

Araştırma Makalesi / Research Article

TÜRKİYE FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARI İLE VERGİ USUL KANUNU ARASINDAKİ İLİŞKİNİN UYGULAMA ÖRNEĞİ İLE İRDELENMESİ*

Doç. Dr. Tuba DERYA BASKAN 
Kırıkkale Üniversitesi, İİBF, (tdbaskan@gmail.com)

Abdullah TUNÇ 
(abdullah.tunc@goproducts.com)

ÖZET

İşletmeler ticari kayıtlarını tutarken, Türkiye Finansal Raporlama Standartlarına (TFRS) ve kavramsal çerçevede yer alan muhasebe ilkeleri ile bunların ayrılmaz parçası olan yorumlara uyum sağlamak ve uygulamak zorundadırlar. Bu kapsamda işletmeler ticari kayıtlarını, Türkiye Finansal Raporlama Standartlarına ve Türk Ticaret Kanunu'nun 88'inci madde hükümlerine göre açıkça görülebilir bir şekilde ortaya koymak zorundadır. Çalışmanın amacı da bir işletme verilerinden yararlanarak, Türkiye Finansal Raporlama Standartları ile Vergi Usul Kanunu (VUK) arasındaki ilişkinin finansal durum tablosu ve gelir tablosu kalemleri ayrıntılı incelenerek, farklılıklarının tespit edilmesi ve işletmelere getirdiği olumlu ya da olumsuz durumların tespit edilmesidir. Çalışma da varlık ve kaynakların değerlendirme yöntemlerinin işletmelerin kâr/zarar durumunu değiştirdiği ve bunun da bilgi kullanıcılarına mali analiz kısmında farklı sonuçlara ulaştırdığı tespit edilmiştir. Diğer taraftan ülkemizdeki vergi verme esası göz önüne alındığında da uygulama da bir takım durumların değiştirilmemesi gerektiği tespit edilmiştir.

Anahtar Kelimeler: Türkiye Finansal Raporlama Standartları, Tekdüzen Muhasebe Sistemi, Finansal Durum Tablosu, Gelir Tablosu.

THE RELATIONSHIP BETWEEN TURKEY FINANCIAL REPORTING STANDARDS AND TAX PROCEDURES LAW EXAMINATION WITH APPLICATION EXAMPLE

ABSTRACT

Businesses holding commercial registration, Turkey Financial Reporting Standards (IFRS) and with the conceptual framework of accounting principles which must adapt to review and implement an integral part. In this context commercial registration of businesses, Turkey and the Turkish Commercial Code Financial Reporting Standards must demonstrate a clearly visible manner in accordance with the provisions of Article 88th. The aim of this study is to exploit a business data, Turkey Financial Reporting Tax Law and Standards (TPL) statement of financial position and income statement of the relationship between examined in detail, to identify differences and brought to the business is the identification of positive or negative situations. In the study, it was determined that the valuation methods of assets and resources change the profit / loss status of the enterprises and this leads to different results in the financial analysis part to the information users. On the other hand, considering the tax payment principle in our country, it has been determined that some situations should not be changed in practice.

Keywords: Turkey Financial Reporting Standards, Uniform Accounting System, Financial Status Statement, Income Statement.

* Bu çalışma 7. Uluslararası Muhasebe ve Finansman Araştırmaları Kongresi (ICAFR2020)'nde Bildiri Özeti şeklinde sunulmuştur.

