

SABİT KIYMET YENİLEME FONU UYGULAMASININ FİNANSAL RAPORLAMA AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

Yrd. Doç. Dr. Ergün KÜÇÜK
Erciyes Üniversitesi, İİBF, (erg@erciyes.edu.tr)

ÖZET

Birçok ülke örneğinde karşılaşılabilecek ekonomik olayların muhasebe standartları (TMS/TFRS) çerçevesinde ele alınmasına yönelik örnek uygulamalara ulaşmak nispeten kolaydır. Diğer taraftan, sabit kıymet yenileme fonu örneğinde olduğu gibi, vergi mevzuatı kaynaklı bazı uygulama biçimlerinin de muhasebe standartları çerçevesinde yorumlanması ve bu bağlamda uygulama örneklerinin geliştirilmesi gerektiği düşünülmektedir. Çalışmanın amacı; sabit kıymet yenileme fonu uygulamasının finansal raporlama boyutunu muhasebe standartları çerçevesinde değerlendirmektir. Bu amaçla, çalışmada; vergi mevzuatımızda yer alan sabit kıymet yenileme fonu uygulamasına yönelik ekonomik olayların muhasebe standartlarının gereklerine uygun olarak nasıl kayıt altına alınacağı ve bu olayların finansal raporlar üzerindeki etkileri üzerinde durulmuştur.

Anahtar Kelimeler: Sabit Kıymet Yenileme Fonu, Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TFRS), Gelir Vergileri Standardı (TMS 12), Maddi Duran Varlıklar Standardı (TMS 16), Finansal Tabloların Sunuluşu Standardı (TMS 1).

THE EVALUATION OF FIXED ASSET REPLACEMENT FUND IN TERMS OF FINANCIAL REPORTING

ABSTRACT

It is relatively easy to find practical examples regarding the evaluation of economic events in accordance with the accounting standards (IAS/IFRS). On the other hand, within the framework of accounting standards, it is believed that some application types that is peculiar to a specific country such as fixed asset replacement fund must be interpreted and practical examples regarding the issue must be developed. The objective of this study is to evaluate the financial reporting of fixed asset replacement fund in the framework of accounting standards. In this respect, this study deals with how economic events concerning fixed asset replacement fund that is contained in tax regulations in Turkey will be recorded in accordance with the accounting standards and what their effects are on the financial reports.

Keywords: Fixed Asset Replacement Fund, International Financial Reporting Standards (IFRS), Income Taxes (IAS 12), Property, Plant and Equipment (IAS 16), Presentation of Financial Statements (IAS 1).

1. Giriş

Yaygın kullanılan bir vergi erteleme müessesesi olduğu düşünülen sabit kıymet yenileme fonu uygulamasının uzun süredir vergi mevzuatımızda yer alan bir düzenleme olduğu söylenebilir. Nitekim sabit kıymet yenileme fonu uygulamasının hukuki boyutuyla ilgili çok sayıda çalışma bulunmaktadır. Ancak sabit kıymet yenileme fonu uygulamasının muhasebe standartları (TMS/TFRS) açısından yeterince ve/veya kapsamlı bir şekilde incelendiğini söylemek pek mümkün değildir. Halbuki muhasebe standartlarının gereklerine uygun hareket edilmediği zaman, yenileme fonu uygulamasının gerçeğe uygun finansal tablolar sunma hedefine zarar verici etkileri olabilmektedir. Bu nedenle, sabit kıymet yenileme fonu uygulamasının finansal raporlama açısından doğurduğu ve/veya doğurabileceği olumsuz etkileri gösterebilmek için konuyu somut bir örnek üzerinden analitik bir bakış açısıyla çok boyutlu olarak değerlendiren bir çalışmaya ihtiyaç duyulduğu düşünülmektedir.

Çalışmanın amacı; sabit kıymet yenileme fonu uygulamasının finansal raporlama boyutunu muhasebe standartları çerçevesinde değerlendirmektir. Bu çerçevede çalışmanın amacını iki alt amaç çerçevesinde açıklamak yararlı olabilir.

Birincisi; sabit kıymet yenileme fonu uygulamasına ilişkin ekonomik olayların muhasebe standartlarının gereklerine uygun olarak hazırlanmış finansal raporlar üzerindeki etkilerini değerlendirmektir. Bu kapsamda salt vergisel amaçla hareket edilerek üretilmiş finansal raporlar (vergi için muhasebe), TMS/TFRS kapsamında üretilmiş (bilgi için muhasebe) tablolar için kıyaslama aracı olarak kullanılacaktır. Konunun finansal raporlama odaklı olarak değerlendirilmiş olmasının önemli olduğu düşünülmektedir.

İkincisi; finansal raporlama açısından finansal tabloların sunuluşu (TMS 1), maddi duran varlıklar (TMS 16), vergi standardı (TMS 12) ve vergiyle uyumlama boyutları olan bir konunun tek bir örnek üzerinden değerlendirme ve analiz konusu edildiği bir uygulama örneği geliştirmektir. Konunun çok boyutlu olarak ele alınması, çalışmanın birinci amacını gerçekleştirmek üzere uygun bir uygulama örneği elde edilmesi açısından önemlidir. Nitekim vergi temelli uygulamaların yerel nitelik taşıması nedeniyle, bunların muhasebe standartları açısından değerlendirilmesine yönelik olarak geliştirilmiş uygulama örneklerine ihtiyaç duyulduğu düşünülmektedir. Bu kapsamda, çalışmada yer alan uygulama örneğinin bir süreç şeklinde, ayrıntılı ve çok boyutlu incelemeye imkan verecek şekilde geliştirilmiş olması katkı sağlayıcı görülebilir.

2. Kavramsal Çerçeve

Sabit kıymet yenileme fonu; amortismanına tabi iktisadi kıymetlerin satışından veya hasar görmeleri nedeniyle sigorta tazminatlarından elde edilen kârın, yeni alınmış aynı nitelikteki sabit kıymetin amortismanından düşmek üzere kanunda belirtilen şartların gerçekleştiği dönemlere aktarılmasına izin veren bir vergi uygulamasıdır (Bkz. VUK md. 328-329). Aslında bir tür vergi erteleme müessesesi olan sabit kıymet yenileme fonu uygulamasının amacı; işin devamı için kullanımı gerekli olan amortismanına tabi sabit kıymetlerin yenilenmesini teşvik etmektir. Vergi mevzuatına göre, kârlı satışa konu olan sabit kıymetin yerine üç yıl içerisinde yeni bir sabit kıymet alınması halinde, yeni alınan sabit kıymetin amortisman tutarı öncelikle erteleme konusu olan kârdan düşülecektir. Üç yıl içerisinde yeni bir sabit kıymet satın alınmaması

halinde ise; erteleme konusu olan tutarın, üçüncü yılın vergi matrahına (mali matrah) ilave edilerek vergilendirilmesi gerekmektedir¹.

Muhasebe standartlarına göre, sabit kıymet yenileme fonu uygulamasına başvurulmuş olsun ya da olmasın, satışa konu edilen sabit kıymetin satışından elde edilen kârın cari dönemin kâr veya zararına yansıtılması gerekir (Bkz. TMS 1, md.88; Özerhan & Yanık, 2012:49). Halbuki ilgili mevzuatta yer alan bazı ifadeler, yenileme fonu uygulamasının muhasebe sisteminde nasıl izlenmesi gerektiğine yönelik hükümler içerdiği şeklinde bir algılamaya oluşturabilmektedir. Örneğin; kârın pasifte geçici bir hesapta bekletilmesine yönelik ifade (Bkz. VUK md. 328-329) bu bağlamda düşünülebilir. Ancak bu ifadenin amacı; söz konusu tutarın belirli şartlar gerçekleşene kadar vergiden muaf tutulmasına yöneliktir. Dolayısıyla muhasebe standartları açısından izlenecek doğru yaklaşım; ilgili tutarın dönem kâr/zararına aktarılmasıdır. Bu durumda, kanunda belirtilen şartların gerçekleştiği dönemin vergi matrahına ilave edilmek üzere, söz konusu tutarın matrahtan indirilmesine imkân tanıyan vergiyle uyumlama kaydı yapılmalıdır. Bu durumda ekonomik olayın hem muhasebe hem de vergi boyutlarına uygun davranılmış olacaktır. Söz konusu tutarın pasif karakterli bir hesapta (549 Özel Fonlar gibi) bekletilmesi şeklinde bir uygulama; vergiyle uyumlama kaydı yapılmaya ihtiyacı ortadan kaldırmakta, ancak gerçeğe ve ihtiyaca uygun finansal raporlama sunma amacından uzaklaşılmasına neden olmaktadır.

Karşılaştırma imkânı sunmak ve konuya yönelik muhasebe standartlarının bakış açısını net olarak ortaya koyabilmek amacıyla, çalışmada yer alan hipotetik örnek iki farklı muhasebe uygulamasına konu edilmiştir. Birinci uygulamayı; “vergi için muhasebe” yaklaşımı olarak tanımlamak mümkündür. Vergi için muhasebe; muhasebe tekniklerini, gerçeğe ve/veya ihtiyaca uygun finansal bilgi üretme kaygısı taşımaksızın sadece vergi mevzuatının gereklerini yerine getirmek amacıyla kullanan bir uygulama tarzıdır². İkinci uygulama ise; “bilgi için muhasebe” yaklaşımı olarak tanımlanabilir. Bilgi için muhasebe, aslında; muhasebe standartlarının amacına ve/veya gereklerine uygun olarak, finansal bilgi talebinde bulunan tarafların ihtiyacına uygun bir şekilde hazırlanıp gerçeğe uygun finansal bilgi sunmayı amaç (ideal) edinmiştir. Vergi ve muhasebe yaklaşımlarını birbirlerini dışlayan alternatif iki farklı yaklaşım olarak algılamak da pek doğru değildir. Zira bilgi için muhasebe yaklaşımını, vergi mevzuatının gereklerine uygun olarak işletmek pekâlâ mümkündür. Buradaki sorun, mali kâr/zararın doğru tespit edilmesini sağlayan bir kayıt düzeni oluşturabilmektir. Hâlbuki vergi için muhasebe yaklaşımını, muhasebe standartlarına uygun bir şekilde çalıştırmanın mantıksal temeli yoktur. Aksi halde, vergi için muhasebe yaklaşımı bilgi için muhasebe yaklaşımına dönüşmüş olur. Hâlbuki vergi için muhasebe yaklaşımının tercih edilme nedeni; bilgi için muhasebe yaklaşımının ortaya çıkardığı çeşitli maliyet ve/veya zorluklardan kaçınmakla açıklanabilir.

