s. 40). Vergiye tabi kâr üzerinden hesaplanan vergi tutarı ile muhasebe kârı üzerinden hesaplanan vergi tutarı arasındaki farklılığa odaklanarak yapılan bu düzenlemenin doğal sonucu olarak, farklılığı oluşturan kalemler sürekli farklar ve zamanlama farkları şeklinde sınıflandırılmıştır (Topçu, 2015, s. 40). Standart 1996 yılında kapsamlı revizyon sonrasında "Income Taxes" (Gelir Vergileri) adıyla yayımlanan haliyle ise hâlihazırdaki bakış açısını yansıttığı şekliyle bilançoyu temel alarak varlık veya borçların vergiye esas değerlerine odaklanmış ve varlık ve borçların vergiye esas değerleri ile muhasebe değerleri arasındaki farkları geçici fark olarak tanımlamıştır (Topçu, 2015, s. 41). Dolayısıyla vergiye esas değer ile muhasebe değeri farkından yola çıkarak geçici farkları ele alan ve bu çerçevede geçici farkları vergiye tabi geçici farklar ve indirilebilir geçici farklar olarak sınıflandıran standart düzenlemesinin mevcut halinde sürekli fark kavramı yer almamaktadır. TMS 12'ye

ilişkin düzenlemeler bu başlık altında ele alınmakta olup standart düzenlemelerinin kâra etkilerinin ortaya konması amaçlanmıştır.

"TMS 12 Gelir Vergileri" Standardı, gelir vergilerinin muhasebeleştirilmesini düzenlemektedir. Her ne kadar gelir vergileri olarak adlandırılsa da standart, esas itibariyle, kurum kazancı yani kâr üzerinden hesaplanan vergileri ele almaktadır. Bu anlamda gelir vergileri ifadesi ile vergiye tabi gelir üzerinden hesaplanan bütün yurt içi ve yurt dışı vergiler kastedilmekte ve aynı zamanda işletmenin bağlı ortaklık, iştirak ve müşterek anlaşmalar kapsamındaki yatırımlarından elde ettiği kâr payları üzerinden ödenen vergi kesintileri de kapsama alınmaktadır. Bu anlamda, satış tutarı üzerinden hesaplanan Özel Tüketim Vergisi (ÖTV) gibi satış vergileri, Katma Değer Vergisi (KDV) gibi tüketim vergileri, maden işleme vergileri gibi bazı üretim vergileri, çalışanlara sağlanan faydalar üzerinden ödenen stopaj gibi vergiler ile damga vergileri olarak örnek verilebilecek bazı vergi türleri, vergiye esas kâr üzerinden hesaplanmamaları nedeniyle standardın kapsamı dâhilinde değerlendirilmemektedir (Çelik O. , 2014, s. 24).

Standarda göre, bir varlık veya borcun muhasebeleştirilmesinin temel koşulu, varlık muhasebeleştirildiğinde bu varlıktan ileride defter değeri kadar fayda temin edileceğinin; borç muhasebeleştirdiğinde ise, bu borcun ileride defter değeri tutarında ödeneceğinin bekleniyor olmasıdır. Dolayısıyla, yatırım yapılmasının gerekçesi olan ve ulaşılması beklenen sonuç varlığın geri kazanılması veya borç açısından değerlendirildiğinde ise borcun ödenmesi olmaktadır. Varlık veya borcun gerçekleşmesi olarak nitelendirilen bu durum aynı zamanda bu varlık veya borçla ilgili vergisel sonucun da ortaya çıkmasının koşulu olmakta iken vergi düzenlemeleri vergisel sonucun ortaya çıkmasını her zaman varlık veya borcun gerçekleşmesine bağlamayabilmektedir. Bir stok satışı ile ilgili olarak satış henüz gerçekleşmeden fatura düzenlenmesi halinde vergi düzenlemeleri uyarınca satışın gerçekleşmiş kabul edilmesi ancak TMS 18 Hasılat standardı uyarınca fatura düzenleniş olsa dahi satış henüz gerçekleşmediğinden stokun geri kazanılmasının söz konusu olmaması buna örnek olarak verilebilir (Çelik O. , 2014, s. 52). Benzer bir ifadeyle, varlıktan defter değeri tutarında fayda elde edildiğinde veya borç ödendiğinde, oluşan vergisel sonuç, bu faydanın elde edilmesi veya borcun ödenmesinin vergisel etkisinin olmadığı duruma göre fazla veya az ise, oluşan fark nedeniyle dönemsellik ilkesi gereğince vergisel boyutta bir düzeltmenin yapılması

gerektiği açıktır. Dolayısıyla, bir işletmenin finansal durum tablosunda (bilançosunda) yer alan bir varlığın defter değerinde bir fayda elde edilmesi ya da bir borcun defter değerinde ödenmesi durumunda ya da cari dönemde finansal tablolara yansıyan bir olay meydana geldiğinde, bu durum ve olay nedeniyle cari ve ilerideki dönemleri etkileyen vergisel sonuçların belirlenmesi standardın esas amacını teşkil etmektedir. Eğer söz konusu durum ve olayların oluşması, bunların oluşmadığı hale nazaran ödenmesi gereken vergide bir artış veya azalışa neden oluyorsa, standart, bazı istisnai durumlar haricinde, ertelenmiş vergi (borcu veya alacağı) muhasebeleştirilmesini zorunlu kılmaktadır. Bu kapsamda, standardın detaylı olarak ele aldığı ertelenmiş vergi kavramının kökeninde, muhasebe kârı ile vergiye tabi kâra ilişkin hüküm ve düzenleme farklılıklarının yer aldığı görülmektedir.

3.4.5.1 Vergi Gideri Kavramı ve Ertelenmiş Vergi

Standart uygulamasında, işletmenin ödeme ihtimalinin olduğu vergi borçları vergi gideri olarak ele alınmakta, işletmenin yararlanacağı vergi avantajları ise vergi geliri olarak değerlendirilmektedir (Akbulut, 2015, s. 32). Bu anlamda, standardın vergiye yaklaşımı verginin bir gider olduğu yönündedir. Muhasebe ilkeleri açısından bu durum, tüm diğer gider kalemlerinde olduğu gibi verginin de dönemsellik ilkesine uygun olarak raporlanmasını gerektirir. Bu sayede, standartlarca benimsenen dürüst resim ilkesinin de bir sonucu olarak, finansal tablo kullanıcılarının cari ve gelecek dönemlere ilişkin vergisel sonuçlar hakkında doğru ve gerçeğe uygun bilgiye erişmesini sağlamak amaçlanmaktadır.

Standartta geçen vergi gideri (geliri) kavramı, dönem vergi gideri (geliri) ile ertelenmiş vergi gideri (geliri) toplamını ifade etmektedir. Dolayısıyla vergi gideri iki bileşenden oluşmaktadır: *dönem vergisi* ve *ertelenmiş vergi*.

Dönem vergisi, işletme faaliyetleri sonucunda vergi mevzuatı hüküm ve düzenlemelerine uygun olarak vergilendirilebilir kâr üzerinden hesaplanan ve işletmenin devlete ödeyeceği vergi giderini veya devletten olan vergi alacağını ifade eder (Çelik O. , 2014, s. 31, 32). Standarda göre dönem vergisi, vergiye tabi kâr (mali zarar) açısından o döneme ait ödenecek (geri kazanılacak) gelir vergisini ifade etmektedir.

Ertelenmiş vergi gideri veya geliri ise, cari dönemde gerçekleşen işlem ve olayların sonucu olan dönem kârının vergi mevzuatına göre vergisel etkisinin önceki dönemlerden cari döneme sarkan ya da gelecek dönemlere ötelenen kısımlarının yükümlülük yöntemi kapsamında belirlenerek dönemsellik ilkesi gereğince düzeltilmesi sonucu ortaya çıkmaktadır (Çelik O. , 2014, s. 31).

Ertelenmiş vergi üç temel unsurdan kaynaklanmaktadır: *geçici farklar, kullanılmamış mali zararlar* ve *kullanılmamış vergi avantajları*.

Ertelenmiş vergiye neden olan unsurlar, söz konusu unsurun neden olduğu vergi etkisinin niteliğine göre ertelenmiş vergi borcu veya ertelenmiş vergi alacağına neden olurlar. Oluşan bir geçici farkın ileride, yani varlığın geri kazanıldığı veya borcun ödendiği dönemde, ödenecek vergide bir artışa neden olması bekleniyorsa, bu fark nedeniyle ertelenmiş vergi borcu; aksi durumda ise ertelenmiş vergi alacağı doğmuş olur. Kullanılmamış mali zararlar ve vergi avantajları ise ileride ödenecek vergiyi azaltacağı için ertelenmiş vergi varlığı yaratırlar.

Verginin dönemlerarası tahsisinde yükümlülük yöntemini benimseyen standart, bu yöntemin gereği olarak ve kapsamlı kâr veya zarar tablosundan ziyade finansal durum tablosundan hareketle, bu tabloda yer alan varlık ve borçların değerlerinin doğru şekilde tespitine odaklanmaktadır. Varlık ve borçların ölçümünün sağlıklı bir şekilde yapılması, aynı zamanda, standardın odaklandığı asıl amaç olan ertelenmiş verginin doğru olarak tespitini ve raporlanmasını da sağlayacaktır. Bu nedenle, ertelenmiş verginin tespitinde, gerçekleşmeleri halinde vergiye tabi kâr üzerinde pozitif veya negatif yönde etki etmesi beklenen varlık ve borç kalemlerinin vergi uygulamaları açısından taşıdıkları değerlerin, diğer bir ifadeyle vergiye esas değerlerinin tespit edilmesi önem arz eder.

3.4.5.2 Vergiye Esas Değer Kavramı

Bir varlık veya borç kaleminin vergisel açıdan taşıdığı değer, standartta, vergiye esas değer kavramı ile ifade edilmektedir. Vergiye esas değer, varlık veya borç kaleminin gerçekleşmesi üzerine muhasebe değerinden farklılaşarak ertelenmiş vergiye neden olabilmekte ve vergiye tabi kârı etkileyebilmektedir. Vergiye tabi kârı etkileyen bir işlem

veya olayın vukuu halinde, bu etkiye sebebiyet veren ilgili kalemin vergi değerinin muhasebe değerinden ne düzeyde ve hangi yönde saptığının tespit edilerek oluşan farkın niteliğinin araştırılması ve geçici nitelikte olduğunun tespiti halinde de ertelenmiş vergi etkisinin finansal tablolara yansıtılması gerekmektedir. Dolayısıyla, ertelenmiş verginin tespiti için, varlık ve borç kalemlerinin söz konusu durumlarda vergisel açıdan geçerli olan değerlerinin saptanması şarttır.

Standart incelendiğinde, bir varlık kalemi ile bir borç kaleminin vergiye esas değerinin belirlenmesinde farklı düzenlemelere yer verildiği görülmektedir.

Bir varlığın vergiye esas değeri, standartta, söz konusu varlığın gelecekte defter değeri tutarında sağlayacağı vergiye tabi ekonomik yarardan vergisel açıdan gider olarak indirilebilecek tutar olarak tanımlanmaktadır. Örneğin, bir A işletmesinin ₺100 maliyet bedeli ile kayıtlarına aldığı bir ticari malı ₺125 bedel ile satmayı planladığını varsayımı altında, varlığın maliyet bedelinin satış yoluyla geri kazanılması beklenmektedir. Söz konusu varlığın satılması durumunda ₺125 gelir elde edilecek ancak bu tutardan varlığın maliyet bedeli olan ₺100 indirildikten sonra kalan ₺25 üzerinden gelir vergisi hesaplanacaktır. Dolayısıyla, varlığın satışından kaynaklanan ₺125 gelirden indirilebilecek tutar olan ₺100 aynı zamanda bu ticari malın vergiye esas değeri olmaktadır.

Diğer taraftan, standarda göre, varlıktan ileride sağlanacak ekonomik faydaların vergiye tabi olmayacağı bir durumda, söz konusu varlığın vergiye esas değeri defter değerine eşit olmaktadır. İştiraklerden tahakkuk eden temettü gelirlerinin vergi mevzuatınca vergiye tabi olmaması halinde, bu alacağın defter değerinin aynı zamanda varlığın vergiye esas değerini oluşturması bu duruma örnek olarak gösterilebilmektedir.

Bir borcun vergiye esas değeri ise, standartta, borcun defter değerinden bu borçla ilgili olarak gelecek dönemlerde vergi açısından indirilebilir tutarlar düşüldükten sonra kalan tutar şeklinde ifade edilmiştir. Örneğin, televizyon satışı yapan bir B işletmesinin yapmış olduğu satışlarla ilgili olarak ₺250.000 garanti yükümlülüğü karşılığı ayırdığı ve garanti gider karşılıklarının vergi mevzuatına göre ancak ödendiği takdirde gider olarak dikkate alındığı varsayıldığında, ödemenin gerçekleşmesi halinde vergiden indirilebilir

hale gelecek olan ₺250.000 karşılık giderinin borcun muhasebe değeri olan ₺250.000'den indirilmesi sonucunda vergiye esas değer ₺0 olarak hesaplanmaktadır.

Bir varlık veya borcun vergiye esas değerinin tespiti bahsedildiği gibi iken vergiye esas değeri olmakla birlikte finansal durum tablosuna (bilançoya) varlık ve borç olarak yansıtılmayan bazı kalemler söz konusu olabilmektedir. Bu durumda standart, bilançoda raporlanmayan bu gibi kalemlerin vergi mevzuatınca izleyen dönemlerde vergiye tabi kâr açısından indirim olarak kabul edilen tutarını, söz konusu kalemlerin vergiye esas değeri olarak kabul etmektedir. Bu duruma örnek olarak araştırma giderleri verilebilir. Muhasebe kârının tespitinde oluştukları dönemde gider olarak dikkate alınarak gelir tablosunda raporlandığı halde vergisel açıdan doğrudan gider kabul edilmeyerek vergi mevzuatı ile belirlenmiş bir süre zarfında amortisman yoluyla gidere dönüştürülmesi öngörülen araştırma giderlerinin vergiye esas değeri ile sıfır olan defter değeri arasında geçici nitelikte fark ortaya çıkacaktır. İşletmenin araştırma gideri olarak katlandığı ve gelir tablosuna yansıttığı giderin ve aynı zamanda vergisel açıdan amortisman yoluyla giderleştirerek vergiye tabi kârdan indireceği tutarın ₺500 olduğu varsayıldığında, bu tutar aynı zamanda söz konusu kalemin vergiye esas değerini teşkil etmektedir.

Bir varlık veya borç kaleminin vergiye esas değerinin olup olmadığı kimi zaman açık olmayabilmektedir. Böyle durumlarda dayandığı temel ilkenin uygulanmasını öngören standart, bu ilkeyi şu şekilde belirtmiştir (TMS 12, prf. 10):

> *"… Bazı belirli sınırlamaların dışında, bir varlığın defter değeri geri kazanıldığı veya bir borcun defter değeri ödendiğinde, bu varlığın defter değerinin kazanılması veya borcun defter değerinin ödenmesinin hiç bir vergi etkisi doğurmayacağı duruma nazaran, işletmenin gelecekte ödeyeceği vergiler daha fazla olacaksa ertelenmiş vergi borcu, daha az olacaksa ertelenmiş vergi varlığı muhasebeleştirilir. …"*

Örneğin, alım satım amaçlı bir hisse senedi yatırımının maliyet bedeli ile izlenmesini öngören vergi mevzuatı açısından bu yatırımın borsa rayici ile de değerlenebileceğine ilişkin zımni bir kabulün söz konusu olduğu bir durumda, hisse senetlerinin borsa rayicindeki bir yükseliş maliyet bedeli esasının uygulanması halinde

ertelenmiş vergiye neden olacak iken gerçeğe uygun değerle ölçüm halinde ise ertelenmiş vergi oluşmayacaktır (Çelik O. , 2014, s. 81).

3.4.5.3 Geçici Farklar

Geçici farklar, bir varlığın veya borcun finansal durum tablosundaki defter değeri ile bunların vergi açısından taşıdıkları değerler arasındaki farklar olarak tanımlamaktadır. Bu farklılıklar, genellikle, gelir veya giderin bir dönemin muhasebe kârına dâhil edilmiş olmasına rağmen vergiye tabi kârın hesabında farklı bir dönemde dikkate alınmış olmasından kaynaklanmaktadır. Bu tür farklar, standartta, zamanlama farkı olarak adlandırılmaktadır.

Büyük ölçüde zamanlama farklarından kaynaklanmakla birlikte, geçici farklar, muhasebe standartları ile vergi mevzuatında farklı değerleme ölçütlerinin esas alınmasından da kaynaklanabilmektedir. Örneğin, varlık ve borçların gerçeğe uygun değerleri üzerinden muhasebeleştirildiği ancak vergisel açıdan böyle bir değerlemenin öngörülmediği bir durumda, değerleme anlayışından kaynaklanan bir geçici fark doğabilmektedir. Varlıkların yeniden değerlendiği ancak vergiye tabi değerlerinin aynı kaldığı durumda oluşan geçici fark da değerleme kaynaklı bir farktır.

Görüldüğü üzere geçici farklar, muhasebe kârı ile vergiye tabi kârın tespitindeki zamanlama farklılıkları ile varlık ve borçları değerleme farklılıklarından dolayı ortaya çıkmaktadır. Gerek zamanlama gerekse de değerleme farklılıklarından kaynaklanmış olsun, oluşan bir farkın ertelenmiş vergiye neden olabilmesi için bu farkın geçici nitelikte bir fark olması gerekmektedir. Farkın geçici olmasından kasıt, söz konusu farkın gelecekte ortadan kalkacağının bekleniyor olmasıdır. Dolayısıyla, ileride ortadan kalkmayacak bir farkın ertelenmiş vergiye neden olması da söz konusu değildir.

Geçici farklar, temelde, varlık ve borçların gerçekleşmeleri ile birlikte vergiye tabi kârı etkilemeleri ve buna bağlı olarak muhasebe ve vergi değerleri arasında oluşan geçici nitelikteki farklardan kaynaklanır. Vergiye tabi kâr üzerinde etkisi olmayan bir işlemin ertelenmiş vergiye neden olması da beklenemez.

Bir varlık veya borç kaleminin beklenen gerçekleşme şekli, daha açık bir ifadeyle varlığın geri kazanılma ve borcun ödenme şekli, bu kalemlerin vergiye tabi kâr üzerindeki olası etkileri değerlendirilirken dikkate alınması gereken önemli bir unsurdur. Nitekim gerçekleşmenin şekline göre standartlar ve vergi mevzuatı kapsamında dikkate alınması öngörülen hüküm ve düzenlemeler farklılaşabilmektedir. Örneğin, stok kalemi olarak sınıflandırılan bir otomobil ile maddi duran varlık kalemi olarak sınıflandırılan bir otomobilin geri kazanılma şekilleri birbirinden farklı hüküm ve düzenlemelerin geçerli olmasına ve dolayısıyla farklı vergisel sonuçlara neden olabilecektir (Çelik O. , 2014, s. 60).

Varlık veya borcun gerçekleşme zamanında oluşan geçici farklar, duruma göre, vergiye tabi geçici fark ya da indirilebilir geçici fark şeklinde ortaya çıkabilmektedir. Geçici farkın ileride ödenecek vergide bir artışa yol açması halinde bu fark vergiye tabi geçici fark olarak adlandırılmakta ve ertelenmiş vergi yükümlülüğüne neden olmaktadır. Söz konusu farkın ileride ödenecek vergide bir azalışa neden olduğu bir durumda ise söz konusu fark indirilebilir geçici fark olarak adlandırılmakta ve ertelenmiş vergi varlığı doğmaktadır.

3.4.5.3.1 Vergiye Tabi Geçici Farklar ve Ertelenmiş Vergi Borcu

Standarda göre, vergiye tabi geçici farklar, gelecek dönemlerde faydalanma veya ödeme yapıldığında o dönemlerin vergiye tabi kârını veya zararını belirlerken vergiye tabi tutarlar oluştururlar. Başka bir deyişle, vergiye tabi geçici farklar, gelecekte vergiye tabi kârı arttırması beklenen geçici nitelikteki farkları ifade eder.

Vergiye tabi geçici farklar, aktif kalemlerin muhasebe değerinin vergiye esas değerinden daha fazla olmasından ortaya çıkan geçici farklarla, pasif kalemlerin muhasebe değerinin vergiye esas değerinden daha düşük olmasından ortaya çıkan geçici farkların toplamıdır (Akdoğan, 2006, s. 3). Diğer taraftan, vergiye esas değeri olmasına rağmen varlık veya borç olarak muhasebeleştirilmemiş olan kalemlerin vergiye esas değeri tutarında vergiye tabi tutar oluşturması bekleniyor ise, yine, vergiye tabi geçici fark söz konusu olmaktadır. Standardın, ertelenmiş vergi borçlarını, vergiye tabi geçici farklar üzerinden gelecek dönemlerde ödenecek gelir vergileri olarak tanımladığı

düşünüldüğünde, vergiye tabi geçici farkların söz konusu olduğu bahsedilen durumlarda, bazı istisnalar dışında, bu farklar üzerinden ertelenmiş vergi borcu hesaplanarak muhasebeleştirilmesi gerekmektedir.

Ertelenmiş vergi yükümlülüğü, tespit edilen vergiye tabi geçici farklara uygun vergi oranlarının uygulanması suretiyle hesaplanmaktadır. Farklı durumlarda farklı oranlar geçerli olabilmekle birlikte bu oran, genel bir ifadeyle, vergi mevzuatına göre işlem veya olayın özelliğine göre ertelenmiş vergi yükümlülüğünün gerçekleşme döneminde yürürlükte olması veya kesine yakın bir yüzdeyle yürürlüğe girmesi beklenen vergi oranı olmalıdır. Örneğin, maliyeti ₺150 ve defter değeri ₺100 olan bir varlığın vergi mevzuatına göre ayrılmış olan amortismanlarının birikmiş tutarının ₺90 olduğu varsayıldığında, varlığın ₺100 olan defter değeri ile ₺60 (₺150-₺90) olan vergiye esas değeri arasında oluşan ve cari dönemde vergiye tabi olmayan ₺40 fark üzerinden ertelenmiş vergi borcu hesaplanması ve muhasebeleştirilmesi gerekmektedir. Bu örnekte, vergi oranının 20% olduğu ve ileride değişmesinin beklenmediği varsayılırsa, ertelenmiş vergi borcu ₺8 (₺40'ın 20%'si) olarak hesaplanır. Hesaplanan bu tutar, varlığın defter değerinden elden çıkarılması durumunda elde edilecek ₺40 üzerinden ödenecek vergiyi temsil etmektedir (Akbulut, 2012, s. 28).

İlke olarak, bütün vergiye tabi geçici farklar için ertelenmiş vergi borcu muhasebeleştirilmesini öngören standart, şu durumlarda oluşan geçici farklar için ertelenmiş vergi borcu muhasebeleştirilmeyeceğini ifade etmektedir:

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

Buna göre, işletme birleşmesi niteliğinde olmayan bir işlem dolayısıyla bir varlık veya borcun ilk muhasebeleştirilmesi sırasında oluşan ertelenmiş vergi borcu muhasebeleştirilmez. Buna ek olarak, daha önceden muhasebeleştirilmemiş olan

ertelenmiş vergi borcu veya varlığında bu varlığın amortismana tabi tutulması nedeniyle daha sonra meydana gelen değişiklikler de muhasebeleştirilmez.

Diğer taraftan, işletme birleşmesi nedeniyle devralınan varlıklar ve üstlenilen borçların ilk muhasebeleştirilmesi esnasında, söz konusu varlık ve borçların defter değerleri ile vergi değerleri arasında oluşan vergiye tabi geçici farklar üzerinden ertelenmiş vergi borcu hesaplanarak muhasebeleştirilir. Ancak, işletme birleşmesinde şerefiye oluşması durumunda, şerefiyenin defter değeri ile sıfır olan vergiye esas değeri arasındaki vergiye tabi geçici fark üzerinden ayrıca ertelenmiş vergi borcu muhasebeleştirilmez. Standart, şerefiyenin "kalan tutar" olarak hesaplandığı ve ertelenmiş vergi borcu muhasebeleştirilmesi halinde şerefiyenin defter değerinin artacağı gerekçesiyle şerefiye nedeniyle oluşan ertelenmiş vergi borcunun muhasebeleştirilmesine izin vermemektedir.

3.4.5.3.2 İndirilebilir Geçici Farklar ve Ertelenmiş Vergi Varlığı

Standarda göre, indirilebilir geçici farklar, faydalanma veya ödemenin gerçekleştiği dönemlerin vergiye tabi kârı belirlenirken vergi matrahından indirilebilir nitelikte tutarlar oluştururlar. Başka bir deyişle, indirilebilir geçici farklar, gelecekte vergiye tabi kârı azaltması beklenen geçici nitelikteki farkları ifade eder.

İndirilebilir geçici farklar, aktif kalemlerin muhasebe değerinin vergi değerinden daha düşük olmasından ortaya çıkan geçici farklarla, pasif kalemlerin muhasebe değerinin vergi değerinden daha fazla olmasından ortaya çıkan geçici farkların toplamıdır (Akdoğan, 2006, s. 3). Diğer taraftan, vergiye esas değeri olmasına rağmen varlık veya borç olarak muhasebeleştirilmemiş olan kalemlerin vergiye esas değeri tutarında vergiden indirilebilir tutar oluşturması bekleniyor ise, yine, indirilebilir geçici fark söz konusu olmaktadır. Standartta, ertelenmiş vergi varlıkları, belirli durumlarda gelecek dönemlerde geri kazanılacak olan gelir vergisi tutarları şeklinde ifade edilmiş ve bu durumlar içerisinde indirilebilir geçici farklara da yer verilmiştir. Dolayısıyla, indirilebilir geçici farkların söz konusu olduğu durumlarda, istisnai haller haricinde, bu farklar üzerinden ertelenmiş vergi varlığı hesaplanarak muhasebeleştirilmesi gerekmektedir.

Ertelenmiş vergi varlığı, tespit edilen indirilebilir geçici farklara uygun vergi oranlarının uygulanması suretiyle hesaplanmaktadır. Farklı durumlarda farklı oranlar geçerli olabilmekle birlikte bu oran, genel bir ifadeyle, vergi mevzuatına göre işlem veya olayın özelliğine göre ertelenmiş vergi varlığının gerçekleşme döneminde yürürlükte olması veya kesine yakın bir yüzdeyle yürürlüğe girmesi beklenen vergi oranı olmalıdır. Örneğin, işletmenin gelecekte doğabilecek kıdem tazminatı yükümlülükleri için ₺1000 tutarında karşılık ayırdığı varsayımı altında, söz konusu karşılığın vergi mevzuatına göre nakit esasına bağlı olarak, yani ödendiğinde gider kabul edileceği bir durumda, ayrılan karşılığın ₺1000 olan defter değeri ile sıfır olan vergi değeri arasındaki indirilebilir geçici fark üzerinden, ödemenin yapılmasının beklendiği dönem itibariyle yürürlükte olacağı tahmin edilen vergi oranı dikkate alınarak ertelenmiş vergi varlığı hesaplanır. Bu oranın 20% olduğu varsayılırsa, ertelenen vergi varlığının tutarı ₺200 (₺1000'in 20%'si) olarak bulunur (Akbulut, 2012, s. 29).

Ertelenmiş vergi varlığı her durumda muhasebeleştirilmez. Standarda göre, ertelenmiş vergi varlığı muhasebeleştirilebilmesinin ön koşulu, ileriki dönemlerde, vergisel açıdan indirilebilir gider niteliğindeki geçici farkların indirilmesine yetecek kadar ve aynı vergi idaresi ile ilgili olan vergiye tabi gelir oluşacağının muhtemel olmasıdır. Bu kapsamda, gider niteliğindeki söz konusu farkların gelecekte indirilmesine yetecek kadar vergiye tabi kâr elde edileceğinin muhtemel olup olmadığının işletme yönetimi tarafından değerlendirilmesi gerekmektedir. Ertelenmiş vergi varlığının gerçekleşmesi için gerekli vergilendirilebilir kâr; gelecekteki faaliyetlerden, geçmişteki faaliyetlerden veya vergilendirilebilir geçici farkların gelecekte iptal edilmesinden kaynaklanabilir (Çelik O. , 2014, s. 133). Örneğin, bir işletmenin ₺100 garanti gideri nedeniyle borç tahakkuk ettirdiği varsayımı altında ve vergisel açıdan garanti giderlerinin nakit esasına göre gider kabul edildiği bir durumda, borcun vergiye esas değeri sıfırdır. Bu borcun ₺100 olan defter değeri ile sıfır olan vergiye esas değeri arasındaki fark, indirilebilir bir geçici farktır. İşletme, gelecek dönemlerde bu giderlerin indirilmesine yetecek kadar vergiye tabi gelir elde edeceğini muhtemel gördüğü takdirde, bu fark üzerinden ertelenmiş vergi varlığı hesaplayarak muhasebeleştirmelidir. Örneğin işletme, garanti giderlerinin ödeneceği dönemde, tahakkuk ettirdiği faiz gelirinin nakden tahsil edileceğini muhtemel görüyor olabilir. Bu durumda, faiz gelirlerinin nakden tahsilinden kaynaklanan vergiye tabi kâr garanti ödemesi nedeniyle oluşan indirilebilir geçici farkı

karşılayabilecek düzeyde ise indirilebilir geçici fark muhasebeleştirilmelidir. Aksi durumda ise, ertelenmiş vergi varlığına ilişkin vergi faydasından yararlanılması mümkün olmamaktadır.

Ertelenmiş vergi varlıklarının muhasebeleştirilebilmesi için gelecekte yeterli düzeyde vergiye tabi gelir elde edileceğinin muhtemel olması koşulu değerlendirilirken, gelecek dönemlerde ortaya çıkabilecek indirilebilir geçici farklar dikkate alınmaz; çünkü bu farkların muhasebeleştirilip muhasebeleştirilmeyeceği henüz bir kesinlik içermemekte olup ilgili dönemde ayrıca değerlendirmeye tabi tutulacaklardır.

Öte yandan, söz konusu durum değerlendirilirken, işletmenin indirilebilir geçici farktan yararlanacağı dönemde vergiye tabi gelir yaratacak vergi planlaması olanaklarını da dikkate alması gerekmektedir. Vergi planlaması olanakları, standartta, işletmenin mali zararının veya vergi avantajının kullanımının zamanaşımına uğramasından önceki dönemde yapabileceği ve vergilendirilebilir gelir yaratabileceği veya bu geliri arttırabileceği eylemler olarak tanımlanmıştır. Bu çerçevede; faiz gelirlerinin tahakkuk veya tahsil esasına göre vergilendirilmesinin seçmeye tabi olduğu veya borcun vergiye tabi kârdan indirilmesinin ertelenebildiği gibi durumlarda vergi düzenlemeleri vergilendirilebilir kâr yaratılmasına imkân tanıyabilmektedir.

İşletme, muhasebeleştirdiği ve muhasebeleştirmediği ertelenmiş vergi varlıklarının defter değerlerini her bilanço tarihinde gözden geçirmeli ve gerekli düzeltmeleri yaparak finansal tablolarına yansıtmalıdır.

3.4.5.4 Geçici Farklardan Kaynaklanan Ertelenmiş Verginin İstisnaları

Standart, bütün vergiye tabi geçici farklar için ertelenmiş vergi borcu ve bütün vergiden indirilebilir nitelikteki geçici farklar için bu farktan doğan ertelenmiş vergi varlığının indirilmesine yetecek ölçüde vergiye tabi kâr elde edileceğinin öngörülmesi şartı ile ertelenmiş vergi varlığı muhasebeleştirilmesini zorunlu kılmakla birlikte bu kurala bazı istisnalar getirmiştir. Bu istisnaların ilki, şerefiyenin ilk muhasebeleştirilmesinden kaynaklanan geçici farkların neden olduğu ertelenmiş vergi kapsamında söz konusu iken diğer istisna bir varlık veya borcun ilk muhasebeleştirilmesi

sonucu ortaya çıkan geçici farkların neden olduğu ertelenmiş verginin muhasebeleştirilmesinde kendisini göstermektedir. Diğer taraftan standart, bu istisnaların da istisnası olarak nitelendirilebilecek bir düzenleme ile söz konusu istisnaların bağlı ortaklıklar, şubeler, iştirakler ve müşterek anlaşmalardaki yatırımlar ile ilgili olarak ortaya çıkan vergiye tabi geçici farklar için geçerli olmadığını; dolayısıyla, bu durumlarda oluşan ertelenmiş vergi borcunun istisna kapsamında değerlendirilmeyerek muhasebeleştirilmesi gerektiğini ifade etmektedir.

3.4.5.4.1 Şerefiyenin İlk Muhasebeleştirilmesinden Kaynaklanan Ertelenmiş Vergi

"İşletme Birleşmeleri" başlığını taşıyan 3 No'lu Finansal Raporlama Standardı (TFRS 3), şerefiyeyi, tek olarak tanımlanamayan ve ayrı olarak kaydedilemeyen bir işletme birleşmesinde edinilmiş diğer varlıklardan kaynaklanan gelecekteki ekonomik fayda olarak tanımlanmıştır. Standarda göre şerefiye, standarda uygun olarak ölçülmüş, genellikle birleşme tarihindeki gerçeğe uygun değer üzerinden ölçümü gerektiren transfer edilmiş bedel ile edinilen işletmedeki azınlık payı (kontrol gücü sağlamayan pay) tutarı ve aşamalı olarak gerçekleşen bir işletme birleşmesinde edinen işletmenin daha önceden elde tuttuğu edinilen işletmedeki öz kaynak payının birleşme tarihindeki gerçeğe uygun değeri toplamı ile edinilen tanımlanabilir varlıkların ve üstlenilen tanımlanabilir borçların birleşme tarihindeki net tutarları arasındaki fark şeklinde ölçülmektedir.

Vergi mevzuatı açısından değerlendirildiğinde ise şerefiye, fiziksel bir varlığın karşılığı olmadığından ve sübjektif bir nitelik taşıdığından, bir kıymet olarak ödeme konusu yapılma durumu hariç olmak üzere, bir varlık olarak muhasebeleştirilmemekte ve çoğu vergi düzenlemesinde olduğu gibi ülkemizde de vergiye tabi kârın tespitinde doğrudan bir gider unsuru olarak dikkate alınmamaktadır (Çelik O. , 2014, s. 139). Ülkemiz vergi mevzuatına göre kayıtlı bedeli üzerinden beş yıl içinde ve eşit miktarlarda itfa olunabilen şerefiye tutarının itfasına bazı vergi hükümleri izin vermeyebilmekte ve bu durumda şerefiyenin vergiye esas değeri sıfır olmaktadır. Standart, şerefiyenin defter değeri ile sıfır olan vergiye esas değeri arasında oluşan vergiye tabi geçici fark nedeniyle ertelenmiş vergi borcu muhasebeleştirilmesine, şerefiyenin bir "kalan tutar" olarak hesaplandığı ve şerefiyenin defter değerinin artmasına yol açacağı gerekçesiyle izin vermemektedir. Bununla birlikte, şerefiyenin ilk muhasebeleştirilmesinde ortaya çıktığı

için muhasebeleştirilmemiş olan ertelenmiş vergi borcunda sonraki dönemlerde meydana gelen azalmalar da ilk muhasebeleştirilme ile ilişkilendirilerek muhasebeleştirilmez. Dolayısıyla, şerefiyenin ilk muhasebeleştirilmesi esnasında doğmamış olan ertelenmiş vergi borçlarının muhasebeleştirilmesinde bir engel bulunmamaktadır. Standartta verilen örnek uyarınca, ₺100 tutarında şerefiye hesapladığı varsayılan bir işletme, vergiye esas değeri sıfır olan bu şerefiye nedeniyle hesapladığı ertelenmiş vergi borcunu muhasebeleştirmediği gibi şerefiyede meydana gelen ₺20 değer düşüklüğü varsayımı halinde, şerefiyenin ilk muhasebeleştirilmesi ile alakalı kabul edildiğinden, ertelenmiş vergi borcundaki azalmayı da muhasebeleştirmez. Ancak, defter değeri ₺100 olan şerefiyenin vergi mevzuatına göre 20% amortismana tabi olduğu varsayımında ise, şerefiyenin ilk muhasebeleştirilme sırasında ₺100 olan vergiye esas değeri yılsonunda ₺80 olacağından, aradaki ₺20 vergiye tabi geçici fark üzerinden hesaplanan ertelenmiş vergi borcunun, bu farkın şerefiyenin ilk muhasebeleştirilmesi ile ilgili olmaması nedeniyle, muhasebeleştirilmesi gerekmektedir.

İşletme birleşmesinde ortaya çıkan şerefiyenin defter değerinin vergiye esas değerinden düşük olması durumunda oluşan indirilebilir geçici fark üzerinden hesaplanan ertelenmiş vergi varlığının muhasebeleştirilmesinde ise muhtemel olma koşulu sağlandığı sürece bir engel bulunmamaktadır. Bu halde, şerefiyenin daha önceki muhasebeleştirilmesinden kaynaklanan ertelenmiş vergi varlığı, işletme birleşmesinin bir parçası olarak muhasebeleştirilmektedir. Diğer taraftan edinilen işletme, ertelenmiş vergi varlıklarının muhasebeleştirilmesi sırasında muhtemel olma koşulunu içinde bulunduğu şartlar itibariyle değerlendirmelidir. Edinilen işletme tarafından muhasebeleştirilmiş olmasına rağmen işletme birleşmesinin bir sonucu olarak söz konusu şartların değişmesi söz konusu olabileceğinden, edinilen işletmenin daha önce muhasebeleştirmiş olduğu ertelenmiş vergi varlıklarının, edinen işletme tarafından, muhasebeleştirme şartlarını taşıyıp taşımadığı bakımından yeniden değerlendirilmesi gerekir. Ertelenmiş vergi varlığında oluşan değişiklikler edinen işletme tarafından birleşmenin gerçekleştiği dönem itibariyle muhasebeleştirilir; ancak bunlar, işletme birleşmesinin bir parçası kabul edilmemekte ve bu nedenle işletme birleşmesinden kaynaklanan şerefiyenin belirlenmesinde dikkate alınmamaktadır.