1. Giriş

Dünyada küreselleşmenin hızlanması ile birlikte ekonomi, teknoloji, bilim ve siyaset alanlarındaki etkileri hissedilmeye başlamış, çok uluslu işletmelerin artması ve sermaye hareketliliğinin serbestleşmesinin sonucunda çeşitli kural ve kıstaslar çerçevesinde uluslararası standartlara sahip bir muhasebe sistemine gerek duyulmuştur. Muhasebe standartları, muhasebe yönetici ve çalışanlarının güvenilir, doğru, anlaşılır ve kıyaslanabilir verileri muhasebe ilkeleri doğrultusunda mali tablolara aktarmasını hedeflemektedir. Muhasebe standartlarının dünya çapında genel kabul görmüş, tek ve kapsayıcı kurallar olması için Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB) çalışmalar yürütmektedir. IASB'nin yürütmüş olduğu çalışmalar sonucunda Uluslararası Muhasebe Standartları oluşturulmuş ve dünyada birçok ülkede uygulama alanı bulmuştur. Ülkemizde Uluslararası Muhasebe Standartları temel alınarak Türkiye Muhasebe/Finansal Raporlama Standartları oluşturulmuştur. Tek Düzen Hesap Planı, mali verilerin kaydedilmesi işlemlerinin standartlaştırılması hedefi ile resmîyet kazanarak, belirli bir düzene göre sıralanmış hesapların bulunduğu listedir. Ülkemizde 1 Ocak 1994 tarihi itibari bilanço esasına göre defter tutan tacirler tek düzen hesap planını uygulaması zorunlu hale getirilmiştir.

6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu 64 ve 88'inci maddesi gereğince Tacirler, ticari defter tutmak ve finansal tablo oluşturmak ile yükümlüdür. Tacirler, Finansal tablolarını düzenlerken ve ticari defterlerinin kayıtlarını oluştururken Türkiye Muhasebe/Finansal Raporlama Standartlarına uymak ve bu standartları uygulamakla sorumludurlar. Vergi Usul Kanunu (VUK) çerçevesinde oluşturulan mali tablolar, tek düzen hesap planının doğrultusunda oluşturulmakta, Türkiye Muhasebe Standartlarına (TMS) uygun olarak düzenlenmektedir.

Vergi usul kanunu; kamu yararı gözetilerek oluşturulmuş kamu alacağı olarak vergi gelirlerini maksimum seviyede tutmaya yönelik işlemektedir. Vergi usul kanunu kapsamında oluşturulan mükellefler muhasebe sistemleri kamu alacağı olan vergini gelirinin tahsili üzerine oluşturulmuş. Kamu mükelleflerin oluşturacağı ve uygulayacağı muhasebe sistemini Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği (Tek Düzen Hesap Planı) yayınlamıştır. Türkiye Muhasebe Standartları ile gelişen ve küreselleşen dünya ekonomisine, ülkemiz yer alan kurum ve şirketlerin entegrasyonu sağlanmaya çalışılmış, doğrudan yatırımlar ile ülkemize yatırım yapan çok uluslu işletmelerin muhasebe sistemleri ile ülkemizde uygulanan muhasebe sistemleri arasında oluşabilecek farklar ortadan kaldırılmaya çalışılmıştır. Türkiye Muhasebe Standartları işletme ve kurumların vergiyi oluşturan matrahından ziyade varlık ve kaynakların etkinliği, işletmelerin faaliyetlerinin verimliliği, işletmeler için oluşmuş yada oluşacak finansal risklerin tespiti ve işletme paydaşlarına doğru, güvenilir bilgileri ulaştırmak ve raporlamaktır. Vergi usul kanunu ve Türkiye Muhasebe Standartları arasında mali verilere bakış açısından amaç farklılıkları söz konusu olması her iki sisteminde uygulamalarında farklılıklara neden olmuş ve işletme verilerinin farklı uygulamalarla ele alınması neticesinde farklı finansal rapor ve analizler ortaya çıkmaktadır. Çalışmamızda Vergi usul kanunu ve Türkiye Muhasebe Standartlarının uygulama farkları ve bu farkların mali tablolara etkisi ele araştırılmıştır.

Yapılan literatür taraması kapsamında TMS ve VUK arasında uygulamada farklılıklara ilişkin bir çok çalışma söz konusudur TMS ve VUK kapsamında son gelişmeler ve revizeler göz önünde bulundurularak TMS ve VUK arasında ki farklar hesap grubu bazında incelenmiş finansal tablolar, Türkiye Muhasebe Standartları TMS ve VUK'a göre değerlendirilip, uygu-