1 Çalışmanın kapsamı çerçevesinde, sabit kıymet yenileme fonu uygulamasının vergisel boyutu üzerinde fazla durulmamıştır. Konu hakkında detaylı bilgi için bkz. Köse & Ferhatoğlu, 2009:43-51.

2 Bu çalışma açısından, tanımda geçen, “gerçeğe ve/veya ihtiyaca uygun finansal bilgi üretme kaygısı taşımaksızın” ifadesi önemlidir. Zira bilgi ve vergi için muhasebe yaklaşımları açısından sağlıklı bir değerlendirme yapabilmek (ve/veya her iki yaklaşımı kıyaslayabilmek) için, her iki yaklaşımın da idealize (normatif durum) edilerek çerçevesinin belirlenmesi gerekir. Nitekim uygulamada vergi için muhasebe yaklaşımının sayısız farklı yorumuyla karşılaşılabılır. Diğer bir deyişle, vergi için muhasebe yaklaşımını, bilgi için muhasebe yaklaşımına özgü bazı uygulama araçlarını çeşitli ölçülerde benimseyerek işletmek de elbette ki mümkündür. Örneğin vergi için muhasebe yaklaşımını benimseyen bir işletme, vergi standardına (TMS 12) yönelik düzenlemeleri uygulayıp, muhasebe standartlarının diğer hükümlerini uygulamıyor olabilir. Bu nedenle, vergi için muhasebe yaklaşımına yönelik tanımda, özellikle, “gerçeğe ve/veya ihtiyaca uygun finansal bilgi üretme kaygısı taşımaksızın” kısıtı konmuştur.

3. Uygulama Örneği

Çalışmanın bu bölümünde, yenileme fonu uygulamasını vergi ve bilgi için muhasebe yaklaşımları çerçevesinde değerlendirmek üzere aşağıdaki hipotetik örnek geliştirilmiştir.

İşletme, 15.07.20X0 tarihinde, hizmet üretim faaliyetlerinde kullandığı maliyet bedeli 100.000 TL, birikmiş amortismanı 60.000 TL olan sabit kıymeti; 90.000 TL ve % 18 KDV karşılığı peşin bedelle satmıştır. İşletme yönetimi, bu sabit kıymeti yenileme niyetindedir.

Durum 1: İşletme, yenileme fonu uygulaması kapsamında 14.03.20X1 tarihinde 182.500 TL'ye (%18 KDV hariç) sabit kıymet satın almıştır. İşleme ilişkin tüm bedeller banka aracılığıyla peşin olarak ödenmiştir. Sabit kıymetin faydalı ömrü 4 yıl olup, amortisman tutarının hesaplanmasında doğrusal amortisman yöntemi tercih edilmektedir. İşletme, maliyetlerini fonksiyon esasına göre izlemektedir.

Durum 2: Yasal süresi içerisinde sabit kıymet satın alınamadığından, işletme, üç yıllık sürenin sonunda yenileme fonu kapsamındaki gelir tutarını vergi matrahına ilave etmiştir.

İki farklı yaklaşımla kayıt altına alınan mali olaylara ilişkin kayıtların takibini kolaylaştırmak ve/veya karışıklığı engellemek amacıyla, çalışmadaki yevmiye kayıtlarının akış seyrini bir tablo yardımıyla göstermek yararlı olabilir.

Tablo 1: Yevmiye Kayıtları Akış Çizelgesi

Yaklaşım	Ortak Kayıtlar	Durum	Kayıtlar
Vergi için Muhasebe	V1	Durum 1 →	VA01, VA02, VA03, VA04, VA05.
		Durum 2 →	VB01, VB02.
Bilgi için Muhasebe	M1, M2, M3	Durum 1 →	MA01, MA02, MA03, MA04, MA05, MA06, MA07, MA08, MA09, MA10, MA11, MA12.
		Durum 2 →	MB01, MB02, MB03.

Geliştirilen uygulama örneği, sırasıyla, vergi ve muhasebe yaklaşımlarına göre ayrı ayrı kayıtlanmıştır.

3.1. Vergi İçin Muhasebe Yaklaşımı

Örnek olay, vergi için muhasebe yaklaşımı çerçevesinde; ortak kayıtlar, Durum 1 ve Durum 2'ye ilişkin kayıtlar olmak üzere üç alt başlıkta ele alınacaktır.

3.1.1. Ortak Kayıtlar

Vergi için muhasebe yaklaşımına göre (Bkz. VUK md. 328); yenileme fonu uygulaması kapsamında satışa konu edilen sabit kıymet satışından elde edilen kâr, bir öz kaynak hesabına kaydedilir (Kayıt Nu: V1).

V1	15.07.20X0			
102 Bankalar			106.200	
257 Birikmiş Amortismanlar (-)			60.000	
253 Tesis, Makine ve Cihazlar				100.000
391 Hesaplanan KDV				16.200
549 Özel Fonlar				50.000
	/			

Sabit kıymet satışından elde edilen gelirin doğrudan bir pasif hesaba alacak kaydedilmesi nedeniyle bu hesaba kaydedilen tutar, 20X0 dönemi vergi matrahını etkilememektedir. Dolayısıyla, söz konusu tutar o dönem için hem vergi dışı bırakılmakta hem de dönem kâr veya zararını etkilememektedir.

3.1.2. Birinci Duruma İlişkin Kayıtlar

Yenileme fonu uygulaması kapsamında üç yıl içerisinde sabit kıymetin yenilenmesi durumuna örnek olmak üzere, satışa konu edilen sabit kıymetin yerine alınan duran varlığın satın alınışına ilişkin kayıt aşağıda sunulmuştur (Kayıt Nu: VA01).

VA01	14.03.20X1			
253 Tesis, Makine ve Cihazlar			182.500	
191 İndirilecek KDV			32.850	
102 Bankalar				215.350
	/			

Vergi mevzuatımıza göre; yeni alınan sabit kıymetin amortismanına ilişkin tutar, eski duran varlığın satışından elde edilen kârın yazıldığı pasif hesaptan düşülmür (Bkz. VUK md.328). Vergi mevzuatımız, varlığın aktife dahil edildiği takvim yılı için ayrılacak amortisman tutarının belirlenmesinde varlığın aktife giriş tarihini gün veya ay olarak dikkate almaz. Diğer bir deyişle, vergi mevzuatımıza göre; sabit kıymetin aktife girdiği takvim yılı için tam bir yıl üzerinden amortisman tutarı hesaplanmaktadır (Bkz. Örtün & Karapınar, 2009:160). Buna göre; örneğimizde sabit kıymet 20X1 yılında 292 gün kullanılmış olsa da, 365 gün üzerinden amortismanına konu edilecektir. Dolayısıyla vergi uygulamasında 20X1 dönemi için ayrılacak amortisman tutarı; 45.625 TL (182.500/4) olmaktadır.

Örnek uygulamada, satın alınan sabit kıymetin ilk yıla ait amortisman tutarının tamamı özel fondan karşılanacaktır. Zira 549 Özel Fonlar hesabının bakiyesi 50.000 TL olup, 20X1 dönemi için ayrılacak 45.625 TL'lik amortisman tutarının tamamı bu hesaptan karşılanabilmektedir (Kayıt Nu: VA02).

VA02	31.12.20X1			
549 Özel Fonlar			45.625	
257 Birikmiş Amortismanlar (-)				45.625
<u>I. yıl amortismanı.</u>	/			

İkinci dönem için (20X2) hesaplanan amortisman tutarının 4.375 TL'si özel fonlardan karşılanacak, geri kalan 41.250 TL (45.625-4.375) ise hizmet maliyetine kaydedilecektir.

VA03	31.12.20X2			
549 Özel Fonlar			4.375	
740 Hizmet Üretim Maliyetleri			41.250	
257 Birikmiş Amortismanlar (-)				45.625
<u>II. yıl amortismanı.</u>	/			

Üçüncü dönem (20X3) hesaplanan amortisman tutarının tamamı, hizmet maliyetine kaydedilecektir (Kayıt Nu: VA04).

VA04	31.12.20X3			
740 Hizmet Üretim Maliyetleri			45.625	
257 Birikmiş Amortismanlar (-)				45.625
<u>III. yıl amortismanı.</u>	/			

Dördüncü dönem (20X4), sabit kıymetin faydalı ömrünün tükendiği, dolayısıyla amortisman uygulamasına son kez uygulandığı muhasebe dönemidir (Kayıt Nu: VA05).

VA05	31.12.20X4			
740 Hizmet Üretim Maliyetleri			45.625	
257 Birikmiş Amortismanlar (-)				45.625
<u>IV. yıl amortismanı.</u>	/			

Vergi için muhasebe yaklaşımı çerçevesinde, Durum 2 olarak tanımlanan varsayıma ilişkin kayıtlar aşağıda sunulmuştur.

3.1.3. İkinci Durama İlişkin Kayıtlar

İşletmede kullanılmakta olan bir sabit kıymet, yenileme fonu uygulaması kapsamında net defter değerinin üzerinde bir bedelle satışa konu edilmiş, ancak üç yıl içerisinde sabit kıymetin yenilenmesi mümkün olmamış olabilir. Bu durumda, vergi için muhasebe yaklaşımı çerçevesinde; ilgili fon hesabında bulunan tutarın üçüncü yılın vergi matrahına ilave edilmesini sağlayacak bir kaydın yapılması gerekir³ (Kayıt Nu: VB01).