3.4.5.4.2 Bir Varlık veya Borcun İlk Muhasebeleştirilmesinden Kaynaklanan Ertelenmiş Vergi

Bir varlık veya borç ilk kez muhasebeleştirilirken geçici nitelikte fark oluşabilmektedir. Örneğin 5 yıl ekonomik ömür biçilen bir varlığın ₺100 maliyet bedeli ile kayıtlara alındığı ve 5 yıl sonunda sıfır olan kalıntı değeri ile elden çıkarılmasının öngörüldüğü bir durumda, vergi oranının 20% olduğu ve varlık için ayrılan amortismanın vergi mevzuatına göre gider yazılamadığı, ayrıca varlığın elden çıkarılması halinde oluşacak satış kârı veya zararının da vergiye tabi kârın tespitinde dikkate alınmayacağı varsayımı altında, varlığın sıfır olan vergi değeri ile ₺100 olan defter değeri arasında oluşan vergiye tabi geçici fark nedeniyle, normal şartlarda, ₺20 ertelenmiş vergi yükümlülüğü muhasebeleştirilmesi gerekmektedir. Bu durumda, ilk kez muhasebeleştirilen varlık nedeniyle hesaplanan ertelenmiş vergi yükümlülüğünün muhasebe kayıtlarında dengelenebilmesi için yapılacak alternatif borç kayıtları ya gerçeği yansıtmamakta ya da finansal tabloları daha az şeffaf hale getireceğinden standartların amacına aykırı olmaktadır (Ernst & Young LLP, 2016, pp. 2142, 2143). Bu nedenle standart, ilk muhasebeleştirmede veya ilk muhasebeleştirme ile ilgili olmak kaydı ile sonraki değişikliklerde ortaya çıkan ertelenmiş vergi borcu veya varlığının muhasebeleştirmesine izin vermemekle birlikte daha önceden muhasebeleştirilmemiş olan ertelenmiş vergi borcu veya varlığında bir varlığın amortismana tabi tutulması nedeniyle daha sonra meydana gelen değişikliklerin muhasebeleştirilmesini de engellemektedir. Dolayısıyla, söz konusu varsayım altında işletme, normal şartlarda muhasebeleştirmesi gereken ₺20 ertelenmiş vergi yükümlülüğünü ilk muhasebeleştirmeden kaynaklanıyor olması nedeniyle muhasebeleştirmediği gibi varlığın sonraki yılda ₺20 amortisman sonrası ₺80 olan defter değeri üzerinden hesaplanan ₺16 ertelenmiş vergi yükümlülüğünü de muhasebeleştirmemektedir. Ertelenmiş vergi varlığı açısından söz konusu duruma örnek olarak devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesi gösterilebilir. Bir varlığa ilişkin vergiye tabi olmayan devlet teşvikinin ilgili varlığın defter değerinin hesaplanması sırasında indirildiği ancak vergiye esas değerinin tespitinde dikkate alınmadığı bir durumda veya devlet teşvikinin ertelenmiş gelir olarak muhasebeleştirilmesi halinde, her iki durum için de geçerli olmak üzere, oluşan indirilebilir geçici farktan dolayı ertelenmiş vergi varlığı muhasebeleştirilmesi mümkün bulunmamaktadır.

İlk muhasebeleştirmede geçerli olan ertelenmiş verginin muhasebeleştirilmemesi kuralının istisnası, ilk kez muhasebeleştirilen varlık veya borcun bir işletme birleşmesinden veya gerçekleştiği tarihte muhasebe kârını ya da vergiye tabi kârı ya da her ikisini birden etkileyen bir işlemden kaynaklanıyor olması durumudur. Dolayısıyla, bir varlık veya borcun ilk muhasebeleştirilmesinde ortaya çıkan geçici fark, bu varlık veya borcu meydana getiren işlemin bir işletme birleşmesi olmaması ve gerçekleştiği tarih itibariyle muhasebe kârı ya da vergiye tabi kâra etki etmemesi durumunda muhasebeleştirilmemektedir.

3.4.5.5 Kullanılmamış Mali Zararlar ve Kullanılmamış Vergi Avantajları

Gerek kullanılmamış mali zararlar gerekse de kullanılmamış vergi avantajları, ileride vergiye tabi kârı azaltıcı yönde etkide bulunacağından, ertelenmiş vergi varlığına neden olmaktadırlar. Nitekim standart, ertelenmiş vergi varlıklarını, "indirilebilir geçici farklar, gelecek dönemlere devreden kullanılmamış mali zararlar ve vergi avantajları nedeniyle gelecek dönemlerde geri kazanılacak olan gelir vergisi tutarları" olarak tanımlamıştır. Dolayısıyla, ertelenmiş vergi varlığı, indirilebilir geçici farklar yanında gelecek dönemlere devreden kullanılmamış mali zararlardan veya kullanılmamış vergi avantajlarından da kaynaklanabilmektedir.

İndirilebilir geçici farklardan kaynaklanan ertelenmiş vergi varlıklarının muhasebeleştirilebilmesinde geçerli olan muhtemel olma koşulu, henüz kullanılmamış geçmiş yıl mali zararları ve vergi avantajları nedeniyle muhasebeleştirilecek ertelenmiş vergi varlığı için de sağlanmalıdır. Nitekim bu koşul, tüm ertelenmiş vergi varlıklarının muhasebeleştirilmesinde geçerlidir. Bununla birlikte, işletmenin kullanılmamış mali zararlar ve vergi avantajları nedeniyle ertelenmiş vergi varlığı muhasebeleştirirken bunların zaman aşımına uğramasından önce vergiye tabi kâr elde etmesinin mümkün olup olmayacağını değerlendirmesi gerektiği de açıktır. Diğer taraftan, mali zararların ve vergi avantajlarının varlık ve borç niteliğinde olmamaları nedeniyle defter değerleri veya vergiye esas değerleri bulunmadığından bunların finansal tablolar aracılığı ile belirlenmesi mümkün olmayıp vergi kanunları ve beyannamelerinin dikkate alınması gerekmektedir (Özdemir, 2015, s. 13).

3.4.5.5.1 Kullanılmamış Mali Zararlar ve Ertelenmiş Vergi

Mali zarar, vergi düzenlemelerine göre bir hesap dönemi için tespit edilen ve vergi geri kazanımı sağlayan zararı ifade eder (Çelik O. , 2014, s. 152). Bu geri kazanım, vergi mevzuatınca izin verilmesi koşulu ile ve yine vergi mevzuatının belirlediği usul ve esaslar çerçevesinde, söz konusu zararın önceki veya daha sonraki yılların kârından mahsup edilmesi yoluyla gerçekleşmektedir. Bir döneme ilişkin mali zararın geçmiş dönemlerin kârından mahsup edilmesi "geriye taşıma" (loss carrybacks) olarak adlandırılmakta iken söz konusu zararın ileriki yılların kârından mahsubu durumunda ise bu işlem "ileriye taşıma" (loss carryforwards) olarak ifade edilmektedir. Kullanılmamış, yani henüz geri kazanım yoluyla faydalanılmamış mali zararın hâlihazırda geriye veya ileriye taşınabilir olması, bu zararın kullanılabilir nitelikte olduğunun göstergesidir. Bu taşınabilirlik, geçmiş dönemlerde yeterli düzeyde kâr elde edilmiş olması yanında vergi mevzuatının söz konusu işleme izin veriyor olması ve belirli bir süre kısıtının aşılmaması gibi ilave koşullara da bağlı olabilmektedir. Örneğin ABD vergi mevzuatı mali zararların geriye dönük olarak 2 yıl ve ileriye dönük olarak 20 yıl süre ile mali kârdan indirimine izin vermektedir (Ergin, 2016, s. 173).

Mali zararın geriye taşınması, söz konusu zararın önceki yılların zararı ile netleştirilerek elde edilecek faydanın zararın oluştuğu dönemde varlık (vergi varlığı) olarak muhasebeleştirmesi şeklinde uygulanmakta olup geriye taşımanın uygulanabilmesi için geçmiş yıllarda yeterli düzeyde kâr elde edilmiş ve vergi düzenlemelerinin geriye taşımaya izin veriyor olması gerekmektedir (Çelik O. , 2014, s. 40, 41). Nitekim ülkemiz vergi mevzuatına göre mali zararın geriye taşınması mümkün bulunmamaktadır.

Mali zararın geriye taşınabilmesi için geçmiş yıllarda yeterli düzeyde kâr elde edilememiş olması ya da vergi düzenlemelerinin geriye taşımaya izin vermemesi halinde, yine vergi düzenlemelerinin bu konudaki izni koşulu ile söz konusu mali zarar ileriye taşınabilmektedir. Mali zararın geriye veya ileriye taşınmasının mümkün olmadığı bir durumda bu zararın kullanılabilirliğinden bahsedilememektedir.

Mali zararın ileriye taşınmasında zarar, gelecekte elde edilmesi öngörülen kârdan mahsup edilmek üzere ileriki dönemlere aktarılır. Ülkemiz vergi mevzuatının belirli şartlar altında uygulanmasına izin verdiği bu aktarma işlemi, standartlar kapsamında değerlendirildiğinde, gelecek dönemlerin vergiye tabi kârını azaltıcı yönde etkisi nedeniyle ertelenmiş vergi varlığı muhasebeleştirilmesini gerektirmektedir. Bu durumda, ertelenmiş vergi varlığının muhasebeleştirilebilmesinin ön koşulu olan yeterli düzeyde kâr elde edilmesinin öngörülüyor olması koşulunun sağlanması gerektiği açıktır.

3.4.5.5.2 Kullanılmamış Vergi Avantajları ve Ertelenmiş Vergi

Vergi avantajı, adından da anlaşılacağı üzere, ödenecek vergide bir avantaj sağlayan, bir başka ifade ile bu vergiyi azaltan bir unsurdur. Dolayısıyla, kullanılmamış vergi avantajları, ileride ödenecek vergiyi azaltıcı yönde etkisi nedeniyle, kullanılmamış mali zararlarda olduğu gibi, ertelenmiş vergi varlığına neden olmaktadır. Ancak, kullanılmamış mali zararların aksine kullanılmamış vergi avantajlarından kaynaklanan ertelenmiş vergi varlığı hesaplanırken, ödenecek vergi üzerinde doğrudan etkisi olması dolayısıyla vergi avantajı tutarına vergi oranı uygulanmamakta, vergi avantajının miktarı doğrudan ertelenmiş vergi varlığı olarak dikkate alınmaktadır. Nitekim vergilendirilebilir kârdaki indirimler olarak ifade edilen ve ertelenmiş vergi etkisi bulunmayan vergi indirimlerinin aksine vergi avantajları, vergiye tabi kâr üzerinde değil doğrudan ödenecek vergideki indirimler şeklinde gerçekleşmektedir (Çelik O. , 2014, s. 156). Ülkemiz vergi mevzuatında vergi avantajının en tipik örneğini yatırım indirimi oluşturmakta, diğer bir örnek olarak da Ar-Ge indirimi verilebilmektedir (Ergin, 2016, s. 176, 177).

3.4.5.6 Bazı Özellikli Durumlar

Gerçeğe uygun değer, standartlarda, piyasa katılımcıları arasında ölçüm tarihinde olağan bir işlemde, bir varlığın satışından elde edilecek veya bir borcun devrinde ödenecek fiyat olarak tanımlanmaktadır. Standartlar, bazı varlıkların gerçeğe uygun değerden gösterilmelerini veya bunlar için yeniden değerleme yapılmasını mümkün ya da zorunlu kılmaktadır. Böyle bir gösterimin vergi düzenlemeleri açısından da geçerli olduğu bir durumda varlığın vergiye esas değeri muhasebe değerine eşit olacak ve geçici bir fark oluşmayacaktır. Ancak, standartlar uyarınca yapılan gerçeğe uygun değer

düzeltmesine paralel bir düzeltmenin vergi mevzuatına göre mümkün olmadığı bir halde, söz konusu varlığın vergi değeri gerçeğe uygun muhasebe değerinden farklılaşacak ve bu iki değer arasında geçici bir fark meydana gelecektir. Oluşan bu geçici fark üzerinden ise ertelenmiş vergi hesaplanması gerekmektedir.

"TFRS 3 İşletme Birleşmeleri" standardı, işletme birleşmesini, bir edinen işletmenin, bir veya daha fazla işletmenin kontrolünü eline geçirdiği bir işlem veya başka bir olay olarak tanımlamıştır. İşletme bu kontrolü; nakit, nakit benzeri veya diğer varlıklar (bir işletme oluşturan net varlıklar da dâhil olmak üzere) transfer ederek, borç altına girerek, öz kaynak payları ihraç ederek, birden fazla değişik şekilde bedel transfer ederek veya bedel transfer etmeden, yalnızca sözleşme yolu ile elde edebilmektedir. TMS 12, işletme birleşmelerinde ortaya çıkan ertelenmiş vergi ile ilgilenir. TMS 12'ye göre, işletme birleşmelerinde, sınırlı istisnai durumlar haricinde devir tarihindeki gerçeğe uygun değerleri üzerinden muhasebeleştirilmekte olan devralınan belirlenebilir varlıklar ve üstlenilen belirlenebilir borçların vergiye esas değerlerinin işletme birleşmesinden genellikle etkilenmemeleri veya farklı şekilde etkilenmeleri nedeniyle geçici farklar ortaya çıkmaktadır. İşletme birleşmesinde gerçeğe uygun değerleri üzerinden muhasebeleştirilen varlık ve borçlardan kaynaklanan söz konusu geçici farkların neden olduğu gerek ertelenmiş vergi borcu gerekse de ertelenmiş vergi varlığı şerefiyenin veya pazarlıklı satın alma kazancının (negatif şerefiye) tutarını etkilemektedir. Ancak, daha önce belirtildiği üzere, şerefiyenin ilk muhasebeleştirilmesinden kaynaklanan ertelenmiş vergi yükümlülüğü raporlanmamaktadır. Diğer taraftan, işletme birleşmesi neticesinde edinilen işletme tarafından muhasebeleştirilen ertelenmiş vergi varlıklarının gerçekleşme olasılığı değişebilmektedir. Bahsedildiği üzere, ertelenmiş vergi varlıkları yeterli düzeyde vergiye tabi kâr elde edileceğinin bekleniyor olması koşulu ile muhasebeleştirilmekte ve bu beklenti her raporlama dönemi sonunda yeniden değerlendirilerek gerekli düzeltmeler yapılmaktadır. Bir işletme birleşmesi nedeniyle edinilen işletmenin varlık ve borçlarından kaynaklanan ertelenmiş vergi varlıklarının gerçekleşme olasılığı değişebileceğinden bu durumun edinen işletme tarafından yeniden değerlendirilmesi gerekmektedir.

Bir işletmenin tüm varlık ve borçları, "TMS 21 Kur Değişim Etkileri" standardı gereğince, işletmenin faaliyette bulunduğu ekonomik çevrede geçerli olan para birimi kullanılarak ölçülmektedir. İşletmenin vergiye tabi kârının farklı bir para birimi ile

belirlenmesinin söz konusu olması durumunda, parasal olmayan kalemlerin değerinin farklı bir para birimi ile ölçüldüğü sonucu doğacağından, kur etkisi nedeniyle oluşan geçici farklar ertelenmiş vergi varlık veya yükümlülüğüne neden olmaktadır (Çelik O. , 2014, s. 178, 179).

3.4.5.7 Ertelenmiş Verginin Ölçümü

Standarda göre, vergi giderinin ilk bileşeni olan dönem vergi gideri (veya alacağı) tutarı, raporlama dönemi sonu (bilanço tarihi) itibariyle yürürlükte olan veya yürürlüğe girmesi kesine yakın olan vergi oranları dikkate alınarak ölçülmektedir. Vergi giderinin diğer bileşeni olan ertelenmiş vergi gideri (veya geliri) ise, raporlama dönemi sonu itibariyle yürürlükte olan veya yürürlüğe girmesi kesine yakın olan vergi oranlarına dayanılarak "varlıkların gelire dönüştüğü" veya "borçların ödendiği" dönemlerde uygulanması beklenen vergi oranları kullanılmak suretiyle hesaplanır. Dolayısıyla, dönem vergi giderinden farklı olarak ertelenmiş vergi giderinin hesaplanmasında vergi oranlarındaki muhtemel değişiklikler de dikkate alınmakta ve gerçekleşme zamanında yürürlükte olması beklenen veya yürürlükte olacağına dair kesine yakın bir öngörü bulunan vergi oranları kullanılmaktadır. Bu oranının doğru tespit edilmesi, ertelenmiş vergi borç veya alacağının doğru tutarda hesaplanabilmesi açısından önemlidir.

Cari ve ertelenmiş vergi varlıkları ile borçlarının ölçümünde asıl olan vergi mevzuatınca öngörülen yürürlükteki vergi oranlarının kullanılması olmakla birlikte vergi oranlarının değişeceğine ilişkin kesine yakın beklentilerin söz konusu olması halinde yürürlüğe girmesi beklenen vergi oranlarının dikkate alınması gerekmektedir. Vergi oranları, yürürlüğe girme sürecinde gerçekleşmesi gereken aşamalardan etkilemediği ve etkilenme olasılığının bulunmadığı durumlarda, yürürlüğe girmesi kesine yakın olarak kabul edilmekle birlikte (IASB, 2013, p. 51) ülkemizde vergi oranlarının kesine yakın olması yalnızca ilgili kanunların yasalaşması ile mümkün olmaktadır (Ergin, 2016, s. 183). Örneğin; 2015 yılında kâr üzerinden alınan verginin hesaplanmasında geçerli olan oranın 20% olduğu ancak kanun koyucu tarafından çıkarılan yasa ile 2016 yılı başından itibaren geçerli olmak üzere bu oranın 40% olarak belirlendiği varsayımında, işletmenin 2015 yılı kârı üzerinden vergi hesaplarken, bu kârın vergilendirileceği 2016 yılında geçerli olacak olan 40% oranını kullanması gerekmektedir. Bu durumda, işletmenin 2015

yılı dönem sonu itibariyle ₺200 vergilendirilebilir geçici fark hesapladığı kabul edilirse, raporlanması gereken ertelenmiş vergi yükümlülüğü tutarı ₺80 (₺200'ün 40%'ı) olmaktadır. Böyle bir düzenleme yapılmasaydı bu tutar 20% vergi oranı üzerinden ₺40 olarak bulunacaktı.

3.4.5.8 Ertelenmiş Verginin Muhasebeleştirilmesi ve Sunumu

Geçici farkların neden olduğu ertelenmiş vergi yükümlülükleri ile geçici farklar yanında kullanılmamış mali zararlar ve kullanılmamış vergi avantajlarından kaynaklanan ertelenmiş vergi varlıkları bilançoda varlık ve yükümlülük olarak raporlanırlar. Ertelenmiş vergi varlık ve yükümlülükleri arasındaki fark ise kâr veya zarar ile ilişkili olması durumunda gelir tablosunda ertelenmiş vergi gideri veya geliri olarak raporlanmaktadır. Ne var ki ertelenmiş vergi varlık ve yükümlülüklerindeki bu değişim her zaman kâr veya zararla ilgili olmayabilir. Bu nedenle, ertelenmiş vergiye neden olan bir işlem veya olayın niteliğinin belirlenmesi bu işlem veya olayın yarattığı vergisel sonuçların raporlanması ve raporlamaya ilişkin usul ve esasların bunlara uygun kayıt düzeni gerektirmesi nedeniyle muhasebeleştirilmesi açısından önem arz etmektedir.

Standarda göre, işletmede meydana gelen işlem ve olayların vergisel sonuçları, bu işlem ve olayların muhasebeleştirildiği şekilde muhasebeleştirilmelidir. Bir diğer ifadeyle, bir işlem veya olayın dönem vergisi ve ertelenmiş vergi açısından muhasebeleştirilmesi, söz konusu işlem veya olayın muhasebeleştirilmesi ile tutarlı olmalıdır. Dolayısıyla, dönem vergisinde ve üzerinde durduğumuz ertelenmiş vergide, vergisel sonuç doğuran işlemin etkilerinin ne şekilde muhasebeleştirileceğine karar verebilmek için öncelikle bu işlemin niteliğinin belirlenmesi gerekmektedir. Eğer, ertelenmiş vergi varlık veya yükümlülüğüne neden olan işlem veya olay kâr veya zararda raporlanmışsa, bu işlem veya olayın neden olduğu vergi etkisi de, istisnai durumlar haricinde, kâr veya zararda raporlanmalıdır. Şayet bu işlem veya olay öz kaynaklarda raporlanmışsa vergi etkisi de öz kaynaklarda ya da duruma göre diğer kapsamlı kâr veya zararda raporlanır.

Ertelenmiş vergi varlık veya yükümlülüğüne neden olan işlemler çoğunlukla kâr veya zarar üzerinde değişime neden olduklarından bu işlemlerin ve vergisel etkilerinin de

kâr veya zararda muhasebeleştirilmesi gerekmektedir. Ancak bunun için, bu işlem veya olayın aynı veya farklı bir dönemde kâr veya zarar dışında muhasebeleştirilmemiş olması ve işletme birleşmesi haricinde bir işlem olması gerekmektedir. Dolayısıyla ortaya çıkan ertelenmiş vergi gelir veya giderinin kâr veya zararda raporlanması bu iki önemli istisna haricinde mümkündür.

Ertelenmiş vergi varlık ve yükümlülüklerinin, bir gelir veya bir giderin bir dönemin muhasebe kârının hesabında dikkate alınmış olması ancak vergiye tabi kâr açısından o dönemden farklı bir dönemde dikkate alınmış olması nedeniyle oluşması durumunda, bir diğer ifadeyle zamanlama farklarından kaynaklanması halinde, ortaya çıkan ertelenmiş verginin gelir tablosunda muhasebeleştirilmesi gerekmektedir. Vergi mevzuatına göre nakit esasının öngörüldüğü faiz, isim hakkı, temettü geliri gibi unsurlardan ya da maliyetinin amortismana tabi tutulmak yerine doğrudan gider yazılmasına izin verilen maddi olmayan duran varlık kalemlerinden kaynaklanan ertelenmiş vergiler buna örnek olarak verilebilir.

Vergi oranlarının değişmesi, ertelenmiş vergi varlığının geri kazanılabilecek tutarının yeniden belirlenmesi veya varlığın ne şekilde geri kazanılacağına ilişkin beklentinin revize edilmesi gibi durumlarda, ertelenmiş vergi varlık ve borçlarının defter değerleri bunlarla ilgili geçici farkların değerlerinde bir değişiklik olmamasına rağmen değişiklik gösterebilmektedir. Bu gibi durumlarda standart, ertelenmiş vergiye ilişkin değişmelerin de, daha önce kâr ya da zarar dışında muhasebeleştirilmiş olan kalemlerle ilgili değişiklikler hariç olmak üzere, kâr ya da zararda muhasebeleştirilmesini öngörmektedir.

"TMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu" standardına göre, eğer işletme dönen ve duran varlıkları ile kısa ve uzun vadeli borçlarını finansal durum tablosunda (bilançoda) ayrı ayrı sınıflandırıyorsa, ertelenmiş vergi varlıkları (borçları) dönen varlıklar (kısa vadeli borçlar) olarak sınıflandırılamaz. Buna göre, hesaplanan vergilerin raporlanmasında işletme, dönem vergisini dönen değerler arasında gösterse de hesaplanan ertelenmiş vergi varlık ve borçlarını aktifte duran varlıklar içinde ve pasifte uzun vadeli borçlar içerisinde raporlamalıdır (Akbulut, 2012, s. 31).

“TMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu” Standardına göre, belirli bir standart tarafından zorunlu kılınmadıkça veya izin verilmedikçe varlık ve borçların ya da gelir ve giderlerin mahsubu (netleştirilmesi) mümkün bulunmamaktadır. İşlem veya diğer olayın özü gereği yapılan netleştirme hariç olmak üzere, finansal tablolarda yapılan bu tarz bir netleştirme işleminin finansal tablo kullanıcılarının gerçekleşmiş olan işlem ve diğer olaylar ile şartları ve gelecekteki nakit akışlarını anlamalarını zorlaştıracağı gerekçesiyle varlık ve borçlar ile gelir ve giderlerin finansal tablolarda ayrı ayrı gösterilmesi esastır.

“TMS 12 Gelir Vergileri” Standardına bakıldığında ise dönem vergi varlıkları ile dönem vergi yükümlülüklerinin mahsubuna belirli şartlar dâhilinde imkân tanındığı görülmektedir. Buna göre, dönem vergi varlık ve yükümlülüklerinin mahsubu yasal olarak böyle bir mahsup işlemine imkân tanınması ve ödeme veya tahsilatın net tutar üzerinden ya da ayrı ayrı ancak eşzamanlı yapılacak olması halinde mümkün olmaktadır. Standart kapsamında ertelenmiş vergi varlık ve yükümlülükleri açısından mahsup işlemi ise ancak ve ancak yasal olarak dönem vergi varlıkları ile borçlarının mahsubuna imkân tanınmış olması koşulu ile ve ertelenmiş vergi varlık ve yükümlülüklerinin aynı vergi idaresine tabi aynı işletmeye uygulanan gelir vergilerinden kaynaklanmış olması durumunda ya da farklı işletmelere uygulanan gelir vergilerinden kaynaklanmış olmakla birlikte bu işletmelerin, ertelenmiş vergi varlık ve yükümlülüklerinin gerçekleşmesi tahmin edilen her bir dönem itibariyle dönem vergi borç ve alacaklarını net esasa göre ya da ayrı ayrı ancak eşzamanlı ödeyecek veya tahsil edecek olmaları halinde mümkün olmaktadır. Bu kapsamda standart, ertelenmiş vergi varlık ve borçlarının, bunların aynı işletmeye ait olması, aynı vergi idaresi ile ilgili olması, aynı vergi idaresi tarafından konulan gelir vergileriyle ilgili olması ve işletmenin yasal olarak dönem vergi varlığını ve dönem vergi borcunu birbirlerine mahsup etme hakkı olması durumunda birbiriyle mahsubunu zorunlu kılmaktadır.

4. TİCARET İŞLETMELERİNDE SIKLIKLA KULLANILAN HESAPLARIN TÜRKİYE MUHASEBE VE FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARI (TMS/TFRS) KAPSAMINDA KÂRA ETKİLERİ BAKIMINDAN İNCELENMESİ

4.1 Genel Açıklama

Çalışmanın bu son bölümünde, önceki bölümlerde yapılan açıklamalar ve ele alınan konulardan hareketle, standartlar ile vergi mevzuatı hüküm ve düzenlemeleri kâra etkileri bakımından karşılaştırmalı olarak incelenmektedir. Söz konusu karşılaştırma, ülkemizde faaliyette bulunan çok sayıda ticaret işletmesinin www.kap.gov.tr adresinde yayımlanan finansal tablolarının incelenmesi sonucunda belirlenen ve ticaret işletmelerinde sıklıkla kullanıldığı görülen hesaplardan hareketle ve varsayımlar yardımıyla yapılmıştır.

Konunun ele alınışı, öncelikli ilgili kalemin veya kalemlerin ilişkili olduğu standart veya standartların açıklanması ve sonrasında varsayımlar yardımıyla konunun örneklendirilerek muhasebe kayıtlarına yer verilmesi şeklindedir. Bununla birlikte, vergi mevzuatına ilişkin düzenleme ve muhasebe kayıtlarına da yer verilerek her iki uygulamanın kâra ne gibi etkilerinin olduğu ortaya konmaya çalışılmıştır. Varsayımlarda kâra etkilerin ön planda tutulması nedeniyle KDV'ye ilişkin kayıtlar göz ardı edilmiş olup gerek duyulmadıkça dönem ayırıcı hesap ayrımına ilişkin detaylara da girilmemiştir.

4.2 Nakit ve Nakit Benzerleri

4.2.1 Tanım ve Açıklamalar

"TMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu" standardına göre, bir varlık raporlama döneminden sonra en az on iki ay içinde bir borcun ödenmesi için kullanılmak üzere veya başka bir nedenle sınırlandırılmamış olmak koşuluyla, TMS 7'de tanımlanmış şekli ile nakit veya nakit benzeriyse dönen varlık olarak sınıflandırılır (TMS 1, prf. 66). Bu

ifadeden anlaşıldığı üzere, “nakit” ve “nakit benzeri” kavramları “TMS 7 Nakit Akış Tabloları” standardında tanımlanmaktadır. TMS 7’ye göre “nakit” kavramı, işletmedeki nakit ile vadesiz mevduata karşılık gelirken “nakit benzeri” kavramı ise “tutarı belirli bir nakde kolayca çevrilebilen kısa vadeli ve yüksek likiditeye sahip ve değerindeki değişim riski önemsiz olan yatırımları" ifade etmektedir.

TMS 7’de yapılan “nakit” tanımına bakıldığında, vadeli mevduatın nakit olarak değerlendirilmediği; yalnızca vadesiz mevduatın nakit tanımı kapsamına girdiği görülmektedir. Bununla birlikte “nakit benzeri” kavramına ilişkin tanımda ise kolayca nakde çevrilebilen kısa vadeli ve yüksek likiditeye sahip bir yatırımın nakit benzeri olarak kabul edilebilmesi için aynı zamanda bu yatırımın değerindeki değişim riskinin de önemsiz olması gerektiği vurgulanmaktadır.

TMS 7’ye göre, nakit benzerlerinin kısa vadeli nakit yükümlülükler için elde bulundurulmaları gerekmektedir. Buna göre, yatırım amacıyla veya diğer amaçlarla kullanılan varlıklar nakit benzeri olarak kabul edilmemektedir. Bu kapsamda standart, vadesi üç ay veya daha az olan yatırımları nakit benzeri olarak kabul etmekte; ancak, öz sermayeyi temsil eden menkul kıymetlere yapılan yatırımlar ise vadesine kısa bir süre kala iktisap edilen ve üzerinde belirli bir itfa tarihi bulunan imtiyazlı hisse senetlerinde olduğu gibi özellikli durumlar hariç olmak üzere nakit benzeri olarak kabul edilmemektedir (TMS 7, prf. 7).

Diğer taraftan, banka kredilerinin finansman faaliyetleri kapsamında olduğu kabul edilse de bankalar nezdindeki cari hesapların nakit ve nakit benzerleri olarak kabul edilmeleri gerekmektedir. Nitekim bu hesaplar, bankanın talebi halinde geri ödenmesi gereken dalgalı bir bakiyeye sahiptirler ve işletmenin nakit yönetiminin ayrılmaz bir parçasını oluşturmaktadırlar (TMS 7, prf. 8).

Gerek TMS “39 Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçme” standardında gerekse “TMS 32 Finansal Araçlar: Sunum” standardında “nakit”, finansal varlıklar arasında sayılmaktadır. Nitekim TMS 32 finansal varlıklar ile borçları; nakit, başka bir işletmenin öz kaynağına dayalı finansal araç, başka bir işletme ile finansal varlık veya borç ilişkisine dair bir sözleşmeden doğan hak veya yükümlülük ya da işletmenin öz

kaynağına dayalı finansal aracıyla ödeyebileceği sözleşme olarak saymıştır (TMS 32, prf. 11). Dolayısıyla, TMS 32 kapsamında nakit (para) de bir değişim aracını temsil etmesi ve bu çerçevede bütün işlemlerin ölçülmesi ve finansal tablolara yansıtılmasında esas teşkil etmesi nedeniyle bir finansal varlık olarak değerlendirilmektedir (TMS 32, prf. UR 3). Benzer şekilde, "bir banka ya da benzeri bir finansal kuruluş nezdindeki nakit mevduat da bir finansal varlıktır, çünkü sahibine, sözleşmeden doğan, kuruluştan nakit çekme veya bakiyesine karşılık kredi veren lehine bir finansal borcun ödenmesinde kullanılacak çek veya benzer bir araç keşide etme hakkını temsil eder." (TMS 32, prf. UR 3).

TFRS 9 Finansal Araçlar" standardı, finansal varlıklar ve borçlar için iki kategori öngörmektedir:

1) İtfa edilmiş maliyetinden izlenen finansal varlıklar ve borçlar
2) Gerçeğe uygun değerinden izlenen finansal varlıklar ve borçlar

TFRS 9, bu sınıflandırmaya bağlı olmaksızın bir finansal varlığın veya borcun gerçeğe uygun değer farkı kâr veya zarara yansıtılarak ölçülen olarak geri dönülemeyecek şekilde sınıflanmasına da imkân tanımaktadır. Finansal varlıklar açısından böyle bir sınıflandırmanın yapılabilmesi için; yapılan sınıflamanın, bu sınıflamanın yapılmaması durumunda varlık veya borçların farklı yöntemlerle ölçülmesinin veya bunlara ilişkin kazanç veya kayıpların farklı esaslardan muhasebeleştirilmesinin yaratacağı ölçüm veya muhasebe tutarsızlığını ('yanlış muhasebe eşleşmesi' olarak da adlandırılır) tamamen veya büyük oranda ortadan kaldırması gerekir (TFRS 9, prf. 4.1.5). Finansal borçlar açısından ise aynı zamanda bir finansal borç grubunun veya finansal varlık ve finansal borç grubunun performansının yönetilme ve ölçülme şekli nedeniyle, ihtiyaca daha uygun bilgi sunumunu sağlayacağı değerlendirilirse de bu şeklinde bir sınıflandırmanın tercih edilebilmesi mümkündür (TFRS 9, prf. 4.2.2, prf. B4.1.3.3).

TFRS 9, finansal varlıkların yalnızca yönetim modelindeki değişiklikler nedeniyle ileriye yönelik olarak yeniden sınıflandırılmasına izin verirken finansal borçlar açısından yeniden sınıflandırma herhangi bir şekilde mümkün bulunmamaktadır (TFRS 9, prf. 4.4.1, prf. 4.4.2).

TFRS 9'a göre, "bir finansal varlık veya borç ilk muhasebeleştirilmesi sırasında gerçeğe uygun değerinden ölçülür. Gerçeğe uygun değer farkları kâr veya zarara yansıtılanlar dışındaki finansal varlık ve borçların ölçümünde, bunların edinimiyle veya ihracıyla doğrudan ilişkilendirilebilen işlem maliyetleri de gerçeğe uygun değerlerine ilave edilir ya da gerçeğe uygun değerlerinden düşülür (TFRS 9, prf. 5.1.1).

Bir finansal aracın ilk muhasebeleştirmedeki gerçeğe uygun değerinin en iyi kanıtı normalde işlem fiyatıdır. Ancak, verilen ya da alınan bedelin bir kısmının finansal araçtan başka bir unsur için verilmiş olması durumunda, finansal aracın gerçeğe uygun değeri ölçülmelidir. Faiz getirisi olmayan uzun vadeli bir kredi veya alacağın gerçeğe uygun değerinin ölçümü bu duruma örnektir. Bu durumda söz konusu kredi veya alacağın iskonto edilmiş bugünkü değeri üzerinden ölçülmesi gerekmektedir. Kalan tutar, başka tür bir varlık olarak muhasebeleştirilmesi gerekmedikçe, gider ya da gelirden indirim şeklinde muhasebeleştirilir (TFRS 9, prf. B5.1.1).

Bir finansal aracın ilk muhasebeleştirmedeki gerçeğe uygun değerinin en iyi kanıtı genellikle işlem fiyatı olmakla beraber gerçeğe uygun değerin işlem fiyatından farklı olduğunun belirlenmesi halinde gerçeğe uygun değer; özdeş bir varlığın veya borcun aktif bir piyasadaki kotasyon fiyatı esas alınarak veya sadece gözlemlenebilir piyasalardan veriler kullanan bir değerleme yöntemine dayanılarak tespit edilir. Bunun mümkün olmadığı diğer tüm hallerde ise ilk muhasebeleştirmedeki gerçeğe uygun değer, işlem fiyatı ile arasındaki farkı ertelemek amacıyla düzeltilmiş tutar üzerinden dikkate alınır ve aradaki fark kazanç veya kayıp olarak muhasebeleştirilir (TFRS 9, B5.1.2A).

Finansal varlıkların sonraki ölçümlerinde ise gerçeğe uygun değerleri veya itfa edilmiş maliyet değerleri dikkate alınır (TFRS 9, prf. 5.2.1). Hangi yöntemin uygulanacağına ilgili varlıkların yönetimi için işletmenin kullandığı yönetim modeli (finansal varlık yönetim modeli) ve söz konusu varlıkların sözleşmeye bağlı nakit akış özellikleri dikkate alınarak karar verilir (TFRS 9, prf. 4.1.1).

Bir finansal varlık; varlığın sözleşmeye bağlı nakit akışlarının tahsilini amaçlayan bir yönetim modeli kapsamında elde tutulması veya sözleşme hükümlerinin, belirli tarihlerde sadece anapara ve anapara bakiyesine ilişkin faiz ödemelerinin yapılmasına yönelik nakit

akışlarına yol açması hallerinde itfa edilmiş maliyeti üzerinden ölçülür (TFRS 9, prf. 4.1.2). İtfa edilmiş maliyeti üzerinden ölçülen finansal varlıklar için ayrıca TMS 39 değer düşüklüğü hükümlerinin uygulanması gerekmektedir (TFRS 9, prf. 5.2.2). Bir finansal varlık, itfa edilmiş maliyeti üzerinden ölçülmediği sürece gerçeğe uygun değerinden ölçülür (TFRS 9, prf. 4.1.4).

Finansal borçların sonraki ölçümünde ise TFRS 9, etkin faiz yöntemi ile hesaplanan itfa edilmiş maliyeti öngörmektedir. Ancak sayılan hallerde finansal borçların gerçeğe uygun değerlerinden ölçülmesi gerekmektedir (TFRS 9, prf. 4.2.1):

1) Gerçeğe uygun değer farkı kâr veya zarara yansıtılan finansal borçlar,
2) Finansal varlığın devredilmesi işleminin finansal durum tablosu dışı bırakma koşullarını taşımaması veya devam eden ilgi yaklaşımının uygulanması durumunda ortaya çıkan finansal borçlar,
3) Belirli koşullarda finansal teminat sözleşmeleri,
4) Bir krediyi piyasa faiz oranlarının altında bir faiz oranından kullandırmaya yönelik taahhütler,
5) TFRS 3 İşletme Birleşmeleri Standardının uygulandığı bir işletme birleşmesinde edinen işletmenin koşullu bedeli.

Gerçeğe uygun değerle ölçülen bir finansal varlıktan ya da finansal borçtan kaynaklanan kazanç veya kayıplar; finansal varlık ya da finansal borç, finansal riskten korunma ilişkisinin parçası olmadıkça, öz kaynağa dayalı bir finansal araca yapılan yatırım niteliğindeki finansal varlığa ilişkin kazanç veya kayıpların diğer kapsamlı gelirde sunumu seçilmedikçe veya gerçeğe uygun değer farkı kâr veya zarara yansıtılan olarak sınıflandırılan bir finansal borcun kredi riskinde meydana gelen değişimlerin etkisinin diğer kapsamlı gelirde sunulması zorunlu kılınmadıkça kâr veya zararda muhasebeleştirilir (TFRS 9, prf. 5.7.1).

İtfa edilmiş maliyeti üzerinden ölçülen ve finansal riskten korunma ilişkisinin bir parçası olmayan bir finansal varlıktan kaynaklanan kazanç veya kayıplar, ilgili finansal varlığın finansal durum tablosu dışı bırakılması, değer düşüklüğüne uğraması veya yeniden sınıflandırılması durumunda ve itfa süreci boyunca kâr veya zararda

muhasebeleştirilir. İtfa edilmiş maliyeti üzerinden ölçülen ve finansal riskten korunma ilişkisinin bir parçası olmayan bir finansal borçtan kaynaklanan kazanç veya kayıplar, ilgili finansal borcun finansal durum tablosu dışı bırakılması durumunda ve itfa süreci boyunca kâr veya zararda muhasebeleştirilir (TFRS 9, prf. 5.7.2)

Yapılan tanım ve açıklamalardan hareketle, işletmenin kasasında bulunan Türk Lirası ve yabancı paralar ile banka hesabındaki vadesiz mevduatın nakit olarak; almış olduğu vadesiz çekler ve düzenlemiş olduğu vadesiz çekler ile banka hesabındaki üç aya kadar vadeli mevduatın nakit benzeri olarak değerlendirilmesi gerekmektedir (Gersil, s. 40). Nakit benzerleri sayılanlarla sınırlı olmayıp vadesi gelmiş kuponların ve yoldaki paraların, kredili mevduat hesaplarının, satış bedelinin aynı gün işletmenin hesabına geçmesi şartıyla kredi kartlı satışların, B tipi likit fonların, ilk alımda vadesine üç ay kalan hazine bonoları ve devlet tahvilleri ile repo ve ters reponun da bu kapsamda ele alınması gerekmektedir (Gersil, s. 41).

4.2.2 Kasa (TL)

TFRS 9 uyarınca, işletmenin kasasında bulunan TL cinsinden nakit paranın gerek ilk muhasebeleştirmede ve gerekse sonraki ölçümlerde gerçeğe uygun değeri ile dikkate alınması gerekmektedir. Nakit paranın işlem anındaki fiyatı aynı zamanda gerçeğe uygun değeridir. Bu değer, paranın alım satıma konu olan üzerindeki yazılı değeri, diğer bir ifadeyle itibari değeri olmaktadır.