lamadaki farklılıklar ve benzerlikler irdelenerek işletmeler için meydana gelebilecek avantaj ve dezavantajlı durumlara değinilmeye çalışılmıştır. TMS ve VUK arasındaki farkların bilgi kullanıcılarının finansal analizler için kullandıkları mali verilere etkisi ile firma paydaşlarının karar almalarını etkileyen mali tablolarda ki değişiklikler incelenmiştir. Bu çalışma da TMS ve VUK uygulama farklılıklarının işletme mali tablolarına etkileri dinamiklik, kapsayıcılık ve açıklayıcılık gibi etkenler dikkate alınarak karşılaştırılmış yapılan uygulama ile birlikte TMS'ye göre oluşturulan finansal raporların işletme kaynak ve varlıklarını tamamını kapsayan dinamik ve işletme paydaşlarına yönelik daha açıklayıcı bilgiler sağladığı sonucuna varılmış literatür katkısı sağlamıştır.

2. Muhasebe Standartlarının İşlevleri ve Ülkemizdeki Gelişimi

Küreselleşen dünya ekonomisinde muhasebe uygulamalarının ülkeler arasında farklılıklar göstermesi bilgi kullanıcılarını olumsuz etkilemektedir. Dünyada muhasebe uygulamalarının, bütün ülkeler için kabul edilebilir ve uygulanabilir standartlar kapsamında oluşması için çalışmalar yürütmektedir. Bu çalışmalar muhasebe standartlarının kurumsallaşmasının ve gelişmesini sağlamıştır. Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB) bu doğrultuda oluşturulan uluslararası bir kuruluş olarak faaliyetlerini sürdürmektedir. Ükelere ait olan muhasebe uygulamaları da sektörlere göre farklılıklar göstermekte ve standart muhasebe uygulamalarına ihtiyaç duyulmaktadır. Ülkemizde muhasebe uygulamalarının standartlaştırılması ve uygulanması için Kamu Gözetim Kurumu çalışmalar yürütmektedir (Kıracı & Köse, 2002:2).

Muhasebe standartlarının oluşturulması ve uygulanmasının nedenleri; muhasebe uygulamalarındaki farklılıklar, tekdüze ve genel kabul görmüş muhasebe ilkelerini oluşturmak, finansal tablo ve verilerin şeffaf, anlamlı, uygulanabilir, tarafsız, kıyaslanabilir olmasını sağlamak, kurum paydaşlarının ve diğer bilgi kullanıcılarının yapacakları değerlendirmelere, verecekleri kararlara engel olan hata ve hileleri ortadan kaldırmak, ülkeler arası ortak bir finansal, mali bir dil oluşturarak veri ve tabloların anlaşılabilirliğini artırmak olarak sıralanabilir (Çakır, 2005:1).

Muhasebe standartları için Basel Komitesi tarafından belirlenen on kriter, muhasebe standartlarının oluşmasına, gelişmesine ve uygulanmasına yön vermiştir. İlgili kriterlere aşağıda yer verilmiştir (Ekergil, 2010:5);

- Muhasebe standartları, uyumlu ve anlam bütünlüğü olan muhasebe verileri oluşturmalıdır.
- Muhasebe standartları, finansal durum ve ölçütle yönelik temkinli ve doğru değerler oluşturmalıdır.
- Muhasebe standartları, finansal durum ve ölçütle yönelik güvenilir değerler oluşturmalıdır.
- Muhasebe standartları, teorik temeli sağlam olmakla birlikte pratikte de uygulanabilir düzeyde olmalıdır.
- Muhasebe standartları, işlediği konularla ilgili olarak yalın ve anlaşılır olmalı karmaşıklık-tan uzak durmalıdır.
- Muhasebe standartları, ilişkili muhasebe hesap ve kalemleri için kendi içinde tutarlı değerler oluşturmalıdır.

- Muhasebe standartları, oluşturulan tutarlı değerlerin oluşturulabilmesi için kesinlik içermelidir.
- Tercihen muhasebe standartları, farklı işlem seçeneklerinin de uygulanmasına izin vermeli. Farklı muhasebe işlemlerinin uygulamasına izin verildiğinde tutarlı açıklamalar isteye bilmelidir.
- Açıklamalar, kurumların finansal durum ve ölçütlerinin, risk dereceleri ve risk yönetimine yönelik yapılacak denetimler için kapsamlı olmalıdır.
- Muhasebe standartları, gelişmiş finansal piyasalar kapsamakla birlikte gelişmekte olan piyasaları da kapsamlı ve uygulanmalıdır.