VB01	31.12.20X3		
549 Özel Fonlar		50.000	
	649 Diğer Olağan Gelir ve Kârlar		50.000
	/		

Cari dönemde (20X3) 50.000 TL'lik mali kâr oluştuğundan, döneme ilişkin vergi karşılığı hesaplanmalıdır.

VB02	31.12.20X3		
691 Vergi Gider/Geliri		10.000	
691.00 Dönem Kârı Vergi ve Diğ. Yas. Yük. Krş.			
	370 Dönem Kârından Vergi Karşılıkları		10.000
	/		

Görüldüğü gibi vergi için muhasebe yaklaşımına uygun olarak yapılan kayıtlamalarda, muhasebenin dönemsellik kavramı ihlal edilebilmektedir. bu işletmenin finansal durum ve performansı üzerindeki etkileri hakkında çalışmanın ilerleyen kısımlarında değerlendirmelerde bulunulacaktır.

3.2. Bilgi İçin Muhasebe Yaklaşımı

Örnek olay, bilgi için muhasebe yaklaşımı çerçevesinde; ortak kayıtlar, Durum 1 ve Durum 2'ye ilişkin kayıtlar olmak üzere üç alt başlıkta ele alınacaktır.

³ Çalışmanın giriş kısmında vergi için muhasebe yaklaşımı kavramının çerçevesi çizilmiştir. Bu açıdan bakıldığında, pasif hesaptaki tutarın hangi gelir hesabına kaydedilmesi gerektiğine yönelik tartışma çok fazla anlam taşımayabilir. Bu nedenle, vergi için muhasebe yaklaşımı çerçevesinde söz konusu tutarın 690 Dönem Kâr veya Zararı hesabına kaydedilmesi de mümkündür.

3.2.1. Ortak Kayıtlar

Bilgi için muhasebe yaklaşımında, sabit kıymet yenileme fonu uygulamasına başvurulmuş olsun ya da olmasın, satışa konu edilen sabit kıymetin satışından elde edilen kârın cari dönemin kâr veya zararına yansıtılması gerekir⁴ (Kayıt Nu: M1).

M1	15.07.20X0		
102 Bankalar		106.200	
257 Birikmiş Amortismanlar (-)		60.000	
253 Tesis, Makine ve Cihazlar			100.000
391 Hesaplanan KDV			16.200
649 Diğer Olağan Gelir ve Kârlar			50.000
	/		

Bilgi için muhasebe yaklaşımında, yenileme fonu uygulaması kapsamında kârlı satışa konu olan tutar; ticari kâr/zararı pozitif olarak etkileyecek şekilde kayıt altına alınmıştır. Döneme (20X0) gelir kaydedilen tutar ise vergi mevzuatı tarafından bu dönemin vergi matrahından indirilebilir bir tutardır. Diğer bir deyişle, döneme gelir yazılan tutar vergi matrahı açısından ertelenmiş bir tutardır. Dolayısıyla ticari kâr/zarar tutarı üzerinden vergi matrahına ulaşırken, sabit kıymet satış kârının doğurduğu 50.000 TL'lik gelir etkisinin matrahtan indirilmesi gerekir (Kayıt Nu: M2).

M2	15.07.20X0		
952 Matrahtan İndirilecek Unsurlar (-)		50.000	
953 Matrahtan İndirimler Alacak Hs. (-)			50.000
	/		

4 Finansal tabloların sunuluşu standardına göre (TMS-1); aksi öngörülmediği müddetçe tüm gelir ve gider kalemleri dönem kâr/zararında muhasebeleştirilmesi gerekir (Bkz. TMS 1, md.88; Özerhan & Yanık, 2012:49). Değer düşüklüğü, kayıp veya elden çıkarma gibi nedenlerle maddi duran varlıklar için alınan tazminatlarla yönelik bir düzenleme maddi duran varlıklar standardında yer almaktadır. Buna göre; “maddi duran varlık kalemleri için üçüncü kişilerden alınan tazminatlar, tazminat tahsil edilebilir olduğunda gelir tablosu ile ilişkilendirilir” denilmektedir Bkz. TMS 16, md.65.

Yukarıdaki kayıtla mali ve ticari kâr/zarar arasında sonraki dönemlerde ortadan kalkacak (geçici) bir fark oluşmaktadır⁵. Bu nedenle bilgi için muhasebe yaklaşımı çerçevesinde, vergi standardının (TMS 12 Gelir Vergisi) gereklerine uygun olarak ertelenmiş vergi etkilerinin dikkate alınması gerekir. Buna göre; geçici olması koşuluyla, matrahtan indirilen unsurlar vergilendirilebilir geçici fark (VGF) oluştururlar. Vergilendirilebilir geçici farklar ise geçerli vergi oranı nispetinde vergi borcu doğurmaktadır. Türkiye uygulamasında kurumlar vergisi oranı %20 olduğundan, 50.000 TL'lik matrahtan indirim; 10.000 TL (50.000X%20)'lik ertelenmiş vergi yükümlülüğü (borcu) ortaya çıkaracaktır (Kayıt Nu: M3).

M3	15.07.20X0		
691 Vergi Gider/Geliri		10.000	
691.20 Ertelemiş Vergiler Gider Etkisi			
	483 Ertelemiş Vergi Yükümlülüğü		10.000
	/		

Görüldüğü gibi 20X0 dönemi kapsamında vergi ile muhasebe yaklaşımları arasında farklılık gösteren iki husus vardır. Birincisi; sabit kıymet satışından elde edilen gelirin cari dönemin kâr/zararını yansıtılıp yansıtılmamasıyla ilgilidir. Bilindiği gibi, muhasebe standartlarında, işletmenin performansı “kapsamlı kâr/zarar tablosu” yardımıyla raporlamaya konu edilmektedir. Kapsamlı kâr/zarar tablosu ise; (i) dönem kâr/zararı ve (ii) diğer kapsamlı kâr/zarar olarak iki kısımdan oluşmaktadır. Bu iki unsurun toplamı; kapsamlı kâr/zarar tutarını oluşturmaktadır (Bkz. Özerhan ve Yanık, 2012:34,48). Sabit kıymet satışından elde edilen kârın, doğrudan bir öz kaynak (549 Özel Fonlar) hesabına alınması, ilgili dönem için öz kaynak artışını sağlamaktadır. Ancak bu artış “dönem kâr/zararı” vasıtasıyla değil “diğer kapsamlı kâr/zarar” yoluyla öz kaynağı etkilemektedir. Dolayısıyla, bilgi için muhasebe yaklaşımı açısından dönem kâr/zararı ile diğer kapsamlı kâr/zarar tutarları gerçeği göstermez hale gelmektedir. İkincisi ise; ertelenmiş vergi etkilerinin dikkate alınması noktasında çıkmaktadır.

5 Ertelemiş vergi etkilerinin izlenmesinde iki temel yaklaşımın kullanımı söz konusudur. Bunları; “gelir tablosu” ve “bilanço” yöntemleri olarak isimlendirmek mümkündür. Günlük defter kayıtların yapıldığı kısımlarda ertelenmiş vergi etkilerinin izlenmesinde gelir tablosu yöntemi tercih edilmiştir. Çalışmanın analiz ve değerlendirme kısmında ise bilanço yönteminin kullanımı söz konusudur. Gelir tablosu yöntemi; ertelenmiş vergi etkilerini zamanlama farklılıkları esaslı üzerinden takip etmektedir. Zamanlama farklılıkları; gelecek dönemlerde ortadan kalkacak olmakla birlikte, cari raporlama döneminde kayıt altına alınan bir işlemin ticari (muhasebe kâr/zararı) ve mali (vergi kâr/zararı) kâr/zarar tutarları üzerindeki etkisinin değişik olmasından kaynaklanmaktadır. Bilanço yöntemi ise ertelenmiş vergi etkilerini geçici farklılıklar esaslı üzerinden takip etmektedir. Geçici farklılıklar; gelecek dönemlerde ortadan kalkacak olmakla birlikte, muhasebe standartları ve vergi uygulaması açısından cari raporlama döneminin finansal durum tablosunda yer alan aktif ve pasif kalemlerin tutarları arasındaki farklılıklardır (Bkz. Mackenzie vd., 2012:756). Diğer bir deyişle, geçici farklılıkları; finansal durum tablosu kalemlerinin muhasebe ile vergi değerleri arasındaki geçici farklılıklar olarak tanımlamak mümkündür. Ertelemiş vergi etkilerinin izlenmesinde bilanço ve gelir tablosu yöntemleri, çoğu zaman, aynı finansal sonuçları üretmektedir. Çalışmadaki örnek olay da bu kapsamdadır.

3.2.2. Birinci Duruma İlişkin Kayıtlar

Yenileme fonu uygulaması kapsamında üç yıl içerisinde sabit kıymetin yenilenmesi durumuna örnek olmak üzere, satışa konu edilen sabit kıymetin yerine alınan duran varlığın satın alınışına ilişkin kayıt aşağıda sunulmuştur (Kayıt Nu: MA01).

MA01	14.03.20X1		
253 Tesis, Makine ve Cihazlar		182.500	
191 İndirilecek KDV		32.850	
102 Bankalar			215.350

Bilgi için muhasebe yaklaşımında, sabit kıymet yenileme fonu uygulaması başvurulmuş olsun ya da olmasın, sabit kıymetin amortisman tutarı ilgili maliyet hesabına kaydedilir. Ayrıca ilgili dönem için ayrılacak amortisman tutarının hesaplanmasında geçerli olan süre; ilgili varlığın o dönemde geçirdiği zaman esas alınarak belirlenir⁶. Örneğimizde sabit kıymet 20X1 yılında 292 gün kullanılmıştır. Duran varlığın faydalı ömrü ise 1.460 (365X4 Yıl) gündür. Dolayısıyla normal amortisman uygulamasında 20X1 dönemi için hesaplanacak amortisman tutarı; 36.500 TL [182.500 X (292/1460)] olarak belirlenir (Kayıt Nu: MA02).