TFRS 9 uygulaması ile VUK'un 284'üncü maddesinde yer alan "kasa mevcutları itibari kıymetleriyle değerlenir" hükmü birlikte değerlendirildiğinde, iki uygulama arasında sonuç hesaplarına yansıyan herhangi bir ölçüm/değerleme farklılığı bulunmamaktadır.

4.2.3 Alınan Vadesiz Çekler

Vadesiz çek standartlar açısından nakit benzeri niteliğinde olup aynı zamanda vade içermeyen bir finansal varlık olması dolayısıyla gerek işlem anında ve gerekse sonraki ölçümlerde gerçeğe uygun değerinden ölçülmektedir. Vergi mevzuatı

kapsamında ise VUK'un 281'inci maddesi gereğince mukayyet değeriyle değerlenen vadesiz çekler açısından standartlar ile vergi uygulamaları arasında sonuç hesaplarını etkileyen herhangi bir farklılık oluşmamaktadır.

4.2.4 Düzenlenen Vadesiz Çekler

İşletmenin bir borç karşılığında düzenlediği vadesiz çeklerin nakit benzeri finansal varlık olması ve herhangi bir vade içermemesi nedeniyle TFRS 9 kapsamında ilk muhasebeleştirme sırasında gerçeğe uygun değeri ile dikkate alınması gerekmektedir. Vadesiz çekin işlem anındaki fiyatı aynı zamanda gerçeğe uygun değerini yansıtmaktadır. Öte yandan finansal borçların sonraki ölçümlerinde belirli durumlar haricinde itfa edilmiş maliyet esası geçerli olmasına karşın vadesiz çeklerin herhangi bir vade veya faiz içermemesi nedeniyle işlem anındaki fiyatı aynı zamanda raporlama tarihindeki değeri olacaktır.

Vergi mevzuatı ile standart uygulaması açısından sonuç hesaplarına etki eden herhangi bir fark oluşmamaktadır. Nitekim vergi mevzuatı kapsamında işletme tarafından düzenlenen çekler bir borç niteliğinde olup VUK'un 285'inci maddesi uyarınca mukayyet değerleriyle değerlenmektedir.

4.2.5 Kasa (Vadesiz Döviz)

TFRS 9'a göre kasadaki dövizin başlangıçta gerçeğe uygun değerini yansıtan işlem fiyatından -diğer bir deyişle cari alış fiyatından- kayıtlara alınması; sonraki ölçümlerde ise gerçeğe uygun değerinin dikkate alınması gerekmektedir. Nitekim TFRS 9'a göre bir finansal varlığın sonraki ölçümleri yalnızca yukarıda bahsedilen belirli koşullar dâhilinde itfa edilmiş maliyeti üzerinden olmakta; itfa edilmiş maliyeti üzerinden ölçülemediği sürece varlığın gerçeğe uygun değeri esas alınmaktadır. Diğer taraftan, parasal kalem olarak nitelendirilen ve yabancı para cinsinden gösterilen finansal varlıklara "TMS 21 Kur Değişiminin Etkileri standardının uygulanması; bu kapsamda parasal varlıklardan kaynaklanan kur kazanç veya kayıplarının ise kâr veya zararda muhasebeleştirilmesi gerekmektedir.

TMS 21'e göre, bir yabancı para işlemi ilk muhasebeleştirme sırasında; yabancı para birimindeki tutara, geçerli para birimi ile işlem tarihindeki yabancı para birimi arasındaki geçerli kur uygulanarak, geçerli para biriminden kaydedilir (TMS 21, prf. 21). Uygulama kolaylığı açısından işlem tarihindeki gerçek kura yaklaşan haftalık ya da aylık ortalama bir kurun, o dönem içinde her bir yabancı para biriminde gerçekleşen işlemlerin tümü için kullanılması mümkün olmakla birlikte döviz kurunun önemli ölçüde dalgalanması durumunda ortalama kur kullanılamamaktadır (TMS 12, prf. 22).

Vergi uygulaması açısından kasadaki vadesiz dövizin değerlemesinde VUK'un 280'inci maddesi esas alınmaktadır. Madde hükmüne göre, yabancı paralar borsa rayici[15] ile değerlenmekte; borsa rayicinin olmaması halinde ise Maliye Bakanlığı tarafından tespit edilerek yayımlanan kurların değerlemede esas alınması gerekmektedir. Ülkemizde halen mevcut bir kambiyo borsası olmaması nedeniyle yabancı paraların borsa rayici ile değerlemeye tabi tutulması mümkün olmamakta; bu nedenle yabancı paraların dönem sonu değerlemesinde Maliye Bakanlığı tarafından tespit olunan döviz ve efektif kurları esas alınmaktadır. Öte yandan, 130 sıra numaralı VUK Genel Tebliği ve 217 seri numaralı Gelir Vergisi Genel Tebliği ile müteakip tebliğler gereğince değerleme günü itibariyle Maliye Bakanlığı tarafından kurların ilan edilmemesi halinde T.C. Merkez Bankasınca (TCMB) ilan edilen kurların dikkate alınması gerekmektedir. Bu şekilde yapılacak değerlemelerde efektif cinsinden yabancı paralar için efektif alış kuru (efektif alış kurunun bulunmaması halinde döviz alış kuru), döviz cinsinden yabancı paralar içinse döviz alış kuru uygulanmaktadır (477 sıra numaralı VUK Genel Tebliği).

Kasada bulunan yabancı paraların ilk muhasebeleştirilmesi açısından standart uygulamaları ile vergi uygulaması arasında sonuç hesaplarına etki eden herhangi bir farklılık bulunmamaktadır. Dönem sonu ölçümde/değerlemede ise dikkate alınan kurdaki farklılık ticari kâr ile mali kârın birbiriyle örtüşmemesine neden olabilmektedir.

---

[15] Borsa rayici, gerek menkul kıymetler ve kambiyo borsasına, gerekse ticaret borsalarına kayıtlı olan iktisadi kıymetlerin değerlemeden evvelki son muamele gününde borsadaki muamelelerin ortalama değerlerini ifade eder. Normal temevvüçler dışında fiyatlarda bariz kararsızlıklar görülen hallerde, son muamele günü yerine değerlemeye takaddüm eden 30 gün içindeki ortalama rayici esas olarak aldırmaya Maliye Bakanlığı yetkilidir (VUK 263. md.)

Varsayım: (X) A.Ş.'nin yabancı para kasa mevcudu $1=₺2.50 kuru üzerinden satın almış olduğu $10.000 olup dönem sonu itibariyle satın aldığı piyasada geçerli kur $1=₺2.75'e yükselmiştir. Maliye Bakanlığı yayımladığı tebliğ ile dönem sonu itibariyle değerlemeye esas efektif alış kurunu $1=₺2.80 olarak ilan etmiştir.

Varsayıma göre; standart uygulaması kapsamında yabancı para kasası değerleme gününde ₺27.500 ($10.000*₺2,75) olarak ölçülecek; vergi mevzuatına göre ise bu değer ₺28.000 ($10.000*₺2.80) olarak bulunacaktır. Bu durumda, standartlara göre ₺2.500 gelir ve vergi mevzuatına göre ise ₺3.000 kambiyo kârı yazılması; iki uygulama arasındaki ₺500 farkın ise ticari kârdan mali kâra geçerken ticari kâra eklenmesi gerekmektedir. Söz konusu fark geçici nitelikte olduğundan ertelenmiş vergiye de konu olmaktadır.

Standartlara göre yapılması gereken muhasebe kaydı:

Nakit ve Nakit Benzerleri	2.500	
Ertelenmiş Vergi Varlığı (₺500*20%)	100	
Diğer Gelirler		2.500
Ertelenmiş Vergi Gelir Etkisi		100
Döviz kur farkı		

Vergi mevzuatına göre yapılması gereken muhasebe kaydı:

Kasa (Döviz)	3.000	
Kambiyo Kârı		3.000
Döviz kur farkı		

4.2.6 Banka (Vadesiz TL)

Bahsedildiği üzere bankadaki vadesiz mevduat, sahibine, sözleşmeden doğan, kuruluştan nakit çekme veya bakiyesine karşılık kredi veren lehine bir finansal borcun ödenmesinde kullanılacak çek veya benzer bir araç keşide etme hakkını temsil etmesi dolayısıyla finansal varlık sayılmaktadır (TMS 32, prf. UR 3).

TFRS 9 uyarınca, işletmeye ait vadesiz bir banka hesabında bulunan TL cinsinden vadesiz TL mevduatın gerek ilk muhasebeleştirmede ve gerekse sonraki ölçümlerde

gerçeğe uygun değeri ile dikkate alınması gerekmektedir. Nitekim bankadaki vadesiz TL mevduatın işlem anındaki (ilk muhasebeleştirmedeki) fiyatı olan itibari değeri ile sonraki muhasebeleştirme açısından işletme hesaplarında kayıtlı değeri aynı zamanda bu mevduatın gerçeğe uygun değeri olmaktadır.

Bankadaki vadesiz TL mevduat açısından standartlar ile vergi mevzuatı arasında sonuç hesaplarına etki edecek herhangi bir fark bulunmamaktadır. Nitekim vergi mevzuatı açısından bankadaki vadesiz TL mevduat işletme açısından bir alacak niteliğindedir ve VUK 281'inci madde gereğince mukayyet değeriyle değerlenmektedir.

4.2.7 Banka (Vadeli TL)

Bilindiği üzere, banka hesabındaki üç aya kadar vadeli mevduat nakit benzeri olarak kabul edilmektedir. Bununla birlikte, banka ya da benzeri bir finansal kuruluş nezdindeki nakit mevduat bir finansal varlıktır ve TFRS 9 uyarınca bir finansal varlık veya borcun ilk muhasebeleştirilmesi sırasında gerçeğe uygun değerinden ölçülmesi gerekmektedir. Gerçeğe uygun değer farkları kâr veya zarara yansıtılanlar dışındaki finansal varlık ve borçların ilk ölçümünde, bunların edinimiyle veya ihracıyla doğrudan ilişkilendirilebilen işlem maliyetleri de gerçeğe uygun değerlerine ilave edilir ya da gerçeğe uygun değerlerinden düşülür (TFRS 9, prf. 5.1.1). Finansal bir varlığın sonraki ölçümünde ise varlığın belirli tarihlerde sadece anapara ve anapara bakiyesine ilişkin faiz ödemelerinin yapılmasına yönelik nakit akışlarına yol açması halinde itfa edilmiş maliyetinden ölçülmesi gerekir (TFRS 9, prf. 4.1.2).

İtfa edilmiş maliyet, özü itibariyle ilgili finansal aracın iskonto edilmiş değerini, bir diğer ifadeyle söz konusu aracın raporlama tarihindeki gerçeğe uygun değerini ifade etmekte olup itfa edilmiş maliyet değerinin hesaplanabilmesi için finansal aracın bir vadesinin olması ve zımni de olsa bir iskonto oranı içermesi gerekmektedir (Akbulut, 2015, s. 53). Anapara ve faiz toplamının etkin faiz oranı uygulanarak dönemsel ayrıma tabi tutulduğu bu yöntemde yapılan işlem bir iç iskonto hesaplama işlemidir (Akbulut, 2015, s. 54).

TMS 39'a göre finansal varlık veya borcun itfa edilmiş maliyeti; "*finansal varlık veya borcun ilk muhasebeleştirme sırasında ölçülen değerinden anapara geri ödemeleri düşüldükten, anılan ilk tutar ile vadedeki tutar arasındaki farkın etkin faiz yöntemi kullanılarak hesaplanan birikmiş itfa payı düşüldükten veya eklendikten ve değer düşüklüğü ya da tahsil edilememe durumuna ilişkin her türlü indirimin yapılmasından (doğrudan doğruya veya bir karşılık hesabı kullanılarak) sonra geriye kalan tutardır.*" (TMS 39, prf 9).

Etkin faiz yöntemi, "*finansal varlık veya borcun itfa edilmiş maliyetlerinin hesaplanması ve ilgili faiz gelir veya giderlerinin ilişkili olduğu döneme dağıtılması yöntemidir.*" (TMS 39, prf 9).

Etkin faiz oranı ise, "*finansal aracın beklenen ömrü boyunca veya uygun olması durumunda daha kısa bir zaman dilimi süresince yapılacak gelecekteki tahmini nakit ödeme ve tahsilatlarını tam olarak ilgili finansal varlık veya borcun net defter değerine indirgeyen orandır.*" (TMS 39, prf 9).

Yapılan açıklamalara göre, vadeli banka mevduatının ilk muhasebeleştirilme esnasında gerçeğe uygun değerine işlem maliyetlerinin eklenmesi ile bulunacak değer üzerinden kayda alınması; raporlama döneminde ise itfa edilmiş maliyetinden ölçülmesi gerekmektedir. Söz konusu standart uygulamasından farklı olarak banka mevduatının mukayyet değeriyle değerlenmesi ve değerleme gününe kadar hesaplanacak faiziyle birlikte dikkate alınması gerektiğine ilişkin VUK 281'inci madde hükmü nedeniyle iki uygulama ile ulaşılan kâr aynı olmamaktadır. Söz konusu uygulama farklılığının mali kâra geçilirken dikkate alınması gerekmektedir.

Varsayım: (Y) işletmesi 31 Ekim tarihinde üç ay vadeli mevduat hesabı açtırarak hesabına ₺150.000 yatırmıştır. Vadeli mevduata uygulanan faiz oranı aylık 2% olup işletme üç ay sonunda söz konusu mevduatı faiziyle birlikte ₺159.000 olarak geri alacaktır.

Bu varsayımda işletmenin raporlama tarihinde söz konusu mevduatı standartlara göre etkin faiz yöntemi uygulanarak hesaplanan itfa edilmiş maliyetinden ölçmesi; vergi

mevzuatına göre ise 2 aylık işlemiş faizi olan ₺6.000 dâhil ₺156.000 tutar ile değerlemesi gerekmektedir.

Vergi mevzuatına göre 31/12'de yapılması gereken muhasebe kaydı:

Banka (Vadeli TL)	6.000	
Faiz Geliri		6.000
Faiz geliri		

Standartlara göre itfa edilmiş maliyetin tespitinde kullanılan etkin faiz yönteminin uygulanabilmesi için öncelikle etkin faiz oranının tespiti gerekir. Finans matematiğinde efektif faiz oranı olarak bilinen etkin faiz oranı ve bu oran kullanılarak hesaplanan itfa edilmiş değer (bugünkü değer) aşağıdaki formüller yardımıyla bulunur (Ulucan Özkul & Erdem Rena, 2015, s. 79):

$$Efektif\ Faiz\ Oranı\ (EFO) = (Vadeli\ Değer\ /\ Peşin\ Değer)^{\,1\ /\ (Kalan\ Süre\ /\ Vade\ Bazı)}) - 1$$

$$İtfa\ Edilmiş\ Değer = Anapara\ /\ (1+EFO)^{\,(Kalan\ Süre\ /\ Vade\ Bazı)}$$

Bu varsayımda etkin faiz oranı 0,256096343 olarak hesaplanmıştır. Y işletmesinin vadeli mevduatının etkin faiz yöntemine göre hesaplanmış itfa edilmiş maliyet tablosu aylık dönemler itibariyle şu şekildedir:

ETKİN FAİZ TUTARININ HESAPLANMASI (DÖNEMLER İTİBARİYLE)									
Dönem	**Vadeli Değer**	**Faiz Oranı**	**Başlangıç Tarihi**	**Vade Tarihi**	**Vadeye Kalan Gün**	**Vade Bazı**	**Peşin Değer**	**Faiz Tutarı (Kümülatif)**	**Faiz Tutarı (Aylık)**
Ekim	159.000	0,2560963	31.10	31.01	92	360	150.000	0	0
Kasım	159.000	0,2560963	30.11	31.01	62	360	152.877	2.877	2.877
Aralık	159.000	0,2560963	31.12	31.01	31	360	155.909	5.909	3.031
Ocak	159.000	0,2560963	31.01	31.01	0	360	159.000	9.000	3.091

(Y) işletmesi raporlama tarihinde (31/12) bankadaki vadeli ₺150.000 mevduatını ₺155.909 peşin değeri üzerinden ölçecek ve aradaki ₺5.909 farkı faiz geliri olarak muhasebeleştirecektir. Vergi mevzuatına göre ₺6.000 olarak kayda alınan faiz geliri ile oluşan ₺91 geçici fark üzerinden ayrıca ertelenmiş vergi kaydı yapılması gerekmektedir.

Standartlara göre 31/12'de yapılması gereken muhasebe kaydı:

Banka (Vadeli TL)	5.909	
Ertelenmiş Vergi Varlığı (₺91*20%)	18,2	
Faiz Geliri		5.909
Ertelenmiş Vergi Gelir Etkisi		18,2
Faiz geliri		

4.2.8 Banka (Vadesiz Döviz)

Kasadaki vadesiz döviz için yapılan açıklamalar ve muhasebe kayıtları bankadaki vadesiz döviz için de aynen geçerli olduğundan burada yinelenmemiştir.

4.2.9 Banka (Vadeli Döviz)

Vadeli döviz TFRS 9 uyarınca bir finansal varlık olması dolayısıyla ilk muhasebeleştirilmesi sırasında işlemin gerçekleştiği kur üzerinden kayda alınmaktadır. Vadeli dövizin sonraki ölçümünde ise anapara bakiyesine ilişkin faiz ödemelerinin yapılmasına yönelik nakit akışlarına yol açtığı göz önünde bulundurularak itfa edilmiş maliyetinden ölçülmesi; bununla birlikte kur değişimi nedeniyle oluşan kazanç veya kayıpları ise kâr veya zararda muhasebeleştirilmesi gerekmektedir.

Vergi mevzuatı açısından bankadaki vadeli dövizin açıklandığı üzere işlem kurundan kayıtlara alınması ve raporlama tarihinde Maliye Bakanlığı tarafından açıklanan döviz kurları üzerinden Türk lirasına çevrilerek işlemiş faizinin faiz geliri olarak hesaplara aktarılması gerekmektedir.

Standart uygulaması ile vergi mevzuatı arasında başlangıç kaydı açısından fark bulunmamakta olup raporlama tarihinde gerek nazara alınan kurdaki farklılık ve gerekse de standartlar açısından itfa edilmiş maliyetle ölçümün aksine vergi mevzuatında paranın zaman değerinin dikkate alınmaması sebebiyle kâr farklılaşacaktır. Konuya ilişkin muhasebe kayıtlarına vadeli banka mevduatı ile vadesiz döviz başlıkları altında yer verildiğinden burada tekrar edilmemiştir.

4.3 Finansal Yatırımlar

KGK, uygulama birliğinin sağlanması ve yönlendirici olması amacıyla 20/05/2013 tarihinde "Finansal Tablo Örnekleri ve Kullanım Rehberi" yayımlamıştır. Bu rehbere göre; TFRS 9'da tanımlanan finansal varlıklardan yatırım amacıyla elde tutulanlar ile nakit ve nakit benzerleri, finans sektörü faaliyetinden alacaklar, ticari ve diğer alacaklar ve öz kaynak yöntemiyle değerlenen yatırımlar dışında kalanların finansal yatırım olarak değerlendirileceği ifade edilmiştir (KGK, 2013, s. 37). Aynı rehberde ayrıca, finansal varlıklardan raporlama günü itibarıyla vadesine on iki aydan daha kısa süre kalanlar ile vadesi daha uzun olmakla birlikte on iki ay içinde elden çıkarılması düşünülenlerin finansal yatırım olarak dönen varlıklar içinde; vadesine on iki aydan daha uzun süre kalanlar ile on iki aydan uzun süre elde tutulması düşünülenlerin ise finansal yatırım olarak duran varlıklar içinde gösterileceği vurgulanmıştır (KGK, 2013, s. 37). Finansal yatırımlar kısa ve uzun vadeli finansal yatırımlar olarak ele alınsa da standartlarda yer alan düzenlemeler vadeden bağımsız olup sınıflandırma haricinde sonucu etkileyen bir farklılık bulunmamaktadır.

Hatırlanacağı üzere TFRS 9, finansal varlıkların itfa edilmiş maliyetinden veya gerçeğe uygun değerinden izlenmesini öngörmekle birlikte bu sınıflandırmaya bağlı olmaksızın finansal varlığın gerçeğe uygun değer farkı kâr veya zarara yansıtılarak ölçülen olarak geri dönülemeyecek şekilde sınıflanmasına da imkân tanımaktadır. Bu sınıflandırmanın yalnızca ölçüm veya muhasebe tutarsızlığını tamamen veya büyük oranda ortadan kaldırması söz konusu ise yapılabileceği de standartta ayrıca vurgulanmıştır.

Öte yandan, TFRS 9'a göre bir finansal varlık ilk muhasebeleştirilmesi sırasında gerçeğe uygun değerinden ölçülmekte ve gerçeğe uygun değer farkları kâr veya zarara yansıtılanlar dışındaki finansal varlıkların ölçümünde, bunların edinimiyle veya ihracıyla doğrudan ilişkilendirilebilen işlem maliyetleri de gerçeğe uygun değerlerine ilave edilmektedir. İşlem fiyatının gerçeğe uygun değeri yansıtmadığı bir durumda ise gerçeğe uygun değerin özdeş bir varlığın aktif bir piyasadaki kotasyon fiyatı esas alınarak veya sadece gözlemlenebilir piyasalardan veriler kullanan bir değerleme yöntemine dayanılarak tespit edilmesi; bunun mümkün olmadığı diğer tüm hallerde ise gerçeğe

uygun değerin işlem fiyatı ile arasındaki farkı ertelemek amacıyla düzeltilmiş tutar üzerinden dikkate alınması ve aradaki farkın kazanç veya kayıp olarak muhasebeleştirilmesi gerekmektedir.

Finansal varlıklar sonraki ölçümlerinde ise itfa edilmiş maliyet üzerinden dikkate alınamaması halinde gerçeğe uygun değerden ölçülmekte ve gerçeğe uygun değerle ölçülen bir finansal varlıktan kaynaklanan kazanç veya kayıplar, belirtilen istisnalar haricinde, kâr veya zararda muhasebeleştirilmektedir. Söz konusu istisnalardan birisi de finansal varlığın gerçeğe uygun değerinde oluşan farkın geri dönülemeyecek şekilde *diğer kapsamlı gelirde* sunumunun seçilmiş olması halidir. Buna göre, *alım satım amacıyla elde tutulmayan* öz kaynağa dayalı finansal araçlara yapılan yatırımlarda bunların gerçeğe uygun değerinde sonraki tarihlerde meydana gelecek değişikliklerin *diğer kapsamlı gelirde* sunulması konusunda geri dönülemeyecek bir tercihte bulunulması mümkündür (TFRS 9, prf. 5.7.5). Söz konusu tercih her bir finansal araç için ayrı ayrı yapılır ve diğer kapsamlı gelirde sunulan tutarlar sonraki dönemlerde kâr veya zarara transfer edilemez (TFRS 9, prf. B5.7.1); ancak birikmiş kazanç veya kayıpların başka bir öz kaynak kalemine aktarımı mümkündür (TFRS 9, prf. B5.7.9). Diğer kapsamlı gelirde sunulan kazanç veya kayıp ilişkili her türlü yabancı para unsurunu da içerir (TFRS 9, prf. B5.7.3). Böyle bir tercihte bulunulması durumunda söz konusu yatırımdan elde edilen temettülerin, TMS 18 Standardına göre, tahsil edilme hakkının ortaya çıktığı tarih itibariyle kâr veya zararda muhasebeleştirilmesi gerekmektedir (TFRS 9, prf. 5.7.6).

Bu noktada hemen beirtilmelidir ki TFRS 9 kural olarak öz kaynak yöntemi ile muhasebeleştirilen iştiraklerdeki ve iş ortaklıklarındaki paylara uygulanmamaktadır. Belirtilen yatırımlar ayrı bir standardın konusu olup "Öz Kaynak Yöntemi ile Değerlenen Yatırımlar" başlığı altında ayrıca ele alınmıştır.

Vergi mevzuatına göre ise menkul kıymetlere ilişkin VUK'un 279'uncu maddesine istinaden hisse senetleri ile fon portföyünün en az 51%'i Türkiye'de kurulmuş bulunan şirketlerin hisse senetlerinden oluşan yatırım fonu katılma belgeleri alış bedeliyle; bunlar dışında kalan her türlü menkul kıymet borsa rayici ile değerlenmektedir. Aynı madde uyarınca, borsa rayicinin olmaması veya muvazaalı bir şekilde oluştuğunun tespiti halinde değerlemeye esas bedel, menkul kıymetin alış bedeline vadesinde elde edilecek

gelirin (kur farkları dâhil) iktisap tarihinden değerleme gününe kadar geçen süreye denk gelen kısmının eklenmesi ile hesaplanır. Diğer taraftan, borsa rayici bulunmayan, getirisi ihraç edenin kâr ve zararına bağlı olarak doğan ve değerleme günü itibariyle hesaplanması mümkün olmayan menkul kıymetler alış bedeli ile değerlenmektedir.

Öte taraftan, menkul kıymet olarak değerlendirilmesi mümkün bulunmayan finansal araçların VUK'un 289'uncu maddesine göre değerlenmesi gerekmektedir. Özel hallerde uygulanacak değerleme usullerinin düzenlendiği madde hükmüne göre, özel olarak sayılmayan veya sayılmakla birlikte kendi ölçüleriyle değerlenmesi mümkün olmayan bina ve arazi dışındaki iktisadi kıymetlerin öncelikle varsa borsa rayici ile; borsa rayicinin bulunmaması halinde ise mukayyet değeri ile değerlenmesi gerekmektedir. Mukayyet değerin de bulunmadığı bir durumda ise emsal bedel dikkate alınmaktadır.

Varsayım: (H) işletmesi, (B) A.Ş.nin borsada işlem gören hisse senetlerinden 5.000 adedini alım satım amacıyla ₺10.000 bedel karşılığında 1 Aralık tarihinde satın almıştır. Hisse senetlerinin 31/12 tarihindeki toplam bedeli ₺10.800 olarak hesaplanmıştır.

Varsayımda sözü edilen hisse senetlerinin standartlara göre işlem tarihindeki gerçeğe uygun değeri borsadaki işlem bedeli olan ₺10.000'dir. Hisse senetlerinin alım satım amaçlı olması dolayısıyla başlangıçta gerçeğe uygun değer farkları diğer kapsamlı gelire yansıtılacak şekilde sunumuna imkân bulunmamakta olup dönem sonunda borsada gerçekleşen ve aynı zamanda hisse senetlerinin gerçeğe uygun değeri olan ₺10.800 ile işlem tarihindeki ₺10.000 arasındaki ₺800 farkın sonuç hesaplarına yansıtılması gerekmektedir. Vergi mevzuatına göre ise hisse senetlerinin alış bedelleri ile kayda alınması ve değerleme gününde yine bu bedel ile değerlenmesi gerekmekte olup gerek işlem tarihinde ve gerekse raporlama tarihindeki hisse senedi bedeli ₺10.000 olmaktadır. Dolayısıyla her iki uygulama açısından ilk muhasebeleştirmede fark oluşmamakta ancak raporlama tarihinde standartlara göre gerçeğe uygun değerin vergi uygulamasında ise alış bedelinin dikkate alınması dolayısıyla oluşan ₺800 farkın mali kâra geçerken dikkate alınması gerekmektedir. Söz konusu farkın aynı zamanda ertelenmiş vergiye konu olduğu da unutulmamalıdır. Buna göre;

Standartlara göre yapılması gereken muhasebe kaydı:

Finansal Yatırımlar	10.000	
Banka		10.000
Hisse senedi satın alınması		
Finansal Yatırımlar	800	
Ertelenmiş Vergi Gideri (₺800*20%)	40	
Diğer Gelirler		800
Ertelenmiş Vergi Borcu		40
Hisse senedi değer artışı ve ertelenmiş vergi etkisi		

Vergi mevzuatına göre muhasebe kaydı:

Hisse Senetleri	10.000	
Banka		10.000
Hisse senedi satın alınması		

Varsayım: (T) işletmesi, (I) A.Ş.nin ihraç etmiş olduğu ve vadesine 10 ay kalmış olan ₺40.000 nominal bedelli tahvili ₺1.000 komisyon ücreti ödeyerek 30 Kasım tarihinde ikincil bir piyasadan ve vadesine kadar elde tutmak amacıyla nominal bedeli üzerinden satın almıştır. Tahvile ilişkin faiz ödemeleri aylık 2,5% üzerinden hesaplanmakta olup anapara vade sonunda ödenecektir.

Vergi mevzuatına göre varsayımdaki tahvilin belirli bir borsasının bulunmaması dolayısıyla alış bedeline dönem sonuna kadar işlemiş faizinin eklenerek değerlenmesi gerekmektedir. Nitekim belirtildiği üzere VUK'un 279'uncu maddesi belirli bir borsası bulunmayan menkul kıymetlerin alış bedeline vadesinde elde edilecek gelirin (kur farkları dahil) iktisap tarihinden değerleme gününe kadar geçen süreye isabet eden kısmının eklenmesi ile değerlenmesi gerektiğine hükmetmiştir. Buna göre söz konusu tahvilin dönem sonuna kadar işlemiş faizi ₺1.000 (₺40.000*2,5%) olarak bulunacaktır. Öte yandan, tahvil ihracında ödenen ₺1.000 komisyon ödemesi GVK'nın 40'ıncı maddesi uyarınca gider yazılabilmektedir. Bu durumda, vergi mevzuatına göre dönem kârına etki eden tutar ₺0 (₺1.000 faiz geliri - ₺1.000 komisyon gideri) olarak gerçekleşmektedir.

Vergi mevzuatına göre işlem tarihinde ve dönem sonunda yapılması gereken muhasebe kaydı:

Özel Kesim Tahvil, Senet ve Bonoları	40.000	
Komisyon Giderleri	1.000	
Banka		41.000
Tahvil satın alınması		
Banka	1.000	
Faiz Gelirleri (₺40.000*2,5%)		1.000
Tahvile ilişkin faiz tahsilatı		

Standartlar kapsamında ise söz konusu varsayıma göre tahvilin belirli bir vade ve faiz oranı içermesi nedeniyle tahvile ilişkin faiz ödemelerinin etkin faiz yöntemine göre dönemlerarası tahsisi gerekmektedir. İtfa edilmiş maliyetinden ölçülmesi dolayısıyla başlangıçta işlem maliyetlerinin de tahvilin bedeline dahil edilmesi gerektiği de gözden kaçırılmamalıdır. Buna göre, 1,993% olarak hesaplanan etkin faiz oranı dikkate aınarak tahvil ödemlerine ilişkin itfa edilmiş maliyet tablosu şu şekilde oluşacaktır:

TAHVİLE İLİŞKİN İTFA EDİLMİŞ MALİYET TABLOSU				
Dönem	**Dönem Başı Değer**	**Faiz Geliri**	**Nakit Girişi**	**Dönem Sonu İtfa Edilmiş Değer**
Aralık	41.000	817	1.000	40.817
Ocak	40.817	814	1.000	40.631
Şubat	40.631	810	1.000	40.441
Mart	40.441	806	1.000	40.247
Nisan	40.247	802	1.000	40.049
Mayıs	40.049	798	1.000	39.848
Haziran	39.848	794	1.000	39.642
Temmuz	39.642	790	1.000	39.432
Ağustos	39.432	786	1.000	39.218
Eylül	39.218	782	40.000	0
		8.000		

Buna göre, işlem tarihinde standartlara göre yapılması gereken muhasebe kaydı:

Finansal Yatırımlar	41.000	
Ertelenmiş Vergi Gideri (₺1000*20%)	200	
Banka		41.000
Ertelenmiş Vergi Borcu		200
Tahvil satın alınması		

Dönem sonunda, Aralık ayına ilişkin faiz ödemesi olan ₺1.000'in itfa edilmiş maliyet tablosunda da görüldüğü üzere ₺817 tutarındaki kısmı faiz geliri yazılmalı ve yatırımın dönem sonundaki itfa edilmiş bedeline ulaşmak için toplam ödeme ile aradaki

fark olan ₺183'nin yatırım hesabından düşülmesi gerekmektedir. Ayrıca bu fark, ertelenmiş vergiye de konu edilmesi gereken geçici nitelikte bir farktır. Buna göre, dönem sonunda yapılması gereken muhasebe kaydı:

Banka	1.000	
Ertelenmiş Vergi Varlığı (₺183*20%)	36,6	
Finansal Yatırımlar		183
Faiz Geliri		817
Ertelenmiş Vergi Geliri		36,6
Tahvile ilişkin faiz tahsilatı		

Standartlar uyarınca dönem kârının hesabında dikkate alınan ₺1.000 faiz geliri ile vergi mevzuatınca kâra toplam etki tutarı olan ₺0 arasındaki farkın (₺1.000) mali kâra geçerken dikkate alınması ve ticari kârdan çıkarılması gerekmektedir.

4.4 Ticari ve Diğer Alacaklar ve Borçlar

4.4.1 Tanım ve Açıklamalar

TMS 32, gelecekte sözleşmeden doğan nakit alma hakkını veya sözleşmeye bağlı nakit ödeme yükümlülüğünü temsil etmesi nedeniyle ticari alacaklar ve borçları, alacak ve borç senetlerini, kredi alacak ve borçları ile alacak ve borç tahvillerini finansal varlıklar ve borçlar arasında saymıştır (TMS 32, prf. UR4). Dolayısıyla bu kapsamdaki alacaklar ve borçlara standartlar kapsamında finansal araçlara ilişkin hükümlerin uygulanması gerekmektedir.

Finansal araçlara ilişkin olarak önceki bölümlerde yapılan açıklamalar aynı zamanda bu bölümün konusu olan ticari ve diğer alacaklar ile borçlar için de geçerlidir. Dolayısıyla tekrardan kaçınmak adına daha önce finansal araçlar ile ilgili olarak yapılan açıklamalar bu bölümde yinelenmemiş; bu kapsamdaki bilgilerin ilgili başlıklar altında gerekli görüldüğünde hatırlatılması yoluna gidilmiştir.

Diğer taraftan; mal satışları, hizmet sunumları ve işletme varlıklarının başkaları tarafından kullanılmasından sağlanan faiz, isim hakkı ve temettülerden kaynaklanan hasılatın muhasebeleştirilmesinde "TMS 18 Hasılat" standardı uygulanır.

TMS 18'e göre hasılat; ortakların sermayeye katkıları dışında öz kaynakta artışa neden olan ve işletmenin dönem içindeki olağan faaliyetlerinden elde edilen brüt ekonomik fayda olup yalnızca işletmenin kendi adına aldığı ve alacağı brüt ekonomik yarar akışlarını içermektedir (TMS 18, prf. 7).

Hasılat, işletme tarafından uygulanan ticari iskontolar ve miktar indirimleri de göz önünde tutularak, alınan veya alınacak olan bedelin gerçeğe uygun değeri ile ölçülür (TMS 18, prf. 9, 10). Çoğu durumda bedel nakit veya nakit benzerleri şeklindedir ve bunların tutarı hasılatı yansıtmaktadır; ancak vade farksız bir satış karşılığında bedel olarak alıcıdan piyasa faiz oranının altında bir alacak senedi alınmasında olduğu gibi nakit ve nakit benzerleri girişinin ertelendiği durumlarda hasılat nakit veya nakit benzerinin nominal tutarından daha düşük olabilmekte ve bu nedenle satış bedelinin gerçeğe uygun değerinin ayrıca tespiti gerekmektedir. Bir finansman işlemi niteliğindeki satışlarda ise hasılatın gerçeğe uygun değeri gelecekteki tüm tahsilatların emsal faiz oranı ile iskonto edilmesi yoluyla belirlenmekte olup emsal faiz oranı olarak piyasadaki benzer işlemlerde geçerli olan faiz oranı ya da etkin faiz oranı dikkate alınabilmektedir. Satış bedelinin nominal tutarı ile gerçeğe uygun değeri arasındaki fark ise faiz geliri olarak muhasebeleştirilir (TMS 18, prf. 11).

Bir mal satışına ilişkin hasılat; işletmenin bu malların sahipliği ile ilgili önemli risk ve getirileri alıcıya devretmiş olması ve satılan mallar üzerinde etkin bir kontrolü veya sahipliğin genel olarak gerektirdiği şekilde bir yönetim etkinliğini sürdürmemesi koşulları yanında hasılat tutarının güvenilir biçimde ölçülebilmesi, işleme ilişkin ekonomik yararların işletmece elde edilmesinin muhtemel olması ve işleme ilişkin yüklenilen veya yüklenilecek olan maliyetlerin güvenilir biçimde ölçülebilmesi hallerinin tamamının birlikte gerçekleşmesi ile finansal tablolara yansıtılır (TMS 18, prf. 14).

Bir hizmet sunumunda ise hasılat, hizmet sunumuna ilişkin bir işlemin sonucunun güvenilir biçimde tahmin edilebildiği durumlarda ve işlemin raporlama dönemi sonu itibariyle tamamlanma düzeyi dikkate alınarak finansal tablolara yansıtılır (TMS 18, prf. 20). Tamamlanma yüzdesi yöntemi olarak adlandırılan bu yönteme göre hasılat, hizmetlerin sunulduğu dönemlerde finansal tablolara yansıtılır (TMS 18, prf. 21). Diğer

taraftan tahminin güvenilir olması ise; hasılat tutarının güvenilir biçimde ölçülebilmesi, işleme ilişkin ekonomik yararların işletme tarafından elde edileceğinin muhtemel olması, raporlama dönemi sonu itibariyle işlemin tamamlanma düzeyinin güvenilir biçimde ölçülebilmesi ve işlem için katlanılan maliyetler ile işlemin tamamlanması için gereken maliyetlerin güvenilir biçimde ölçülebilmesi hallerinin tamamının gerçekleşmesini gerekli kılmaktadır (TMS 18, prf. 20).

Gerek mal satışı gerekse hizmet sunumundan elde edilen hasılatın finansal tablolara yansıtılmasında öngörülen muhtemel olma şartının daha önceden muhasebeleştirilmiş olan hasılat tutarı açısından sonradan sağlanamaması söz konusu olabilir. Diğer bir ifadeyle, hasılatın tahsil edilebilirliği konusunda bir belirsizlik ortaya çıkabilir. Bu halde tahsil edilemeyen veya tahsil edilebilmesi muhtemel olmaktan çıkan tutar başlangıçta kayda alınmış hasılatın düzeltilmesi yerine gider olarak finansal tablolara yansıtılır (TMS 18, prf. 22).

Öte yandan faiz olarak elde edilen hasılatın etkin faiz yöntemine göre; isim haklarının ilgili sözleşmenin özü dikkate alınarak tahakkuk esasına göre ve temettülerin ise hissedarların tahsil etme hakları ortaya çıktığında finansal tablolara yansıtılması gerekmektedir (TMS 18, prf. 30).

TMS 18 standardında yer alan düzenlemeler genel itibariyle her bir işleme ayrı ayrı uygulanmakla beraber bazı durumlarda işlemin özü dikkate alınarak tek bir işlemin ayrıştırılabilir kısımlarına ayrı ayrı uygulanması da söz konusu olabilir. Bir ürünün satış fiyatına servis hizmetinin de dâhil olduğu bir durum buna örnektir. Bu halde ayrıştırılabilir nitelikteki satış sonrası servis tutarının servis hizmetinin verildiği dönem boyunca hasılat olarak finansal tablolara yansıtılması gerekir (TMS 18. prf. 13).