Belirli bir standartta oluşturulan muhasebe kayıt ve raporlamalar diğer kullanıcılar için anlaşılır ve anlamlı verilere dönüşmesi önem arz etmektedir. Sermaye piyasalarında yatırımcıların aydınlatılması ve bilgilendirilmesi, kabul görmüş muhasebe standartlarının oluşturulması ve uygulanması ile sağlanabilir (Üstündağ, 2000:31).

Ülkemizde muhasebe standartları birçok kurumun muhasebe uygulamalarında tekdüze ve kabul görmüş uygulamaları oluşturma çalışmaları ile başlamış, ülkemizin Avrupa birliği uyum sürecinin başlaması ile kurumsallaşmış ve uluslararası muhasebe standartlarının uygulanması zorunlu hale getirilmiştir (Çelik, 2012:28).

Ülkemizde Türk Ticaret Kanunu ve Vergi Usul Kanunları muhasebe uygulamalarını yönlendirilmektedir. İlgili kanunların hükümleri muhasebe uygulamalarının tamamını kapsamakta ve yetersiz kalmaktadır. Kanun hükümlerinin kapsamadığı muhasebe uygulamalarını düzenlemek ve uygulanmasını sağlamak için yasal statüde olan kuruluşlar yetki alanları ile sınırlı olmak kaydı ile çalışmalar yapmakta oldukları görülmektedir (Arıkan, 1996:51). Muhasebe uygulamaları, kanun ve kurumların farklı düzenlemeleri ile oluşturulmakta ve işletmelerin finansal tablolarında ve verilerde kapsam ve uygulama bakımından farklılıklar oluşmasına neden olmaktadır. Mali tablolar doğru veri ve işlemleri içermekte fakat karşılaştırılması güçleşmektedir (Üstünel, 2005:18)

Ülkemizde muhasebe standartlarının gelişimi kamu kurum ve kuruluşlarının yapmış olduğu çalışmalar ile gelişmiştir.

Ülkemizde muhasebe uygulamaları üzerine çalışmalar yapan Sermaye Piyasası Kurulu halkın yapmış oldukları tasarrufları menkul kıymetlere aktarmasını sağlayarak iktisadi kalkınmanın sağlanması, sermayenin tabana yayılması, gelir dağılımının adaletli bir şekilde yapılması amacıyla sermaye piyasasının etkin, güvenilir, şeffaf ve verimli bir şekilde çalışmasını ve yatırımcıların menfaatlerinin korunmasını düzenleyerek işlerliğini denetlemek için 1981 yılında kurulmuştur (Kiracı & Köse, 2002:2). Kamunun aydınlatılması ve bilgilendirilmesi ile görevli olan Sermaye Piyasası Kurulu, menkul kıymetler sermayesi paydaşları adına birçok düzenleme ve denetleme yapmak ile yükümlüdür. Sermaye piyasasında ulusal, uluslararası, farklı ölçekte ve farklı sektörlerde birçok firma yer almakta olup veri kullanıcılarına ve yatırımcılara mali verilerin ve tabloların standart bir şekilde aktarılması gerekliliği oluşmuştur. Sermaye piyasasında işlem gören şirketler ya da beş yüz ortak sayısını aşan anonim şirketlerde Uluslararası Muhasebe Standartları ve Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'ndan faydalanılarak oluşturulmuş standartlar uygulanmaktadır. Sermaye piyasası kurulu ülkemizde standartların uygulanması, gelişmesi ve yayılmasında etkin rol oynamaktadır.