MA02	31.12.20X1		
740 Hizmet Üretim Maliyetleri		36.500	
257 Birikmiş Amortismanlar (-)			36.500

Vergi için muhasebe yaklaşımında, 20X1 yılı için ayrılan amortisman tutarı 45.625 TL'dir. Bu tutarın tamamı öz kaynak hesabından (549 Özel Fonlar) mahsup edildiğinden, ilgili dönem için gider oluşumu söz konusu değildir (Bkz. Kayıt Nu: VA02). Bilgi için muhasebe yaklaşımında ise 20X1 yılı için 36.500 TL amortisman ayrılmış olup, bu tutar dönemin kâr veya zarar hesabına devredilmek üzere ilişkili olduğu maliyet hesabına kaydedilmiştir. Bu nedenle vergi mevzuatının kabul etmediği 36.500 TL'lik gider kaydı için uyumlama kaydı yapılmalıdır (Kayıt Nu: MA02).

6 TMS-16'da, buna yönelik net bir açıklama yoktur. Ancak ilgili standartta, "bir varlığın amortismanına tabi tutarı yararlı ömrü boyunca sistematik olarak dağıtılır" şeklinde bir hüküm vardır (TMS-16, md.50). Diğer taraftan, bu hükmün yorumundan ve konuyla ilgili uygulama kitaplarında yer alan açıklama ve örneklerden konunun çalışmada yer aldığı şekilde ele alınması gerektiği ortaya çıkmaktadır Bkz. Ökten vd., 2014:198.

MA03	31.12.20X1		
	950 Matraha İlave Edilecek Unsurlar (+)	36.500	
	951 Matraha İlaveler Alacak Hs. (+)		36.500
	/		

Mali ve ticari kâr/zarar arasındaki uyumsuzluk, sonraki dönemlerde ortadan kalkacak (geçici) bir fark oluşturmaktadır. Bu nedenle bilgi için muhasebe yaklaşımına uygun olarak ertelenmiş vergi etkilerinin dikkate alınması gerekir. Geçici olması koşuluyla, matraha ilave edilecek unsurlar indirilebilir geçici fark (İGF) oluştururlar. İndirilebilir geçici farklar ise geçerli vergi oranı nispetinde vergi alacağı doğurmaktadır. Türkiye uygulamasında kurumlar vergisi oranı %20 olduğundan, 36.500 TL'lik matraha ilave; 7.300 TL (36.500X%20)'lik ertelenmiş vergi varlığı (alacağı) ortaya çıkmaktadır. Ortaya çıkan ertelenmiş vergi varlığını aktif bir hesapta (283 Ertelemiş Vergi Varlığı) izlemek mümkündür. Ancak, örneğimizdeki 31.12.20X1 tarihli (Kayıt Nu: MA03) uyumlama kaydının özü; 15.07.20X0 tarihli vergiyle uyumlama kaydıyla (Kayıt Nu: M2) vergi matrahından düşülen 50.000 TL'lik tutarın 36.500 TL'lik kısmının artık vergi matrahına ilave edilebilir hale gelmiş olmasıyla ilgilidir. Bu nedenle 36.500 TL'lik indirilebilir geçici farkın doğurmuş olduğu 7.300 TL'lik ertelenmiş vergi varlığı etkisinin 15.07.20X0 tarihinde (Kayıt Nu: M2) açılmış olan pasif hesaptan (484 Ertelemiş Vergi Yükümlülüğü) mahsup etmek daha uygun görülmüştür (Kayıt Nu: MA04).

MA04	31.12.20X1		
	483 Ertelemiş Vergi Yükümlülüğü	7.300	
	691 Vergi Gider/Geliri		7.300
	691.10 Ertelemiş Vergiler Gelir Etkisi		
	/		

Faydalı ömrü 1.460 gün olan sabit kıymet 20X2 yılının tamamını işletmenin kullanımında geçirmiştir. Bu nedenle 20X2 için ayrılacak amortisman tutarı; 45.625 TL [182.500 X (365/1460)] olarak belirlenir (Kayıt Nu: MA05).

MA05	31.12.20X2		
	740 Hizmet Üretim Maliyetleri	45.625	
	257 Birikmiş Amortismanlar (-)		45.625
	/		

Vergi için muhasebe yaklaşımında, 20X2 yılı için ayrılacak amortisman tutarı 45.625 TL'dir. Bu tutarın 4.375 TL'si öz kaynak hesabından (549 Özel Fonlar) mahsup edilmiş, geri kalan 41.250 TL ise ilgili maliyet hesabına alınarak dönemin kâr/zararına devredilmiştir (Bkz. Kayıt Nu: VA03). Diğer bir deyişle, vergi mevzuatımızın kabul ettiği gider tutarı; 41.250 TL'dir. Bilgi için muhasebe yaklaşımında ise 20X2 yılı için 45.625 TL'lik gider kaydı söz konusudur. Bu nedenle vergi mevzuatının kabul etmediği 4.375 TL için uyumlama kaydı yapılmalıdır (Kayıt Nu: MA06).

MA06	31.12.20X2		
	950 Matraha İlave Edilecek Unsurlar (+)	4.375	
	951 Matraha İlaveler Alacak Hs. (+)		4.375
	/		

Mali ve ticari kâr/zarar arasındaki uyumsuzluk, sonraki dönemlerde ortadan kalkacak (geçici) bir fark oluşturmaktadır. Matraha ilave edilecek tutarlar, indirilebilir geçici fark oluşturur. Bu nedenle, 4.375 TL'lik tutarın 875 TL (4.375X%20)'lik ertelenmiş vergi varlığı etkisi söz konusudur. Bu tutar, ilişkili olunan ertelenmiş vergi yükümlülüğü hesabından mahsup edilmiştir (Kayıt Nu:MA07).

MA07	31.12.20X2		
	483 Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü	875	
	691 Vergi Gider/Geliri		875
	691.10 Ertelenmiş Vergiler Gelir Etkisi		
	/		

Faydalı ömrü 1.460 gün olan sabit kıymet 20X3 yılının tamamını işletmenin elinde geçirmiştir. Bu nedenle 20X3 için ayrılacak amortisman tutarı; 45.625 TL [182.500 X (365/1460)] olarak belirlenir (Kayıt Nu: MA08).

MA08	31.12.20X3		
	740 Hizmet Üretim Maliyetleri	45.625	
	257 Birikmiş Amortismanlar (-)		45.625
	/		

Bilgi ve vergi için muhasebe yaklaşımları arasında 20X2 dönemine gider yazılan amortisman tutarları açısından bir fark yoktur. Bu nedenle, vergiyle uyumlama ve vergi standardına yönelik kayıtların yapılmasına gerek kalmamaktadır.

Faydalı ömrü 1.460 gün olan sabit kıymet 20X3 yılının tamamını işletmenin elinde geçirmiştir. Bu nedenle 20X3 için ayrılacak amortisman tutarı; 45.625 TL [182.500 X (365/1460)] olarak belirlenir (Kayıt Nu: MA09).

MA09	31.12.20X4		
740 Hizmet Üretim Maliyetleri		45.625	
257 Birikmiş Amortismanlar (-)			45.625
/			

Bilgi ve vergi için muhasebe yaklaşımları arasında 20X4 dönemine gider yazılan amortisman tutarları açısından bir fark yoktur. Bu nedenle, vergiyle uyumlama ve vergi standardına yönelik kayıtların yapılmasına gerek kalmamaktadır.

Faydalı ömrü 1.460 gün olan sabit kıymet, 20X5 yılında 73 gün kullanıldıktan sonra faydalı ömrü tükenmiştir. Bu nedenle 20X5 için ayrılacak amortisman tutarı; 9.125 TL [182.500 X (73/1460)] olarak belirlenir (Kayıt Nu: MA10).

MA10	14.03.20X5		
740 Hizmet Üretim Maliyetleri		9.125	
257 Birikmiş Amortismanlar (-)			9.125
/			

Vergi için muhasebe yaklaşımı açısından, 20X5 dönemine gider yazılacak bir amortisman tutarı yoktur. Diğer bir deyişle, vergi mevzuatımız 20X5 dönemine gider kaydedilen (Kayıt Nu: MA10) tutarı kabul etmemektedir. Dolayısıyla burada vergi mevzuatının kabul etmediği 9.125 TL'lik bir gider kaydının vergiyle uyumlaması yapılmalıdır (Kayıt Nu: MA11).

MA11	14.03.20X5		
950 Matraha İlave Edilecek Unsurlar (+)		9.125	
951 Matraha İlaveler Alacak Hs. (+)			9.125
/			

Mali ve ticari kâr/zarar arasındaki uyumsuzluk, sonraki dönemlerde ortadan kalkacak (geçici) bir fark oluşturmaktadır. Matraha ilave edilecek tutarlar, indirilebilir geçici fark oluşturur. Bu nedenle, 9.125 TL'lik tutarın 1.825 TL (9.125X%20)'lik ertelenmiş vergi varlığı etkisi söz konusudur. Bu tutar, ilişkili olunan ertelenmiş vergi yükümlülüğü hesabından mahsup edilmiştir (Kayıt Nu:MA12).

MA12	14.03.20X5		
483 Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü		1.825	
691 Vergi Gider/Geliri			1.825
691.10 Ertelenmiş Vergiler Gelir Etkisi			
	/		

Yenileme fonu uygulaması kapsamında, eldeki sabit kıymet net defter değeri üzerinde bir bedelle satılmış ve ilgili tutar pasif hesapta yasal süresi sonuna kadar bekletilmesine karşın, satılan sabit kıymet bu süre içerisinde yenilenmemiş olabilir. Çalışmada, Durum 2 olarak tanımlanan bu ihtimale ilişkin kayıtlar bilgi için muhasebe yaklaşımı çerçevesinde aşağıda sunulmuştur.

3.2.3. İkinci Duruma İlişkin Kayıtlar

Üç yıl içerisinde sabit kıymetin yenilenmemesi durumunda; ortaya çıktığı (20X0) dönemin vergi matrahına eklenmeyen gelir tutarının (sabit kıymet satışından elde edilen), 20X3 yılı vergi matrahına ilave edilmesi gerekir⁷ (Kayıt Nu: VB01).