Açıklamalardan yola çıkılarak alacaklar ve borçlar ile ilgili standart düzenlemeleri ile vergi uygulamaları arasında tespit edilen kâr açısından farklılıklara yol açan uygulamalar bazı alacaklar ve borç kalemleri açısından aşağıda başlıklar halinde ele alınmıştır.

4.4.2 Alacaklar ve Borçlar (Senetli ve Senetsiz)

TFRS 9 kapsamında her nev'i alacak finansal varlık olarak değerlendirilmekte olup alacağın senetli ya da senetsiz olması ya da bir vade içeriyor olması bu değerlendirmeyi etkilememektedir (Akbulut, 2015, s. 90). Söz konusu durum borçlar açısından da geçerli olup her çeşit borç finansal borç olarak değerlendirilmekte ve TFRS 9 kapsamında finansal araç kabul edilmektedir. Bu anlamda TFRS 9 kapsamında değerlendirilen alacaklar ile borçların ilk muhasebeleştirmeleri sırasında gerçeğe uygun değerlerinden dikkate alınmaları ve gerçeğe uygun değer farkı kâr veya zarara yansıtılanlar dışındaki finansal varlık ve borçların edinimiyle veya ihracıyla doğrudan ilişkilendirilebilen işlem maliyetlerinin varlıklar açısından bu değere ilavesi, borçlar açısından ise bu değerden düşülmesi gerekmektedir.

Diğer taraftan, bir alacak veya borcun vadesinin olması ve zımni de olsa bir faiz yükü içermesi hali söz konusu varlık veya borcun finansal araç olarak değerlendirilmesini etkilememekle birlikte gerek alacaklarda ve gerekse borçlarda söz konusu vade farkının alacak veya borcun gerçeğe uygun değerinin tespitinde alacak veya borç tutarından ayrıştırılmasını ve paranın zaman değeri nispetinde ilgili olduğu dönemlere yansıtılmasını zorunlu kılmaktadır. Nitekim ilk muhasebeleştirmedeki gerçeğe uygun değerin işlem fiyatından farklı olduğunun belirlenmesi halinde gerçeğe uygun değer; özdeş bir varlığın veya borcun aktif bir piyasadaki kotasyon fiyatı esas alınarak veya sadece gözlemlenebilir piyasalardan veriler kullanan bir değerleme yöntemine dayanılarak tespit edilmekte; bunun mümkün olmadığı diğer tüm hallerde ise işlem fiyatı ile arasındaki farkı ertelemek amacıyla düzeltilmiş tutar üzerinden dikkate alınmakta ve aradaki fark kazanç veya kayıp olarak muhasebeleştirilmektedir.

Finansla varlık ve borçlar raporlama tarihinde ise itfa edilmiş maliyet değerleri ile dikkate alınırlar. Finansal varlıklar ayrıca TMS 39 kapsamında değer düşüklüğü testine tabi tutulurlar.

Vergi mevzuatı kapsamında; alacaklar, VUK 281'inci maddesi ve borçlar ise VUK'un 285'inci maddesi gereğince mukayyet değerleri ile değerlenmekte olup mevduat veya kredi sözleşmelerine müstenit alacaklar ile borçların değerleme gününe kadar

hesaplanacak faizleriyle birlikte dikkate alınması gerekmektedir. Söz konusu maddeler gereğince vadesi gelmemiş olan senede bağlı alacaklar ile borçlar senette faiz nispeti açıklanmış ise bu nispet, açıklanmamış ise TCMB resmi iskonto haddi dikkate alınarak değerleme gününün kıymetine irca olunabilmektedir. Bu hükme göre vergi mevzuatı yalnızca senede bağlı alacaklar ile borçlar için reeskont işlemi öngörmekte olup senetsiz alacaklar ve borçlar reeskonta tabi tutulamamaktadır. Bununla birlikte, VUK'un 285'incü maddesine göre senetli alacakların değerleme gününün kıymetine irca edilmesi yani reeskonta tabi tutulması halinde senetli borçların da aynı işleme tabi tutulması zorunludur. Öte yandan, 238 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği uyarınca TCMB resmi iskonto haddi olarak kısa vadeli avans işlemlerinde uygulanan faiz oranının dikkate alınması kabul edilmiştir.

Yapılan açıklamalara göre, vergi mevzuatının bir alacak veya borcun ilk kayda alınmasında ve raporlama tarihinde mukayyet değerinden dikkate alınmasını ve raporlama tarihinde yalnızca senede bağlı alacak ve borçlar için reeskont işlemini öngörmesine karşın standartlar açısından ilk kayda alma gerçeğe uygun değer üzerinden olmakta ve raporlama tarihinde ise senetli ya da senetsiz ayrımına tabi olmaksızın ve her durumda tüm alacaklar ile borçlar itfa edilmiş maliyet değerleri ile dikkate alınmaktadır. Bu nedenle, senetli ve senetsiz alacaklar ile borçlar açısından standartlar ile vergi uygulamaları kapsamında gerek ilk muhasebeleştirme ve gerekse sonraki ölçümler nedeniyle kâr farklılaşmaktadır. Vergi mevzuatına göre reeskont işleminde esas alınan iskonto haddi ile standartlar açısından öngörülen etkin faiz oranındaki farklılık da bu farkın oluşmasında önemli bir etkendir.

Varsayım: (Z) işletmesi elinde bulunan ve cari peşin satış fiyatı ₺8.000 olan bir emtiayı müşterisine 1 Kasım tarihinde ₺10.000 karşılığında 4 ay vadeli olarak satmıştır. Müşteri, satış bedelinin ₺5.000'lik kısmı için vadenin son günü ödenmek üzere bir senet imzalamış; kalan kısım için ise vadesiz borçlanmıştır.

Vergi mevzuatı açısından satışa konu ₺10.000 alacağın tamamı hasılat olarak dikkate alınır ve senetli ₺5.000 için dönem sonunda reeskont işlemi gerçekleştirilir. Söz

konusu reeskont işlemi sonrasında iskonto tutarı, kısa vadeli avans için uygulanan faiz oranının 10% olduğu varsayılarak ₺83 olarak hesaplanmıştır[16].

Vergi mevzuatına göre satış tarihinde yapılması gereken muhasebe kaydı:

Alıcılar	5.000	
Alacak Senetleri	5.000	
Yurtiçi Satışlar		10.000
Mal satışı		

Dönem sonunda:

Reeskont Faiz Giderleri	83	
Alacak Senetleri Reeskontu		83
Senetli alacaklarda reeskont işlemi		

Standartlara göre, alacağın senetli ya da senetsiz olmasına bakılmaksızın ilk muhasebeleştirmede gerçeğe uygun değer ve sonraki muhasebeleştirmede ise itfa edilmiş maliyet değeri esas alınacaktır. Öte yandan satış işlemi bir finansman işlemi niteliğindeki olduğundan TMS 18'e göre hasılatın gerçeğe uygun değerinin gelecekteki tüm tahsilatların emsal faiz oranı ile iskonto edilmesi yoluyla belirlenmesi ve satış bedelinin nominal tutarı ile gerçeğe uygun değeri arasındaki farkın etkin faiz yöntemine göre faiz geliri olarak muhasebeleştirilmesi gerekmektedir. Bu kapsamda, (Z) işletmesinin cari peşin satış fiyatı olan ₺8.000 satış hasılatı olarak dikkate alınmalı; bu tutarı aşan ₺2.000'lik kısım ise etkin faiz yöntemine göre faiz geliri olarak muhasebeleştirilmek üzere ertelenmelidir.

Standartlara göre satış tarihi itibariyle yapılması gereken muhasebe kaydı:

Alacaklar	10.000	
Ertelenmiş Vergi Varlığı (₺2.000*20%)	400	
Satışlar		8.000
Ertelenmiş Faiz Geliri		2.000
Ertelenmiş Vergi Geliri		400

[16] 238 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği uyarınca. *İskonto oranı = (Anapara x Faiz x Vadeye kalan gün sayısı) / 360* formülünden *(5.000 x 0.1 x 60) / 360* = 83,33 olarak hesaplanmıştır.

Mal satışı

Ertelenmiş faiz gelirinin dönemler itibariyle dağılımı tablodaki gibidir.

ETKİN FAİZ TUTARININ HESAPLANMASI (DÖNEMLER İTİBARİYLE)									
Dönem	**Vadeli Değer**	**Faiz Oranı**	**Başlangıç Tarihi**	**Vade Tarihi**	**Vadeye Kalan Gün**	**Vade Bazı**	**Peşin Değer**	**Faiz Tutarı (Kümülatif)**	**Faiz Tutarı (Aylık)**
Kasım	10.000	0,953125	01.11	01.03	120	360	8.000	0	0
Aralık	10.000	0,953125	01.12	01.03	90	360	8.459	459	459
Ocak	10.000	0,953125	01.01	01.03	59	360	8.961	961	502
Şubat	10.000	0,953125	01.02	01.03	28	360	9.493	1.493	532
Mart	10.000	0,953125	01.03	01.03	0	360	10.000	2.000	507

Raporlama tarihinde (31/12), 0,953125 etkin faiz oranı üzerinden hesaplanan ₺961 ertelenen faiz tutarı gelir yazılır. Öte yandan vergi mevzuatına göre ayrılan reeskont sonrası mali kârın tespitinde dikkate alınan ₺9.917 ile standartlara göre sonuç hesaplarına yansıyan ₺8.961 arasındaki geçici nitelikteki fark olan ₺956 üzerinden ertelenmiş vergi hesaplanmalıdır. Buna göre, raporlama tarihindeki muhasebe kaydı:

Ertelenmiş Faiz Geliri	961	
Ertelenmiş Vergi Gideri (956*20%)	191,2	
Faiz Geliri		961
Ertelenmiş Vergi Borcu		191,2
Ertelenmiş faizin gelir yazılması ve ertelenmiş vergi kaydı		

İki uygulama sonucunda kâra yansıyan tutarlar arasındaki farklılık mali kârın tespitinde ₺956'nın ticari kâra eklenmesi yoluyla giderilmelidir.

Yukarıdaki varsayımın benzeri borçlar açısından da geçerli olup borcun ilk muhasebeleştirilmesinde vade farkının ertelenmiş faiz gideri olarak muhasebeleştirilmesi ve farkın aynı zamanda ertelenmiş vergiye konu edilmesi gerekmektedir. Ertelenen faiz gideri raporlama tarihinde etkin faiz yöntemine göre hesaplanan itfa edilmiş maliyet değeri dikkate alınarak ilgili olduğu dönemin faiz gideri olarak sonuç hesaplarına aktarılmalıdır. Vergi mevzuatı açısından vade içeren senetli borçlarda öngörülen reeskont işlemi sonrası dönem kârının tespitinde dikkate alınan değer ile standartlar açısından kayda alınan itfa edilmiş değer arasında oluşacak farkın mali kâr hesaplanırken göz önünde bulundurulacağı ve gerekli düzeltmenin yapılacağı tabiidir.

4.4.3 Vadeli Çekler (Alınan ve Verilen)

TFRS 9 kapsamında her nev'i alacak ve borç finansal araçlar arasında değerlendirilmekte olup alacak veya borcun senetli ya da senetsiz olması ya da bir vade içeriyor olması bu değerlendirmeyi etkilememektedir. Vadeli çek özü itibariyle bir alacağı ya da bir borcu temsil etmesi dolayısıyla vade unsuruna bakılmaksızın finansal varlık kapsamına girmektedir. Bu anlamda TFRS 9 çerçevesinde değerlendirilen alacaklar ile borçların ilk muhasebeleştirmelerinde geçerli olan gerçeğe uygun değer ile ölçüm esası vadeli çeklerde de aynen geçerlidir. Vadeli çeklerin sonraki ölçümleri ise TFRS 9 kapsamında itfa edilmiş maliyet değerleri üzerinden yapılır. Dolayısıyla standartlar açısından vadeli çekler ile bir önceki başlıkta ele alınan senetsiz ve senetli alacaklar ile borçlar arasında herhangi bir farklılık bulunmamaktadır.

Vergi mevzuatı açısından değerlendirildiğinde ise vadeli çekler alacaklarda olduğu gibi VUK'un 281'inci maddesi ya da borçlarda olduğu gibi VUK'un 285'inci maddesi gereğince mukayyet değerleri üzerinden değerlenmekte ve değerleme gününe kadar hesaplanacak faizleriyle birlikte dikkate alınmaktadırlar. Dikkate alınacak nispet, aynı şekilde, TCMB kısa vadeli avans işlemlerinde geçerli faiz oranıdır.

Vadeli çekler açısından ulaşılan sonuç senetli alacaklar ve borçlar ile aynıdır. Dolayısıyla hem ilk hem de sonraki muhasebeleştirmede sonuç hesapları açısından farklılık oluşmaktadır. Söz konusu farklılık senetli ve senetsiz alacaklar başlığı altında alacaklar açısından örneklendirilmiş olup borçlar açısından benzer bir uygulama söz konusu olduğundan burada tekrara başvurulmamıştır.

4.4.4 Kredi Kartı Alacakları

Kredi kartı ile yapılan satışlar, mal veya hizmet bedelinin müşteri tarafından tek çekimde veya taksitler halinde ödenebilmesine olanak sağlamaktadır. Satış bedeli ise banka ile yapılan sözleşme çerçevesinde tek çekim halindeki satışlarda bedelin tamamı blokaj süresi beklenmeksizin belirli bir komisyon karşılığında ya da blokaj süresi sonunda herhangi bir komisyon alınmaksızın; taksitli satışlarda ise toplam bedelin komisyon

kesildikten sonra hemen veya taksitlerin vadeleri geldikçe işletmenin banka hesabına aktarılmaktadır (Ulucan Özkul & Erdem Rena, 2015, s. 107). Daha önce vurgulandığı üzere, satış bedelinin aynı gün işletmenin hesabına geçmesi şartıyla kredi kartlı satışlar nakit benzeri olarak değerlendirilmektedir. Bu değerlendirme satışın tek çekim veya taksitli yapılmasından bağımsız olup meblağın aynı gün hesaba geçmesi yeterli olmaktadır. Bedelin daha sonraki bir tarihte işletme hesabına geçmesi halinde ise söz konusu alacak nakit ve nakit benzeri olarak işletme hesabına aktarılıncaya kadar bir ticari alacak niteliği taşımaktadır.

Senetli ve senetsiz alacaklar ile vadeli çeklerde olduğu gibi kredi kartı ile yapılan satışlar da TFRS 9 açısından bir alacak niteliğinde olup tek çekim olarak yapılan satışlardan farklı olarak taksitli satışların belirli bir vade ve zımni de olsa bir faiz oranı içerdiği ortadadır. Dolayısıyla söz konusu satışlarda da alacaklar ve vadeli çeklerde olduğu gibi vade farkının satış bedelinden arındırılması ve ilgili dönemlerde sonuç hesaplarına aktarılmak üzere ertelenmesi gerekmektedir. Bu erteleme işlemi piyasada geçerli cari faiz oranı dikkate alınarak veya bunun mümkün olmadığı hallerde ise etkin faiz oranı uygulanarak tespit edilen tutar üzerinden yapılacaktır.

Vergi mevzuatı açısından ise kredi kartına taksitli satışlardan doğan alacak VUK'un 281'inci maddesi gereğince mukayyet değeri ile değerlenmektedir. Diğer taraftan vergi mevzuatında münhasıran bir düzenleme bulunmaması nedeniyle kredi kartına taksitli satışlardan doğan alacakların reeskonta tabi tutulması mümkün bulunmamaktadır (Akbulut, 2015, s. 102).

Sonuç itibariyle standartlar ile vergi mevzuatı açısından ilk muhasebeleştirmede vade farkından doğan faiz gelirinin standartlar kapsamında ertelenmesi ve raporlama tarihinde ise vergi mevzuatı kapsamında reeskont uygulamasının geçerli olmaması nedenleriyle kâra yansıyan tutar farklı olmaktadır.

Varsayım: (K) işletmesi bir müşterisine 1 Ekim tarihinde kredi kartına 6 taksit halinde olmak üzere ₺12.000 tutarında mal satışında bulunmuştur. Piyasada geçerli olan ve benzer işlemler için uygulanan faiz oranı 1,5%'tir.

Varsayıma göre, işletmeye banka tarafından her ayın belirli bir gününde yapılacak eşit taksit ödemeleri ve bu ödemelerin her birine uygulanacak sabit bir faiz oranı söz konusudur. Eşit taksitli ödemeler dizisine "anüite" denilmekte olup anüitelerde ödemeler ve ödeme tutarları eşittir ve ödeme süresince faiz değişmemektedir (Ulucan Özkul & Erdem Rena, 2015, s. 110). Eşit taksitli ödemelerin işlem tarihindeki değerini hesaplamak için "Anüitenin Bugünkü Değeri" formülünden yararlanılır.

$$\textit{Anüitenin Bugünkü Değeri} = \textit{Taksit Tutarı} * (((1 + i)^{n} - 1) / ((1 + i)^{n} * i)))$$

Varsayıma göre anüitenin, diğer bir ifadeyle eşit taksitli ödemeler toplamı olan ₺12.000'in işlem tarihindeki değeri formül yardımıyla ₺11.394,37 olarak hesaplanır. İşlem tarihindeki tutar üzerinden piyasada geçerli olan faiz oranı kullanılarak taksit ödemelerine ilişkin faiz ödemeleri dönemler itibariyle şu şekildedir:

TAKSİT ÖDEMELERİNE İLİŞKİN ANAPARA VE FAİZ TUTARLARI					
Dönem	**Dönem Başı Alacak**	**Taksit Tutarı**	**Faiz**	**Ana Para**	**Dönem Sonu Alacak Tutarı**
Ekim	11.394,37	2000	170,92	1.829,08	9.565,29
Kasım	9.565,29	2000	143,48	1.856,52	7.708,77
Aralık	7.708,77	2000	115,63	1.884,37	5.824,40
Ocak	5.824,40	2000	87,37	1.912,63	3.911,77
Şubat	3.911,77	2000	58,68	1.941,32	1.970,44
Mart	1.970,44	2000	29,56	1.970,44	0,00
		12.000,00	**605,63**	**11.394,37**	

Standartlara göre işlem tarihinde yapılması gereken muhasebe kaydı:

Alacaklar	12.000	
Ertelenmiş Vergi Varlığı (605,63*20%)	121,13	
Satışlar		11.394,37
Ertelenmiş Faiz Geliri		605,63
Ertelenmiş Vergi Geliri		121,13
Taksitli mal satışı		

Taksitlerin banka hesabına aktarılması halinde muhasebe kaydı:

Banka	2.000	
Alacaklar		2.000
Taksit tahsilatı		

Raporlama tarihinde:

Ertelenmiş Faiz Geliri	430,03	
Ertelenmiş Vergi Gideri (430,03*20%)	86	
Faiz Gelirleri		430,03
Ertelenmiş Vergi Borcu		86
Faiz geliri		

Vergi mevzuatına göre işlem tarihinde yapılması gereken muhasebe kaydı:

Ticari Alacaklar	12.000	
Yurtiçi Satışlar		12.000
Taksitli mal satışı		

Taksitlerin banka hesabına aktarılması halinde:

Banka	12.000	
Ticari Alacaklar		12.000
Taksit tahsilatı		

4.4.5 Değer Düşüklüğü

TFRS 9, itfa edilmiş maliyeti üzerinden ölçülen finansal varlıklar için TMS 39'da yer alan değer düşüklüğü hükümlerinin uygulanmasını öngörmektedir (TFRS 9, prf. 5.2.2). TMS 39'a göre ise itfa edilmiş maliyetinden ölçülen finansal varlıkların her raporlama dönemi sonunda değer düşüklüğüne uğradığına ilişkin tarafsız göstergeler bulunup bulunmadığı değerlendirilmelidir (TMS 39, prf. 58). Söz konusu tarafsız göstergeler standartta şu şekilde ifade edilmiştir (TMS 39, prf.59):

a) İhraç edenin veya taahhüt edenin önemli finansal sıkıntı içinde olması;
b) Sözleşmenin ihlal edilmesi;
c) Borçlunun içinde bulunduğu finansal sıkıntıya ilişkin ekonomik veya yasal nedenlerden ötürü, alacaklının, borçluya, başka koşullar altında tanımayacağı bir ayrıcalık tanıması;

d) Borçlunun, iflas veya başka tür bir finansal yeniden yapılanmaya gireceği ihtimalinin yüksek olması;
e) Finansal zorluklar nedeniyle söz konusu finansal varlığa ilişkin aktif piyasanın ortadan kalkması veya
f) Bir grup finansal varlığın ilk muhasebeleştirilmelerinden itibaren anılan varlıkların gelecekteki tahmini nakit akışlarında ölçülebilir bir azalış olduğuna işaret eden gözlemlenebilir veri bulunması.

İleride meydana gelecek olaylar sonucunda oluşması beklenen kayıplar, ne kadar olası olursa olsunlar muhasebeleştirilmezler (TMS 39, prf.59).

Bunlara ek olarak, bir öz kaynağa dayalı finansal araca yapılan yatırıma ilişkin değer düşüklüğünün tarafsız göstergesi, ihraççının faaliyet gösterdiği teknolojik, sektörel, ekonomik ve yasal çevrede olumsuz etkileri bulunan önemli değişiklikler meydana geleceği ve öz kaynağa dayalı finansal araçlara yapılan yatırımın maliyetinin karşılanamayacağına ilişkin bilgi bulunmasıdır. Öz kaynağa dayalı finansal araca yapılan yatırımın gerçeğe uygun değerinin önemli ve uzun süreli bir biçimde maliyetinin altına düşmesi de değer düşüklüğünün tarafsız bir göstergesidir (TMS 39, prf 62).

Gözlemlenebilir verilerin kısıtlı veya mevcut koşullarla birebir uyumlu olmadığı durumların söz konusu olması halinde ilgili değer düşüklüğü tutarının tahmin etmek amacıyla tecrübeleri ile de desteklenen muhakeme yeteneğini kullanır. Makul tahminlerin kullanılması finansal tabloların hazırlanması ile ilgili temel unsurlardan olup anılan tabloların güvenilirliğine zarar vermemektedir (TMS 39, prf. 62).

Varlığın değer düşüklüğüne uğradığına dair tarafsız bir göstergenin bulunması durumunda değer düşüklüğünün tutarı; gelecekteki tahmini nakit akışlarının (henüz oluşmamış gelecekteki kredi zararları hariç) finansal varlığın orijinal faiz oranı (diğer bir ifadeyle, ilk muhasebeleştirme sırasında hesaplanan etkin faiz oranı) üzerinden iskonto edilerek hesaplanan bugünkü değeri ile defter değeri arasındaki fark olarak ölçülür. Varlığın defter değeri, doğrudan veya bir karşılık hesabı kullanılmak suretiyle azaltılır ve ilgili zarar tutarı kâr veya zararda muhasebeleştirilir (TMS 39, prf. 63).

Bir finansal varlığın veya benzer finansal varlıklar grubunun defter değerlerinin değer düşüklüğü zararı neticesinde azaltılmalarının ardından, faiz gelirleri, gelecekteki nakit akışlarının ilgili değer düşüklüğü zararının ölçülmesi amacıyla iskonto edilmelerinde kullanılan faiz oranı kullanılmak suretiyle muhasebeleştirilir (TMS 39, prf UR93).

Vergi mevzuatı kapsamında alacakların değerinde meydana gelen azalmalar ile ilgili olarak VUK'un 322'nci maddesinde değersiz alacaklar ve 323'üncü maddesinde şüpheli alacaklar ile ilgili düzenlemeler yer almaktadır. VUK'un 322'nci maddesinde, kazai bir hükme veya kanaat verici bir vesikaya göre tahsiline imkân kalmayan alacaklar değersiz alacak sayılmış ve bu alacakların mukayyet değerleri ile zarar yazılarak yok edilmeleri öngörülmüştür. VUK'un 323'üncü maddesinde ise dava veya icra safhasında bulunan alacaklar ile yapılan protestoya veya yazı ile bir defadan fazla istenilmesine rağmen ödenmemiş bulunan dava ve icra takibine değmeyecek düzeyde ufak meblağdaki alacaklar şüpheli alacak sayılmış ve bunların değerleme gününün tasarruf değerine göre pasifte karşılık ayrılabileceği hükme bağlanmıştır. Aynı maddeye göre bu karşılık tutarı, teminatlı alacaklarda teminattan geri kalan miktara uygulanmak durumundadır. Şüpheli alacakların sonradan tahsili halinde ise tahsil edilen miktar tahsil edildiği dönemde sonuç hesabına yansıtılır.

Varsayım: (D) işletmesi 31 Ekim tarihinde cari peşin satış fiyatı ₺120.000 olan ticari malı 4 ay vadeli olarak ₺140.000 karşılığı satmıştır. Raporlama tarihinde borçlunun önemli finansal sıkıntı içinde olduğuna dair tarafsız göstergelerin varlığı nedeniyle alacağın ₺40.000 tutarlı kısmının tahsilinin şüpheli olduğu değerlendirilmiştir.

Vergi mevzuatına göre alacak satış tarihi itibariyle ₺140.000 üzerinden kayda alınır. Bahsedildiği üzere vergi mevzuatı yalnızca vadeye bağlı senetli alacaklar için reeskont işlemi öngördüğünden varsayımda bahse konu alacağın senetsiz olması dolayısıyla dönem sonunda reeskont kaydı yapılmaz. Bununla birlikte alacağın şüpheli hale geldiğinin kabulü için gerekli olan ve yukarıda bahsedilen şartların oluşmaması nedeniyle vergi mevzuatına göre alacak için şüpheli alacak karşılığı ayrılması mevzuata uygun bulunmamaktadır. Dolayısıyla alacağın dönem sonundaki değeri ₺140.000 olan mukayyet değeri olarak gerçekleşir. Öte yandan, yukarıdaki varsayımdan farklı olarak alacağın vadesinin geçtiği ve dava veya icra safhasında bulunduğu ya da yapılan

protestoya veya yazı ile bir defadan fazla istenilmesine rağmen ödenmemiş olduğu bir durum söz konusu olsa idi alacağın şüpheli hale geldiğinin kabulü ve alacağın şüpheli kısmına karşılık ayrılması gerekecekti.

Standartlara göre satış tarihindeki muhasebe kaydı aşağıdaki gibidir:

Alacaklar	140.000	
Ertelenmiş Vergi Varlığı (₺20.000*20%)	4000	
Satışlar		120.000
Ertelenmiş Faiz Geliri		20.000
Ertelenmiş Vergi Geliri		4000
Mal satışı		

Etkin faiz yöntemine göre oluşturulmuş itfa edilmiş maliyet tablosu şu şekildedir:

ETKİN FAİZ TUTARININ HESAPLANMASI (DÖNEMLER İTİBARİYLE)									
Dönem	**Vadeli Değer**	**Faiz Oranı**	**Başlangıç Tarihi**	**Vade Tarihi**	**Vadeye Kalan Gün**	**Vade Bazı**	**Peşin Değer**	**Faiz Tutarı (Kümülatif)**	**Faiz Tutarı (Aylık)**
Ekim	140.000	0,598195	31.10	28.02	120	365	120.000	0	0
Kasım	140.000	0,598195	30.11	28.02	90	365	124.715	4.715	4.715
Aralık	140.000	0,598195	31.12	28.02	59	365	129.781	9.781	5.067
Ocak	140.000	0,598195	31.01	28.02	28	365	135.054	15.054	5.272
Şubat	140.000	0,598195	28.02	28.02	0	365	140.000	20.000	4.946

Dönem sonunda faiz tahakkuku ve ertelenmiş vergi kaydı:

Ertelenmiş Faiz Geliri	9.781	
Ertelenmiş Vergi Gideri (₺10.219*20%)	2.043,8	
Faiz Geliri		9.781
Ertelenmiş Vergi Borcu		2.043,8
Ertelenmiş faizin gelir yazılması ve ertelenmiş vergi kaydı		

Dönem sonunda alacağın ₺40.000 tutarlı tahsili şüpheli olan kısmı düşüldükten sonra kalan ₺100.000 tutarındaki kısmının standartta yapılan açıklamalar uyarınca ilk muhasebeleştirme sırasında hesaplanan etkin faiz oranı üzerinden iskonto edilmiş değerinin, diğer bir ifadeyle bugünkü değerinin hesaplanması ve söz konusu değer ile defter değeri arasındaki farkın değer düşüklüğü tutarı olarak dikkate alınması gerekmektedir. Buna göre; alacağın raporlama tarihindeki defter değeri ₺129.781 olup

alacağın tahsili mümkün olan kısmının bugünkü değeri ₺92.701[17] olarak hesaplanmıştır. Değer düşüklüğünün tutarı, bu iki değer arasındaki fark kadar; yani ₺37.080'dir. Standartta yer alan düzenleme uyarınca hesaplama bu şekilde olmakla birlikte doğrudan ₺40.000 değer düşüklüğü tutarının etkin faiz oranından indirgenmiş halinin hesaplanması ile de aynı sonuca ulaşılabilmektedir. Netice itibariyle raporlama tarihinde şüpheli alacak ile ilgili olarak yapılması gereken muhasebe kaydı:

Şüpheli Alacak	129.781	
Değer Düşüklüğü Gideri	37.080	
Ertelenmiş Vergi Varlığı (37.080*20%)	7.416	
Alacaklar		129.781
Şüpheli Alacak Karşılığı		37.080
Ertelenmiş Vergi Geliri		7.416
Değer düşüklüğünün gider yazılması		

Daha sonraki bir dönemde, değer düşüklüğü zararı miktarının azalması ve söz konusu azalmanın değer düşüklüğü zararı muhasebeleştirildikten sonra meydana gelen bir olay ile tarafsız bir şekilde ilişkilendirilebilmesi durumunda, daha önce muhasebeleştirilmiş bulunan değer düşüklüğü zararı doğrudan doğruya veya bir karşılık hesabı aracılığıyla iptal edilir. İptal işlemi, ilgili finansal varlığın defter değerinin, değer düşüklüğünün muhasebeleştirilmemiş olması durumunda değer düşüklüğünün iptal edildiği söz konusu tarih itibariyle oluşacak olan itfa edilmiş değerinden fazla olmasına sebep olmaz. İptal edilen tutar, kâr veya zararda muhasebeleştirilir (TMS 39, prf. 65). Vergi uygulaması açısından değer düşüklüğünün iptaline ilişkin bir hüküm bulunmadığından değer düşüklüğü iptali mümkün bulunmamakta; tahsil edilen miktar tahsil edildiği dönemin gelirleri arasına alınmaktadır.

Alacağın kısmen veya tamamen değersiz hale geldiği ve bu nedenle işletmenin alacağın değersiz kısmı veya tamamı üzerinde kontrolünün bulunmadığının değerlendirildiği bir durumda alacağın değersiz kısmı veya tamamının finansal tablo dışı bırakılması gerekmektedir. Standarda göre, bir finansal varlığın tamamen finansal durum tablosu dışı bırakılması sonucunda, varlığın finansal tablo dışı bırakıldığı tarihte ölçülen defter değeri ile elde edilen yeni varlıklardan, üstlenilen yeni borçların çıkarılması

[17] ₺100.000/(1+0,598195187)$^{59/365}$ = ₺92.701,01623 şeklinde hesaplanmıştır.

sonucunda bulunan tutar arasındaki fark kâr veya zararda muhasebeleştirilir (TFRS 9, prf. 3.2.12).

4.4.6 Banka Kredileri

Banka kredileri, kredi kullanan işletme açısından bir borç niteliğinde olup TFRS 9 kapsamında, açıklandığı üzere, ilk muhasebeleştirilmede gerçeğe uygun değer üzerinden finansal tablolara yansıtılmalı ve işlem maliyetleri bu tutardan düşülmelidir. Banka kredilerinin sonraki ölçümlerinde ise paranın zaman değeri dikkate alınarak itfa edilmiş maliyet bedeli esas alınmalıdır. İtfa edilmiş maliyet bedeli ile ölçüm esnasında işlemiş faizin kredi tutarına eklenmesi ve nakit çıkışlarının ise bu tutardan düşülmesi gerekmektedir.

Vergi mevzuatı açısından ise banka kredilerinden kaynaklanan borçlar VUK'un 285'inci maddesi gereğince mukayyet değerleri ile değerlenmekte ve söz konusu borçların değerleme gününe kadar hesaplanacak faizleriyle birlikte dikkate alınması gerekmektedir. Öte yandan GVK'nın 40'ıncı maddesi uyarınca kredi kullanımına ilişkin olarak işletme tarafından ödenen dosya ve işlem masraflarının doğrudan gider yazılması mümkündür (Akbulut, 2015, s. 195).

Varsayım: (L) işletmesi 1 Kasım tarihinde aylık 4% faiz üzerinden ₺150.000 tutarında 6 ay vadeli bir banka kredisi kullanmıştır. Kredi kullanım işlem ücreti olarak bankaya ₺2.000 banka hesabından ödenmiştir. Sözleşmeye göre krediye ilişkin taksit ödemeleri ilk 5 ay ₺25.000 ve son ay ₺50.000 şeklindedir.

Standartlara göre kredi borcu, gerçeğe uygun değerini yansıtan işlem fiyatı olan ₺150.000'den ₺2.000 işlem maliyetlerinin düşülmesi sonucu bulunan ₺148.000 üzerinden kayda alınır. Sonraki ölçümlerde ise kredi borcunun etkin faiz oranı üzerinden itfa edilerek dikkate alınması gerekmektedir. Bununla birlikte, kredi itfa edilmiş maliyetinden ölçüleceğinden krediye ilişkin işlemiş faiz kredi değerine eklenmeli ve yapılan ödemeler

ise kredi değerinden düşülmelidir (Akbulut, 2015, s. 194). 4,527%[18] olarak hesaplanan etkin faiz oranı kullanılarak oluşturulan ve banka kredisine ait taksit ödemelerini gösteren itfa edilmiş maliyet tablosu aşağıdaki gibidir.

KREDİYE İLİŞKİN İTFA EDİLMİŞ MALİYET TABLOSU			
Dönem Başı Değer	**Faiz Gideri**	**Nakit Çıkışı**	**Dönem Sonu İtfa Edilmiş Değer**
148.000	6.701	25.000	129.701
129.701	5.872	25.000	110.573
110.573	5.006	25.000	90.579
90.579	4.101	25.000	69.680
69.680	3.155	25.000	47.834
47.834	2.166	50.000	0

Buna göre, standartlara göre işlem tarihinde yapılması gereken muhasebe kaydı:

Banka	148.000	
Banka Kredileri	2.000	
Ertelenmiş Vergi Gideri (₺2.000*20%)	400	
Bank Kredileri		150.000
Ertelenmiş Vergi Borcu		400
Bankadan kredi kullanımı		

İlk aya ilişkin taksit ödemesi:

Faiz Gideri	31.701	
Banka		25.000
Banka Kredileri		6.701
Taksit ödemesi		

Aralık ayının sonunda:

Faiz Gideri	30.872	
Ertelenmiş Vergi Varlığı (₺573*20%)	114,60	
Banka		25.000
Banka Kredileri		5.872
Ertelenmiş Vergi Geliri		114,60

[18] Etkin faiz oranı; $148.000 = (25.000 / (1+i)) + (25.000 / (1+i)^2) + (25.000 / (1+i)^3) + (25.000 / (1+i)^4) + (25.000 / (1+i)^5) + (50.000 / (1+i)^6)$ formülü yardımıyla 4,527% olarak hesaplanmıştır.

Vergi mevzuatına göre işlem tarihinde yapılması gereken muhasebe kaydı:

Banka	148.000	
Genel Yönetim Gideri	2.000	
Bank Kredileri		150.000
Bankadan kredi kullanımı		

İlk aya ilişkin faiz ödemesi:

Finansman Gideri (150.000*0.04)	6.000	
Banka		6.000
Faiz ödemesi		

Aralık ayının sonunda:

Finansman Gideri	6.000	
Banka		6.000
Faiz ödemesi		

Standartlara göre hesaplanan ₺12.573 faiz tutarı ile vergi mevzuatına göre hesaplanan ₺12.000 faiz tutarı arasında oluşan ₺573 standartlara göre ertelenmiş vergiye konu olmakla beraber bu tutarın mali kârın tespitinde ticari kâra eklenmesi; diğer taraftan ₺2.000 işlem masrafının mali kârın tespitinde gider olarak dikkate alınması gerekmektedir. Sonuç itibariyle mali kârın tespitinde ticari kârdan düşülmesi gereken net tutar ₺1.427 olarak gerçekleşmektedir.

4.4.7 Tahvil İhracı

İhraç edilen bir tahvil TFRS 9 açısından değerlendirildiğinde vade içeren bir senetli borç olarak kabul edilmelidir. Vade içeren borçlar TFRS 9 kapsamında diğer borçlarda olduğu gibi ilk muhasebeleştirme esnasında gerçeğe uygun değerden dikkate alınırlar ve bu değerden işlem maliyetleri düşülür. Dolayısıyla işlem maliyeti olarak kabul edilen ihraç komisyon giderlerinin tahvilin nominal bedelinden düşülmesi gerekmektedir. Öte yandan, vade içeren bir borç olması dolayısıyla tahvilin sonraki ölçümleri itfa edilmiş maliyet değeri üzerinden yapılmalıdır.

Vergi mevzuatına göre ise ihraç edilen tahvil VUK'un 286'ncı maddesi uyarınca itibari değeri ile değerlenir. İhraç edilen tahvile ilişkin olarak ödenen ihraç komisyon giderinin GVK'nın 40'ıncı maddesi gereğince gider yazılması ve tahakkuk eden tahvil faizlerinin ise 138 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği uyarınca takvim yılı sonunda gider kaydedilmesi gerekmektedir (Akbulut, 2015, s. 200, 201).

Tahvil ihracına ilişkin olarak gerek ilk muhasebeleştirme ve gerek sonraki ölçümlerde standartlar ile vergi mevzuatı farklı hüküm ve düzenlemeler öngörmekte; tespit edilen kâr her iki uygulama açısından farklılık arz etmektedir.

Varsayım: (T) A.Ş. acil nakit ihtiyacını gidermek maksadıyla ₺400.000 nominal bedelli 31 Mart vadeli tahvilini ₺500 komisyon bedeli ödeyerek ₺350.000 karşılığında 1 Ekim tarihinde ihraç etmiştir[19].