Bankacılık sektöründe denetim ve düzenleme faaliyetleri, 1999 yılında alınan karar ile bağımsız ve tek bir kurumun kurulması kararlaştırılmıştır. Denetim ve düzenleme faaliyetlerinin tek ve bağımsız bir kurum aracılığı ile yapılmasında ki amaç, düzenleme ve denetim faaliyetlerinde etkin ve bağımsız bir karar alma mekanizmasının oluşturulmasıdır. Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu (BDDK) Haziran 1999'da yayınlanan 4389 sayılı Bankacılık Kanunu ile kurulmuş ve Ağustos 2000'de faaliyete geçmiştir (BDDK, 2013). BDDK, Türkiye'de faaliyette bulunan bankaların tamamını uygulaması için uluslararası muhasebe standartlarından faydalanarak birçok tebliğ yayınlamıştır. Kurul bu tebliğlerle birlikte bankaların muhasebe uygulamalarını genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uyması verilerin standart olarak hazırlanmasını amaçlamıştır. Kurul kurulduğu günden bugüne birçok tebliğ ve yönetmelik yayınlamış yayınlanan tebliğ ve yönetmeliklerle ülkemiz bankacılık sektöründe standartların uygulanmasını ve gelişmesini sağlamıştır (Çiftçi & Erserim, 2008:15).

Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu, mali tabloların güvenilir, gerçek, karşılaştırılabilir, anlaşılabilir ve dengeli bir şekilde oluşturulması amacıyla muhasebe ilkelerinin uygulanması, geliştirilmesi ve uygulanacak muhasebe standartlarını belirlenmesi ve yayınlanması amacıyla 1999 yılında kurulmuştur. Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu, Avrupa Birliği muhasebe sistemine uyum ve dünyada uygulanan muhasebe sistemlerine entegre olabilmek için Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarını benimsemiştir. Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu, Kavramsal Çerçeve, Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standardı ile yorumlar yayınlamıştır (TMSK, 2010:5). Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu faaliyetleri 660 sayılı Kanun Hükmünde Kararname (KHK) 2011 yılında sonlandırılmıştır.

Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK), 2 Kasım 2011 yılında yayınlanan 660 sayılı KHK ile kurulmuştur. İlgili KHK ile kurumun görevleri arasında; Türkiye Muhasebe Standartlarını oluşturma ve yayınlama, bağımsız denetim için uygulama kapsamı, kalitesi ve denetim standartlarını oluşturmak (KGK Denetim Standartları KHK, 2011). KGK ülkemizde standartların yayınlayarak ve uygulanması sağlayarak Türkiye muhasebe sisteminin uluslararası muhasebe sistemine entegre olmasını sağlamaktadır.

İdare VUK ile devletin vergi alacaklarının güvenceye alınmasını hedeflemekte ve muhasebe sistemlerini bu çerçevede oluşturmaktadır. Gelişen ve küreselleşen dünya ekonomisi ile ülkemiz entegre olması ile VUK işletmelerin finansal veri ve tablolarının oluşturulmasında ihtiyacı karşılayamamış; veri kullanıcıları daha dinamik ve güncel veriler ile yatırım, yorum ve analiz yapma ihtiyaçları ülkemizde standartların uygulanması ve yayılmasına yol açmıştır. Türkiye Muhasebe Standartları ile veri kullanıcılarının daha verimli güvenilir ve şeffaf finansal veri ve tablolara ulaşılması hedeflenmektedir.

3. Literatür Taraması

Literatürde Türkiye Finansal Raporlama Standartları ile Vergi Usul Kanunu arasındaki ilişkiyi inceleyen farklı çalışmalar yer almaktadır.

Tekdüzen Muhasebe Sistemine (TDMS) ve Türkiye Muhasebe Standartlarına (TMS) göre bilançonun biçimsel yapısı, kapsamı ve içeriğinin karşılaştırmalı analizini Bayrı (2010) çalışmasında yapmıştır. Buna göre, finansal tablolara ilgili düzenlemelerin yer aldığı TMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu Standardı ile bilançonun biçimsel yapısı, kapsamı ve içeriğinin

incelenmiş ve TMS-TFRS'ye göre düzenlenecek bilançoların TDMS'ye göre düzenlenecek bilançolardan daha kapsamlı ve şeffaf bilgi sağlayacağı sonucuna ulaşmıştır.