MB01	31.12.20X3		
950 Matraha İlave Edilecek Unsurlar (+)		50.000	
951 Matraha İlaveler Alacak Hs. (+)			50.000
	/		

Matraha ilave edilecek tutarlar, indirilebilir geçici fark oluşturur. Bu nedenle, 50.000 TL'lik tutarın 10.000 TL (50.000X%20)'lik ertelenmiş vergi varlığı etkisi söz konusudur. Bu tutar, ilişkili olunan ertelenmiş vergi yükümlülüğü hesabından mahsup edilmiştir. Diğer bir deyişle, burada, vergi mevzuatının sunmuş olduğu imkânla üç yıl boyunca vergiden muaf tutulmuş olan 50.000 TL'lik tutar 20X3 yılının vergi matrahına ilave edildiğinden, bu tutarın doğrudan ertelenmiş vergi borcu ifa edilmiş olmaktadır (Kayıt Nu: MB02).

⁷ Vergi matrahına (mali matrah), ticari kâr/zarar rakamı üzerinden ulaşılmaktadır. Bu nedenle vergi matrahını değerlendirirken, hem gelir/gider hesaplarını hem de vergiyle uyumlama kayıtlarını dikkate almak gerekir. Bilgi için muhasebe yaklaşımında, sabit kıymet satışından elde edilen gelir, dönemin kâr/zararına ilave edilir (Bkz. Kayıt Nu: M1). Bu kayıt aynı zamanda vergi matrahını artırıcı bir etki doğurmaktadır. Bu nedenle örneğimizde, Kayıt Nu: M1'in vergi matrahı üzerindeki pozitif etkisini gidermek amacıyla Kayıt Nu: M2 ile söz konusu tutar matrahtan düşülmüştür. Dolayısıyla 20X0 dönemi için iki husus geçerlidir: (1) Sabit kıymet satışından elde edilen 50.000 TL'lik gelir, dönemin kâr/zararına ilave edilmiştir. (2) Söz konusu tutar dönemin vergi matrahını etkilememiştir.

MB02	31.12.20X3		
	483 Ertelemiş Vergi Yükümlülüğü	10.000	
	691 Vergi Gider/Geliri		10.000
	691.10 Ertelemiş Vergiler Gelir Etkisi		
	/		

Vergi matrahına ilave nedeniyle 20X3 dönemi için 50.000 TL vergiye tabi kâr (malî kâr) oluştuğundan, bu dönem için vergi karşılığı hesaplanmalıdır.

MB03	31.12.20X3		
	691 Vergi Gider/Geliri	10.000	
	691.00 Dönem Kârı Vergi ve Diğ. Yas. Yük. Krş.		
	370 Dönem Kârından Vergi Karşılıkları		10.000
	/		

Uygulama örneğine ilişkin analiz ve değerlendirmeler aşağıda sunulmuştur.

4. Birinci Durumu İlişkin Değerlendirmeler

Uygulama örneğinin birinci durumuna yönelik analiz ve değerlendirmelerde bulunmak, muhasebe yaklaşımının bakış açısının anlaşılması açısından yararlı olabilir. Bu amaçla, ertelenmiş vergi etkileri, ticari ve malî kâr/zarar ve bilanço unsurları inceleme konusu yapılacaktır⁸.

4.1. Ertelemiş Vergi Etkilerine Yönelik Değerlendirmeler

Ertelemiş vergi etkilerine yönelik kayıtların bilanço yaklaşımı kullanılarak değerlendirilmesi, yukarıda buna yönelik yapılan kayıtların doğruluğunun test edilmesi ve işlemlerin mantığının anlaşılması açısından yararlı olabilir. Buna göre, örneğimizde; muhasebe ve vergi değerleri açısından bilanço hesapları arasında geçici fark oluşturan iki hesap vardır. Bunlar; 257 Birikmiş Amortismanlar (-) ve 549 Özel Fonlar hesaplarıdır. Burada her bir hesabın neden olduğu ertelenmiş vergi etkisi ayrı ayrı izlenebileceği gibi, farklılaşma doğuran tüm hesapların ertelenmiş vergi etkisinin birlikte izlenmesi de mümkündür. Bunun için ertelenmiş vergi etkisi doğuran tüm hesapları temsilen tek bir muhasebe ve vergi değeri belirlenir ve bu değerler arasındaki farkların ertelenmiş vergi etkisi hesaplanır. Burada, örneğimize uygunluğu açısından ikinci yaklaşım tercih edilecektir.

⁸ Analiz ve değerlendirmelerin bilgi için muhasebe yaklaşımından hareketle yapıldığı hatırlanmalıdır.

Söz konusu iki hesabı tek bir vergi değerinde göstermek üzere Tablo 2 tasarlanmıştır.

Tablo 2: Hesap Kalemlerinin Net Vergi Değeri (Durum 1)

Tarih	Dönem	257 B.Amrt. (-)	549 Öz. Fon	Pasif Toplamı
15.07.20X0	20X0	0	50.000	50.000
31.12.20X0	20X0	0	50.000	50.000
31.12.20X1	20X1	45.625	4.375	50.000
31.12.20X2	20X2	91.250	0	91.250
31.12.20X3	20X3	136.875	0	136.875
31.12.20X4	20X4	182.500	0	182.500
14.03.20X5	20X5	182.500	0	182.500

Söz konusu iki hesabı tek bir muhasebe değerinde göstermek üzere Tablo 3 tasarlanmıştır.

Tablo 3: Hesap Kalemlerinin Net Muhasebe Değeri (Durum 1)

Tarih	Dönem	257 B. Amrt.	549 Öz. Fon	Pasif Toplamı
15.07.20X0	20X0	0	0	0
31.12.20X0	20X0	0	0	0
31.12.20X1	20X1	36.500	0	36.500
31.12.20X2	20X2	82.125	0	82.125
31.12.20X3	20X3	127.750	0	127.750
31.12.20X4	20X4	173.375	0	173.375
14.03.20X5	20X5	182.500	0	182.500

Söz konusu hesapların yol açtıkları ertelenmiş vergi etkilerini izlemek üzere Tablo 4 tasarlanmıştır. Tablo 4’de, birinci durum bağlamında ortaya çıkan ertelenmiş vergi etkilerine yönelik kayıtların izlenmesi mümkündür. Nitekim Tablo 4’de, 15.07.20X0 tarihinde, (Kayıt Nu: M3) ertelenmiş vergi yükümlülüğü (483) hesabına alacak kaydedilmiş olan ertelenmiş vergi etkisinin, neden sonraki dönemlerde ilgili hesaptan mahsup edildiği anlaşılabilir⁹. Zira 15.07.20X0 tarihinde ertelenmiş vergi yükümlülüğü (483) doğuran vergilendirilebilir geçici fark tutarının sonraki dönemlerde azaltılması gerekmiştir. Ayrıca tablonun fark sütununda, VGF türünden farkın 14.03.20X5 itibariyle ortadan kalktığı anlaşılmaktadır. Bu işlemlerin ortaya çıkardığı gelir ve gider etkilerini (691.10 ve 691.20 nolu alt hesaplar) Tablo 4’ün en sağında yer alan sütunda görmek mümkündür. Muhasebe dönemleri itibariyle ertelenmiş vergi

9 Bilançonun pasifinde vergi değeri lehine oluşmuş farklar, vergilendirilebilir geçici fark oluşturmaktadır. Vergilendirilebilir geçici farklar ise yükümlülüğün ifa tarihi itibariyle geçerli olan vergi oranı nispetinde ertelenmiş vergi yükümlülüğü (borcu) meydana getirirler (Bkz. Örtün vd., 2014:164).

etkilerinin dönemler boyunca oluşturduğu gelir ve giderlerin kümülatif toplamının sıfır olduğu anlaşılmaktadır.

Tablo 4: Hesap Kalemlerine İlişkin Ertelemiş Vergi Etkileri (Durum 1)

Tarih	Dönem	Muhasebe Değeri	Vergi Değeri	Fark	Fark Türü	483 EVY	483 Ertelemiş Vergi Yükümlülüğü	Gelir/Gider Etkisi
15.07.20X0	X0	0	< 50.000	50.000	VGF	10.000	10.000 (M3)	(10.000)
31.12.20X0	X0	0	< 50.000	50.000	VGF	10.000		0
31.12.20X1	X1	36.500	< 50.000	13.500	VGF	2.700 (MA04)	7.300	7.300
31.12.20X2	X2	82.125	< 91.250	9.125	VGF	1.825 (MA07)	875	875
31.12.20X3	X3	127.750	< 136.875	9.125	VGF	1.825		0
31.12.20X4	X4	173.375	< 182.500	9.125	VGF	1.825		0
14.03.20X5	X5	182.500	= 182.500	0	-	0 (MA12)	1.825	1.825

4.2. Mali ve Ticari Kâr/Zarar Etkilerine Yönelik Değerlendirmeler

Çalışmanın bu kısmında her bir dönemin mali ve ticari kâr/zarar tutarına etkide bulunan kayıtların analiz ve değerlendirmesi üzerinde durulacaktır.

20X0 dönemine ilişkin kâr/zarar etki analizi aşağıda sunulmuştur.

Tablo 5: Kâr/Zarar Etki Analizi (20X0) (Durum 1)

Ticari Kâr/Zarar		Mali Kâr/Zarar	
649 Diğer Gelirler	50.000	649 Diğer Gelirler	50.000
Ticari Kâr/Zarar (V.Ö.)	50.000	952 Matrahtan İnd. (-)	(50.000)
691.00 Dön. Kârı Vergi Krş.	0	Mali Kâr/Zarar	0
691.20 Ert. Ver. Gider Etk.	(10.000)		
Dönem Net Kâr/Zararı (V.S.)	40.000		

20X1 dönemine ilişkin kâr/zarar etki analizi aşağıda sunulmuştur.