Vergi mevzuatına göre tahvil nominal bedeli olan ₺400.000 üzerinden kayda alınır ve ihraca ilişkin olarak ödenen ₺500 komisyon tutarı gider yazılır. Nominal değerin altında ihraçtan doğan fark menkul kıymet ihraç farkları hesabında izlenir ve ödenen faiz tutarı dönem sonunda finansman gideri olarak dönem giderleri arasına alınır. Buna göre, ihraç tarihinde yapılması gereken muhasebe kaydı:

Banka	350.000	
Komisyon Gideri	500	
Menkul Kıymet İhraç Farkları	50.000	
Çıkarılmış Bono ve Senetler		400.000
Banka		500
Tahvil İhracı		

Dönem sonunda yapılması gereken muhasebe kaydı:

Finansman Giderleri (₺400.000-₺350.000)*(3/6)	25.000	
Banka		25.000
Faiz tahakkuku		

[19] Akbulut, A. (2015). *Karşılaştırmalı TMS/TFRS - Vergi Uygulamaları ve Sonuçları. adlı eserin 200'üncü sayfasında yer alan örnekten uyarlanmıştır.*

Standartlara göre ise ihraca ilişkin ödenen ₺500 komisyon tutarı ihraç edilen tahvil bedelinden düşülür. Tahakkuk eden ve etkin faiz yöntemine göre hesaplanan faiz tutarı ise faiz gideri olarak kayda alınır. Buna göre, ihraç tarihinde yapılması gereken muhasebe kaydı:

Banka	349.500	
Borçlar	500	
Ertelenmiş Vergi Gideri (₺500*20%)	100	
Borçlar		350.000
Ertelenmiş Vergi Borcu		100
Tahvil İhracı		

Dönem sonunda döneme isabet eden faiz tutarı gider yazılır. Dönemlere ilişkin olarak etkin faiz yöntemine göre tahakkuk eden faiz tutarlarını gösteren itfa edilmiş maliyet tablosuna şu şekildedir:

TAHVİLE İLİŞKİN İTFA EDİLMİŞ MALİYET TABLOSU			
DB değer	**Faiz Gideri**	**Nakit Çıkışı**	**DS İEM**
349.500	7.951	0	357.451
357.451	8.131	0	365.582
365.582	8.316	0	373.898
373.898	8.506	0	382.404
382.404	8.699	0	391.103
391.103	8.897	400.000	0
	50.500		

Dönem sonunda ayrıca, vergi mevzuatına göre gider yazılan ₺25.000 ile standartlara göre gider yazılan ₺24.398 arasında oluşan geçici nitelikteki ₺602 fark, gider olarak kayda alınan ₺500 ihraç komisyon gideri ile birlikte ertelenmiş vergiye konu edilir. Buna göre, 31/12 tarihinde yapılması gereken muhasebe kaydı:

Faiz Gideri	24.398	
Ertelenmiş Vergi Gideri (₺1.102*20%)	220,4	
Borçlar		24.398
Ertelenmiş Vergi Borcu		220,4
Faiz tahakkuku		

4.5 Stoklar (Ticari Mallar açısından)

Stoklar, "TMS 2 Stoklar" Standardında ele alınmaktadır. Standart, stoklarla ilgili muhasebe işlemlerini açıklamakta olup stokların bir varlık olarak muhasebeleştirilmesinde, kullanılmasında ve elden çıkarılmasında gerçekleşen gelirler ile karşılaştırılacak olan ilgili maliyetin belirlenmesini temel almaktadır. Standart ayrıca stok maliyetlerinin, net gerçekleşebilir değere indirgemeyi de içererek, nasıl saptanacağını ve gidere dönüşeceğini açıklamakla birlikte stok maliyetlerinin oluşumu, içeriği ile uygulanacak değerleme yöntemleri hakkında da bilgilere yer vermektedir (TMS 2, prf. 1).

Standarda göre stoklar; işin normal akışı içinde satılmak için elde tutulan; satılmak üzere üretilmekte olan ya da üretim sürecinde ya da hizmet sunumunda kullanılacak ilk madde ve malzemeler şeklinde bulunan varlıklardır (TMS 2, prf. 6).

Stoklar, maliyet ve net gerçekleşebilir değerin düşük olanı ile değerlenir (TMS 2, prf. 9). Net gerçekleşebilir değer; bir işletmenin, işin normal akışı içinde, stokların satılmasından elde etmeyi beklediği net tutarı ifade etmekte olup tahmini satış fiyatından, tahmini tamamlanma maliyeti ve satışı gerçekleştirmek için gerekli tahmini satış giderleri toplamının düşürülmesi ile hesaplanmaktadır (TMS 2, prf. 6, 7). Stok maliyeti ise; tüm satın alma maliyetlerini, dönüştürme maliyetlerini ve stokların mevcut durumuna ve konumuna getirilmesi için katlanılan diğer maliyetleri içerir (TMS 2, prf. 10).

Stokların satın alma maliyeti; satın alma fiyatı, ithalat vergileri ve diğer vergiler (firma tarafından vergi idaresinden iade alınabilecekler hariç) ve nakliye, yükleme boşaltma maliyetleri ile mamul, malzeme ve hizmetlerin elde edilmesiyle doğrudan bağlantısı kurulabilen diğer maliyetleri içerir. Ticari iskontolar ve benzeri diğer indirimler, satın alma maliyetinin belirlenmesinde indirim konusu yapılır (TMS 2, prf. 11). Stokların dönüştürme maliyetleri; direkt işçilik giderleri gibi, üretimle doğrudan ilişkili maliyetleri kapsar. Bu maliyetler ayrıca ilk madde ve malzemenin mamule dönüştürülmesinde katlanılan sabit ve değişken genel üretim giderlerinden sistematik bir şekilde dağıtılan tutarları da içerir (TMS 2, prf. 12). Diğer maliyetler ise stokları mevcut

konum ve duruma getirdikleri ölçüde stok maliyetine dâhil edilen ürün tasarım giderleri gibi maliyetlerdir.

Bazı giderler stok maliyetlerine dâhil edilmemekte ve oluştukları dönemde gider yazılmaktadırlar. Bunlara örnek olarak normalin üstünde gerçekleşen ilk madde ve malzeme (fire ve kayıplar), işçilik ve diğer üretim maliyetleri; bir sonraki üretim aşaması için zorunlu olanlar dışındaki depolama giderleri; satış giderleri ve stokların bulunduğu konum ve duruma gelmesinde katkısı olmayan genel yönetim giderleri gösterilebilir (TMS 2, prf. 16).

Diğer taraftan "TMS 23 Borçlanma Maliyetleri" Standardında borçlanma maliyetleri, işletme tarafından yapılan borçlanmalarla ilgili olarak katlanılan faiz ve diğer giderler olarak tanımlanmış olup standarda göre bir özellikli varlığın elde edilmesi, inşası veya üretimi ile doğrudan ilişkilendirilebilen borçlanma maliyetlerinin ilgili özellikli varlığın maliyetinin bir parçası olarak aktifleştirilmesi; diğer borçlanma maliyetlerinin ise oluştukları dönemde gider yazılması gerekmektedir (TMS 23, prf. 5, 8). Özellikli varlıklar, amaçlanan kullanıma veya satışa hazır duruma getirilebilmesi zorunlu olarak uzun bir süreyi gerektiren varlıkları tanımlamaktadır (TMS 23, prf. 8). Borçlanma maliyetlerinin bir özellikli varlığın maliyetinin parçası olarak aktifleştirilmesine; varlık için harcama yapılması, borçlanma maliyetlerinin oluşması ve ilgili varlığın amaçlanan kullanıma veya satışa hazır duruma getirilmesi olarak sayılan aktifleştirme koşullarının tümünün sağlandığı tarihte başlanır (TMS 23, prf. 17). Varlığın amaçlanan kullanıma veya satışa hazır duruma getirilmesi için gerekli tüm işlemler esas itibarıyla tamamlandığında ise borçlanma maliyetlerinin aktifleştirilmesine son verilir (TMS 23, prf. 22). Standarda ilişkin hükümler, çok miktarda ve tekrarlanarak imal edilen veya üretilen stoklar açısından uygulanmamaktadır (TMS 23, prf. 4).

Öte yandan, stokların vadeli satın alınması durumunda, peşin alım fiyatı ile ödenen fiyat arasındaki finansman unsurunun finanse edildiği dönemde faiz gideri olarak muhasebeleştirilmesi gerekmektedir (TMS 2, prf. 18).

Normal şartlarda birbirleri ile ikame edilemeyen stok kalemleri ile özel projeler için üretilen veya satın alınan mal veya hizmetlerin maliyeti, her bir varlığa ilişkin özel

maliyeti dikkate alınarak belirlenir (Gerçek parti maliyet yöntemi). Ancak bu yöntem büyük miktardaki kalemlerden oluşan stoklar için uygun bir maliyet hesaplama yöntemi değildir. Gerçek parti maliyeti yönteminin uygulanamadığı veya bu yöntemin dışında kalan stokların maliyeti, ilk giren ilk çıkar (FİFO) veya ağırlıklı ortalama maliyet yöntemlerinden (formüllerinden) biri uygulanarak belirlenir. Bir işletme benzer özelliklere ve benzer kullanıma sahip tüm stoklar için aynı maliyet hesaplama yöntemini kullanır. Türü veya kullanım alanları itibarıyla farklı olan stoklar için, farklı maliyet hesaplama yöntemleri kullanılabilir (TMS 2, prf. 23, 24, 25).

Stokların maliyet ve net gerçekleşebilir değerin düşük olanı ile değerlenmesi nedeniyle mali tablolarda, kullanımları veya satılmaları sonucunda elde edilmesi beklenen tutardan daha yüksek bir bedelle izlenmesi mümkün olmamaktadır. Maliyetlerin kullanım veya satış sonucu elde edilecek tutardan yüksek olması durumunda stok değer düşüklüğü karşılığı ayrılır (TMS 2, prf. 28). Her finansal tablo dönemi itibariyle, net gerçekleşebilir değer yeniden gözden geçirilir. Daha önce stokların net gerçekleşebilir değere indirgenmesine neden olan koşulların geçerliliğini kaybetmesi veya değişen ekonomik koşullar nedeniyle net gerçekleşebilir değerde artış olduğu kanıtlandığı durumlarda, ayrılan değer düşüklüğü karşılığı iptal edilir (iptal edilen tutar önceden ayrılan değer düşüklüğü tutarı ile sınırlıdır). Böylece yeni kayıtlı değer, maliyet ve revize edilen net gerçekleşebilir değerden düşük olanıdır (TMS 2, prf. 33).

Stoklar satıldığında, bu stokların kayıtlı değeri, bu stoklarla ilgili hasılatın finansal tablolara alındığı dönemde gider olarak muhasebeleştirilir. Stokları net gerçekleşebilir değerine indirgeyen stok değer düşüklüğü karşılık tutarları ve stoklarla ilgili kayıplar, indirgemenin ve kayıpların oluştuğu dönemde gider olarak muhasebeleştirilir. Net gerçekleşebilir değerin artışından dolayı iptal edilen stok değer düşüklüğü karşılık tutarı, iptalin gerçekleştiği dönemin tahakkuk eden satış maliyetini azaltacak şekilde muhasebeleştirilir (TMS 2, prf.34). İşletmelerde kullanılmak üzere imal ve inşa edilen varlıklar için kullanılan stoklar, bu varlıkların maliyetine yüklenerek varlıkların hizmet süresi içinde gidere dönüştürülür (TMS 2, prf. 35).

Varsayım: (S) işletmesi, cari peşin değeri ₺20.000 olan bir ticari malı 3 ay vadeli olarak ₺23.000 karşılığında satın almıştır. Nakliye ücreti olarak ₺300, nakliye sigortası

için ₺700 ve ₺500 komisyon ödemesi gerçekleştiren işletme ayrıca ticari malın işletmede muhafazası için ₺1.000 depolama giderine katlanmıştır. Dönem sonunda söz konusu malın yarısı ₺20.000 karşılığı satılmıştır.

Vergi mevzuatına göre, VUK'un 274'üncü maddesinde hükmolunduğu üzere emtia, maliyet bedeliyle değerlenir. Maliyet bedeli ise, VUK'un 262'nci maddesinde, iktisadi bir kıymetin elde edilmesi veya değerinin artırılması amacıyla yapılan ödemeler ile bunlara bağlantılı bütün giderlerin toplamı olarak tanımlanmış ve fiili maliyet esası benimsenmiştir. Dolayısıyla, emtianın satın alma bedeli haricinde söz konusu ticari malın aktife alınmasına kadar yapılan ilgili giderlerin maliyet bedelini oluşturacağı açıktır. Emtia, dönem sonu itibariyle VUK'un 274'üncü maddesine istinaden maliyet bedeli ile değerlenmeye devam edilir. Öte yandan vadeli mal alımında vade farkının alış bedelinin bir unsuru kabul edilerek maliyet bedeline dâhil edilmesi gerekmektedir. Bu açıklamalara göre, emtianın alış bedeline depolama giderleri haricindeki tüm unsurlar dâhil olup bu bedel dönem sonunda da emtianın maliyetini oluşturmaya devam edecektir.

Vergi mevzuatına göre yapılması gereken muhasebe kayıtları şu şekildedir:

Ticari Mallar (23.000 + ₺300 + ₺ 700 + ₺500)	24.500	
Satıcılar		23.000
Banka		1.500
Emtia alımı		
Genel Yönetim Gideri	1.000	
Kasa		1.000
Depolama Gideri		
Satıcılar	23.000	
Banka		23.000
Borcun ödenmesi		
Banka	20.000	
Satılan Malın Maliyeti	12.250	
Yurtiçi Satışlar		20.000
Ticari Mallar		12.250
Mal satışı		

Standartlara göre ise nakliye, yükleme boşaltma maliyetleri ile mamul, malzeme ve hizmetlerin elde edilmesiyle doğrudan bağlantısı kurulabilen diğer maliyetler stok maliyetine dâhil olan unsurlar arasında sayılmıştır. Bir sonraki üretim aşaması için zorunlu olanlar dışındaki depolama giderleri ise satış giderleri ve stokların bulunduğu

konum ve duruma gelmesinde katkısı olmayan genel yönetim giderleri ile birlikte stok maliyetine dâhil edilmeyerek doğrudan gider kaydedilmelidir. Öte yandan, stokların vadeli satın alınması durumunda peşin alım fiyatı ile ödenen fiyat arasındaki finansman unsurunun finanse edildiği dönemde faiz gideri olarak muhasebeleştirilmesi gerekmektedir.

Standartlara göre yapılması gereken muhasebe kayıtları şu şekildedir:

Stoklar (₺20.000 + ₺300 + ₺ 700 + ₺500)	21.500	
Ertelenmiş Faiz Gideri	3.000	
Ertelenmiş Vergi Varlığı (₺3.000 * 20%)	600	
Ticari Borçlar		23.000
Ertelenmiş Vergi Geliri		600
Banka		1.500
Emtia alımı		
Giderler	1.000	
Kasa		1000
Depolama gideri		
Ticari Borçlar	23.000	
Faiz Gideri	3.000	
Banka		23.000
Ertelenmiş Faiz Gideri		3.000
Borcun ödenmesi		
Banka	20.000	
Satılan Malın Maliyeti	10.750	
Ertelenmiş Vergi Gideri ((₺12.250 - ₺10.750) * 20%)	300	
Satışlar		20.000
Stoklar		10.750
Ertelenmiş Vergi Borcu		300
Mal satışı		

Standartlar uyarınca ₺3.000 faiz gideri ve ₺10.750 satılan emtiaya ilişkin maliyet gideri olmak üzere toplam olarak giderlere yansıtılan ₺13.750'ye karşın vergi uygulamasına göre gider yazılan tutar ₺12.250 olduğundan, iki uygulama arasında oluşan ₺1.500 farkın mali kârın tespitinde ticari kârdan düşülmesi gerekmektedir. Ulaşılan tutar aynı zamanda vade farkının dönem sonunda stoklarda kalan emtiaya isabet eden kısmıdır.

Varsayım: (V) işletmesi, emtia siparişinde bulunduğu (G) işletmesine 2 Mart tarihinde $15.000 avans vermiş ve söz konusu emtia 14 Nisan günü satıcı tarafından

işletmeye teslim edilmiştir. Kur, 2 Mart günü $1=₺3,14 iken 14 Nisan günü $1=3,67 olarak gerçekleşmiştir.

"TMS 21 Kur Değişiminin Etkileri" Standardına göre, bir yabancı para işlemi ilk muhasebeleştirme sırasında; yabancı para birimindeki tutara, geçerli para birimi ile işlem tarihindeki yabancı para birimi arasındaki geçerli kur uygulanarak, geçerli para biriminden kaydedilir (TMS 21, prf. 21). Her raporlama dönemi sonunda yabancı para parasal kalemler kapanış kurundan; tarihi maliyet cinsinden ölçülen yabancı para birimindeki parasal olmayan kalemler işlem tarihindeki döviz kuru kullanılarak ve gerçeğe uygun değerden ölçülen yabancı para birimindeki parasal olmayan kalemler ise gerçeğe uygun değerin ölçüldüğü tarihteki döviz kurları kullanılarak çevrilir (TMS 21, prf. 22). Standart ayrıca, parasal ve parasal olmayan kalemleri de açıklamıştır. Buna göre, parasal bir kalemin sabit ya da belirlenebilir tutarda para biriminin alınması hakkı ya da ödenmesi yükümlülüğü olduğu; buna karşın parasal olmayan kalemlerde ise sabit ya da belirlenebilir tutarda para biriminin alınması hakkının ya da ödenmesi yükümlülüğünün mevcut olmadığı ifade edilmiştir (TMS 23, prf. 16). Bu kapsamda verilen örneklerde mal ve hizmetler için önceden ödenen tutarlar parasal olmayan kalemler arasında sayılmıştır. Bu açıklamalara göre, verilen avansların dönem sonunda işlem tarihindeki döviz kuru kullanılarak ölçülmesi gerekmektedir.

Vergi mevzuatına göre ise emtianın işletme stoklarına girdiği tarihe kadar oluşan kur farklarının maliyete intikali zorunlu olup bu tarihten sonra oluşacak kur farklarının ise gider yazılması veya maliyete eklenmesi ihtiyaridir (238 No'lu VUK Genel Tebliği).

Vergi mevzuatına göre 2 Mart ve 14 Nisan tarihlerinde yapılması gereken muhasebe kayıtları sırasıyla şu şekildedir:

Verilen Sipariş Avansları ($15.000 * 3,14)	47.100	
Bankalar		47.100
Emtia alımı için avans verilmesi		
Ticari Mallar	55.050	
Verilen Sipariş Avansları		47.100
Kambiyo Kârları ($15.000 * 0.53)		7.950
Emtianın teslim alınması		

Standartlara göre ise şu kayıtlar yapılmalıdır:

Peşin Ödenen Giderler ($15.000 * 3,14)	47.100	
Bankalar		47.100
Emtia alımı için avans verilmesi		
Ticari Mallar	47.100	
Verilen Sipariş Avansları		47.100
Emtianın teslim alınması		

Standartlar ile vergi mevzuatı arasında oluşan farkın nedeni döviz cinsinden verilen avansta kur farkından dolayı oluşan ₺7.950 kambiyo kârının vergi mevzuatı uyarınca ticari malın maliyetine eklenmesidir.

Varsayım: İşletmenin dönem sonu itibariyle stoklarında A ve B malları bulunmaktadır. İşletme, ₺200.000 toplam maliyet değeri bulunan A malına ilişkin toplam cari satış fiyatının ₺180.000'e düştüğünü ve ₺140.000 toplam maliyet değerindeki B malının ise muhafaza esnasında ₺40.000'lik kısmının fiziki zarar gördüğünü tespit etmiştir. Malların satışında katlanılacak olan toplam tahmini satış gideri A malı için ₺10.000 ve B malı için ₺5.000 olup dönem sonu itibariyle değişiklik göstermemiştir (Ortalama fiyat esasına göre belirlenen tutarlar: A malı: ₺180.000, B malı: ₺100.000).

Stoklar, dönem sonunda, maliyet ve net gerçekleşebilir değerin düşük olanı ile değerlenmektedir. Net gerçekleşebilir değer; bir işletmenin, işin normal akışı içinde, stokların satılmasından elde etmeyi beklediği net tutarı ifade etmekte olup tahmini satış fiyatından, tahmini tamamlanma maliyeti ve satışı gerçekleştirmek için gerekli tahmini satış giderleri toplamının düşürülmesi ile hesaplanmaktadır. Maliyetlerin kullanım veya satış sonucu elde edilecek tutardan yüksek olması durumunda stok değer düşüklüğü karşılığı ayrılır.

Varsayımda, A malının net gerçekleşebilir değeri ₺170.000 (₺180.000-₺10.000) ve B malının net gerçekleşebilir değeri ise ₺95.000 (₺100.000-₺5.000) olarak bulunur. Her iki malın net gerçekleşebilir değeri maliyet bedelinin altına indiğinden değer düşüklüğü söz konusu olup değer düşüklüğü için karşılık ayrılması gerekmektedir. A ve

B malından oluşan toplam stoklar için ayrılması gereken karşılık tutarı ₺75.000[20] olarak gerçekleşmiştir.

Vergi mevzuatına göre ise VUK'un 274'üncü maddesi uyarınca emtianın maliyet bedeliyle değerlenmesi gerekmekte olup emtianın değerleme günündeki satış bedelinin maliyet bedeline nazaran 10% ve daha fazla düşüş göstermesi halinde, maliyet bedeli yerine VUK'un 268'inci maddesinde sayılan emsal bedel ölçülerinden ortalama satış fiyatı esası veya takdir esasına göre tespit edilen bedelin değerlemede dikkate alınması gerekecektir. Öte yandan, VUK'un kıymeti düşen mallara ilişkin 278'inci maddesine göre ise yangın, deprem ve su basması gibi afetler yüzünden ya da bozulmak, çürümek, kırılmak, çatlamak, paslanmak gibi nedenlerle iktisadi kıymetlerinde önemli bir azalış meydana gelen emtianın emsal bedeli ile değerlenmesi gerekmektedir.

Varsayımda, A malının değerleme günündeki satış bedelinin maliyet bedeline nazaran 10% düştüğü görülmektedir. Bu nedenle A malının VUK'un 268'inci maddesinde sayılan emsal bedel ölçülerinden ortalama satış fiyatı esası veya takdir esasına göre tespit edilen bedel ile değerlenmesi gerekmektedir. Varsayımda A malının bedelinin ortalama satış fiyatı esasına göre ₺180.000 olarak hesaplandığı belirtildiğinden bu değer A malının dönem sonu değeri olacaktır. B malı ise VUK'un 278'inci maddesi uyarınca emsal bedeli ile dikkate alınması gerekmekte olup bu bedelin de ortalama satış fiyatı esasına göre tespit olunan ₺100.000 olarak dikkate alınması gerekmektedir. Şu halde, vergi mevzuatına göre stoklar için hesaplanan değer düşüklüğü tutarı ₺60.000[21] olarak hesaplanır.

Standartlara göre tespit edilen değer düşüklüğü tutarı olan ₺75.000 ile vergi mevzuatına göre tespit edilen değer düşüklüğü tutarı olan ₺60.000 arasında oluşan ₺15.000 farkın ertelenmiş vergiye konu edilmesi ve aynı zamanda mali kârın tespitinde ticari kâra eklenmesi gerekmektedir.

---

[20] Maliyet değeri toplamı olan ₺340.000'den net gerçekleşebilir değer toplamı olan ₺265.000'in düşülmesi ile bulunmuştur.

[21] Maliyet değeri toplamı olan ₺340.000'den ortalama fiyat esasına göre tespit edilen ₺280.000'in düşülmesi ile bulunmuştur.

Vergi mevzuatına göre yapılması gereken muhasebe kaydı:

Karşılık Giderleri	60.000	
Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı		60.000
Değer düşüklüğü için karşılık ayrılması		

Standartlara göre yapılması gereken muhasebe kaydı:

Diğer Giderler	75.000	
Ertelenmiş Vergi Varlığı (₺15.000*20%)	3.000	
Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı		75.000
Ertelenmiş Vergi Geliri		3.000
Değer düşüklüğü için karşılık ayrılması		

4.6 Satış Amaçlı Duran Varlıklar

Satış amaçlı duran varlıklar, "TFRS 5 Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar Ve Durdurulan Faaliyetler" standardında ele alınmaktadır. Standart, satış amaçlı elde tutulan varlıkların muhasebeleştirilme esasları ile durdurulan faaliyetlere ilişkin olarak yapılması gereken açıklama ve sunumlara yer vermektedir (TFRS 5, prf. 1).

Durdurulan bir faaliyet, bir işletmenin elden çıkarılan veya satış amacıyla elde tutulan olarak sınıflandırılan bir kısmı olup ayrı bir ana iş kolunu veya faaliyetlerin coğrafi bölgesini ifade eder ya da bunların tek başına koordine edilmiş bir plan çerçevesinde satışının bir parçasıdır veya sadece yeniden satış amacı ile elde edilen bir bağlı ortaklıktır (TFRS 5, prf. 32).

Defter değeri, sürdürülmekte olan kullanımından ziyade satış işlemi vasıtası ile geri kazanılacak olan bir duran varlık satış amaçlı duran varlıktır ve söz konusu duran varlık (veya elden çıkarılacak varlık grubunu) satış amaçlı olarak sınıflandırır (TFRS 5, prf. 6). Bu sınıflandırmanın yapılabilmesi için, söz konusu varlığın alışılmış koşullar çerçevesinde derhal satılabilecek durumda olması ve satış olasılığının yüksek olması gerekmektedir (TFRS 5, prf 7). Satış olasılığının yüksek olmasından kasıt; satışa ilişkin bir planın yapılmış olması, alıcıların tespitine yönelik aktif bir programın başlatılması, varlığın cari gerçeğe uygun değeri ile uyumlu bir fiyat üzerinden aktif olarak

pazarlanmaya başlanması, satışın sınıflandırma tarihinden itibaren bir yıl içinde satılmış olmasının öngörülmesi ve planlamanın tamamlanması için gerekli işlemlerin yapılmış olmasıdır (TFRS 5, prf. 8). Söz konusu koşulların raporlama tarihinden önce sağlanmış olması gerekmekte olup bu tarihten sonra varlığın satış amaçlı olarak sınıflandırılması mümkün olmamakta ve bu durum dipnotlarda açıklanmayı gerektirmektedir (TFRS 5, prf. 12). Duran varlık olarak sınıflandırılmış olan varlıklar, satış amaçlı elde tutulma koşullarını karşılayana kadar dönen varlık olarak sınıflandırılmaz (TFRS 5, prf. 3); dolayısıyla satış amaçlı duran varlıkların dönen varlıklar arasında ve ayrı olarak raporlanması gerekmektedir. Durdurulan faaliyetlere ilişkin sonuçlar ise kapsamlı gelir tablosunda sunulmalıdır (TFRS 5, prf. 1).

İşletmenin bir duran varlığı (veya elden çıkarılacak varlık grubunu) sadece daha sonra elden çıkartma amacıyla edinmiş olması durumunda, duran varlığı (veya elden çıkarılacak varlık grubunu) edinme tarihinde satış amacıyla elde tutulan olarak sınıflandırabilmesi için belirtilen bir yıllık süre koşulunun sağlanması ve diğer koşulların ise genellikle üç ay gibi kısa bir süre içinde sağlanması ihtimalinin yüksek olması gereklidir (TFRS 5, prf. 11).

Satış amaçlı olarak sınıflandırılan bir duran varlık (veya elden çıkarılacak varlık grubu) defter değeri ile satış maliyeti düşülmüş gerçeğe uygun değerinden düşük olanı ile ölçülür (TFRS 5, prf. 15). İlk kez satış amaçlı olarak sınıflandırılacak varlığın defter değeri tabi oluğu standartlar uyarınca ölçülür (TFRS 5, prf. 18).

Yeni edinilmiş bir duran varlığın (veya elden çıkarılacak duran varlık grubunun) yukarıda belirtilen satış amaçlı olarak sınıflandırılma kriterlerini sağlaması durumunda, daha önce sınıflandırılmamış olması koşuluyla, ilk muhasebeleştirilmesi sırasındaki defter değeri ile satış maliyeti düşülmüş gerçeğe uygun değerinden düşük olanı ile değerlenmesi gerekecek; ancak varlığın bir işletme birleşmesinin bir parçası olarak edinilmiş olması halinde bu ölçüm, gerçeğe uygun değerden satış maliyetinin düşülmesi şeklinde yapılmalıdır (TFRS 5, prf. 16).

Satış amaçlı olarak sınıflandırılma kriterlerini sağlayan varlığın amortismana tabi bir duran varlık olması durumunda kriterlerin sağlandığı tarih itibariyle söz konusu varlık

üzerinden amortisman ayırma işlemi durdurulur (TFRS 5, prf. 1). Satış amaçlı elde tutulan olarak sınıflandırılan varlıklar amortismana tabi tutulmaz (TFRS 5, prf. 25).

Satış amaçlı olarak sınıflandırılan bir varlığın satışının bir yıldan uzun süre içerisinde gerçekleşmesi durumunda satış maliyeti bugünkü değerden ölçülür. Satış maliyetinin bugünkü değerinde, zamanın geçmesinden kaynaklanan bir artış, finansman maliyeti olarak kâr veya zarar içerisinde gösterilir (TFRS 5, prf. 17).

Başlangıçta veya daha sonra, bir varlığın (veya elden çıkarılacak bir varlık grubunun) değerinin satış maliyetinin gerçeğe uygun değerden düşülerek elde edilen değerine kadar azaltılması durumunda, değer düşüklüğü zararını finansal tablolarına yansıtılır (TFRS 5, prf. 20). Dolayısıyla oluşan değer düşüklüğü sonuç hesaplarına zarar olarak yansıtılır. Varlığın satış maliyetinin gerçeğe uygun değerinden düşülerek bulunan değerinde sonradan meydana gelecek herhangi bir artış birikmiş değer düşüklüğü zararlarını aşmamak koşuluyla kazanç olarak muhasebeleştirir (TFRS 5, prf. 21).

Bir duran varlığın (veya elden çıkarılacak bir varlık grubunun) satış gününe kadar muhasebeleştirilmeyen kazanç veya kaybı, varlığın tabi olduğu standart uyarınca finansal durum tablosu dışı bırakıldığı gün itibariyle muhasebeleştirilir (TFRS 5, prf. 24).

Satış veya ortaklara dağıtım amacıyla elde tutulan varlık olarak sınıflandırılmasına son verilen bir duran varlık; söz konusu sınıflandırmadan önceki defter değerinin, böyle bir sınıflandırma yapılmasaydı ortaya çıkacak olan amortisman, itfa veya yeniden değerlemeler dikkate alınarak düzeltilmiş tutarı ile söz konusu sınıflandırmaya son verilen tarihteki geri kazanılabilir tutarından düşük olanı ile ölçülür (TFRS 5, prf. 27). Bu durumda varlığın defter değerindeki düzeltmeler, koşulların karşılanmadığı dönemin sürdürülen faaliyetlerine ilişkin kâr veya zararına dâhil edilir (TFRS 5, prf. 28).

Varsayım: İşletme, 1 Ocak günü ₺30.000 satış bedeli ödeyerek kayırlarına aldığı ve üretim bandında kullandığı bir cihazdan istediği verimi alamadığını değerlendirerek aynı yılın 1 Kasım günü cihazı satmaya karar vermiş ve aynı gün cihazın satışı konusunda (A) işletmesi ile görüşmelere başlamıştır. Görüşmeler dönem sonu itibariyle halen sonuçlanmamış olmakla birlikte cihazın satışında ₺1.200 satış giderine katlanılacağı

bilinmektedir. Cihazın ekonomik ömrü 5 yıl olup bu süre vergi mevzuatı ile de uyumludur. Cihazın kalıntı değeri ₺5.000 ve dönem sonundaki gerçeğe uygun değeri ₺40.000'dir.

Vergi mevzuatına göre, satışa ilişkin bedel olan ₺30.000 aynı zamanda amortismana tabi bedeldir. Kıst amortisman uygulaması gayrimenkuller açısından geçerli olmayıp doğrusal amortisman yoluyla hesaplandığı varsayılan ve dönem sonunda kayda alınması gereken ilk yıla ilişkin amortisman tutarı ₺6.000'dir. Buna göre, dönem sonunda yapılması gereken muhasebe kaydı şu şekildedir:

Genel Yönetim Giderleri	6.000	
Birikmiş Amortismanlar		6.000
Amortisman kaydı		

Standartlara göre ise işletme, sınıflandırılma kriterlerini sağladığı 1 Kasım günü itibariyle cihazı satış amaçlı olarak sınıflandırmalı ve aynı tarih itibariyle cihaz için amortisman ayırma işlemini durdurmalıdır. Bu tarihe kadar hesaplanacak amortisman tutarı ise cihazın tabi olduğu standart olması dolayısıyla TMS 16'ya göre hesaplanacaktır. Cihazın dönem sonu bedeli defter değeri ile satış maliyeti düşülmüş gerçeğe uygun değerinden düşük olanıdır. Bu kapsamda cihazın amortisman tutarı ₺4.167[22]'dir. Cihazın dönem sonu değeri ise defter değeri olan ₺20.833 ile gerçeğe uygun değerinden (₺40.000) satış giderinin (₺5.000) düşülmesi ile bulunan ₺35.000'den düşük olanı; yani ₺20.833 olmaktadır. Dolayısıyla varlığın değeri dönem sonunda değişmemektedir. Cihaz için ayrılan ₺4.167 amortisman tutarı ile vergi mevzuatına göre hesaplanan ₺6.000 amortisman tutarı arasındaki fark olan ₺1.833'ün mali kâra geçerken ticari kârdan çıkarılması gerekmekte olup ayrıca söz konusu tutar ertelenmiş vergiye de konu edilmelidir.

Standartlar kapsamında 1 Kasım tarihinde ve dönem sonunda yapılması gereken muhasebe kayıtları sırasıyla şu şekildedir:

Satış Amaçlı Duran Varlık	20.833	
Giderler	4.167	

[22] Amortismana tabi bedel ₺25.000 (₺30.000-₺5.000) olup 10 aya isabet eden tutar ₺4.167 (₺25.000/5)*(10/12))'dir.

Maddi Duran Varlık		30.000
Cihazın satış amaçlı duran varlık olarak sınıflandırılması		
Ertelenmiş Vergi Gideri (₺1.833*20%)	367	
Ertelenmiş Vergi Borcu		367
Ertelenmiş vergi kaydı		

4.7 Öz Kaynak Yöntemiyle Değerlenen Yatırımlar

"TMS 28 İştiraklerdeki ve İş Ortaklıklarındaki Yatırımlar" Standardı, iştiraklerdeki yatırımların muhasebeleştirilmesine ve iştirakler ile iş ortaklıklarındaki yatırımların muhasebeleştirilmesi durumunda öz kaynak yönteminin uygulanmasına ilişkin esasları belirlemekte olup standart, yatırım yapılan işletmeyi müşterek olarak kontrol eden veya yatırım yapılan işletme üzerinde önemli etkisi bulunan tüm işletmelerce uygulanmak durumundadır (TMS 28, prf. 1, 2). "TMS 11 Müşterek Anlaşmalar" Standardı ise müşterek anlaşmalarda payı olan işletmeler tarafından yapılacak finansal raporlamanın ilkelerini düzenlemekte, müşterek anlaşmaların türünü belirlemelerini ve söz konusu hak ve yükümlülükleri müşterek anlaşmanın türüne uygun şekilde muhasebeleştirmelerini gerekli kılmaktadır (TFRS 11, prf 1).

TFRS 11'e göre müşterek anlaşma, iki veya daha fazla tarafın üzerinde müşterek kontrole sahip olduğu anlaşmadır (TFRS 11, prf 4). Müşterek kontrol kavramı ise, bir anlaşma üzerindeki kontrolün sözleşmeye dayalı olarak paylaşılmasını ifade etmekte olup bu kontrolün sadece önemli konularla ilgili kararların, kontrolü paylaşan tarafların oy birliği ile mutabakatını gerektirdiği durumlarda var olduğu kabul edilmektedir (TMS 28, prf. 3; TFRS 11, prf. 7).

Müşterek anlaşmalarda taraflar sözleşmeye bağlı bir anlaşma ile sınırlandırılmış olup sözleşmeye bağlı anlaşma, söz konusu tarafların iki veya daha fazlasına anlaşmanın müşterek kontrolünü vermektedir (TFRS 11, prf. 5). Müşterek anlaşma bir müşterek faaliyet olabileceği gibi bir iş ortaklığı da olabilmektedir. Müşterek faaliyet, anlaşmanın müşterek kontrolüne sahip taraflarının bu anlaşmayla ilgili varlıklar üzerinde haklara ve borçlara ilişkin yükümlülüklere sahip oldukları müşterek anlaşma olup söz konusu taraflara müşterek faaliyet katılımcıları denilmektedir (TFRS 11, prf 15). İş ortaklığı ise anlaşmanın müşterek kontrolüne sahip taraflarının anlaşmanın net varlıkları üzerinde haklara sahip oldukları müşterek anlaşma olup söz konusu taraflara iş ortaklığı

katılımcıları denilmektedir (TFRS 11, prf 16). Müşterek anlaşmanın türü, söz konusu anlaşmadan doğan hak ve yükümlülükler göz önünde bulundurarak belirlenmektedir.

Müşterek faaliyet katılımcısı, müşterek faaliyetteki payına ilişkin varlıklarını, borçlarını, müşterek faaliyetten kaynaklan hasılatı ve katlandığı giderleri ilgili standartlar uyarınca muhasebeleştirmektedir. İş ortaklığı katılımcısı ise iş ortaklığındaki payını bir yatırım olarak kaydeder ve TMS 28 standardı çerçevesinde söz konusu yatırımı öz kaynak yöntemine göre muhasebeleştirir (TMS 11, prf. 20, 24).

İş ortaklıkları açısından TMS 28'de öngörülen önemli etki kavramından yatırım yapılan işletmenin finansal ve faaliyetle ilgili politikaların belirlenmesi kararlarına katılma gücü anlaşılmalıdır (TMS 28, prf. 3). Önemli etkinin belirlenmesinde yatırım yapılan işletmenin oy hakkının 20% ve daha fazlasını elde bulundurma aksi açıkça ortaya konmadıkça bir kıstas olarak belirtilmiş olmakla birlikte yatırım yapılan işletmenin yönetim kurulu ya da eşdeğer idari organında temsil edilme, işletmenin politika belirleme süreçlerine katılma, yatırım yapılan işletme ile önemli işlemlerin gerçekleştirilmesi, işletmeler arasında yönetici personel değişimi ve işletme için gerekli teknik bilginin sağlanması durumlarının en az birinin varlığı önemli etkinin kabulünü gerektirmektedir (TMS 28, prf. 6).

TMS 28'de tanımlandığı şekliyle iştirak, yatırımcı işletmenin üzerinde önemli etkisinin bulunduğu işletmeyi ifade etmektedir. İş ortaklığı ise müşterek kontrole sahip olan tarafların girişimin net varlıkları üzerinde haklarının bulunduğu müşterek anlaşmadır (TMS 28, prf. 3). Standarda göre, iştiraklerdeki ve iş ortaklıklarındaki yatırımların muhasebeleştirilmesi durumunda, istisnalar hariç olmak üzere, öz kaynak yönteminin uygulanması gerekmektedir (TMS 28, prf. 16). İş ortaklığına iştirak etmekle birlikte iş ortaklığının müşterek kontrolüne sahip olmayan taraf, iş ortaklığı üzerinde önemli etkiye sahip olmadığı sürece anlaşmadaki payını TFRS 9 uyarınca; önemli etkiye sahip olması durumunda ise TMS 28 kapsamında muhasebeleştirmelidir (TFRS 11, prf. 25).

Öz kaynak yöntemi, yatırımın başlangıçta elde etme maliyeti ile muhasebeleştirildiği ve sonrasında bu tutarın yatırım yapılan işletmenin net varlıklarında yatırımcı işletmenin payına düşen kısmı yansıtacak şekilde düzeltildiği bir muhasebe

yöntemi olarak tanımlanmıştır (TMS 28, prf. 3). Yönteme göre, iştirak veya iş ortaklığı yatırımı başlangıçta elde etme maliyeti ile muhasebeleştirilmekte ve edinme tarihinden sonra ise, yatırımcının yatırım yapılan işletmenin kâr veya zararındaki payı yatırımın defter değeri artırılarak ya da azaltılarak finansal tablolara yansıtılmaktadır (TMS 28, prf. 10). Yönteme göre, yatırım yapılan işletmenin kâr veya zararından pay alan işletme bu payı aynı şekilde kâr veya zarar olarak muhasebeleştirmekte; iştirakten alınan dağıtımlar (kâr payı vb.) yatırımın defter değerini azaltmaktadır (TMS 28, prf. 10). İştirakin defter değerinin yatırım yapılan işletmenin diğer kapsamlı kârında maddi duran varlıkların yeniden değerlemesinden ya da yabancı para çevrim farklarından kaynaklanan değişiklikler nedeniyle pay oranında düzeltilmesi gerektiğinde ise bu düzeltmenin aynı şekilde diğer kapsamlı kârda yapılması gerekmektedir (TMS 28, prf. 10).