Karşılıklar standardı ile Vergi Usul Kanunu ve Türk Ticaret Kanunu'na göre karşılık kavramını inceleyen Özkan & Kocamış (2011) çalışmalarında karşılık kavramının, Türkiye'deki uygulamaları ile uluslararası muhasebe standartları uygulamalarını karşılaştırmış ve karşılıklar işletmenin tablolarının bilgiyi tam ve güvenilir olarak yansıtması açısından önemli bir kanıt olduğu sonucuna ulaşmıştır. TMS 36 çerçevesinde maddi duran varlıklarda değer düşüklüğünün ölçülmesini ele alan Sipahi & Öğüz (2011), Vergi mevzuatı çerçevesinde yapılan değerlemelerde, en çok kullanılan yöntem maliyet esası yöntemi iken, TMS uygulamalarında gerçeğe uygun değerle değerlendirilmenin ön plana çıktığını tespit etmişlerdir.

Maddi olmayan duran varlıkların değerlendirme ve finansal tablolarda sunum esaslarını inceleyen Deran & Savaş (2013) birtakım sonuçlara ulaşmıştır. Buna göre Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği (MSUGT) ve TMS-38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar açısından bu varlıkların değerlemeye tabi tutulma ve finansal tablolarda gösterilme esaslarını incelenmiş ve TMS 38 Maddi olmayan duran varlıkların finansal tablolarda sunumu, MSUGT ve VUK'na göre finansal tablolarda sunumunda finansal bilgi kullanıcılarına daha gerçekçi bilgiler sunacağı sonucuna ulaşmıştır.

Nakit benzeri kavramını tekdüzen muhasebe sistemi (TDMS) ve TMS -7 Nakit Akış Tabloları açısından inceleyen Gersil (2014) her iki yaklaşım arasındaki farklılıklar bir örnekle açıklanmış ve finansal tabloların gerçeğe uygun sunumu Uluslararası Finansal Raporlama/ Muhasebe Standartları ile TDMS'ye göre çok daha iyi bir şekilde gerçekleştirebileceği sonucuna ulaşmıştır.

Türkiye Finansal Raporlama Standartları ve Vergi Usul Kanunu Değerleme esaslarını inceleyen Yaylalı (2016) VUK ve TMS değerlendirme genel esasları ve değerlendirme ölçütleri ele alınmış ve VUK'un vergi matrahını aşınmasını önleyici kural bazlı anlayışı ile TMS'nin işletmeye esnek hareket imkânı sağlayan ilke bazlı yaklaşımı arasında fark olduğu sonucuna ulaşmıştır.

Maddi duran varlıkları Vergi Usul Kanunu ve TMS-16 açısından bir uygulama ile inceleyen Tekşen & Dağlı (2017) standartlara göre raporlanan maddi duran varlıkların VUK'a göre yapılan raporlamada ki değerlerden daha fazla olduğu sonucuna varmıştır. Stok maliyetlerinin ölçüm ve muhasebeleştirme esaslarının VUK, TMS/TFRS karşılaştıran Öztürk (2017) VUK, TMS/TFRS düzenlemelerinin stok maliyetlerinin ölçümü ve muhasebeleştirilmesi üzerindeki etkisini araştırmış ve stokların ilk muhasebeleştirilmesi, stokların değer düşüklüğüne uğraması halinde yapılması gereken muhasebe işlemleri gibi işlemlerde VUK, ve TMS/TFRS arasında uygulama farklılıkları olduğunu tespit etmiştir. Türkiye'deki güncel muhasebe mevzuatlarına göre maddi duran varlıkların değerlendirme hükümlerinin karşılaştırmasını yapan Yücel vd. (2018), TMS/TFRS "ilke bazlı" standartlardan kabul edilmekte olduğunu, MSUGT'lerinde ise maddi duran varlıklar ile ilgili detaylı düzenleme yer almamakta, düzenlemeler VUK çerçevesinde yapılmaktadır. Bu nedenle vergi amaçlı uygulamaların ağır bastığı tespit etmiştir.