Tablo 6: Kâr/Zarar Etki Analizi (20X1) (Durum 1)

Ticari Kâr/Zarar		Mali Kâr/Zarar	
740 Hiz. Ürt. Mly.	(36.500)	740 Hiz. Ürt. Mly.	(36.500)
Ticari Kâr/Zarar (V.Ö.)	(36.500)	950 Matraha İlv. (+)	<u>36.500</u>
691.00 Dön. Kârı Vergi Krş.	0	Mali Kâr/Zarar	0
691.10 Ert. Ver. Gelir Etk.	<u>7.300</u>		
Dönem Net Kâr/Zararı (V.S.)	(29.200)		

20X2 dönemine ilişkin kâr/zarar etki analizi aşağıda sunulmuştur.

Tablo 7: Kâr/Zarar Etki Analizi (20X2) (Durum 1)

Ticari Kâr/Zarar		Mali Kâr/Zarar	
740 Hiz. Ürt. Mly.	(45.625)	740 Hiz. Ürt. Mly.	(45.625)
Ticari Kâr/Zarar (V.Ö.)	(45.625)	950 Matraha İlv. (+)	<u>4.375</u>
691.00 Dön. Kârı Vergi Krş.	0	Mali Kâr/Zarar	(41.250)
691.10 Ert. Ver. Gelir Etk.	<u>875</u>		
Dönem Net Kâr/Zararı (V.S.)	(44.750)		

20X3 dönemine ilişkin kâr/zarar etki analizi aşağıda sunulmuştur.

Tablo 8: Kâr/Zarar Etki Analizi (20X3) (Durum 1)

Ticari Kâr/Zarar		Mali Kâr/Zarar	
740 Hiz. Ürt. Mly.	(45.625)	740 Hiz. Ürt. Mly.	(45.625)
Ticari Kâr/Zarar (V.Ö.)	(45.625)	Mali Kâr/Zarar	(45.625)
691.00 Dön. Kârı Vergi Krş.	<u>0</u>		
Dönem Net Kâr/Zararı	(45.625)		

20X4 dönemine ilişkin kâr/zarar etki analizi aşağıda sunulmuştur.

Tablo 9: Kâr/Zarar Etki Analizi (20X4) (Durum 1)

Ticari Kâr/Zarar		Mali Kâr/Zarar	
740 Hiz. Ürt. Mly.	(45.625)	740 Hiz. Ürt. Mly.	(45.625)
Ticari Kâr/Zarar (V.Ö.)	(45.625)	Mali Kâr/Zarar	(45.625)
691.00 Dön. Kârı Vergi Krş.	0		
Dönem Net Kâr/Zararı	(45.625)		

20X5 dönemine ilişkin kâr/zarar etki analizi aşağıda sunulmuştur.

Tablo 10: Kâr/Zarar Etki Analizi (20X5) (Durum 1)

Ticari Kâr/Zarar		Mali Kâr/Zarar	
740 Hiz. Ürt. Mly.	(9.125)	740 Hiz. Ürt. Mly.	(9.125)
Ticari Kâr/Zarar (V.Ö.)	(9.125)	950 Matraha İlv. (+)	9.125
691.00 Dön. Kârı Vergi Krş.	0	Mali Kâr/Zarar	0
691.10 Ert. Ver. Gelir Etk.	1.825		
Dönem Net Kâr/Zararı	(7.300)		

Örnek konusu altı dönemde de mali kâr/zarar tutarları sıfır veya negatif çıkması nedeniyle, söz konusu dönemlerin her birisi için hesaplanan vergi karşılığı tutarı (691.00) Tablo 5, 6, 7, 8, 9 ve 10'da sıfır olarak gösterilmiştir.

Kâr/zarar etki analizi sonucu her döneme ilişkin olarak tespit edilen ticari ve mali kâr/zarar tutarlarını bir tablo yardımıyla özetlemek tutarların seyrinin görülebilmesi açısından yararlı olabilir.

Tablo 11: Kâr/Zarar Etki Analizi Karşılaştırması (Durum 1)

		Net Etki		
Ticari Kâr/Zarar (20X0)	50.000	>50.000	Mali Kâr/Zarar (20X0)	0
Ticari Kâr/Zarar (20X1)	(36.500)	< 36.500	Mali Kâr/Zarar (20X1)	0
Ticari Kâr/Zarar (20X2)	(45.625)	< 4.375	Mali Kâr/Zarar (20X2)	(41.250)
Ticari Kâr/Zarar (20X3)	(45.625)	=	Mali Kâr/Zarar (20X3)	(45.625)
Ticari Kâr/Zarar (20X4)	(45.625)	=	Mali Kâr/Zarar (20X4)	(45.625)
Ticari Kâr/Zarar (20X5)	(9.125)	< 9.125	Mali Kâr/Zarar (20X5)	0

Tablo 11’de söz konusu altı dönemin tümünde ticari ve mali kâr/zarar tutarları açısından farklılık olduğu anlaşılmaktadır. Bu farklılıkların amortisman uygulaması ve dönemsellik ilkesi arasındaki uygulama farklılığından kaynaklandığı açıktır. Diğer taraftan söz konusu altı dönem birlikte değerlendirildiğinde, her iki yaklaşım açısından da toplamda 132.500 TL’lik (182.500-50.000) zarar etkisinin oluştuğu görülebilmektedir.

4.3. Bilanço Hesaplarına Yönelik Değerlendirmeler

Birinci durumla ilişkili olarak, bilgi ve vergi için muhasebe yaklaşımlarının ortaya çıkardığı finansal duruma yönelik karşılaştırma Tablo 11’de sunulmuştur.

Tablo 12: Bilanço Hesapları Kıyaslaması (Durum 1)

Bilgi İçin Muhasebe		Vergi İçin Muhasebe	
257 Birikmiş Amort. (20X0)	0	257 Birikmiş Amort. (20X0)	0
483 Ert. Vergi Yük. (20X0)	10.000	549 Özel Fonlar (20X0)	50.000
59. Dönem Net K/Z (20X0)	40.000	59. Dön. Net K/Z (20X0)	0
Pasif Etkisi	50.000		50.000
257 Birikmiş Amort. (20X1)	36.500	257 Birikmiş Amort. (20X1)	45.625
483 Ert. Vergi Yük. (20X1)	2.700	549 Özel Fonlar (20X1)	4.375
59. Dönem Net K/Z (20X1)	(29.200)	59. Dön. Net K/Z (20X1)	0
Pasif Etkisi	10.000		50.000
257 Birikmiş Amort. (20X2)	82.125	257 Birikmiş Amort. (20X2)	91.250
483 Ert. Vergi Yük. (20X2)	1.825	549 Özel Fonlar (20X2)	0
59. Dönem Net K/Z (20X2)	(44.750)	59. Dön. Net K/Z (20X2)	(41.250)
Pasif Etkisi	39.200		50.000
257 Birikmiş Amort. (20X3)	127.750	257 Birikmiş Amort. (20X3)	136.875
483 Ert. Vergi Yük. (20X3)	1.825	549 Özel Fonlar (20X3)	0
59. Dönem Net K/Z (20X3)	(45.625)	59. Dön. Net K/Z (20X3)	(45.625)
Pasif Etkisi	83.950		91.250
257 Birikmiş Amort. (20X4)	173.375	257 Birikmiş Amort. (20X4)	182.500
483 Ert. Vergi Yük. (20X4)	1.825	549 Özel Fonlar (20X4)	0
59. Dönem Net K/Z (20X4)	(45.625)	59. Dön. Net K/Z (20X4)	(45.625)
Pasif Etkisi	129.575		136.875
257 Birikmiş Amort. (20X5)	182.500	257 Birikmiş Amort. (20X5)	182.500
483 Ert. Vergi Yük. (20X5)	0	549 Özel Fonlar (20X5)	0
59. Dönem Net K/Z (20X5)	(7.300)	59. Dön. Net K/Z (20X5)	0
Pasif Etkisi	175.200		182.500

Birinci durumla ilişkili olarak, bilgi ve vergi için muhasebe yaklaşımlarının ortaya çıkardığı finansal duruma yönelik karşılaştırmayı; (1) pasif, (2) öz kaynak ve (3) dönem net kâr/zararı üzerindeki fark etkileri üzerinden analiz etmek üzere Tablo 12 tasarlanmıştır.

Tablo 13: Finansal Durum Farklaşmasına Yönelik Kıyaslama (Durum 1)

Dönem	Pasif Toplamı			Özkaynak Toplamı			590 Dönem Net Kâr/Zararı		
	Muhasabe	FARK	Vergi	Muhasabe	FARK	Vergi	Muhasabe	FARK	Vergi
20X0	50.000	=	50.000	40.000	< 10.000	50.000	40.000	> 40.000	0
20X1	10.000	< 40.000	50.000	(29.200)	< 33.575	4.375	(29.200)	< 29.200	0
20X2	39.200	< 10.800	50.000	(44.750)	< 3.500	(41.250)	(44.750)	< 3.500	(41.250)
20X3	83.950	< 7.300	91.250	(45.625)	=	(45.625)	(45.625)	=	(45.625)
20X4	129.575	< 7.300	136.875	(45.625)	=	(45.625)	(45.625)	=	(45.625)
20X5	175.200	< 7.300	182.500	(7.300)	< 7.300	0	(7.300)	< 7.300	0

Tablo 13’de, Durum 1 ile ilgili olarak, vergi için muhasebe yaklaşımının ortaya çıkardığı finansal durumların dönemler itibariyle pasif toplamı, öz kaynak toplamı ve dönem net kâr/zararı unsurları üzerinde birçok farklılaşmaya neden olduğu görülebilmektedir. Bu farklılara yol açan işlemler, vergi ve muhasebe yaklaşımlarının ilgili dönemlerdeki kayıtlarından takip edilebilir. Ancak, üç unsur açısından, farkların nedenleri hususunda bazı açıklamalara yer vermek yararlı olabilir. Finansal duruma etkisi açısından vergi ve muhasebe yaklaşımları arasında farklılıklara neden olun hususlar şu şekilde özetlenebilir.