Öte yandan, bir işletmenin iştirakteki veya iş ortaklığındaki yatırımının bir önceki başlık altında değinilen satış amaçlı elde tutulan olarak sınıflandırma kriterlerini karşılaması durumunda bu yatırımın tamamına veya bir kısmına TFRS 5 hükümlerini uygulaması gerekir. Bu halde, satış amaçlı elde tutulan olarak sınıflandırılmayan kalan kısım, satış amaçlı elde tutulan olarak sınıflandırılan kısmın elden çıkarılmasına kadar öz kaynak yöntemi uygulanarak muhasebeleştirilmelidir. Elden çıkarma gerçekleştiğinde ise kalan kısmın bir iştirak veya iş ortaklığı olarak değerlendirilmeye devam etmesi halinde öz kaynak yöntemi uygulanmaya devam edilirken aksi durumda TFRS 9 hükümlerine göre muhasebeleştirme yapılmalıdır (TMS 28, prf. 20). Diğer yandan, daha önce satış amaçlı elde tutulan finansal varlık olarak sınıflandırılmış bir iştirak veya iş ortaklığı yatırımının tamamen veya kısmen söz konusu kriterleri kaybetmesi halinde ise yatırımın, satış amaçlı elde tutulan finansal varlık olarak sınıflandırıldığı tarihten itibaren öz kaynak yöntemi kullanılarak muhasebeleştirilmesi gerekeceğinden finansal tabloların da bu çerçevede düzeltilmesi gerekecektir (TMS 28, prf. 21).

İşletme, yatırımın iştirak veya iş ortaklığı niteliğini kaybettiği tarihten itibaren öz kaynak yöntemini uygulamayı bırakır (TMS 28, prf. 22). İşletmenin öz kaynak yöntemini bırakması durumunda, iştirak veya iş ortaklığından kaynaklanan ve diğer kapsamlı kârda muhasebeleştirilen tutarların sınıflandırma düzeltmesi olarak kâr veya zarara aktarılması gerekmektedir (TMS 28, prf 23).

Bir iştirak veya iş ortaklığı yatırımının ediniminde şerefiye veya pazarlıklı satın alma kazancı (negatif şerefiye) söz konusu olabilir. Yatırımın elde etme maliyeti ile iştirakin veya iş ortaklığının tespit edilebilen net varlık, borç ve koşullu borçlarının net gerçeğe uygun değerinden işletmeye düşen pay arasında işletme lehine oluşan fark pazarlıklı satın alma kazancı olarak tanımlanmakta; elde etme maliyetlerinin daha yüksek olması dolayısıyla işletme aleyhine oluşan bir fark durumda ise şerefiyeden söz edilmektedir. Yatırımın ediniminde şerefiyenin söz konusu olması durumunda şerefiye tutarı TMS 28 uyarınca ayrı bir varlık olarak muhasebeleştirilmeyip iştirak yatırımının defter değerine dâhil edilmelidir. Söz konusu şerefiye tutarının amortismana tabi tutulmasına izin verilmemektedir. Şayet, yatırımın ediniminde pazarlıklı satın alma kazancı söz konusu ise, bu tutarın, yatırımın edinildiği dönemde iştirakin veya iş ortaklığının kâr veya zararından işletmeye düşen payın belirlenmesinde gelirlere dâhil edilmesi gerekmektedir (TMS 28, prf 32). Öte yandan, yatırımın ediniminde oluşan şerefiye tutarının ayrı bir varlık olarak finansal tablolara aktarılmamasının bir sonucu olarak şerefiye tutarı "TMS 36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü" standardı kapsamında değer düşüklüğüne tabi tutulmamakta; bunun yerine, yatırımın toplam değerinde TMS 39 hükümlerine göre değer düşüklüğü olabileceği durumlarda yatırımın geri kazanılabilir tutarı[23] ile defter değeri karşılaştırılarak yatırımın tüm defter değeri TMS 36'ya göre değer düşüklüğü açısından tek bir varlık gibi test edilmektedir (TMS 28, prf. 42).

Bir iştirak veya iş ortaklığının zarar etmesi durumunda işletme bu zararın kendi payına düşen kısmını, iştirak ve iş ortaklığındaki toplam payını aşmayacak şekilde finansal tablolara yansıtır. Toplam payı aşan kısmın söz konusu olması halinde bu tutar finansal tablolara yansıtılmamakta olup işletmenin payı sıfıra indikten sonra ilave zarar karşılığı ayrılması ve borç tutarları muhasebeleştirilmesi ancak işletmenin yasal veya zımni kabulden doğan yükümlülüğe maruz kalmış olması ya da iştirak veya iş ortaklığı adına ödemeler yapmış olması halinde söz konusu olmaktadır (TMS 28, prf. 38, 39). İştirakin veya iş ortaklığının sonraki dönemlerde kâr etmesi durumunda ise işletmenin kârdan aldığı payı finansal tablolara yansıtması, ancak, iştirakinin veya iş ortaklığının kârından kendisine düşen payın finansal tablolara yansıtılmamış zararlardan kendisine

[23] Yatırımın net gerçekleşebilir değeri, kullanım değeri ile gerçeğe uygun değerinden satış maliyetlerinin düşülmesi sonucu bulunan tutardan büyük olanıdır (TMS 28, prf. 42).

düşen paya eşitlenmesinden sonra söz konusu olacaktır (TMS 28, prf. 39). Gerek iştirakin veya iş ortaklığının zararlarının muhasebeleştirilmesinde ve gerekse öz kaynak yönteminin uygulanması sonrasında iştirakteki veya iş ortaklığındaki net yatırım ile ilgili olarak herhangi bir ilave değer düşüklüğü zararının finansal tablolara yansıtılmasının gerekip gerekmediğinin tespitinde, TMS 39 standardı hükümleri geçerlidir (TMS 28, prf. 40).

Varsayım: İşletme, (S) A.Ş.nin 40%'ını temsil eden ortaklık payını ₺120.000 bedel karşılığında satın almıştır. İşlem tarihi itibariyle (S) A.Ş.nin tespit edilebilen net varlık, borç ve koşullu borçlarının net gerçeğe uygun değeri ₺350.000'dir. (S) A.Ş. dönem sonunda ₺40.000 zarar açıklamış olup işletme yatırımın dönem sonundaki gerçeğe uygun değerini ₺100.000 olarak tespit etmiştir. İştirakin satılması durumunda satış gideri söz konusu değildir.

Vergi mevzuatında pazarlıklı satın alma kazancına ilişkin bir düzenleme bulunmamaktadır. Hisse senetleri VUK'un 279'uncu maddesine göre alış bedeli ile değerlenmekte olup söz konusu değerleme dönem sonunda da değişmemektedir. Bu nedenle iştirakin dönem sonundaki değeri alım bedeli olarak dikkate alınan ₺120.000 olarak gerçekleşir.

İştirakler	120.000	
Bankalar		120.000
İştirak yatırımı		

Standartlar kapsamında ise iştirak yatırımının öz kaynak yöntemine göre muhasebeleştirilmesi gerekmekte olup yönteme göre yatırım başlangıçta elde etme maliyeti ile muhasebeleştirilmekte ve edinme tarihinden sonra bu tutar yatırım yapılan işletmenin net varlıklarında yatırımcı işletmenin payına düşen kısmı yansıtacak şekilde düzeltilmektedir. Dolayısıyla, yatırım yapılan işletmenin kârı veya zararı, yatırım yapan işletmenin de aynı şekilde fakat payı oranında kârı veya zararı olmaktadır. İştirakten alınan dağıtımlar ise yatırımın defter değerini azaltmaktadır.

İşletme, işlem tarihinde, yatırımı, öz kaynak yöntemine uygun şekilde, elde etme maliyeti ile kayıtlarına almalıdır. Varsayımda, elde etme maliyeti komisyon veya bu gibi

ilave maliyetler bulunmadığından ₺120.000 olarak dikkate alınır. İştirak yatırımının bedeli bu olmakla beraber söz konusu bedelin iştirakin tespit edilebilen net varlık, borç ve koşullu borçlarının net gerçeğe uygun değeri olan ₺350.000'den kendi payına düşen kısmı ile karşılaştırılması gerekecektir. İşletmenin iştirak payı 40% olduğu için iştirakin gerçeğe uygun değerinden işletmenin payına düşen bedel ₺140.000 olarak hesaplanır. Bu halde, işletme gerçeğe uygun değeri ₺140.000 olan paya ₺120.000 ödeyerek sahip olmuştur; dolayısıyla aradaki fark olan ₺20.000 işletme açısından bir kâr niteliğinde olduğundan sonuç hesaplarına aktarılarak kâr yazılacaktır. İşlem tarihinde yapılması gereken muhasebe kaydı şu şekildedir:

İştirak	120.000	
Banka		100.000
Gelir		20.000
İştirak yatırımı ve pazarlıklı satın alma kazancı		

Dönem sonunda ise işletme, açıklandığı üzere, iştirakin açıkladığı ₺40.000 zarardan payına düşen kısmı hesaplayarak kendi finansal tablolarında halen elde etme maliyeti ile izlediği iştirak bedelinden düşerek zarar yazmalıdır. Zarardan işletmeye düşen pay ₺16.000 (₺40.000*40%) olarak bulunur. Öte yandan işletme, iştirakteki net yatırımı ile ilgili olarak herhangi bir ilave değer düşüklüğü zararını finansal tablolarına yansıtması gerekip gerekmediğine TMS 39'a göre karar verecektir. Şayet böyle bir gereklilik söz konusu ise yatırımın defter değeri TMS 36'ya göre değer düşüklüğü açısından tek bir varlık gibi test edilmelidir. TMS 36'ya göre değer düşüklüğü testi, varlığın veya nakit yaratan birimin geri kazanılabilir tutarı ile defter değerinin karşılaştırılması suretiyle yapılmakta olup geri kazanılabilir tutar varlığın veya nakit yaratan birimin satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değer ile kullanım değerinden yüksek olanıdır. Kullanım değeri ise varlık veya nakit yaratan birimden elde edilmesi beklenen gelecekteki nakit akışlarının bugünkü değerini ifade etmektedir. Bir varlığın veya nakit yaratan birimin defter değerinin söz konusu varlığın geri kazanılabilir tutarını aşan kısmı değer düşüklüğü zararı olmaktadır. Buna göre, geri kazanılabilir tutar, varsayımda satış gideri olmadığı için yine varsayımda belirtilen gerçeğe uygun değerdir: ₺100.000. İştirak yatırımının dönem sonu defter değeri olan ₺104.000 ile arada oluşan fark ise değer düşüklüğü zararının tutarıdır: ₺4.000. Toplamda oluşan zarar ₺20.000

(₺16.000 + ₺4.000) olup varlığın defter değeri bu değer kadar indirilmelidir. Bu tutar aynı zamanda ertelenmiş vergiye de konudur. Buna göre, dönem sonu kaydı şu şekildedir:

Gider	20.000	
Ertelenmiş Vergi Varlığı (₺20.000*20%)	4.000	
İştirak		20.000
Ertelenmiş Vergi Geliri		4.000
İştirak zararı ve değer düşüşü		

Gider yazılan ₺20.000'in vergi mevzuatınca kabul edilmemesi nedeniyle mali kâra geçilirken ticari kâra ilave edilmesi gerektiği de açıktır.

Yukarıdaki varsayımda iştirakin kâr elde etmesi durumu söz konusu olsaydı bu defa kârdan işletmeye düşen payın gelir yazılması ve iştirakin değerinin kâr yazılan tutar kadar artırılması gerekecekti. Bu durumda kâr yazılan tutar hem ertelenmiş vergiye konu edilecek hem de mali kâra geçilirken ticari kârdan çıkarılacaktı. Bu halde yatırımın gerçeğe uygun değeri artacağından geri kazanılabilir tutarın defter değerinin altına inmesi de söz konusu olmayacak ve dolayısıyla değer düşüklüğü zararından da bahsedilmeyecekti. Öte yandan, iştirakin öz kaynağındaki değer artış kazançlarından işletmeye düşen payın da yine işletmenin öz kaynağında artış olarak muhasebeleştirilmesi gerektiği belirtilmişti. Bu durumda artış aynı zamanda ertelenmiş vergiye de konu edilmeli ve ertelenmiş vergi TMS 12 uyarınca diğer kapsamlı gelirde muhasebeleştirilmelidir. Bu durumda şu kayıt yapılmalıdır (Akbulut, 2015, s. 435):

Ertelenmiş Vergi Öz Kaynak Etkisi	x.xxx	
Öz Kaynak Değer Artış Hesabı		x.xxx
Ertelenmiş vergi		

4.8 Maddi Duran Varlıklar

Maddi duran varlıkların defter değerlerinin belirlenmesi, amortisman ve değer düşüklüğü tutarlarının hesaplanması gibi muhasebe işlemleri esas itibariyle "TMS 16 Maddi Duran Varlıklar" standardında düzenlenmektedir. Bir başka standart farklı muhasebe işlemlerini gerektirmediği veya bu işlemlere izin vermediği sürece TMS 16 hükümleri belirleyicidir (TMS 16, prf. 1, 2).

Maddi duran varlıklar, TMS 16'da; "mal veya hizmet üretimi veya arzında kullanılmak, başkalarına kiraya verilmek veya idari amaçlar çerçevesinde kullanılmak üzere elde tutulan ve bir dönemden daha fazla kullanımı öngörülen fiziki kalemler" olarak tanımlanmaktadır (TMS 16, prf. 6).

Bir maddi duran varlık kaleminin maliyeti, yalnızca, bu kalemle ilgili gelecekteki ekonomik yararların işletmeye aktarılmasının muhtemel olması ve ilgili kalemin maliyetinin güvenilir bir şekilde ölçülebilmesi durumunda varlık olarak finansal tablolara yansıtılır (TMS 16, prf. 7). Maddi duran varlıklarla ilgili bütün maliyetler oluştukları tarihteki değerleriyle muhasebeleştirilmekte olup bu maliyetler, bir maddi duran varlık kaleminin ilk elde etme veya inşa edilmesi aşamasında oluşan ve sonradan; ekleme, kısmi yenileme ve bakım için katlanılan maliyetleri içermektedir (TMS 16, prf. 10).

İşletme, varlık olarak muhasebeleştirilme kriterlerini sağlayan bir maddi duran varlığa ilişkin muhasebeleştirilme sonrasında oluşan maliyetleri varlığın ekonomik faydasını artırıp artırmadığına bağlı olarak varlığın defter değerine dâhil eder. Bu kapsamda, muhasebeleştirme kriterlerinin sağlanması durumunda, yenileme kapsamındaki bir parçanın maliyeti oluştuğu zaman ilgili maddi duran varlık kaleminin defter değerine dâhil edilmekte; büyük çaplı kontrolün maliyeti de yenileme olarak değerlendirilerek maddi duran varlık kalemlerinin defter değerine dâhil edilmekte; ancak, günlük bakım maliyetleri aktifleştirilmeyerek oluştukları tarihte gider yazılmaktadır (TMS 16, prf. 12, 13, 14). İşletmenin maddi duran varlık kaleminin defter değerine, ilgili kalemin bir parçası için yenileme maliyetini dâhil etmesi durumunda yenilenen parçanın defter değeri finansal durum tablosu dışı bırakılır (TMS 16, prf. 70).

Varlık olarak muhasebeleştirilme koşullarını sağlayan bir maddi duran varlık maliyet bedeli ile ölçülür (TMS 16, prf. 15). Maddi duran varlık kaleminin maliyeti aşağıdaki unsurları içerir (TMS 16, prf. 16):

a) İndirimler ve ticari iskontolar düşüldükten sonra, ithalat vergileri ve iade edilmeyen alış vergileri dâhil, satın alma fiyatı;

b) Varlığın yerleştirileceği yere ve yönetim tarafından amaçlanan koşullarda çalışabilmesini sağlayacak duruma getirilmesine ilişkin her türlü maliyet;
c) Maddi duran varlığın sökülmesi ve taşınması ile yerleştirildiği alanın restorasyonuna ilişkin tahmini maliyeti, işletmenin ilgili kalemin elde edilmesi ya da stok üretimi dışında bir amaçla belirli bir süre kullanımı sonucunda katlandığı yükümlülük.

Standartta, maddi duran varlık kaleminin elde edilmesiyle veya inşaatıyla doğrudan ilgili olan çalışanlara sağlanan faydalardan kaynaklanan maliyetler, yerin hazırlanmasına ilişkin maliyetler, ilk teslimata ilişkin maliyetler, kurulum ve montaj maliyetleri ile mesleki ücretler ilgili varlığa atfedilebilir maliyetler olarak sayılmıştır. Varlığın uygun şekilde çalışıp çalışmadığına dair yapılan test maliyetlerinden, varlığı gerekli yer ve duruma getirirken üretilen kalemlerin satışından elde edilen net hasılat düşüldükten sonra kalan tutar da bu maliyetler arasında yer almaktadır (TMS 16, prf. 17).
Belirli bir dönemde stok üretiminde kullanılan bir maddi duran varlık kaleminin sökülmesi ve taşınması ile söz konusu varlığın üzerinde kullanıldığı yerin restorasyonuna ilişkin katlanılan maliyetlere TMS 2 hükümleri uygulanmakta olup TMS 2 ve TMS 16 kapsamında maliyetlerle ilgili muhasebeleştirilen yükümlülükler TMS 37 çerçevesinde ölçülür ve finansal tablolara yansıtılır (TMS 16, prf. 18).

Öte yandan, yeni bir tesis açılmasına ilişkin maliyetler, yeni bir ürün veya hizmetin tanıtılmasına ilişkin reklam ve tanıtım harcamaları gibi maliyetler, yeni bir yerde veya yeni bir müşteri kitlesiyle iş yapmak amacıyla personel eğitim masrafları da dâhil olmak üzere katlanılan maliyetler ve yönetim giderleri ile diğer genel giderler varlığın maliyetine girmeyen maliyet unsurları olarak örneklendirilmiştir (TMS 16, prf. 19).

Bir maddi duran varlık kalemi, yönetimin amaçları doğrultusunda faaliyet gösterebilmesi amacıyla gerekli duruma ve yere getirildiği andan itibaren maliyetlerinin defter değerinde muhasebeleştirilmesine son verilir (TMS 16, prf. 20).

Bir maddi duran varlık kaleminin maliyeti, muhasebeleştirme tarihindeki peşin fiyatın eşdeğeri tutar olmakla birlikte ödemenin normal kredi vadelerinin ötesine ertelenmesi söz konusu ise peşin fiyat eşdeğeri ile toplam ödeme arasındaki fark, kredi

dönemi boyunca faiz olarak finansal tablolara yansıtılır (TMS 16, prf. 23). Maddi duran varlık edinimi ile doğrudan ilgili borçlanma maliyetlerinin varlığın maliyetine eklenmesi ise ancak varlığın özellikli varlık olması halinde mümkündür (TMS 23, prf. 7, 8).

İlk muhasebeleştirilmelerinde maliyet bedeli üzerinden dikkate alınan maddi duran varlıklar sonraki ölçümlerinde ilgili maddi duran varlık sınıfının tamamına uygulanmak üzere seçimlik olarak maliyet modeli ya da yeniden değerleme modeli üzerinden ölçülürler (TMS 16, prf. 29). Maliyet modeli, maddi duran varlık kaleminin varlık olarak muhasebeleştirildikten sonra maliyetinden birikmiş amortisman ve varsa birikmiş değer düşüklüğü zararları indirildikten sonraki değeri ile gösterilmesini öngörmekte iken (TMS 16, prf. 30) yeniden değerleme modeli ise varlığın yeniden değerleme tarihindeki gerçeğe uygun değerinden, müteakip birikmiş amortisman ve müteakip birikmiş değer düşüklüğü zararlarının indirilmesi suretiyle bulunan değer olarak tanımlanan yeniden değerlenmiş tutar üzerinden ölçümü gerekli kılmaktadır (TMS 16, prf. 30).

Bir maddi duran varlık kalemi yeniden değerleme işlemine tabi tutulduğunda, varlığın defter değerinin yeniden değerlenmiş tutara göre düzeltilmesi gerekmekte olup söz konusu düzeltme işlemi; brüt defter değerinin varlığın defter değerinin yeniden değerlemesiyle tutarlı bir şekilde düzeltilmesi veya birikmiş amortisman tutarının varlığın brüt defter değeri ile netleştirilmesi yöntemlerinden birine göre yapılmalıdır (TMS 16, prf. 35). Bir maddi duran varlık kalemi yeniden değerlendiğinde, o varlığın ait olduğu tüm maddi duran varlık sınıfı da yeniden değerlenir (TMS 16, prf. 36).

Eğer bir varlığın defter değeri yeniden değerleme sonucunda artmışsa, bu artış diğer kapsamlı gelirde muhasebeleştirilmelidir ve doğrudan öz kaynak hesap grubunda yeniden değerleme değer artışı adı altında toplanmalıdır. Ancak, bir yeniden değerleme değer artışı, aynı varlığın daha önce kâr ya da zarar ile ilişkilendirilmiş bulunan yeniden değerleme değer azalışını tersine çevirdiği ölçüde gelir olarak muhasebeleştirilir (TMS 16, prf. 39).

Bir maddi duran varlık kalemine ilişkin öz kaynak hesap grubundaki yeniden değerleme değer artışı, ilgili varlık finansal durum tablosu dışı bırakıldığında,

kullanımdan çekildiğinde veya elden çıkarıldığında doğrudan geçmiş yıl kârlarına aktarılabilir. Söz konusu değer artışının, varlığın işletme tarafından kullanımına bağlı olarak kısmen aktarımı da mümkündür. Bu durumda, aktarılan değer artışı, varlığın yeniden değerlenmiş defter değeri üzerinden hesaplanan amortisman ile orijinal maliyeti üzerinden hesaplanan amortisman arasındaki fark kadar olur. Yeniden değerleme değer artışından geçmiş yıl kârlarına aktarım kâr veya zarar üzerinden yapılamaz (TMS 16, prf. 41).

Eğer bir varlığın defter değeri yeniden değerleme sonucunda azalmışsa, bu azalma gider olarak muhasebeleştirilir. Ancak, bu azalış diğer kapsamlı gelirde bu varlıkla ilgili olarak yeniden değerleme fazlasındaki her tür alacak bakiyesinin kapsamı ölçüsünde muhasebeleştirilmelidir. Diğer kapsamlı gelirde muhasebeleştirilen söz konusu azalış, yeniden değerleme fazlası başlığı altında öz kaynaklarda birikmiş olan tutarı azaltır (TMS 16, prf. 40).

TMS 16'ya göre yeniden değerleme (TMS 40, prf:62):

"(a) Gayrimenkulün defter değerinde meydana gelen azalma, kâr veya zarar olarak muhasebeleştirilir. Ancak, ilgili gayrimenkul için önceki dönemlerde oluşmuş yeniden değerleme fazlasının bulunması durumunda, söz konusu azalma yeniden değerleme fazlası hesabından mahsup edilir, kalan kısım ise kapsamlı gelire yansıtılır.

(b) Defter değerinde meydana gelen artış aşağıda belirtildiği gibi işleme tabi tutulur:

(i) Artış, bu gayrimenkul için daha önce meydana gelmiş değer düşüklüğü zararı varsa bu zararı ortadan kaldırdığı için, önceki dönemlerde zarar yazılmış kısma eşitlenene kadar, kâr veya zarar olarak muhasebeleştirilir. Kâr veya zarar olarak muhasebeleştirilen tutar, defter değerini, değer düşüşlerinin hiç muhasebeleştirilmemesi durumundaki (birikmiş amortisman sonrası) değerine getirmek için gereken tutardan fazla olamaz.

(ii) Artışın geri kalan kısmı diğer kapsamlı gelire yeniden değerleme fazlası olarak eklenir. Yatırım amaçlı gayrimenkul ilerde elden çıkarılırken, öz kaynak kısmına ilave edilmiş olan yeniden değerleme fazlası dağıtılmamış kârlara

transfer edilebilir. Yeniden değerleme fazlası, dağıtılmamış kârlara kâr veya zarar aracılığıyla aktarılamaz."

Bir maddi duran varlık kaleminin, toplam maliyetine göre önemli bir maliyeti olan her bir parçası ayrı ayrı amortismana tabi tutulur (TMS 16, prf. 43). İşletme maddi duran varlık kaleminin bazı parçalarını ayrı olarak amortismana tabi tuttuğu kapsamda, kalemin tek başına önemli olmayan kalan parçalarını da amortismana tabi tutar (TMS 16, prf. 46). İşletme, bir kalemin, maliyeti ilgili kalemin toplam maliyetine göre önemli olmayan parçalarını ayrı olarak amortismana tabi tutabilir (TMS 16, prf. 47). Her bir döneme ilişkin amortisman gideri, ilgili diğer standartlar uyarınca başka bir varlığın defter değerine dâhil edilmediği sürece, gelir tablosu ile ilişkilendirilir (TMS 16, prf. 48, 49).

Bir varlığın amortismana tabi tutarı, kalıntı değeri düşülerek belirlenir ve yararlı ömrü boyunca sistematik olarak dağıtılır (TMS 16, prf. 50, 53). Kalıntı değer; varlık tahmin edilen yararlı ömrünün sonundaki durum ve yaşına ulaştığında elden çıkarılması sonucu elde edilmesi beklenen tutardan, elden çıkarmanın tahmini maliyetleri düşülerek ulaşılan tahmini tutardır (TMS 16, prf. 3). Varlıktan beklenen yararlı ömür ise varlığın işletme tarafından kullanılması beklenen süreyi veya ilgili varlıktan elde edilmesi beklenen üretim sayısı veya benzeri üretim birimini ifade etmektedir (TMS 16, prf. 3). Yararlı ömür; varlığın kullanım, fiziksel aşınma ve yıpranma ile teknik ya da ticari değer yitirme beklentileri dikkate alınarak belirlenir (TMS 16, prf. 56). Dolayısıyla yararlı ömür işletmenin varlıktan beklediği faydaya göre belirlenir (TMS 16, prf. 57). Varlığın amortismana tabi tutarının yararlı ömrü boyunca sistematik olarak dağıtımı doğrusal amortisman yöntemi, azalan bakiyeler yöntemi ve üretim miktarı yöntemlerini içermekte olup işletme, varlığın gelecekteki ekonomik yararlarının beklenen tüketim biçimini en çok yansıtan yöntemi seçer ve seçilen yöntem gelecekteki ekonomik yararların beklenen tüketim biçiminde bir değişiklik olmadıkça dönemden döneme tutarlı olarak uygulanır (TMS 16, prf. 62).

Bir varlığın amortismana tabi tutulması varlık kullanılabilir olduğunda başlar ve ilgili varlığın TFRS 5 uyarınca satış amaçlı elde tutulan varlık olarak sınıflandırılma tarihi veya varlığın finansal durum tablosu bırakıldığı tarihin erken olanında durdurulur; bu

nedenle, amortisman ayırma işlemi, varlık tamamen itfa olmadıkça, atıl kaldığında ya da kullanımdan kaldırıldığında durmaz (TMS 16, prf. 55).

Arsa ve binalar birlikte alındıklarında dahi ayrılabilir maddi duran varlıklardır ve ayrı olarak muhasebeleştirilirler. Taş ocakları ve toprak doldurmak için kullanılan alanlar gibi bazı istisnalar hariç olmak üzere, arsaların sınırsız yararlı ömrü vardır ve bu nedenle amortismana tabi tutulmazlar. Binaların sınırlı yararlı ömrü vardır ve bu nedenle amortismana tabi varlıktırlar. Bir binanın üzerinde bulunduğu arsanın değerindeki artış binanın amortismana tabi tutarını etkilemez (TMS 16, prf. 58).

Arsanın maliyetinin, alanın sökülme, kaldırma ve restorasyon maliyetini içermesi durumunda, arsanın söz konusu maliyetlere ilişkin bölümü, bu maliyetlere katlanılmasından elde edilen faydalardan yararlanma süresi boyunca amortismana tabi tutulur. Bazı durumlarda, arsanın kendisinin kısıtlı bir yararlı ömrü olabilir, bu durumda, arsanın kullanımından sağlanacak faydaları yansıtacak şekilde amortisman ayrılır (TMS 16, prf. 59).

Bir maddi duran varlık kaleminde değer düşüklüğü olup olmadığının belirlenmesinde, TMS 36 Standardı hükümleri uygulanır (TMS 16, prf. 63). TMS 36'ya göre, varlığın defter değerinin geri kazanılabilir tutarını aşması durumunda değer düşüklüğü söz konusu olmaktadır (TMS 36, prf. 8). Geri kazanılabilir tutar; satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değer ile kullanım değerinden yüksek olanıdır. Varlıktan elde edilmesi beklenen gelecekteki nakit akışlarının bugünkü değeri ise o varlığın kullanım değeridir (TMS 36, prf. 6). Varlığın geri kazanılabilir tutarının defter değerinden düşük olması durumunda, defter değeri geri kazanılabilir tutara indirgenir. Anılan indirgeme, bir değer düşüklüğü zararıdır (TMS 36, prf 59). Değer düşüklüğü zararı kural olarak derhal kâr veya zararda muhasebeleştirilir; ancak, TMS 16'da olduğu gibi yeniden değerleme kapsamındaki bir varlığa ilişkin değer düşüklüğü zararı, ilgili standarda göre, ki burada TMS 16'ya göre, yeniden değerleme değer azalışı olarak dikkate alınır (TMS 36, prf 60). Bu değer düşüklüğü zararı, aynı varlığın yeniden değerleme fazlası tutarını aşmadığı sürece doğrudan yeniden değerleme fazlasından düşülerek muhasebeleştirilmelidir (TMS 36, prf 61). Değer düşüklüğünün ardından

amortisman tutarının da yeniden değerlenmiş tutara göre gelecek dönemlerde düzeltilmesi gerekecektir (TMS 36, prf. 63).

Bir maddi duran varlık kaleminin defter değeri, varlık elden çıkarıldığında veya varlığın kullanımından ya da elden çıkarılmasından gelecekte ekonomik yarar beklenmediği durumlarda finansal durum tablosu dışı bırakılır (TMS 16, prf. 67). Maddi duran varlık kaleminin finansal durum tablosu dışı bırakılmasından doğan kazanç veya kayıp ilgili kalem bilanço dışı bırakıldığında, kural olarak gelir tablosu ile ilişkilendir; kazançlar hasılat olarak sınıflandırılmaz (TMS 16, prf. 68). Maddi duran varlık kaleminin finansal durum tablosu dışı bırakılmasından doğan kazanç ya da kayıp; varsa varlıkların elden çıkarılmasından kaynaklanan net tahsilat ile varlığın defter değeri arasındaki fark olarak belirlenir (TMS 16, prf. 71). Maddi duran varlık kaleminin elden çıkarılması nedeniyle ortaya çıkan alacaklar başlangıçta gerçeğe uygun değeri ile muhasebeleştirilmekle birlikte ilgili kalem için yapılan ödemenin ertelenmesi durumunda, alınan tutar başlangıçta peşin fiyat eşdeğeri ile muhasebeleştirilir ve oluşan alacağın nominal değeri ile peşin fiyat eşdeğeri arasındaki fark, TMS 18'e uygun olarak alacak üzerindeki bileşik getiriyi yansıtacak şekilde faiz geliri olarak finansal tablolara yansıtılır (TMS 16, prf. 72).

Varsayım: İşletme, üretim bandında kullandığı E20 model makinenin sürekli olarak arızalanmasından dolayı değiştirilmesine karar vermiş ve ₺10.000 ödeme karşılığında bir uzmana danışarak satış bedeli ₺450.000 olan Y40 model makinede karar kılmıştır. Makinenin satın alınması sırasında satıcı firma işletmeye 5% satış iskontosu yapmıştır. İşletme, makinenin işletmeye taşınması için ₺10.000, kurulum ve montaj için ₺25.000, cihazın çalışıp çalışmadığının kontrolü için ₺5.000 ve cihazı kullanacak personelin eğitimi için ₺10.000 harcama yapmıştır. Makinenin test edilmesi aşamasında üretimi yapılan ürünlerden ₺1.500 hasılat elde edilmiştir. Makinenin ekonomik ömrü sonunda üretim bandından sökülmesi ve alanın eski haline getirilmesinin tahmini maliyetinin aktifleştirme tarihindeki değerinin ₺2.000 olduğunu hesaplamıştır.

Standartlar kapsamında, yukarıda yapılan açıklamalar dikkate alınarak varlığın maliyetinin hesaplanması gerekir. Varsayımda; danışmanlık ücreti, satın alma fiyatından iskontonun düşülmesi ile bulunan değer, taşıma bedeli, kurulum ve montaj bedeli, test

aşamasında ortaya çıkan ürünlerden elde edilen hasılat düşülmek kaydıyla test maliyeti ile sökme ve yenilemeye ilişkin tahmini maliyetlerin aktifleştirme tarihindeki değeri varlığın maliyetini oluşturmaktadır. Personel eğitimi için yapılan harcamalar ise doğrudan gider yazılmalıdır. Buna kapsamda varlığın maliyeti ₺478.000 olarak bulunur. Öte yandan makinenin sökülmesi ve alanın eski haline getirilmesinin tahmini maliyetinin aktifleştirme tarihindeki değeri olan ₺2.000 TMS 37 kapsamında hesaplanmış olup sökme ve yenileme maliyeti paranın zaman değerinin önemli olması dolayısıyla iskonto edilmiştir. Bu bedel için karşılık ayrılması ve karşılık tutarının sonraki dönelerde güncellenmesi ve güncellenen tutarın finansman gideri olarak dikkate alınması gerekecektir (Akbulut, 2015, s. 478).

Aktifleştirme tarihindeki muhasebe kaydı:

Maddi Duran Varlıklar	478.000	
Ertelenmiş Vergi Varlığı (₺2.000*20%)	400	
Karşılıklar		2.000
Banka		476.000
Ertelenmiş Vergi Geliri		400
Maddi duran varlık edinimi		

Vergi mevzuatı açısından VUK'un 269'uncu maddesi gereğince gayrimenkullerin maliyet bedelleri ile değerlenmesi gerekmekte olup gayrimenkullerin tamamlayıcı parçaları ve eklentileri, tesisat ve makineler, gemiler ve diğer taşıtlar ile gayri maddi haklar da gayrimenkul olarak ele alınmaktadır. VUK'un 262'nci maddesinde maliyet bedeli; iktisadi bir kıymetin iktisap edilmesi ya da değerinin artırılması amacıyla yapılan ödemelerle bunlara ilgili faiz, vade farkı, kur farkı ve benzeri her türlü giderlerin toplamını ifade etmektedir. VUK'un 270'inci maddesine göre ise gayrimenkullerde maliyet bedeline, satın alma bedeli yanında; makina ve tesisatta gümrük vergileri, nakliye ve montaj giderleri ile mevcut bir binanın satın alınarak yıkılmasından ve arsasının düzlenmesinden kaynaklanan giderler de dâhildir. Bununla birlikte aynı madde kapsamında noter, mahkeme, kıymet takdiri, komisyon ve tellaliye giderleri ile Emlak Alım ve Özel Tüketim Vergileri ihtiyari olarak maliyet bedeline dâhil edilebilmekte veya genel giderler arasında gösterilebilmektedir.

Bu açıklamalardan sonra, varsayımdaki makinenin maliyetinin hesaplanması standartlar kapsamındaki hesaplama ile yalnızca makinenin faydalı ömrü sonunda sökülmesi ve alanın restorasyonuna ilişkin maliyetlerin aktifleştirme tarihindeki bedeli olan ₺2.000 açısından farklılık göstermektedir. Vergi mevzuatında söz konusu maliyet unsuruna ilişkin bir hüküm bulunmadığından makinenin maliyeti vergi mevzuatı kapsamında ₺476.000 olarak hesaplanır.

Tesis, Makine ve Cihazlar	476.000	
Banka		476.000
Maddi duran varlık edinimi		

Varsayım: İşletme ₺500.000 bedel karşılığı 30 Eylül tarihinde satın aldığı bir yönetim binasının ₺100.000'lik kısmını peşin ödemiş ve kalan kısmını üçer aylık dönemler sonunda iki eşit taksit halinde ödemek üzere satıcı ile anlaşmıştır. Piyasada benzer işlemlerde uygulanan faiz oranı 10%'dur. Binanın üzerinde bulunduğu arsanın değeri ₺100.000 ve binanın faydalı ömrü, vergi mevzuatı ile de uyumlu olmak üzere, 50 yıldır. Binanın faydalı ömrü sonunda ₺10.000 bedel karşılığında elden çıkarılabileceği düşünülmektedir. İşletme doğrusal amortisman yöntemini uygulamaktadır.

Vergi mevzuatına göre, vade içeren satın almalarda vade farkı satış bedeline dâhil edilmektedir. Varsayımdaki binanın satın alma bedelinin tamamı aynı zamanda bu binanın maliyetini teşkil eder. Dolayısıyla binanın, üzerindeki arsaya ilişkin bedel de dahil olmak üzere, ki bu bedel binanın maliyetinin bir parçası kabul edilir, ₺500.000 maliyet değeri ile kayda alınması gerekir. Öte yandan binanın amortismanı, üzerinde bulunduğu arsa fiyatı da dâhil olmak üzere, faydalı ömrü dikkate alınarak ve binek otomobiller haricinde kıst amortismana izin verilmediğinden aktife girdiği yılın tamamı üzerinden (ay kesirleri dikkate alınmaksızın) hesaplanmalıdır. Kalıntı değer uygulaması ise vergi mevzuatı açısından geçerli değildir. Bu kapsamda binanın ilk yıla ilişkin amortisman tutarı ₺10.000 (₺500.000/50) olarak hesaplanır. Bu açıklamalardan yola çıkılarak, vergi mevzuatına göre yapılması gereken muhasebe kayıtları şu şekildedir:

Binalar	500.000	
Kasa		100.000
Satıcılar		400.000
Bina satın alınması		

Genel Yönetim Giderleri (₺500.000/50)	10.000	
Birikmiş Amortismanlar		10.000
Binanın amortismanı		

Standartlara göre, binanın ilk muhasebeleştirmede esas alınacak maliyet değeri, peşin ödenen ₺100.000 ve üçer aylık dönemler itibariyle iki eşit taksit halinde ödenecek olan ₺400.000'in benzer işlemlerde geçerli 10% faiz oranı üzerinden işlem tarihine indirgenmiş değeri olan ₺385.983'ün toplamıdır[24]. Bu durumda binanın maliyeti ₺485.983 olarak bulunur. Ödenen ₺500.000 ile aradaki ₺14.017 fark ise ertelenmiş faiz gideri olarak muhasebeleştirilir. Bu durumda, ilk muhasebeleştirme tarihindeki muhasebe kaydı:

Maddi Duran Varlık	485.983	
Ertelenmiş Faiz Gideri	14.017	
Nakit ve Nakit Benzerleri		100.000
Ticari Borçlar		400.000
Maddi duran varlık edinimi		

Üç ay sonra, raporlama tarihinde, ilk taksit ödemesi yapıldığında, bu ödemeye isabet eden faiz gideri, ₺4.709, ertelenmiş faiz giderinden düşülerek dönem faiz gideri olarak kaydedilir. Bu tutar, aynı zamanda ertelenmiş vergiye de konu edilmelidir:

Ticari borçlar	200.000	
Faiz Gideri (*₺200.000 / (1+0,1)$^{3/12}$*)	4.709	
Ertelenmiş Vergi Varlığı (₺4.709*20%)	942	
Banka		200.000
Ertelenmiş Faiz Gideri		4.709
Ertelenmiş Vergi Geliri		942
İlk taksit ödemesi		

Öte yandan söz konusu binanın amortismana tabi değeri, üzerinde bulunduğu arsa değeri hariç ve kalıntı değeri düşülmüş tutar olarak dikkate alınmalıdır. Binanın değeri arsa değerini de içerdiğinden ve yapılan ödemedeki faiz yükü aynı zamanda arsa için yapılan ödemede de geçerli olduğundan, arsaya ödenen itfa edilmiş değerin bulunarak binanın itfa edilmiş değerinden düşülmesi yoluyla bina payı hesaplanabilir. ₺500.000 bina

[24] *₺100.000 + (₺200.000 / (1+0,1)$^{3/12}$) + (₺200.000 / (1+0,1)$^{6/12}$)=485.983.34*

değeri, ₺100.000 arsa payı oransal olarak 1/5'e karşılık geldiğinden binanın itfa edilmiş değeri ₺485.983'ün 1/5'i arsa için ödenmiş demektir. Bu tutar (₺97.197) düşüldüğünde binaya ödenen bedelin ₺388.786 olduğu görülür. Bu değerden kalıntı değerin (₺10.000) de düşülmesi ile binanın amortismana tabi değeri ₺378.786 olarak hesaplanmış olur. Binanın ilk yıldaki son üç aya isabet eden kıst amortisman tutarı ise ₺1.894[25]'tür. Bu tutar ile vergi mevzuatına göre hesaplanan amortisman tutarı olan ₺10.000 arasındaki farkın (₺8.106) aynı zamanda ertelenmiş vergiye konu edilmesi gerekmektedir. Bu durumda, dönem sonunda yapılması gereken muhasebe kaydı:

Genel Yönetim Gideri	1.894	
Ertelenmiş Vergi Gideri (₺8.106*20%)	1.621	
Birikmiş Amortismanlar		1.894
Ertelenmiş Vergi Borcu		1.621
Maddi duran varlığın amortismanı		

Standartlara göre ₺4.709 faiz gideri ve ₺1.894 amortisman gideri olmak üzere toplam ₺6.603 ilgili yılda gider yazılmış iken vergi mevzuatına göre ise ₺10.000 amortisman gideri mevcuttur. Bu durumda, standartlara göre gider yazılan tutarı aşan ₺3.397'nin mali kâra geçerken ticari kârdan düşülmesi gerekmektedir.