(1) Bilgi için muhasebe yaklaşımında, sabit kıymet yenileme fonu uygulamasına başvurulmuş olsun ya da olmasın, satışa konu edilen sabit kıymetin satışından elde edilen kâr; cari dönemin kâr veya zararına yansıtılmaktadır. Hâlbuki vergi için muhasebe yaklaşımında söz konusu kâr; cari dönemin kâr/zararına ilave edilmemektedir. Diğer taraftan vergi için muhasebe yaklaşımında, bir öz kaynak hesabına (549 Özel Fonlar) alınan bu kâr, yenilenmiş sabit kıymetin amortisman tutarını karşıladığı ölçüde sonraki dönemlerde amortisman giderinin oluşmasına engel olmaktadır¹⁰. İki yaklaşım arasındaki bu farklılık özel fonlar (549) ve dönem net kâr/zararı (590/591) hesapları vasıtasıyla ilgili bilanço ve dönem kâr/zarar tablosu üzerinde farklılara neden olmaktadır.

(2) Bilgi için muhasebe yaklaşımında, yenilenen sabit kıymetin amortisman tutarı; döneme isabet eden kullanım süresi nispetinde hesaplanmaktadır. Vergi için muhasebe yaklaşımında yenilenen sabit kıymetin amortisman tutarı; aktifte girdiği takvim yılı için tam yıl üzerinden hesaplanmaktadır. İki yaklaşım arasındaki bu farklılık; dönem net kâr/kararı (590/591) ve birikmiş amortisman (257) hesapları vasıtasıyla ilgili bilanço ve kapsamlı kâr/zarar tablosu unsurları üzerinde farklılara neden olmaktadır.

¹⁰ Amortisman tutarının dönem sonunda bir varlığın (151 Yarı mamuller, 152 Mamuller ve 258 Yapılmakta Olan Yatırımlar v.s.) maliyetine dâhil edilmediği varsayılmıştır.

(3) Bilgi için muhasebe yaklaşımında, ertelenmiş vergi etkilerinin doğurduğu gelir ve giderlerin dönem net kâr/zararı üzerinde etkisi vardır. Vergi için muhasebe yaklaşımında ise ertelenmiş vergi etkilerinin izlenmesi söz konusu değildir. İki yaklaşım arasındaki bu farklılık ertelenmiş vergi varlık ve yükümlülüğü (283/483) ile dönem net kâr/zararı (590/591) hesapları vasıtasıyla ilgili bilanço ve kapsamlı kâr/zarar tablosu unsurları üzerinde farklara neden olmaktadır.

Dönem net kâr/zararı, belirli bir döneme (zaman aralığı) ilişkin olup, birikimli hareket etmeyen bir tutardır. Farklı dönemlere ilişkin dönem net kâr/zarar tutarları ise birbirlerini etkilemez. Diğer bir deyişle, sonraki dönemlere ait dönem net kâr/zarar tutarlarının önceki dönemlerin tutarları üzerine eklenip çıkarılması söz konusu değildir¹¹. Bu nedenle, söz konusu altı muhasebe dönemi (altı yıl) boyunca söz konusu iki yaklaşımın doğurduğu dönem net kâr/zarar tutarlarına ilişkin fark tutarlarının birbirlerinin etkisini giderecek şekilde bir seyir izlediği görülmektedir. Diğer bir deyişle, söz konusu altı muhasebe döneminde ortaya çıkan kâr/zarar tutarlarının kümülatif toplamı her iki yaklaşım için de 132.500 TL zarar etkisi olarak ortaya çıkmaktadır. Öz kaynak ve pasif unsurları ise zaman süreci içerisinde belirli bir noktaya (an) ilişkin olup, birikimli hareket eden tutarlardır. Diğer bir deyişle, bu unsurlara ait işlemlerin ilgili tutarları artırıp azaltması ve bu tutarların sonraki döneme devredilmesi söz konusudur. Bu nedenle, bilgi ve vergi için muhasebe yaklaşımlarının öz kaynak ve pasif unsurları üzerinde doğurduğu farkların ortadan kalkması; farkları doğuran nedenlerin tamamen ortadan kalktığı dönemi takip eden dönemde gerçekleşebilmektedir (Bkz. Tablo 13).

5. İkinci Durumu İlişkin Değerlendirmeler

Uygulama örneğinin ikinci durumuna yönelik analiz ve değerlendirmelerde bulunmak, bilgi için muhasebe yaklaşımının bakış açısının anlaşılması açısından yararlı olabilir. Bu amaçla, mali kâr/zarar ve bilanço unsurları inceleme konusu yapılacaktır. Bilgi için muhasebe yaklaşımından hareketle her bir dönemin mali ve ticari kâr/zararına etkide bulunan kayıtların analiz ve değerlendirmesi aşağıda sunulmuştur. 20X0 dönemine ilişkin kâr/zarar etki analizi şöyledir.

Tablo 14: Kâr/Zarar Etki Analizi (20X0) (Durum 2)

Ticari Kâr/Zarar		Mali Kâr/Zarar	
649 Diğer Gelirler	<u>50.000</u>	649 Diğer Gelirler	50.000
Ticari Kâr/Zarar (V.Ö.)	50.000	952 (-)	<u>(50.000)</u>
691.00 Dön. Kârı Vergi Krş.	0	Mali Kâr/Zarar	0
691.20 Ert. Ver. Gider Etk.	<u>(10.000)</u>		
Dönem Net Kâr/Zararı	40.000		

11 Söz konusu dönemlerin bir yıllık bir zaman aralığını içerdiği varsayılmıştır. Aylık, üç aylık veya altı aylık dönemlere ait dönem kâr/zarar tutarlarının bir yıllık zaman aralığı içerisinde birikimli olarak hareket ettiği açıktır.

20X3 dönemine ilişkin kâr/zarar etki analizi şöyledir.

Tablo 15: Kâr/Zarar Etki Analizi (20X3) (Durum 2)

Ticari Kâr/Zarar		Mali Kâr/Zarar	
Ticari Kâr/Zarar (V.Ö.)	0	950 (+)	<u>50.000</u>
691.00 Dön. Kârı Vergi Krş.	(10.000)	Mali Kâr/Zarar	50.000
691.10 Ert. Ver. Gelir Etk.	<u>10.000</u>		
Dönem Net Kâr/Zararı	0		

Tablo 15’de, 20X3 döneminde mali kâr olduğundan dolayı, döneme ilişkin 10.000 TL’lik (50.000X%20) vergi karşılığı yer almaktadır. Ayrıca, 20X3 döneminde yapılan kayıtların (Kayıt Nu: MB02) 10.000 TL’lik ertelenmiş vergi gelir etkisi bulunmaktadır. Bu işlemler sonucunda bir taraftan 20X3’e ilişkin vergi gider/geliri tutarı sıfır olarak oluşmakta, diğer taraftan döneme ilişkin 10.000 TL’lik vergi karşılığı ilgili pasif hesaba (370 Dönem Kârından Vergi Karşılıkları) alacak kaydedilmektedir.

İkinci durumla ilişkili olarak, iki farklı yaklaşımın ortaya çıkardığı finansal duruma yönelik karşılaştırma Tablo 16’da sunulmuştur.

Tablo 16: Bilanço Hesapları Kıyaslaması (Durum 2)

Bilgi İçin Muhasebe		Vergi İçin Muhasebe	
483 Ert. Vergi Yük. (20X0)	10.000	549 Özel Fonlar (20X0)	50.000
59. Dönem Net K/Z (20X0)	40.000	59. Dön. Net K/Z (20X0)	0
Pasif Etkisi	50.000		50.000
370 D.K.V.D.Y.Y.K. (20X3)	10.000	370 D.K.V.D.Y.Y.K. (20X3)	10.000
483 Ert. Vergi Yük. (20X3)	0	549 Özel Fonlar (20X3)	0
59. Dönem Net K/Z (20X3)	0	59. Dön. Net K/Z (20X3)	40.000
Pasif Etkisi	10.000		50.000

İkinci durumla ilişkili olarak, iki farklı yaklaşımın ortaya çıkardığı finansal duruma yönelik karşılaştırmayı; (1) pasif, (2) öz kaynak ve (3) dönem net kâr/zararı üzerindeki fark etkileri üzerinden analiz etmek üzere Tablo 16 tasarlanmıştır.

Tablo 17: Finansal Durum Fark Karşılaştırması (Durum 2)

Dönem	Pasif Toplamı			Özkaynak Toplamı			590 Dönem Net Kâr/ Zararı		
	Muhasebe	FARK	Vergi	Muhasebe	FARK	Vergi	Muhasebe	FARK	Vergi
20X0	50.000	=	50.000	40.000	< 10.000	50.000	40.000	> 40.000	0
20X3	10.000	< 40.000	50.000	0	< 40.000	40.000	0	< 40.000	40.000

Tablo 17’de, Durum 2 ile ilgili olarak, bilgi ve vergi için muhasebe yaklaşımlarının doğurduğu finansal durumların dönemler itibariyle pasif toplamı, öz kaynak toplamı ve dönem net kâr/zararı unsurları üzerinde doğurduğu birçok farkın olduğu görülmektedir. Durum 2’de amortisman uygulamasına yönelik bir işlem yoktur. Bu nedenle Tablo 17, vergi ve muhasebe yaklaşımlarının amortisman uygulamasına yönelik farklı bakış açılarının dönem net kâr/zararı ve birikmiş amortisman kalemleri üzerindeki etkilerinden arındırılmış durumdadır. Diğer taraftan, Tablo 17’de halen iki hususun etkisi yoluyla ilgili farkların oluştuğu görülmektedir:

(1) Bilgi için muhasebe yaklaşımında, sabit kıymet yenileme fonu uygulamasını başvurulmuş olsun ya da olmasın, satışa konu edilen sabit kıymetin satışından elde edilen kâr; cari dönemin kâr veya zararına yansıtılmaktadır. Hâlbuki vergi için muhasebe yaklaşımında söz konusu kâr; cari dönemin kâr/zararına ilave edilmemekte, onun yerine bir öz kaynak hesabına alınmaktadır. İki yaklaşım arasındaki bu farklılık özel fonlar (549) ve dönem net kâr/zararı (590/591) hesapları vasıtasıyla ilgili bilanço ve kapsamlı kâr/zarar tablosu unsurları üzerinde farklara neden olmaktadır.