Varsayım: İşletme, 1 Ocak 2016 tarihinde ₺100.000 bedel karşılığı nakden satın aldığı ve üretimde kullandığı bir makinenin gerçeğe uygun değerinin dönem sonunda ₺120.000 ve 2017 yılı sonunda ise ani bir düşüşle ₺40.000 olduğunu tespit etmiştir. Makinenin kullanım değeri dönem sonları itibariyle tespit edilen gerçeğe uygun değerlerin altında seyretmektedir. Makinenin faydalı ömrü 10 yıl ve kalıntı değeri bulunmamakta olup işletme doğrusal amortisman yöntemini uygulamaktadır[26].

Varsayıma göre, söz konusu varlık ilk muhasebeleştirme sonrasında yeniden değerleme modeline göre ölçülmekte ve dönemler itibariyle gerçeğe uygun değerleri tespit edilmektedir. Açıklandığı üzere, yeniden değerleme modelinde, varlığın yeniden değerleme tarihindeki gerçeğe uygun değerinden, müteakip birikmiş amortisman ve

[25] (₺378.786/50)*(3/12)=₺1.893,93.

[26] Bu varsayım ve muhasebe kayıtları, Örten, Kaval, & Karapınar, 2015, syf. 215'te yer alan örnek ile Akbulut, 2015, s. 608'de yer alan örnek birlikte değerlendirilerek hazırlanmıştır.

müteakip birikmiş değer düşüklüğü zararlarının indirilmesi suretiyle bulunan değer olarak tanımlanan yeniden değerlenmiş tutar üzerinden ölçüm yapılmaktadır. Yeniden değerlenen bir varlıkta değer düşüklüğü olması halinde bu tutar doğrudan kâr veya zarar yazılmamakta ve yeniden değerleme değer azalışı olarak öz kaynaklarda izlenmektedir. Değer düşüklüğü zararı, aynı varlığın yeniden değerleme fazlası tutarını aşmadığı sürece doğrudan yeniden değerleme fazlasından düşülerek muhasebeleştirilmeli; değer düşüklüğünün ardından amortisman tutarının da yeniden değerlenmiş tutara göre gelecek dönemlerde düzeltilmesi gerekmektedir. Değer düşüklüğüne ilişkin bir emare bulunması halinde, bulunan net defter değeri geri kazanılabilir tutar ile kıyaslanmak suretiyle değer düşüklüğü tutarı tespit edilmelidir. Bahsedildiği üzere, geri kazanılabilir tutar; satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değer ile kullanım değerinden yüksek olanı ve kullanım değeri ise varlıktan elde edilmesi beklenen gelecekteki nakit akışlarının bugünkü değeridir. Varsayıma göre makinenin kullanım değeri gerçeğe uygun değerinin altında seyrettiğinden makinenin gerçeğe uygun değeri aynı zamanda makinenin geri kazanılabilir değeri olmaktadır. Dolayısıyla gerçeğe uygun değerin net defter değerinin altına indiği durumlarda makine değer düşüklüğüne uğramıştır.

Varsayımda, 2016 yılı sonunda ayrılması gereken amortisman tutarı ₺10.000 (₺100.000/10) ve varlığın amortisman sonrası net defter değeri ₺90.000'dir. Bu değerin gerçeğe uygun değer olan ₺120.000'in altında olması dolayısıyla 2016 yılında değer düşüklüğü oluşmamaktadır. Ancak, ₺30.000 artışın öz kaynaklarda yeniden değerleme artışı olarak izlenmesi gerekir. TMS 12 uyarınca kâr veya zarar dışında muhasebeleştirilen kalemlere ilişkin vergi etkileri de kâr veya zarar dışında muhasebeleştirileceğinden bu etki de doğrudan öz kaynaklarda izlenir (TMS 12, prf. 61A). Bu durumda, makineye ilişkin amortisman ve değer artışına ilişkin kayıtlar şu şekilde olmalıdır:

Genel Üretim Gideri	10.000	
Birikmiş Amortismanlar		10.000
Maddi duran varlığın amortismanı		
Maddi Duran Varlık	30.000	
Ertelenmiş Vergi Gider Etkisi (Öz Kaynak) (₺30.000*20%)	6.000	
Yeniden Değerleme Değer Artış Fonu		30.000
Ertelenmiş Vergi Borcu		6.000
Maddi duran varlık değer artışı		

2017 sonunda amortisman tutarı makinenin defter değeri ve kalan faydalı ömrü dikkate alınarak yeniden hesaplanmalıdır. Bu durumda makinenin 2017 amortisman tutarı ₺14.444 (₺130.000/9) olarak hesaplanmakta ve makinenin net defter değeri ₺115.556'ya düşmektedir. Bu değer 2017 sonundaki gerçeğe uygun değer olan ₺40.000'in üzerinde olduğundan değer düşüklüğü söz konusu olmaktadır. Bu durumda, makinenin değer düşüklüğü tutarı ₺.75.556 (₺115.556-₺40.000) olarak hesaplanmaktadır. TMS 16 prf. 40 uyarınca, değer düşüklüğünün ₺30.000'lik kısmı öz kaynaklardaki değer artış fonundan karşılanmalı; kalan kısım ise doğrudan gider yazılmalıdır. Ertelenmiş vergiye ilişkin kayıtların da buna göre düzeltilmesi gerekecektir. Bu halde yapılması gereken muhasebe kaydı:

Genel Üretim Gideri	14.444	
Birikmiş Amortismanlar		14.444
Maddi duran varlığın amortismanı		
Genel Üretim Gideri	45.556	
Yeniden Değerleme Değer Artış Fonu	30.000	
Ertelenmiş Vergi Borcu (₺30.000*20%)	6.000	
Ertelenmiş Vergi Varlığı (₺45.556*20%)	9.111	
Maddi Duran Varlık		75.556
Ertelenmiş Vergi Gideri (Öz Kaynak)		6.000
Ertelenmiş Vergi Geliri		9.111
Maddi duran varlık değer düşüklüğü		

2017 sonu itibariyle makinenin net defter değeri ₺40.000'dir. Buna karşın vergi mevzuatına göre makinenin değer düşüklüğüne uğramasına ilişkin bir düzenleme bulunmamakta olup VUK'un 317'nci maddesinde düzenlenen fevkalade amortisman şartlarına göre işlem tesis edilebilmektedir (Akbulut, 2015, s. 603). Söz konusu maddeye göre;

> *"Amortismana tabi olup yangın, deprem, su basması gibi afetler neticesinde değerini tamamen veya kısmen kaybeden; yeni icatlar dolayısıyla teknik verim ve kıymetleri düşerek tamamen veya kısmen kullanılmaz bir hale gelen ya da cebri çalışmaya tabi tutuldukları için normalden fazla aşınma ve yıpranmaya maruz kalan menkul ve gayrimenkuller ile haklara, mükelleflerin müracaatları üzerine ve ilgili Bakanlıkların mütalaası alınmak suretiyle, Maliye Bakanlığınca her*

işletme için işin mahiyetine göre ayrı ayrı belli edilen 'Fevkalade ekonomik ve teknik amortisman nispetleri' uygulanır."

Varsayımda bu durum geçerli olmadığından makinenin 2017 sonundaki net defter değeri, amortisman giderleri düşüldükten sonraki tutar olan ₺80.000 (₺100.000-₺10.000-₺10.000)'dir.

4.9 Maddi Olmayan Duran Varlıklar (Duran Varlık)

Maddi olmayan duran varlıkların muhasebeleştirilme kriterleri ve yöntemleri ile ölçümüne ilişkin esaslar "TMS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar" standardında ele alınmaktadır.

Standarda göre maddi olmayan duran varlık; fiziksel niteliği olmayan, tanımlanabilir, parasal olmayan varlıktır (TMS 38, prf. 8). Standarda göre, bir maddi olmayan duran varlıkta olması gereken temel özellikler belirlenebilir olma, kontrol edilebilme ve gelecekte ekonomik yarar sağlamadır. *Belirlenebilir olma*; maddi olmayan duran varlığın işletmeden ayrılabilme ya da bölünebilme özelliğine sahip ve bireysel olarak ilgili sözleşme, tanımlanabilir varlık veya borç ile beraber satılabilir, devredilebilir, lisans altına alınabilir, kiralanabilir ya da takas edilebilir olmasını veya bu özelliklere sahip olup olmamasına bakılmaksızın sözleşmede yer alan ya da diğer yasal haklardan kaynaklanmasını gerektirir (TMS 38, prf. 12). *Kontrol*; işletmenin ilgili varlıktan ortaya çıkan gelecekteki ekonomik yararları kullanabilme ve başkalarının bu yararlara erişimini kısıtlama gücünü ifade eder (TMS 38, prf. 13). *Gelecekteki ekonomik yararlar* ise ürün ve hizmet satışından sağlanan geliri, maliyet tasarruflarını ya da işletme tarafından varlıkların kullanımından kaynaklanan diğer yararları ifade etmektedir (TMS 38, prf. 17).

Maddi olmayan duran varlık tanımı, maddi olmayan duran varlığın şerefiyeden ayrı olarak belirlenebilmesini gerektirmektedir; dolayısıyla bir işletme birleşmesi sırasında elde edilen kalemler bir önceki paragrafta sayılan nitelikleri haiz olmadıkça elde etme tarihinde muhasebeleştirilen şerefiyenin bir parçası kabul edilirler (TMS 38, prf. 10, 11). Bir kalemin maddi olmayan duran varlık tanımına uymaması halinde söz konusu kalemin

elde edilmesi ya da üretimi için katlanılacak harcamalar oluştukları anda gider yazılırlar (TMS 38, prf. 10).

Bir kompakt disk, yasal belge ya da bir film örneğinde olduğu gibi maddi ve maddi olmayan unsurları bir arada barındıran bir varlık açısından hangi unsurun daha önemli olduğuna ilişkin muhakemede bulunularak söz konusu varlık ilgili standart kapsamında ele alınmalıdır (TMS 38, prf. 4). Örneğin, bir makinenin çalışması için zorunlu olması dolayısıyla bu makinenin ayrılmaz bir parçası sayılan bir yazılımın maddi duran varlık olarak kabul edilmesi ve TMS 16 hükümlerinin uygulanması gerekmektedir.

Bir maddi olmayan duran varlık sadece ve sadece varlıkla ilişkilendirilen beklenilen gelecekteki ekonomik yararların işletme için gerçekleşmesinin muhtemel olması ve varlığın maliyetinin güvenilir bir şekilde ölçülebilmesi durumunda muhasebeleştirilir (TMS 38, prf. 21).

Bir maddi olmayan duran varlık ilk muhasebeleştirilmesi sırasında maliyet bedeliyle ölçülür (TMS 38, prf. 24). Ayrı olarak elde edilen bir maddi olmayan duran varlığın maliyeti; ithalat vergileri ve iade edilmeleri mümkün olmayan satın alma vergileri de dâhil olmak üzere ticari iskontolar ve indirimler düşüldükten sonraki satın alma fiyatı ile varlığı amaçlanan kullanımına hazır hale getirmeye yönelik olan ve doğrudan varlıkla ilişkilendirilebilen maliyetleri içerir (TMS 38, prf. 27). Varlıkla doğrudan ilişkilendirilebilen maliyetler varlığın çalışabilir duruma getirilmesi sırasında oluşan çalışanlara sağlanan fayda maliyetleri, varlığın çalışabilir duruma getirilmesi sırasında oluşan mesleki ücretler ve varlığın düzgün çalışıp çalışmadığının testine yönelik maliyetler gibi maliyetleri ifade eder (TMS 38, prf. 28). Reklam ve promosyon maliyetleri dahil olmak üzere yeni bir ürün veya hizmetin tanıtımına ilişkin maliyetler; personel eğitim maliyetleri dahi olmak üzere yeni bir yerde veya yeni bir müşteri sınıfıyla iş yapma maliyetleri ile yönetim maliyetleri ve diğer genel giderler varlığın maliyetinin parçası sayılmaz (TMS 38, prf. 29).

Maliyetlerin, bir maddi olmayan duran varlığın defter değerinde muhasebeleştirilmesi işlemi, ilgili varlığın yönetimce planlanan şekilde çalışabilir duruma gelmesi durumunda sona erer (TMS 38, prf. 30).

Maddi olmayan duran varlıkla ilgili bir ödemenin normal kredi vadelerinin ötesine ertelenmiş olması durumunda, maliyeti peşin fiyatına eşdeğer tutar olup bu tutar ile toplam ödemeler arasındaki fark, kredi süresi boyunca faiz gideri olarak muhasebeleştirilir (TMS 38, prf 32).

İşletme içi yaratılan bir maddi olmayan duran varlığın muhasebeleştirilebilmesi için gerekli kriterleri sağlayıp sağlamadığının değerlendirilmesinde, işletme ilgili varlığın oluşumunu araştırma safhası ve geliştirme safhası olmak üzere ayrı olarak değerlendirir; ancak böyle bir ayrıma gidilememesi halinde tüm harcamalar araştırma safhası olarak dikkate alınmak suretiyle değerlendirilir (TMS 38, prf. 52).

Araştırma safhasından kaynaklanan herhangi bir maddi olmayan duran varlık muhasebeleştirilmez ve gerçekleştiğinde gider yazılır. Bu safha, yeni bilgi elde edilmesine yönelik faaliyetler; araştırma bulguları ve diğer bilgilerin uygulanmasına yönelik olarak değerlendirme ve nihai seçim araştırması; malzeme, aygıt, ürün, süreç, sistem veya hizmetler için alternatif araştırması ve yeni veya geliştirilmiş malzeme, aygıt, ürün, süreç, sistem veya hizmetlerin olası alternatiflerinin oluşturulması, tasarlanması, değerlendirilmesi ve nihai seçimi gibi süreçleri kapsar (TMS 38, prf. 56).

Geliştirme safhasından kaynaklanan maddi olmayan duran varlıklar ise maddi olmayan duran varlığın kullanıma veya satışa hazır hale gelebilmesi için tamamlanmasının teknik olarak mümkün ve işletmenin de bu yönde bir niyetinin olması; işletmenin varlığı kullanma veya satma imkânının olması; varlığın muhtemel gelecek ekonomik faydayı nasıl sağlayacağının belirli olması ve ayrıca varlığın ürününün veya kendisinin bir piyasasının olması ya da işletme bünyesinde kullanılacak olması durumunda buna elverişli olması; geliştirme safhasını tamamlamak ve maddi olmayan duran varlığı kullanmak veya satmak için yeterli teknik, mali ve diğer kaynakların mevcut olması ve bu safhadaki harcamaların güvenilir bir biçimde ölçülebilir olması koşullarının tamamının sağlanması halinde muhasebeleştirilir (TMS 38, prf. 57). Geliştirme safhası; üretim ve kullanım öncesi prototip ve modellerin tasarımı, yapımı ve test edilmesi; yeni teknoloji içeren alet, model ve kalıpların tasarımı; ticari üretim açısından ekonomik olmayan bir ölçekteki pilot tesisin tasarlanması, inşası ve çalıştırılması ile yeni veya

geliştirilmiş malzeme, aygıt, ürün, süreç, sistem veya hizmetler için karar verilmiş bir alternatifin tasarımı, inşası ve denenmesi gibi aşamalardan oluşur (TMS 38, prf. 59).

İşletme içi yaratılan markalar, ticari başlıklar, yayın hakları, müşteri listeleri ve benzer nitelikteki kalemlerle ilgili harcamalar, işin bir bütün olarak geliştirilmesine ilişkin maliyetlerden ayırt edilememeleri nedeniyle maddi olmayan duran varlık olarak muhasebeleştirilmez (TMS 38, prf. 64).

İşletme içi yaratılan maddi olmayan duran varlığın maliyeti, yönetim tarafından amaçlanan şekilde çalışabilmesi için ilgili varlığın yaratılması, üretilmesi ve hazırlanmasında gerekli olan ve varlıkla doğrudan ilişkilendirilebilen malzeme ve hizmet maliyetleri, çalışanlara sağlanan faydalara ilişkin maliyetler, yasal hakkın tesciline yönelik ödemeler ve patent ve lisansların itfa payları gibi maliyetlerin tümünü içerir (TMS 38, prf. 66). Bu kapsamda, varlığın kullanıma hazır hale getirilmesi ile doğrudan ilgili olmayan satış ve yönetim giderleri ile diğer genel giderler; varlığın amaçlanan performansına ulaşmasından önce meydana gelen verimsizlikler ve ilk faaliyet zararları ile varlığın kullanımı için personele verilen eğitim harcamaları maliyete dâhil edilmez (TMS 38, prf 67).

Maddi olmayan duran varlığın maliyetinin bir parçasını oluşturan harcamalar dışındaki ve işletme birleşmeleri yolu ile elde edilen ve maddi olmayan duran varlık olarak muhasebeleştirilmesi mümkün olmayan kalemler haricinde; gider olarak muhasebeleştirilir (TMS 38, prf. 68). Başlangıç maliyetleri; eğitim, reklam ve promosyon faaliyetlerine ilişkin harcamalar ile işletmenin kısmen veya tamamen yerinin değiştirilmesi veya yeniden yapılandırılmasına ilişkin harcamalar gerçekleştiği anda gider yazılması gereken harcamalar arasındadır (TMS 38, prf. 69). Bu tür harcamalar, mal alımının söz konusu olduğu durumlarda işletmenin mallara erişim hakkı doğduğu (mülkiyete sahip olunduğu veya malların tesliminin istenmesine hak kazanıldığı) anda; hizmet alımının söz konusu olduğu durumlarda ise hizmetler alındığı (ifa edildiği) anda gider olarak muhasebeleştirilir (TMS 38, prf. 69, 69A). Başlangıçta gider olarak muhasebeleştirilen bir maddi olmayan duran varlık ile ilgili harcamalar, daha sonraki bir tarihte maddi olmayan duran varlık maliyetinin bir parçası olarak muhasebeleştirilmezler (TMS 38, prf. 71).

Maddi olmayan duran varlıklar ilk muhasebeleştirme sonrasında maliyet yöntemi veya yeniden değerleme yöntemine uygun olarak ölçülürler (TMS 38, prf. 72). Bir maddi olmayan duran varlığın yeniden değerleme yöntemine göre muhasebeleştirilmesi durumunda, diğer tüm maddi olmayan duran varlıkların da, aktif bir piyasalarının bulunmaması hali hariç olmak üzere, yeniden değerleme yöntemine göre muhasebeleştirilmek durumundadırlar (TMS 38, prf. 72).

Bir maddi olmayan duran varlık, ilk muhasebeleştirme sonrasında; maliyet yönteminin seçilmesi halinde maliyetinden tüm birikmiş itfa ve değer düşüklüğü zararları düşülerek (TMS 38, prf. 74); yeniden değerleme yönteminin uygulanması halinde ise yeniden değerleme tarihindeki gerçeğe uygun değerinden birikmiş itfa ve değer düşüklüğü zararları düşüldükten sonra hesaplanan tutar olan yeniden değerlenmiş tutar üzerinden izlenir (TMS 38, prf. 75).

Bir maddi olmayan duran varlık kalemi yeniden değerleme işlemine tabi tutulduğunda varlığın defter değeri; ya brüt defter değerinin varlığın defter değerinin yeniden değerlemesiyle tutarlı bir şekilde düzeltilmesi ya da birikmiş itfa payının varlığın brüt defter değeri ile netleştirilmesi yoluyla yeniden değerlenmiş tutara göre düzeltilir (TMS 38, prf. 80).

Bir maddi olmayan duran varlığın defter değerinin yeniden değerleme işlemi sonucunda artması durumunda, söz konusu artış diğer kapsamlı gelirde muhasebeleştirilir ve yeniden değerleme fazlası adı altında öz kaynakta biriktirilir; ancak, anılan yeniden değerleme artışının, varsa daha önce aynı varlık için kâr veya zararda muhasebeleştirilen yeniden değerleme azalışını ortadan kaldıran kısmı, kâr veya zararda muhasebeleştirilir TMS 38, prf. 85).

Bir maddi olmayan duran varlığın defter değerinin yeniden değerleme işlemi sonucunda azalmış olması durumunda ise söz konusu azalan tutar diğer kapsamlı gelirde muhasebeleştirilir; ancak, anılan varlık için yeniden değerleme fazlasında mevcut bakiye ölçüsünde bir azalış olduğu sürece, söz konusu azalış yeniden değerleme fazlası adı altında doğrudan öz kaynağa borç kaydedilir. Diğer kapsamlı gelirde muhasebeleştirilen

azalış, yeniden değerleme fazlası adı altında öz kaynaktaki artış olarak kaydedilen tutarı azaltır (TMS 38, prf. 86).

Öz kaynakta yer alan birikmiş yeniden değerleme fazlası, elde edildiğinde, doğrudan, dağıtılmamış kârlara nakledilebilir. Değerleme fazlasının tamamı, ilgili varlığın kullanımdan çekilmesi veya elden çıkarılması durumunda elde edilebilir. Ancak, değerleme fazlasının bir kısmı, ilgili varlık işletme tarafından kullanıldıkça elde edilebilir, böyle bir durumda, elde edilen değerleme fazlası tutarı, söz konusu varlığın yeniden değerlenmiş defter değeri esas alınarak hesaplanan itfa payları ile tarihi maliyetinin esas alınmış olması durumunda muhasebeleştirilmesi gereken itfa payları arasındaki farktır. Yeniden değerleme fazlasından dağıtılmamış kârlara yapılan transfer, kâr veya zarar aracılığıyla yapılmaz (TMS 38, prf. 87).

Bir maddi olmayan duran varlığın muhasebeleştirilmesinde yararlı ömrü dikkate alınır. Sınırlı bir yararlı ömre sahip bir maddi olmayan duran varlık itfaya tabi iken sınırsız yararlı ömürlü bir maddi olmayan duran varlık itfaya tabi olmaz (TMS 38, prf. 89). Varlığın yararlı ömrünün sınırlı olup olmadığı ve sınırlı ise süresi işletme tarafından makul ölçütler çerçevesinde değerlendirilmelidir.

Sınırlı yararlı ömre sahip bir maddi olmayan duran varlığın itfaya tabi tutarı yararlı ömrü boyunca sistematik olarak dağıtılır. İtfa işlemi, varlığın kullanıma hazır olduğu, yani, yönetimin amaçladığı şekilde faaliyet gösterebilmesi için gereken konum ve durumda olduğunda başlatılır ve ilgili varlığın TFRS 5 Standardına göre satış amaçlı elde tutulan olarak sınıflandırıldığı (ya da satış amaçlı elde tutulan olarak sınıflandırılan elden çıkarılacak bir varlık grubuna dâhil edildiği) tarih ile elden çıkarıldığı tarihten erken olanı itibariyle durdurulur (TMS 38, prf 97). Sınırlı yararlı ömre sahip varlığın itfaya tabi tutarı, kalıntı değeri düşüldükten sonra belirlenir (TMS 38, prf. 101). Varlığın itfaya tabi tutarının yararlı ömrüne sistematik olarak dağıtılmasında doğrusal itfa yöntemi, azalan bakiyeler yöntemi ve üretim birimleri yöntemleri gibi birçok itfa yöntemi kullanılabilmekte olup ilgili yöntem varlıktan elde edilmesi beklenen gelecekteki ekonomik yararların tahmin edilen kullanım şekilleri değişmedikçe dönemden döneme tutarlı bir şekilde uygulanmak durumundadır (TMS 38, prf. 98).

İtfa payları genellikle kâr veya zararda muhasebeleştirilir. Ancak, bazen, varlıktan beklenilen gelecekteki ekonomik yararlar, diğer varlıkların üretiminde kullanılır. Bu durumda, itfa payları diğer varlıkların maliyetinin bir parçasını oluşur ve defter değerlerine eklenir. Örneğin, üretim sürecinde kullanılan maddi olmayan duran varlıkların itfa payları, stokların defter değerine eklenir (bakınız: TMS 2 Stoklar) (TMS 38, prf. 99).

Sınırlı yararlı ömre sahip bir maddi olmayan duran varlığın daha fazla kullanılmayacak olması durumunda, söz konusu varlık tamamen itfa edilmedikçe veya TFRS 5'e göre satış amaçlı elde tutulan olarak sınıflandırılmadıkça (ya da satış amaçlı elde tutulan olarak sınıflandırılan elden çıkarılacak bir varlık grubuna dâhil edilmedikçe), ilgili varlığın itfa edilmesi işlemi durdurulmaz (TMS 38, prf. 117).

Sınırsız yararlı ömre sahip bir maddi olmayan duran varlık itfa edilmemekle birlikte TMS 36 Standardı uyarınca geri kazanılabilir tutarının defter değeri ile karşılaştırılması suretiyle değer düşüklüğü testine tabi tutulur (TMS 38, prf. 107, 108).

Bir maddi olmayan duran varlık elden çıkarıldığında veya kullanımı ya da satışından, gelecekte ekonomik yarar elde edilmesinin beklenmemesi halinde finansal durum tablosu dışı bırakılır (TMS 38, prf. 112). Bu durumda oluşan kâr ya da zarar, varlıkların elden çıkarılmasından sağlanan net tahsilatlar ile defter değerleri arasındaki fark olarak hesaplanır ve ilgili varlık finansal durum tablosu dışına alındığında kâr veya zararda muhasebeleştirilir; kazançlar, gelir olarak sınıflandırılmaz (TMS 38, prf 113).

Maddi olmayan duran varlığın bir parçasının yenilenmesi ve yenileme maliyetinin bir varlığın defter değerinde muhasebeleştirmesi durumunda yenilenen parçanın defter değeri finansal durum tablosu dışında bırakılır (TMS 38, prf. 115).

Bir maddi olmayan duran varlığın elden çıkarılması sonucunda elde edilecek tutar, başlangıçta, gerçeğe uygun değerinden muhasebeleştirilir. Maddi olmayan duran varlık için yapılacak tahsilatın ertelenmesi durumunda, alınan vade farkı tutarı, başlangıçta, peşin fiyat eşdeğerinden muhasebeleştirilir. Nominal tutar ile söz konusu peşin fiyat

eşdeğeri arasındaki fark, TMS 18'e göre alacağın bileşik getirisini yansıtan faiz geliri olarak muhasebeleştirilir (TMS 18, prf 116).

Varsayım[27]: Kullanmakta olduğu bir yazılımın ihtiyaçlarını karşılamada yetersiz kaldığını tespit eden ve bu nedenle kendi yazılımını üretmeye karar veren işletme, sektördeki benzer yazılımlar hakkında incelemeler yapılması, alternatif yazılımlar oluşturulması ve test edilmesi ile nihai yazılıma karar verilmesi aşamalarında ₺20.000; nihai yazılımın ortaya çıkarılıp test edilmesi ve işletmeye entegrasyonu için ₺30.000 ve personelin eğitimi için ₺12.000 harcama yapmıştır. Yazılımın oluşturulmasına ilişkin faaliyetlerine 2 Şubat günü başlayan işletme söz konusu faaliyetlerini yazılımın aktifleştirildiği 31 Ekim günü sonlandırmıştır. İhtiyaç duyduğu finansmanın bir kısmını banka kredisi yoluyla temin eden işletmenin ödediği kredi faizinin yazılımın nihai olarak üretilmesi aşamasına kadar olan kısma tekabül eden payı ₺3.780'dir. Bu pay harici ödenen kredi faizi tutarı ise ₺1.220'dir. İşletme yazılımdan 3 yıl boyunca yararlanabileceğini öngörmekte olup bu süre vergi mevzuatına da uygundur.

Vergi mevzuatı açısından gayrimaddi hakların VUK'un 269'uncu maddesi uyarınca gayrimenkul gibi ve bilumum gayrimenkullerin de aynı madde uyarınca maliyet bedeli ile değerlenmesi gerekmektedir. Maliyet bedelinin iktisadi bir kıymetin iktisap edilmesi veyahut değerinin artırılması münasebetiyle yapılan ödemeler ile bunlara ilişkin bilumum giderlerin toplamı olarak tanımlandığı VUK'un 262'nci maddesinden hareketle varsayımdaki yazılımın maliyetinin, eğitim harcaması haricindeki tüm unsurların toplamı olduğu sonucuna ulaşılmaktadır. Bu kapsamda araştırma giderleri yanında borçlanma maliyetleri de maliyet unsuru sayılır. Nitekim 1 Seri No'lu KVK Genel Tebliği'nde finansman giderleri, araştırma ve geliştirme faaliyeti kapsamında değerlendirilen harcamalar arasında sayılmakta olup bu giderlerin tamamının 163 Seri No'lu VUK Genel Tebliği'ne uygun olarak varlığın aktifleştirildiği yılda ortaya çıkması dolayısıyla maliyete verilmesi gerekmektedir. Bu durumda, kredi faizinin yazılımın nihai olarak üretilmesi aşamasına kadar olan kısma tekabül eden ₺3.780 payı yanında bu pay harici ödenen ve aynı yıla ilişkin ₺1.220 kredi faizi tutarının da maliyete eklenmesi gerekir. Bu açıklamalara göre yazılımın maliyeti ₺55.000 (₺20.000+₺30.000+₺3.780+₺1.220) olarak

[27] Akbulut, 2015, s. 773'teki örnekten uyarlanmıştır.

bulunur. Maliyet bedeli ile kayıtlara alınan varlığın amortismana tabi olacağı da açıktır. Buna göre, vergi mevzuatı kapsamında TDHP çerçevesinde Yapılmakta Olan Yatırımlar hesabında izlenen harcamaların yazılımın maliyetine intikaline veya giderleştirilmesine; ilave olarak, aktifleştirilen yazılımın maliyeti üzerinden ve doğrusal amortisman yöntemine göre amortismana tabi tutulmasına ilişkin muhasebe kayıtları şu şekildedir:

Diğer Maddi Olmayan Duran Varlıklar	55.000	
Genel Yönetim Giderleri	12.000	
Yapılmakta Olan Yatırımlar		67.000
Yazılımın aktifleştirilmesi ve gider kaydı		
Genel Yönetim Gideri (₺55.000/3)	18.333	
Birikmiş Amortismanlar		18.333
Amortisman kaydı		

TMS 38 kapsamında yukarıda yapılan açıklamalardan hareketle, işletmenin sektördeki benzer yazılımlar hakkında incelemeler yapılması, alternatif yazılımlar oluşturulması ve test edilmesi ile nihai yazılıma karar verilmesi aşamalarında harcadığı ₺20.000'in araştırma gideri kapsamında değerlendirilmesi ve doğrudan gider yazılması; nihai yazılımın ortaya çıkarılıp test edilmesi ve işletmeye entegrasyonu için ödenen ₺30.000'in ise geliştirme harcaması kapsamında değerlendirilerek yazılımın maliyetine dâhil edilmesi gerekmektedir. Yazılımın, özellikli varlık olma koşulunu sağladığı varsayımıyla, borçlanma maliyetlerinden de pay alması gerekir. Daha önce de açıklandığı üzere özellikli varlıklar, amaçlanan kullanıma veya satışa hazır duruma getirilebilmesi zorunlu olarak uzun bir süreyi gerektiren varlıklar olup borçlanma maliyetlerinin bir özellikli varlığın maliyetinin parçası olarak aktifleştirilmesine; varlık için harcama yapılması, borçlanma maliyetlerinin oluşması ve ilgili varlığın amaçlanan kullanıma veya satışa hazır duruma getirilmesi olarak sayılan aktifleştirme koşullarının tümünün sağlandığı tarihte başlanır ve varlığın amaçlanan kullanıma veya satışa hazır duruma getirilmesi için gerekli tüm işlemler esas itibarıyla tamamlandığında son verilir. Varsayımda yazılımın tamamlandığı tarihe kadar olan kısma karşılık gelen borçlanma maliyeti ₺3.780 olarak tespit edildiğinden bu tutar yazılımın maliyetinin bir unsurudur. Aynı yıl içinde doğsa dahi ₺1.220 faiz gideri ise yazılımın tamamlanmasından sonraki dönemleri ilgilendirdiğinden maliyete verilmez ve gider olarak dikkate alınır. Öte yandan, araştırma giderleri yanında personel eğitimine ilişkin ₺12.000 de maliyete dâhil edilmeyerek gider yazılacaktır. Ayrıca, yazılımın maddi duran varlık olarak amortismana

tabi olacağı da ortadadır. Varsayımda kalıntı değer belirtilmediğinden önemsiz kabul edildiği şeklinde yorum yapılabilir. Bu açıklamalardan sonra, standartlara göre, yapılan harcamaların harcama yapıldıkça yazılımın maliyetine eklenmesi veya gider yazılması ile amortisman kaydı aşağıdaki şekilde olmalıdır:

Maddi Olmayan Duran Varlık (₺30.000+₺3.780)	33.780	
Giderler (₺20.000+₺12.000+₺1.220)	33.220	
Banka / Nakit ve Nakit Benzerleri / …		67.000
Yazılımın aktifleştirilmesi ve gider kayıtları		
Giderler ((₺33.780/3)*(1/12))	938	
Birikmiş Amortismanlar		938
Kasım ayına ilişkin kıst amortisman kaydı		
Ertelenmiş Vergi Varlığı[28] (₺3.825*20%)	765	
Ertelenmiş Vergi Geliri		765
Ertelenmiş vergi kaydı		

Varsayım uyarınca vergi mevzuatına göre gider yazılan ₺30.333 ile standartlara göre gider yazılan ₺34.158,33 arasında oluşan farkın mali kâra geçilirken göz önünde bulundurularak giderilmesi gerekmektedir. Öte yandan, işletmenin KVK'nın 10'uncu maddesinin (a) bendinde düzenlenen ar-ge indirimi uygulamasından yararlandığına dair bir ifade bulunmamakla birlikte kazancın bulunması ve bu konuda idareye yapılan müracaatın kabulü halinde yararlanılabilecek ar-ge indirimi müessesesi muhasebe kayıtları haricinde ve beyanname üzerinde dönem kazancının azaltılması şeklinde uygulanmakta olup indirim tutarının yarattığı vergi avantajının ertelenmiş vergi etkisinin muhasebe kayıtlarında izlenmesi gerekmektedir.

4.10 Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller

Yatırım amaçlı gayrimenkullere ilişkin muhasebeleştirme ve ölçüme ilişkin düzenlemeler esas itibariyle "TMS 40 Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller" standardında ele alınmaktadır. Standardın kapsamına, finansal kiralama işlemi çerçevesinde bir kiracının finansal tablolarında muhasebeleştirilen yatırım amaçlı gayrimenkul hakları ile kiraya

[28] Vergi mevzuatına göre gider yazılan ₺30.333 (₺12.000 eğitim harcaması + ₺18.333 amortisman gideri) ile standartlara göre gider yazılan ₺34.158,33 (₺20.000 araştırma gideri + ₺12.000 eğitim harcaması + ₺1.220 borçlanma maliyeti + ₺938 amortisman gideri) arasında oluşan ₺3.825 geçici nitelikteki fark üzerinden hesaplanmıştır.

verenin finansal tablolarında faaliyet kiralaması işlemi çerçevesinde kiracıya sağlanan yatırım amaçlı gayrimenkuller de girmekte olup bunların ölçümünde de söz konusu standart uygulanmaktadır (TMS 40, prf. 3).

Standarda göre, yatırım amaçlı gayrimenkuller; mal veya hizmet üretiminde ya da tedarikinde veya idari amaçla kullanılmak veya normal iş akışı çerçevesinde satılmaktan ziyade kira geliri veya değer artış kazancı ya da her ikisini birden elde etmek amacıyla sahibi veya finansal kiralama sözleşmesine göre kiracı tarafından elde tutulan gayrimenkuller (arsa veya bina ya da binanın bir kısmı veya her ikisi) olarak tanımlanmıştır (TMS 40, prf. 5). TMS 40 kapsamında değerlendirilen yatırım amaçlı gayrimenkuller kira geliri veya sermaye kazancı ya da her ikisini birden elde etmek amacıyla elde tutulmaları nedeniyle üretim veya tedarik amacıyla ya da idari amaçlarla kullanılmak üzere sahip olunan diğer varlıklardan büyük ölçüde bağımsız nakit akışları yaratmaktadırlar ve bu anlamda TMS 16 kapsamında ele alınan sahibi tarafından kullanılan gayrimenkullerden ayrılmaktadırlar (TMS 40, prf. 7). Uzun vadede sermaye kazancı elde etmek amacıyla elde tutulan arsalar, bir veya daha fazla faaliyet kiralamasına konu edilen binalar, bir veya daha fazla faaliyet kiralaması çerçevesinde kiralanmak üzere elde tutulan boş bir bina, yatırım amaçlı gayrimenkul olarak kullanılmak üzere inşa edilmekte veya geliştirilmekte olan gayrimenkuller yatırım amaçlı gayrimenkullere örnek olarak verilebilir (TMS 40, prf. 8). Kullanılması veya kısa vadede satılması yönünde bir belirsizlik bulunan, diğer bir ifadeyle gelecekte nasıl kullanılacağına henüz karar verilmemiş olan arsalar da yatırım amaçlı olarak kabul edilirler (TMS 40, prf. 8).