(2) Bilgi için muhasebe yaklaşımında, ertelenmiş vergi etkilerinin doğurduğu gelir ve giderlerin dönem net kâr/zararı üzerinde etkisi vardır. Vergi için muhasebe yaklaşımında ise ertelenmiş vergi etkilerinin izlenmesi söz konusu değildir¹². İki yaklaşım arasındaki bu farklılık ertelenmiş vergi varlık ve yükümlülüğü (283/483) ile dönem net kâr/zararı (590/591) hesapları vasıtasıyla ilgili bilanço ve kapsamlı kâr/zarar tablosu unsurları üzerinde farklara neden olmaktadır.

Dönem net kâr/zararının belirli bir döneme (zaman aralığı) ilişkin olması nedeniyle, Tablo 17’de, söz konusu iki muhasebe dönemi (20X0 ve 20X3) için vergi ve muhasebe yaklaşımlarının doğurduğu dönem net kâr/zarar tutarlarına ilişkin fark tutarlarının birbirlerinin etkisini giderecek şekilde ilgili dönemlere dağıldığı görülmektedir. Diğer bir deyişle, söz konusu iki muhasebe döneminde ortaya çıkan kâr/zararların kümülatif toplamı, her iki yaklaşım için de 40.000 TL kâr etkisi oluşturmaktadır. Ancak bilgi için muhasebe yaklaşımında dönem net kârı 20X0 dönemiyle, vergi için muhasebe yaklaşımında ise 20X0 dönemiyle ilişkilendirilmiştir. Öz kaynak ve pasif unsurları ise zaman süreci içerisinde belirli bir noktaya (an) ilişkin olup, birikimli hareket eden tutarlardır. Diğer bir deyişle, bu unsurlara ait işlemlerin ilgili tutarları artırıp azaltması ve bu tutarların sonraki döneme devredilmesi söz konusudur. Bu nedenle, vergi ve muhasebe yaklaşımlarının öz kaynak ve pasif unsurları üzerinde doğurduğu farkların

¹² Burada ifade edilen yargının doğruluğu, çalışmada, “vergi için muhasebe yaklaşımı” için yapılmış tanımlamada geçerli varsayımlar çerçevesinde değerlendirilmelidir.

ortadan kalkması; farkları doğuran nedenlerin tamamen ortadan kalktığı dönemi takip eden dönemde gerçekleşebilmektedir (Bkz. Tablo 17).

6. Sonuç ve Değerlendirme

Bu çalışmada, vergi mevzuatımızda yer alan sabit kıymet yenileme fonu uygulamasına yönelik ekonomik olayların muhasebe standartlarına uygun olarak nasıl kayıt altına alınacağı ve bu olayların finansal raporlar üzerindeki etkileri üzerinde durulmuştur. Bu bağlamda geliştirilen hipotetik örnek; finansal tabloların sunuluşu (TMS 1), maddi duran varlıklar (TMS 16), vergi standardı (TMS 12) ve vergiyle uyumlama boyutları itibariyle birden fazla muhasebe dönemini içerecek şekilde kayıtlama, analiz ve değerlendirme konusu edilmiştir. Konunun bir taraftan çok boyutlu olarak birden fazla muhasebe dönemi üzerinden dikkate alınması, diğer taraftan finansal kayıt ve işlemlerin finansal tablolar üzerindeki etkilerinin gösterilmesi; vergi için muhasebe yaklaşımının muhasebe standartlarının amaçları açısından doğurduğu sakıncaları değerlendirebilmek açısından önemlidir.

Muhasebe standartları açısından, sabit kıymet yenileme fonu uygulamasına ilişkin ekonomik olayların raporlanmasında dikkat edilecek hususlar şu şekilde özetlenebilir.

(1) Sabit kıymet yenileme fonu uygulamasına başvurulmuş olsun ya da olmasın, sabit kıymetin satışından elde edilen kâr; cari dönemin kâr veya zararına yansıtılmalıdır. İlgili tutarın bir öz kaynak hesabına (549 Özel Fonlar gibi) alınması şeklinde bir uygulama, dönem kâr/zararı tutarının gerçeğe uygun olma niteliğine zarar vermektedir.

(2) Sabit kıymet yenileme fonu uygulaması kapsamında yeni alınan sabit kıymet için ayrılacak amortisman tutarı, ilgili dönemin maliyet hesaplarına alınmalıdır. Vergi matrahı açısından erteleme konusu olmuş tutarın (549 Özel Fonlar), yenilenmiş sabit kıymetin amortisman tutarı üzerinden mahsup edilmesi şeklinde bir uygulama, dönem kâr/zararının ve/veya ilgili varlık maliyet tutarlarının¹³ gerçeğe uygun olma niteliklerine zarar verebilecektir.

(3) Yenilenen sabit kıymetin amortisman tutarı; ilgili dönemde geçirdiği zaman (süre) nispetinde hesaplanmalıdır¹⁴. Yılın hangi döneminde aktife girdiğine bakılmaksızın, amortisman tutarının sabit kıymetin aktife girdiği takvim yılı için tam yıl üzerinden hesaplanması şeklinde bir uygulama muhasebe standartları açısından kabul edilemez. Bu tarz bir uygulama, dönem kâr/zararı ve birikmiş amortisman tutarlarına ek olarak, amortisman tutarının belirli bir varlıkla ilişkisinin olduğu durumlarda ilgili varlık maliyetlerinin bozulmasına neden olabilecektir.

(4) Sabit kıymet yenileme fonu uygulamasının ortaya çıkardığı ertelenmiş vergi etkileri dikkate alınmalıdır. Buna göre; ertelenmiş vergi etkilerinin dönem net kâr/zararı (590/591) üzerinde gelir ve gider etkileri vardır. Ayrıca muhasebe standartlarının varlık ve borç tanımlarını sağlamaları şartıyla, ertelenmiş vergi etkilerinin neden olduğu ertelenmiş vergi varlık ve yükümlülüğünün bilançoda gösterilmesi gerekir. Ertelemiş vergi etkilerinin izlenmemesi şeklinde bir uygulama, dönem net kâr/zararı (590/591) ve bilanço unsurlarına ilişkin tutarların gerçeğe uygun olma niteliğine zarar verebilecektir.

13 İlişkili oldukları hallerde, amortisman tutarları dönem sonlarında bir varlığın (151 Yarı mamuller, 152 Mamuller ve 258 Yapılmakta Olan Yatırımlar v.s.) maliyetine dâhil edilebilmektedir.

14 Üretim miktarı yönteminin kullanılmadığı varsayılmıştır.

Özetle; sabit kıymet yenileme fonuna ilişkin ekonomik olaylar muhasebe standartları çerçevesinde kayıtlanmaz ise işletmenin dönem net kâr/zararına (590/591) ek olarak, bilanço unsur ve kalemlerinin (öz kaynaklar, pasif ve aktif¹⁵) gerçeğe uygun olma nitelikleri zarar görebilecektir. Özellikle, sabit kıymete ilişkin amortisman tutarlarının dönem sonunda bir varlık hesabına devredilmesinin gerekli olduğu hallerde, muhasebe standartlarına uygun kayıtlama yapılmamasının finansal tabloların gerçeğe uygun olma niteliği üzerinde doğuracağı zararların (tahrifat) boyutları (yön) artabilecektir¹⁶. Görüldüğü gibi, yenileme fonu uygulamasına ilişkin ekonomik olayların muhasebe standartlarına göre kayıtlanmaması, finansal tabloların gerçeğe uygun olma niteliğine zarar verebilmekte ve bunlar birçok değişik faktörün etkisi altında şekillenmektedir.

Kaynakça

- Köse, T. & Ferhatoğlu, E. (2009). Gelir vergilerine ilişkin Türkiye muhasebe standardı (TMS 12) kapsamında sabit kıymet yenileme fonu uygulamasının değerlendirilmesi. *Muhasebe ve Denetim Bakış*, 29, 43-65.
- Mackenzie, B., Coetsee, D., Njikizana, T., Chamboko, R., Colyvas, B. & Hanekom B. (2012). *Interpretation and application of international financial reporting standards*. New Jersey, United States: John Wiley Sons, Inc.
- Örten, R., & Karapınar, A. (2009). *Türkiye muhasebe standartları ile uyumlu dönemsonu muhasebe uygulamaları*. Ankara: Gazi Kitabevi.
- Örten, R., Kaval, H. & Karapınar, A. (2014). *Türkiye muhasebe finansal raporlama standartları uygulama ve yorumları*. Ankara: Gazi Kitabevi.
- Özerhan, Y. & Yanık, S. (2012). *Türkiye muhasebe standartları Türkiye finansal raporlama standartları*. Ankara: TÜRMOB Yayınları.
- TMS 1, “Finansal Tabloların Sunuluşu”, *Kamu gözetimi muhasebe ve denetim standartları kurumu*, Erişim Tarihi: 09.08.2014, <http://www.kgk.gov.tr/>
- TMS 12, “Gelir Vergileri”, *Kamu gözetimi muhasebe ve denetim standartları kurumu*, Erişim Tarihi: 09.08.2014, <http://www.kgk.gov.tr/>
- TMS 16, “Maddi Duran Varlıklar”, *Kamu gözetimi muhasebe ve denetim standartları kurumu*, Erişim Tarihi: 09.08.2014, <http://www.kgk.gov.tr/>
- VUK, (Vergi Usul Kanunu). (1961). *T.C. resmi gazete*, 10703-10705, 04 Ocak 1961.

15 Bilançonun aktif kalemleri üzerindeki etkiler, amortisman tutarının bir varlık kalemine devredilmesinin gerekli olduğu hallerde ortaya çıkabilecektir.

16 Amortisman tutarının bir stok kalemine devredilmesinin gerekli olduğu haller bu duruma iyi bir örnek oluşturabilir.