Bir bölümü kira geliri veya sermaye kazancı sağlamak amacıyla elde tutulurken diğer bölümü ise mal veya hizmet üretim ve tedariki veya idari amaçlar için elde tutulmakta olan gayrimenkuller, her bir bölüm bağımsız satılabilir veya kiralanabilir özellikte ise ayrı sınıflandırma yapılır; ancak önemsiz bir bölümünün yatırım dışı amaçlarla kullanılıyor olması halinde gayrimenkul yatırım amaçlı kabul edilir (TMS 40, prf. 10). Gayrimenkulün kullanıcılarına bakım ve güvenlik gibi görece önemsiz hizmetlerin sunuluyor olması da gayrimenkulün yatırım amaçlı olarak sınıflandırılmasına engel teşkil etmemektedir (TMS 40, prf. 11). Ancak, bir otel olarak kullanılan gayrimenkulde olduğu gibi sunulan hizmetlerin önemli boyutlarda olması durumunda söz konusu gayrimenkul yatırım amaçlı olarak sınıflandırılmaz (TMS 40, prf. 12).

Yatırım amaçlı gayrimenkuller sahibi tarafından kullanılmasına başlanması ile bu niteliğini yitirirler; satış amacıyla geliştirilmeye başlanmaları halinde de stok olarak değerlendirilirler. Öte yandan, kullanım amaçlı elde tutulan bir gayrimenkulün kullanımına son verilmesi veya stok olarak kayda alınan bir gayrimenkulün faaliyet kiralaması suretiyle kiralanması durumunda bu gayrimenkuller yatırım amaçlı olarak sınıflandırılırlar (TMS 40, prf. 57).

Yatırım amaçlı gayrimenkulün elden çıkarılmasına karar verilmesi halinde, gayrimenkul elden çıkarılıncaya kadar finansal tablolarda yatırım amaçlı gayrimenkul olarak sınıflandırılmaya devam edilir; ancak, geliştirme yapıldıktan sonra elden çıkarılmasına karar verilen bir yatırım amaçlı gayrimenkul üzerinde geliştirme faaliyetine başlanır ise bu faaliyet gayrimenkulün kullanımında değişiklik olduğunun kanıtı olarak yorumlanır ve gayrimenkul stok olarak sınıflandırılır (TMS 40, prf. 58). Yatırım amacı değişmeksizin yapılan geliştirme faaliyetlerinin gayrimenkulün yatırım amaçlı olarak sınıflandırılmasına etki etmeyeceği açıktır.

Yatırım amaçlı bir gayrimenkul, gayrimenkule ilişkin gelecekteki ekonomik yararların işletmeye girişinin muhtemel olması ve gayrimenkulün maliyetinin güvenilir bir şekilde ölçülebilir olması halinde varlık olarak muhasebeleştirilir (TMS 40, prf. 16). Bu muhasebeleştirme esnasında gayrimenkule ilişkin işçilik ve sarf malzemeleri ile küçük parçalara ilişkin maliyetlerden oluşan günlük hizmet giderleri bakım ve onarım harcamaları kapsamında ele alınarak yatırım amaçlı gayrimenkulün defter değerinde muhasebeleştirilmez ve gerçekleştikçe gider olarak kâr veya zararda muhasebeleştirilir (TMS 40, prf. 18). Gayrimenkulün yenileme nedeniyle elde edilen bölümlerine ilişkin maliyet ise gerçekleştiği tarihte yatırım amaçlı gayrimenkulün defter değerine ilave edilebilmekle birlikte bu durumda yenilenen bölümlerin defter değerleri finansal durum tablosu dışı bırakılmalıdır (TMS 40, prf. 19).

Yatırım amaçlı gayrimenkuller başlangıçta işlem maliyetleri de dâhil edilmiş maliyet bedeli ile ölçülürler (TMS 40, prf. 20). Satın alınan yatırım amaçlı bir gayrimenkulün maliyeti; satın alma fiyatı ile bu işlemle doğrudan ilişkilendirilebilen avukatlık hizmetlerine ilişkin ödenen ücretler, gayrimenkul alım vergisi ve diğer işlem

maliyetleri gibi harcamalardan oluşur (TMS 40, prf. 21). Gayrimenkulün yönetimin amaçladığı şekilde faaliyet göstermesi için gerekli olmadığı sürece ilk tesis maliyetleri, gayrimenkulün planlanan doluluk veya kullanım düzeyine ulaşmasına kadar oluşan işletme zararları ve gayrimenkulün inşası veya geliştirilmesi sırasında ortaya çıkan aşırı tutarda artık malzeme, kayıp işçilik veya diğer kaynaklar nedeniyle yatırım amaçlı gayrimenkulün maliyeti arttırılamamaktadır (TMS 40, prf. 23).

Yatırım amaçlı gayrimenkule ilişkin ödemenin ertelenmiş olması durumunda, gayrimenkulün maliyeti eşdeğer peşin ödeme tutarı olmakla birlikte bu tutar ile toplam ödemeler arasındaki fark, kredi süresi boyunca faiz gideri olarak muhasebeleştirilir (TMS 40, prf. 24). Dolayısıyla vadeli satın alınan yatırım amaçlı gayrimenkullerde gayrimenkulün maliyeti vadeli değer üzerinden hesaplanan bugünkü değer olarak dikkate alınmakta ve vade farkından kaynaklanan faiz ödemeleri maliyete dâhil edilmeyerek vade süresi boyunca gider olarak kayda alınmaktadır.

Kiralanan ve yatırım amaçlı gayrimenkul olarak sınıflandırılan bir gayrimenkul hakkının başlangıç maliyeti, gayrimenkulün gerçeğe uygun değeri ile asgari kira ödemelerinin bugünkü değerinden küçük olanı üzerinden muhasebeleştirilir ve eşdeğer bir tutar da borç olarak muhasebeleştirilir (TMS 40, prf. 25). Kiralama için ödenen herhangi bir prim asgari kira ödemesiyle ilişkilendirilir ve dolayısıyla varlığın maliyetine dâhil edilir; ancak bu kısım borç olarak muhasebeleştirilecek kısımda yer almaz (TMS 40, prf. 26).

Yatırım amaçlı gayrimenkuller ilk muhasebeleştirilme sonrasında işletme politikasına uygun olarak gerçeğe uygun değer yöntemi veya maliyet bedeli yöntemi kullanılarak ölçülürler ve seçilen yöntem tüm yatırım amaçlı gayrimenkullere uygulanır (TMS 40, prf. 30). İstisnai olarak, kiracının faaliyet kiralaması işlemi kapsamında elinde bulundurduğu gayrimenkul hak gerçeğe uygun değer yöntemine tabidir (TMS 40, prf. 34). Gerçeğe uygun değer yöntemine göre ölçülen bir yatırım amaçlı gayrimenkul, elden çıkarılıncaya kadar bu yöntem üzerinden ölçülmeye devam edilir (TMS 40, prf. 53, 55). Yatırım amaçlı gayrimenkulün gerçeğe uygun değerindeki değişimden kaynaklanan kazanç veya kayıp, oluştuğu dönemde kâr veya zarara dâhil edilir (TMS 40, prf. 35).

Yatırım amaçlı gayrimenkulün gerçeğe uygun değer yöntemi çerçevesinde defter değerinin belirlenmesinde, işletme, ayrı ayrı varlık veya borç olarak muhasebeleştirmiş olduğu varlık veya borçları ikinci kez hesaplamalara dâhil etmez (TMS 40, prf. 50).

Yatırım amaçlı gayrimenkullere ilişkin olarak yapılan ödemelerin bugünkü değerinin, söz konusu gayrimenkulle ilgili nakit girişlerinin bugünkü değerini aşacağının tahmin edildiği bir durumda TMS 37 Standardı uygulanır (TMS 40, prf. 52).

Bir yatırım amaçlı gayrimenkulün elde edilmesi veya ilk kez yatırım amaçlı olarak sınıflandırılması sırasında gerçeğe uygun değerinin güvenli bir şekilde ölçülemediği sınırlı istisnai durumlarda söz konusu gayrimenkul TMS 16'da belirtilen maliyet yöntemi ile ölçülür. Bu durumda gayrimenkulün kalıntı değeri sıfır kabul edilir ve gayrimenkul elden çıkarılıncaya kadar TMS 16 hükümleri uygulanır (TMS 40, prf. 53). Bu halde, inşa edilmekte olan yatırım amaçlı gayrimenkuller de dâhil olmak üzere diğer bütün yatırım amaçlı gayrimenkuller gerçeğe uygun değer ile ölçülür; dolayısıyla yatırım amaçlı bir gayrimenkul için maliyet yöntemi uygularken geri kalan bütün gayrimenkullerinin her biri gerçeğe uygun değer yöntemine göre muhasebeleştirilmeye devam edilir (TSM 40, prf 54.).

İşletmenin inşa edilmekte olan yatırım amaçlı gayrimenkulün gerçeğe uygun değerinin güvenilir bir biçimde ölçülmesinin mümkün olmadığını, ancak söz konusu gayrimenkulün inşaatı tamamlandığında gerçeğe uygun değerinin de güvenilir bir şekilde ölçülebileceğini tahmin ettiği durumlarda, gerçeğe uygun değeri güvenilir bir biçimde ölçülünceye veya inşaatı tamamlanıncaya kadar (hangi durum önce gerçekleşirse), söz konusu inşa edilmekte olan yatırım amaçlı gayrimenkul, maliyeti üzerinden ölçülür (TMS 40, prf. 53). İşletme, daha önceden maliyeti üzerinden ölçülmüş bulunan inşa edilmekte olan bir yatırım amaçlı gayrimenkulü gerçeğe uygun değeri üzerinden güvenilir biçimde ölçebilecek duruma geldiğinde, söz konusu gayrimenkul gerçeğe uygun değeri üzerinden ölçülür. Sözü edilen gayrimenkulün inşaatı tamamlandığında, gerçeğe uygun değerin güvenilir bir biçimde ölçülebileceği kabul edilir. Aksi hallerde, söz konusu gayrimenkul 53'üncü Paragrafta belirtildiği üzere TMS 16'ya göre maliyet yöntemi kullanılarak ölçülür (TMS 40, prf. 53A). Öte yandan, gerçeğe uygun değer esasından izlenecek olan inşa edilen veya geliştirilen yatırım amaçlı gayrimenkulün inşa veya geliştirilmesi

işlemini tamamladığında, gayrimenkulün tamamlanma tarihindeki gerçeğe uygun değeri ile daha önce gösterildiği defter değeri arasındaki farkı kâr veya zarar olarak muhasebeleştirir (TMS 40, prf. 65).

İlk muhasebeleştirme işleminden sonra maliyet yönteminin seçilmesi halinde ise satış amaçlı elde tutulan olarak sınıflanma kriterlerine uyan (veya satış amaçlı elde tutulan olarak sınıflanan elden çıkarılacak varlık grubuna dâhil edilen) ve bu nedenle TFRS 5 kapsamında ölçüme tabi tutulan yatırım amaçlı gayrimenkuller haricindeki tüm yatırım amaçlı gayrimenkuller, TMS 16'da belirtilen hükümler çerçevesinde maliyet yöntemiyle ölçülürler (TMS 40, prf. 56).

Gerçeğe uygun değer esasına göre izlenen yatırım amaçlı gayrimenkulden, sahibi tarafından kullanılan gayrimenkul sınıfına veya stoklara yapılan bir transferde, transfer sonrasında TMS 16 veya TMS 2'ye göre yapılan muhasebeleştirme işlemindeki tahmini maliyeti, anılan gayrimenkulün kullanım şeklindeki değişikliğin gerçekleştiği tarihteki gerçeğe uygun değeri olacaktır (TMS 40, prf. 60). Sahibi tarafından kullanılan bir gayrimenkulün, gerçeğe uygun değer esasına göre gösterilecek yatırım amaçlı bir gayrimenkule dönüşmesi durumunda, işletme, kullanımdaki değişikliğin gerçekleştiği tarihe kadar TMS 16'yı uygular. İşletme, TMS 16'ya göre hesaplanmış olan gayrimenkulün defter değeri ile gerçeğe uygun değeri arasında bu tarihte meydana gelecek farklılığı ise yine TMS 16'ya göre yapılmış bir yeniden değerleme gibi işleme tabi tutar (TMS 40, prf. 61). Söz konusu dönüşüm tarihine kadar gayrimenkul amortismana tabi tutulur ve oluşan değer düşüklüğü zararı finansal tablolara yansıtılır. TMS 16'ya göre hesaplanmış olan gayrimenkulün defter değeri ile gerçeğe uygun değeri arasında bu tarihte meydana gelecek farklılık ise yine TMS 16'ya göre yapılmış bir yeniden değerleme gibi işleme tabi tutulur (TMS 16, prf. 62). Stoklardan, gerçeğe uygun değer esasından izlenecek olan yatırım amaçlı gayrimenkullere yapılan bir transferde ise gayrimenkulün transfer tarihindeki gerçeğe uygun değeri ile daha önce belirlenmiş olan defter değeri arasındaki fark kâr veya zarar olarak muhasebeleştirilir ve stokların satılmasında uygulanan işlem uygulanır (TMS 40, prf. 63, 64).

Yatırım amaçlı gayrimenkuldeki değer düşüklükleri TMS 36'ya göre muhasebeleştirilir (TMS 40, prf. 73).

Yatırım amaçlı gayrimenkul, elden çıkarıldığı veya kullanımına sürekli bir şekilde son verildiği ve kendisinden gelecekte herhangi bir ekonomik fayda beklenmediği durumlarda finansal durum tablosu dışı bırakılır (TMS 40, prf. 66). Yatırım amaçlı gayrimenkulün kullanım dışı kalması veya elden çıkarılması durumunda meydana gelen kazanç veya kayıplar; varlığın elden çıkarılmasından kaynaklanan net tahsilatlar ile gayrimenkulün defter değeri arasındaki farktır ve kullanıma son verilme veya elden çıkarılma döneminde kâr veya zarar olarak muhasebeleştirilir (TMS 40, prf. 69). Yatırım amaçlı bir gayrimenkulün elden çıkarılması karşılığında alınacak tutarlar başlangıçta gerçeğe uygun değer esasına göre muhasebeleştirilir. Özellikle yatırım amaçlı gayrimenkul için yapılacak ödemelerin ertelenmiş olması durumunda, alınacak söz konusu tutarlar, ilk başta peşin fiyat eşdeğerlerinden muhasebeleştirilir. Alacak tutarının nominal değeri ile peşin fiyat eşdeğeri arasındaki fark, TMS 18'e uygun olarak etkin faiz yöntemi kullanılmak suretiyle faiz geliri olarak muhasebeleştirilir (TMS 40, prf. 70).

Varsayım: İşletme, arsa payı ₺50.000 olan bir binayı arsa payı da dâhil olmak üzere ₺300.000 bedel karşılığında 1 Mart günü nakden satın almıştır. Binanın faydalı ömrü vergi mevzuatına da uygun olarak 50 yıl ve kalıntı değeri ise ₺5.000 olarak hesaplanmıştır. İşletme idari amaçla kullandığı binayı kiraya vermeye karar vermiş ve bu amaçla binadaki faaliyetlerine 1 Kasım günü son vermiştir. 1 Kasım günü itibariyle binanın gerçeğe uygun değeri ₺350.000 olup dönem sonunda bu değer ₺400.000'e yükselmiştir.

Vergi mevzuatına göre, yatırım amaçlı olması gayrimenkulün gayrimenkul olma özelliğini etkilemeyeceğinden önceki bölümlerde yapılan açıklamalar kapsamında varsayımdaki binanın maliyet bedeli ile kayıtlara alınması ve maliyet bedeli üzerinden amortismana tabi tutulması gerekir. Gayrimenkulün gerçeğe uygun değerinde meydana gelen artışlar finansal tablolara yansıtılmaz. Buna göre, vergi mevzuatına göre yapılması gereken muhasebe kayıtları şu şekilde olmalıdır:

Binalar	300.000	
Kasa		300.000
Maddi duran varlık edinimi		
Genel Yönetim Gideri	6.000	

Birikmiş Amortismanlar (₺300.000/50)		6.000
Maddi duran varlık amortisman kaydı		

TMS 40'a göre; işletmenin hâlihazırda kullandığı bir gayrimenkul gerçeğe uygun değer esasına göre gösterilecek yatırım amaçlı bir gayrimenkule dönüştüğü takdirde kullanımdaki değişikliğin gerçekleştiği tarihe kadar TMS 16'nın uygulanması; gayrimenkulün TMS 16 kapsamında oluşan defter değeri ile gerçeğe uygun değeri arasında bu tarihte meydana gelecek farklılığın da yine TMS 16'ya göre bir yeniden değerleme gibi işleme tabi tutulması gerekmektedir. Ayrıca bu tarihe kadar amortisman hesaplanır ve değer düşüklüğü zararı oluşması halinde finansal tablolara yansıtılır. Varsayımda, maddi duran varlık olarak maliyet bedeli ile kayıtlara alınan bina yatırım amaçlı olarak sınıflandırılma kriterlerini sağladığı 1 Kasım itibariyle bu tarihe kadar hesaplanan amortisman tutarı ile birlikte yatırım amaçlı olarak sınıflandırılmalı ve değerindeki artış ise TMS 16 uyarınca değer artış fonu olarak öz kaynaklarda izlenmelidir. Fona aktarılan tutara ilişkin ertelenmiş vergi etkisinin de, bahsedildiği üzere, TMS 12 prf. 61A uyarınca öz kaynaklarda izlenmesi gerekir. Dönem sonunda TMS 40'a tabi olan bina ile ilgili olarak TMS 40'ta belirtildiği üzere TMS 36 hükümleri cari olmakla birlikte bina gerçeğe uygun değeri ile ölçüldüğünden değerindeki artışın gelir olarak kaydedilmesi gerekecektir. Bu açıklamalara göre, standartlar kapsamında yapılması gereken muhasebe kayıtları şu şekilde olmalıdır:

Maddi Duran Varlık	300.000	
Nakit ve Nakit Benzerleri		300.000
Maddi duran varlık edinimi		
Yatırım Amaçlı Gayrimenkul	350.000	
Birikmiş Amortisman[29]	4.083	
Ertelenmiş Vergi Gideri (Öz Kaynak)	10.817	
Maddi Duran Varlık		300.000
Yeniden Değerleme Değer Artış Fonu		54.083
Ertelenmiş Vergi Borcu (₺54.083*20%)		10.817
Maddi duran varlığın yeniden sınıflandırılması		
Yatırım Amaçlı Gayrimenkul	50.000	
Ertelenmiş Vergi Gideri (₺50.000*20%)	10.000	
Gelir		50.000
Ertelenmiş Vergi Borcu		10.000
Yatırım amaçlı gayrimenkul değer artışı		

[29] Binanın arsa payı ve kalıntı değeri hariç tutarı üzerinden 10 aylık amortisman tutarı şu şekilde hesaplanmıştır: ((₺300.000-₺50.000-₺5.000)/50)*(10/12)=₺4.083,33

Standartlara göre ilgili dönemde değer artışı kaydedilen ₺50.000 ve amortisman gideri yazılan ₺4.083 lira karşısında vergi mevzuatına kapsamında ₺6.000 amortisman gideri muhasebeleştirilmiş olup oluşan farkın mali kâra geçilirken dikkate alınarak giderilmesi gerekecektir.

Varsayım: İşletme, satmak üzere elinde bulundurduğu ve ₺300.000 maliyet değeri ile kayıtlarında yer alan bir gayrimenkulü kiraya vermeye karar vermiş olup bu tarihte gayrimenkulün gerçeğe uygun değeri ₺540.000'dir.

Belirtildiği üzere, TMS 40 uyarınca; stoklarda izlenmekte iken gerçeğe uygun değeri ile izlenecek olan yatırım amaçlı gayrimenkule dönüşen bir gayrimenkulün transfer tarihindeki gerçeğe uygun değeri ile stok iken belirlenmiş defter değeri arasındaki fark kâr veya zarar olarak muhasebeleştirilmeli ve stokların satılmasında uygulanan işlem uygulanmalıdır.

Yatırım Amaçlı Gayrimenkul	540.000	
Satılan Malın Maliyeti	300.000	
Ertelenmiş Vergi Gideri (₺240.000*20%)	48.000	
Stok		300.000
Satışlar		540.000
Ertelenmiş Vergi Borcu		48.000
Stokun yatırım amaçlı gayrimenkul sınıfına transferi		

Vergi mevzuatı açısından ise gayrimenkulün stoklardan maliyet bedeli ile maddi duran varlıklara aktarılması gerekir:

Binalar	300.000	
Ticari Mallar		300.000
Emtianın gayrinmenkul olarak sınıflandırılması		

Vergi mevzuatına göre, stoklardan maddi duran varlıklar sınıfına alınan binanın bu tarihten sonra amortismana tabi olacağı açıktır.

SONUÇ

Ülkemizde vergiye tabi kâra vergi mevzuatında yer alan hüküm ve düzenlemeler dikkate alınarak ulaşılmaktadır. Bu durum, vergiye tabi kârın, üzerinden vergi hesaplanacak olan tutarı ifade ediyor olması nedeniyle, vergi otoritesi tarafından vergisel kaygılar ön planda tutulmak suretiyle belirlenen mevzuat çerçevesinde hesaplanmasına duyulan ihtiyacın bir sonucudur. Nitekim vergi otoritesi vergiye tabi kârın herhangi bir vergi kaybına mahal vermeyecek şekilde tespiti ile ilgilenmekte ve bu nedenle söz konusu tespitin ne şekilde yapılacağını bizzat belirlemektedir. Vergiye tabi kârın tespitinde hareket noktası ise muhasebe kârı, başka bir deyişle ticari kârdır. Vergiye tabi kâr, ticari kâra vergi mevzuatında yer alan hüküm ve düzenlemeler dikkate alınarak muhasebe uygulamaları dışında gerekli ekleme ve çıkarmalar yapılması suretiyle hesaplanan kârı ifade etmektedir. Ticari kâr ise, MSUGT'ler ile şekillenen TDHP uygulaması kapsamında hesaplanmakta olup uygulamaya ilişkin esaslar asıl itibariyle ticari kârın tespitine yöneliktir. Ancak, MSUGT'ler ile belirlenen bazı uygulamaların vergisel bakış açısını yansıttığı görülmekte ve bu durum MSUGT'lerin salt muhasebe anlayışını yansıtmasını engellemektedir. Bu nedenle, mevcut uygulama neticesinde hazırlanan finansal tablolar ve bu tablolarda raporlanan kâr, işletmenin gerçek durumunu yansıtmaktan uzaktır.

Gerçeğe uygun sunum ilkesini benimseyen muhasebe standartları ise salt muhasebe anlayışı ile kaleme alınmış ilke temelli kurallar bütünü olması dolayısıyla vergisel kaygılardan uzaktır. Bu kapsamda, standartların işletmede gerçekleşen işlem ve olayları değerlendirme şekli ve bunları muhasebeleştirme ve raporlama anlayışı MSUGT'lere kıyasla farklılık arz etmektedir. Her iki uygulama da esasında ticari kârın hesaplanmasına yönelik olsa da, anlayış farklılıklarının yön verdiği uygulamalar birbiriyle uyumlu olmamaktadır. Benzer durum, standart uygulamaları ile ulaşılan muhasebe kârı ile vergi uygulamaları ile tespit edilen mali kâr arasında da geçerlidir. Nitekim standartlar ile vergi mevzuatı farklı amaçlarla kaleme alınmış hüküm ve düzenlemeler içermektedir. Standartlar esas itibariyle gerçeğe uygun sunuma odaklanmakta iken vergi mevzuatı ise vergiye tabi kârın, başka bir deyişle vergi matrahının mevzuata uygun şekilde saptanmasına ve böylelikle vergi kaybının önlenmesine yöneliktir. Bu amaç farklılığı, en

başta finansal tabloların düzenlenmesinde esas alınan tahakkuk ilkesinin ve buna paralel olarak dönemsellik ilkesinin ele alınışında ve ayrıca gelir ve gider anlayışında kendini göstermekte olup aynı zamanda ölçüm, reeskont, karşılık ve amortisman gibi temel muhasebe uygulamalarını da şekillendirmektedir. Söz konusu uygulamalar vergi mevzuatı ile standartlara göre tespit edilen kârın tutar itibariyle farklılaşmasına neden olmakta; standartların vergiyi bir gider unsuru olarak değerlendirmesi de bu farklılaşmanın nedenleri arasında yer almaktadır.

Ülkemiz açısından oldukça yeni sayılabilecek standart uygulamaları mevcut muhasebe anlayışına kıyasla önemli farklılıklar içerdiğinden bu farklılıkların anlaşılması sağlıklı bir finansal raporlama yapılabilmesi ve bu çerçevede, işletme kârının gerçeğe uygun şekilde tespit edilebilmesi ve sunumu açısından önem arz eder. Kârın vergi mevzuatı ve TMS/TFRS uyarınca tespitine ilişkin bu çalışmada kârın her iki uygulama açısından ne şekilde tespit edilmesi gerektiği ele alınmakla birlikte kârın tutar itibariyle farklılaşmasına neden olan uygulamalara da değinilmiştir.

Çalışma sonucunda, muhasebe standartları dikkate alınarak hesaplanan muhasebe kârının, geleneksel muhasebe anlayışı ile tespit edilen kâra kıyasla işletmenin finansal durumunu yansıtmada daha gerçekçi bir veri olduğu görülmüştür. Bu durumun, standart uygulamaları dikkate alınarak hazırlanan finansal tablolarda yer alan diğer bilgiler açısından da geçerli olduğu açıktır. Bunda, standartların vergisel kaygılardan uzak, salt muhasebe temelli bir anlayışla hazırlanmış ve gerçeğe uygun sunuma odaklanmış olması etkilidir. Nitekim standart uygulamaları dikkate alınarak yapılan bir raporlama, ilgili kesimlerin bu tablolardan hareketle daha sağlıklı kararlar almalarının temelini oluşturacak düzeyde faydalı, yeterli ve karşılaştırılabilir bilgiyi bünyesinde barındırmaktadır.

Öte yandan, standart uygulamaları sonucunda ulaşılan muhasebe kârının devlet otoritesinin vergisel kaygıları düşünüldüğünde tek başına vergi matrahını oluşturacak bir veri olması, diğer bir ifadeyle vergiye tabi kârı yansıtması, mümkün bulunmamaktadır. Her ne kadar standartlar geleneksel muhasebe anlayışına kıyasla vergisel açıdan muhasebe içi uygulamalar ve raporlamaya ilişkin birtakım düzenlemeler öngörüyor olsa da vergi sistemlerinin girift yapısı mutlak bir entegrasyonun gerçekleşmesinin önünde

güçlü bir engel olarak durmaktadır. Bunun bir sonucu olarak, vergiye tabi kârın vergisel düzenlemeler esas alınarak hesaplanması gerekmekte ve dolayısıyla da her iki uygulama ile ulaşılan kârın tutar itibariyle birbirinden farklı olması kaçınılmaz olmaktadır.

KAYNAKÇA

Akbulut, A. (2012, Mart). TMS 12: Gelir Vergileri. *Vergi Dünyası*(367. Sayı), 25-34.

Akbulut, A. (2015). *Karşılaştırmalı TMS/TFRS - Vergi Uygulamaları ve Sonuçları.* Ankara: Maliye Hesap Uzmanları Derneği.

Akdoğan, N. (2006, Ocak). Ums 12-Gelir Vergileri Standart Hükümlerine Göre Dönem Karından İndirilecek Vergi Giderinin Hesaplanması Ve Ertelenmiş Vergilerin Muhasebeleştirilmesi. *Muhasebe ve Denetime Bakış*, 1-18.

Akdoğan, N., & Aydın, H. (1987). *Muhasebe Teorileri.* Ankara: Gazi Üniversitesi.

Akdoğan, N., Gündüz, H. E., & Sevim, A. (2012). *Maliyet Muhasebesi.* Eskişehir: Anadolu Üniversitesi.

Akgüç, Ö. (2011). *Mali Tablolar Analizi* (14. b.). İstanbul: Avcıol Basım Yayın.

Akyol, M. E. (2013, Nisan). Kurumlar Vergisi Matrahının Hesaplanması. *Vergi Dünyası*(380), 4-9.

Akyol, M. E. (2014, Nisan). *Kurumlar Vergisi Matrahı ve Ödenecek Verginin Hesaplanması*. Mayıs 7, 2017 tarihinde Yaklaşım Yayıncılık: http://www.yaklasim.com/TodayWriters.aspx?wid=4050&cid=22133 adresinden alındı

Akyol, Ö. (2009). Kurumlar Vergisi Kanununa Göre Matrahın Tespiti: Türkiye Uygulaması. *Yüksek Lisans Tezi*.

Anaforoğlu, P. (2015). Ülkemiz Amortisman Uygulamasındaki Gelişmeler (1926-2013 Yılları Arası). *Yüksek Lisans Tezi*. Ankara.

Arpacı, A. Ö. (2009). Tahakkuk ve Dönemsellik İlkeleri. *Mali Çözüm Dergisi*(Sayı: 92), 91 -99.

Ayluçtarhan, A. (2010, Kasım - Aralık). Muhasebe Teorisi ve Vergi Teorisi Açısından Ticari Kârın Kavranması. *Mali Çözüm Dergisi*, 129 - 134.

Bayri, O. (2014). Tekdüzen Muhasebe Sistemi Kapsamında Muhasebe Karı Veya Zararı, Vergiselkar Veya Zarar Ve Ertelenmiş Vergiler. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, 81 - 116.

Beechy, T. H. (2007). The Make - Believe World of Future Income Taxes. *Accounting Perspectives, 6, No:3*, 221 - 229.

Bekler, M. (2007, Nisan). *Anonim Şirketlerde Kâr Dağıtımı ve Vergilendirilmesi.* www.vergidunyasi.com.tr: http://vergidunyasi.com.tr/dergiler.php?id=4658 adresinden alındı

Bilici, N. (2010). *Vergi Hukuku* (24. Baskı b.). Ankara: Seçkin Yayıncılık.

Bodur, G. (2012). Türkiye Muhasebe / Finansal Raporlama Standartlarının Finansal Analiz Üzerindeki Etkilerinin Belirlenmesi. *Yüksek Lisans Tezi*.

Büyükmirza, H. K. (2014). *Maliyet ve Yönetim Muhasebesi* (19. b.). Ankara: Gazi Kitabevi.

Çankaya, F. (2007). Uluslararası Muhasebe Uyumunun Ölçülmesine Yönelik Bir Uygulama: Rusya, Çin ve Türkiye Karşılaştırması. *ZKÜ Sosyal Bilimler Dergisi, 3. Cilt*(6. Sayı), 127-148.

Çelik, B. (2014). Dönem Kârının Dağıtılması, Muhasebeleştirilmesi, Vergilendirilmesi ve Kitler Üzerine Bir Uygulama. *Yüksek Lisans Tezi*. Ankara.

Çelik, O. (2014). *Ertelenmiş Vergi.* Ankara: Muhasebe Denetim Basın Yayın A.Ş.

Dinç, E. (2008). Türkiye Muhasebe Standartları ve Vergi Kuralları Açısından Ticari Borç ve Ticari Alacakların Muhasebeleştirilmesi ve Değerlemesi. *Mali Çözüm, 90. Sayı*, 71 - 101.

Elitaş, C., Yıldız, F., & Üç, M. (2011). Muhasebe Biliminin Çevresi: Anglo Sakson ve Kıta Avrupası Karşılaştırması. *Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, 11*(2), 1-18.

Ergin, N. E. (2016). *Ertelenmiş Vergi.* Ankara: Maliye Hesap Uzmanları Derneği.

Ernst & Young LLP. (2016). *International GAAP 2016.* UK: John Wiley & Sons Ltd.

Financial Accounting Standards Board [FASB]. (2016). *Comparability in Internatıonal Accounting Standards - A Brief History*. Retrieved 2 28, 2016, from http://www.fasb.org/jsp/FASB/Page/SectionPage&cid=1176156304264

Fırat, F. (2014, Aralık). Uluslararası / Türkiye Finansal Raporlama Standartları ve Tek Düzen Hesap Planında Değerleme Ölçülerinin Karşılaştırılması. *Vergi Sorunları Dergisi*(315), 34-40.

Gersil, A. (tarih yok). Nakit Ve Nakit Benzerleri Kavramının Tek Düzen Muhasebe Sistemi Ve Tms 7 Açısından Karşılaştırılması. *Dayanışma Dergisi*(121), 37 - 42. Mart 19, 2017 tarihinde dayanismadergisi.com: dayanismadergisi.com/media/169768c4-ae5a-42b3-af4e-a7ecc84f792b/Makaleler/121/04_pdf adresinden alındı

Güçlü, F. C. (2010). UFRS Mali Tablo Düzenleme İlkelerine Göre Tespit Edilen Kar Rakamı Üzerinden Düzenlenen Kar Dağıtım Tablosu. *İktisat Fakültesi Mecmuası, 59*(2), 263 - 305. http://dergipark.gov.tr/iuifm/issue/795/8686 adresinden alındı

Gürkan, S. (2013). Kapsamlı gelirin belirlenmesi, raporlanması ve işletmenin piyasa değeri ile ilişkisinin analizi: Borsa İstanbul'da işlem gören şirketler üzerine bir uygulama. *Doktora Tezi*, 58.

Hendriksen, E. S., & Van Breda, M. F. (1992). *Accounting Theory* (5 ed.). Irwin.

IASB. (2013). *IFRS Foundation: Training Material For SMEs, Module 29 Income Tax.* London, UK: IFRS Foundation.

İbiş, C., & Özkan, S. (2006, Ocak-Şubat-Mart). Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS)'na Genel Bakış. *Mali Çözüm*(74. Sayı), 25-43.

Kartal, A., Gündüz, H. E., & Sevim, A. (2009). *Maliyet Muhasebesi* (7. b.). Eskişehir: T.C. Anadolu Üniversitesi.

Kieso, D. E., Weygandt, J. J., & Warfield, T. (2016). *Intermediate Accounting* (16 ed.). John Wiley & Sons, Inc.

Maliye Hesap Uzmanları Derneği (HUD). (2011). *Beyanname Düzenleme Kılavuzu 2011.* İstanbul: Maliye Hesap Uzmanları Derneği.

Maliye Hesap Uzmanları Derneği. (2015). *Denetim İlke ve Esasları* (6. Baskı b., Cilt 1). Maliye Hesap Uzmanları Derneği.

Netek, O. (2014, Nisan). Kurumlar Vergisi Matrahının Tespitinde İstisna Kazanç İndirimleri. *Vergi Dünyası*(392), 116-123.

Ortaç, F. R. (1999). Vergilendirilebilir Gelir Kavramı, Geliri Belirleyen Teoriler ve Türk Gelir Vergisinde Yer Alan Gelir Tanımlaması. *G.Ü. İ.İ.B.F Dergisi*, 105 - 115.

Örten, R., Kaval, H., & Karapınar, A. (2015). *TMS - TFRS* (8. Baskı b.). Ankara: Gazi Kitabevi.

Özçelik, N. (tarih yok). *Muhasebe Denetimi*. 12 04, 2015 tarihinde http://www.alfabetadenetim.com.tr/: http://www.alfabetadenetim.com.tr/page.php?sayfa=Makaleler&id=7 adresinden alındı

Özdemir, E. (2015). TMS 12 Gelir Vergileri Standardı Kapsamındaki Ertelenmiş Verginin Borsa İstanbul'da İşlem Gören Ve BİST 30 Endeksine Dahil Şirketlerin Dönem Karına Etkisi. *Yüksek Lisans Tezi*. Ankara.

Parlakkaya, R. (2004). Muhasebede Uluslararası Uyum ve Avrupa Birliği Sürecinde Türkiye'de Muhasebe Uyumlaştırma Çalışmaları. *SÜ İİBF Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi*(7. Sayı), 119-139.

Poroy Arsoy, A. (2012, Mayıs-Haziran). *Muhasebe standartlarında ölçüm süreci ve ölçüm esasları.* 12 09, 2015 tarihinde http://www.bursa-smmmo.org.tr/: http://www.bursa-smmmo.org.tr/bsmmmo2/?blm=makale&ksm=140APA.pdf adresinden alındı

Selvitopu, M. (2010, Temmuz). TMS 12 Gelir Vergiler Standardı ve Türkiye'deki Mevcur Uygulama İle Karşılaştırılması. *Yüksek Lisans Tezi*. Muğla.

Sevilengül, O. (2009). *Genel Muhasebe* (15. b.). Ankara: Gazi Kitabevi.

Sevinç, F. (2003, Haziran). 12 Numaralı Uluslararası Muhasebe Standardı ve Diğer Ülkelerdeki Uygulamaları Çerçevesinde Ertelenmiş Vergi ve Finansal Tablolara Yansıması. *Uzmanlık Yeterlilik Tezi*. Ankara.

Şen, Ç. (2011). Türkiye Muhasebe Standardı - 16 Açısından Maddi Duran Varlıklarda Amortisman Uygulaması. *Mali Çözüm*(Temmuz - Ağstos 2011), 133-159.

Tokay, S., & Deran, A. (2008). Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları'nda Değerleme Ölçüleri. *Mali Çözüm, 90. Sayı*, 15 - 47.

Topaloğlu, M. (2012, Aralık). Vergi Kanunları ve Muhasebe Standartları Uyarınca Amortisman Uygulamasında Dönem Sonu İşlemleri. *Vergi Dünyası*(376. Sayı), 65 - 76.

Topçu, S. (2015, Mayıs-Haziran). IAS (TMS) 12 Gelir Vergileri Standardına Kavramsal Yaklaşım. *Mali Çözüm*(129), 37-57.

Tuğlu, A. (2011). Vergisel ve Uluslararası Muhasebe Standartları Açısından Amortisman Uygulamaları. *Vergi Dünyası*(363. Sayı), 66 - 71.

Türk Dil Kurumu [TDK]. (2016, 4 24). *Genel Türkçe Sözlük*. http://www.tdk.gov.tr adresinden alındı

Ulucan Özkul, F., & Erdem Rena, B. (2015). *Perakende İşletmelerde Muhasebe Uygulamaları.* İstanbul: Ekin Basım Yayın Dağıtım.

Ulusan, H. (2002). Yeniden Değerleme Uygulamasının Sermayeyi Koruyucu Etkisi. *Cumhutiyet Üniversitesi İİBF Dergisi, 3*(2), 111 - 128.

Ulusan, H. (2008). Değerleme Esasları ve Finansal Tabloların Niteliksel Özellikleri Açısından İncelenmesi. *Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 129-153.

Ulusan, H. (2013). Kapsamlı Kâr (Zarar): Raporlama Yöntemi Tercihleri ve Finansal Performansın Raporlanmasına Etkisi Üzerine Bir Araştırma. *C.Ü. İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi, 14*(2), 45-72.

Ünsal, E. M. (2007). *Mikro İktisat* (7. b.). Ankara: İmaj Yayıncılık.

Üstündağ, S. (2000, Nisan). Muhasebe Standartları Oluşturulması Süreci. *Muhasebe ve Denetime Bakış*, 31-57.

Üstünel, B. (tarih yok). *Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu ve Ulusal Finansal Raporlama Standartları.* 2 22, 2016 tarihinde İSMMMO: http://archive.ismmmo.org.tr/docs/sempozyum/06Sempozyum/5Oturum/Bulent Ustunel.pdf adresinden alındı

Wolk, H. I., Dodd, J. L., & Tearney, M. G. (2004). *Accounting Theory: Conceptual Issues in a Political and Economic Environment* (6 ed.). USA: South-Western.

Yılmaz, B. (2007). Muhasebe Standartlarının Oluşumu ve Uygulanma Alanı. *SÜ İİBF Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi*(13. Sayı), 139-153.

Yücel, A. T. (2013). *Genel Muhasebe.* İstanbul: Maliye Hesap Uzmanları Derneği.

Yükçü, S., & Atağan, G. (2011, Eylül). Nakit Esası ve Tahakkuk Esası Yaklaşımlarının Dönem Kârına Etkisi. *Vergi Dünyası*(361), 102-107.