TMS ile VUK açısından değerlendirme ölçümlerinin karşılaştıran Tunçez (2019) VUK ve TMS/TFRS'nin farklı uygulamalarının olması muhasebeleştirme sürecinde karmaşık durumlara neden olduğu sonucuna ulaşmıştır. Özulucan & Temel (2020), Vergi Usul Kanunu ve Türkiye Muhasebe Standardı-2 çerçevesinde stokları ele almış TMS ve VUK arasında ki uygulama farklılıklarını ve bu farklılıkların mali tablolara etkisini vurgulamışlardır.

4. Vergi Usul Kanunu ve Türkiye Muhasebe Standartlarına Göre Tekdüzen Hesap Planına Genel Bakış

İşletmelerin finansal durum tablosu ile gelir tablosunda yer alan belli başlı hesaplara kısaca yer verilerek ilerleyen kısımda uygulama aşamasına geçilecektir.

a. Finansal Durum Tablosu

İşletmelerin kaynaklarını ve bu kaynaklar ile edindikleri varlıkları görebilmek için kullandığımız “Finansal Durum Raporlaması (Bilanço)”, hem işletmelerin finansal analizlerinin yapılması hem de mali yapısının değerlendirilmesi için önemli bir raporlamadır. Belli başlı hesap kalemlerinin uygulanmasının raporlamalara getirdiği farklılıklar ve benzerlikler aşağıda incelenecektir.

Nakit ve Nakit Benzeri (Hazır Değerler) Hesapları

Tek düzen muhasebe sisteminde hazır değerler hesap grubu olarak ele alınan hesaplar standartlara göre nakit ve nakit benzerleri olarak ele alınmaktadır. Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) 7’de Nakit Benzeri Kavramı; kısa vadeli nakit işlemleri ve taahhütleri için elde bulundurulmuş yatırım amacı taşımayan varlıklar olarak tanımlanmaktadır. Yatırımın nakit benzeri olarak tanımlanması için vadesinin 3 aydan daha kısa olması ve nakde çevrilmesinin kolay olması ve dönüştürülürken değerinde ki kaybın çok az ve önemsiz olması gerekmektedir.

1 Sıra No’lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği (MSUGT) ile birlikte tek düzen hesap planı ve açıklamaları yayınlanmış ilgili tebliğ de hazır değerlerin kapsamı ve açıklamaları belirtilmiştir. Hazır değerler bu tebliğ ile hesapların likiditesine göre nakit, kasa ve banka hesapları iken bu iki hesap dışında kalan diğer hazır değerler, alınan ve verilen çekler hesapları ise nakit benzerleri olarak sınıflandırılmıştır. MSUGT’a göre hazır değerler, menkul kıymetler hariç tutularak istenildiğinde nakde çevrilebilen ve değer kaybına uğramayan varlıklar olarak tanımlanmıştır.

MSUGT ile TMS 7 arasında nakit ve nakit benzerleri kavramı arasında ortaya çıkan önemli fark menkul kıymetler hesaplarıdır. MSUGT menkul kıymet hesaplarını hazır değerler içerisinde almaz iken TMS 7 3 ay ve daha kısa vadeli menkul kıymetleri nakit benzeri olarak almaktadır. MSUGT ve TMS arasında ki bu değişiklikler işletmelerin 3 aydan kısa vadeli menkul kıymetlerinin sınıflandırılmasında bilanço kalemlerinde farklılıklar oluşmasına neden olmaktadır.

Stok Hesapları

Stoklar, bir yıl yada daha az bir süre kapsamında nakde dönüştürülebilecek, satılmak üzere edinilen ilk madde malzeme, mamul, yarı mamul ve ticari mallar gibi varlıklardan oluşmaktadır. (MSUGT 1 Sıra No’lu, 1992).

TMS 2’ye göre stok kavramı, işletme normal faaliyetlerinin sürdürülmesi esnasında satılmak amacı ile edinilen ticari mallar ve üretilen mamul ya da üretim aşamasında olan yarı mamuller ile üretim yada hizmetin ifası için elde bulundurulmuş ilk madde malzemeler şeklinde tanımlanmaktadır (TMS-2, 2005).

VUK' un 258 ile 330 maddesi arasında bulunan maddeler stokların değerlendirme hükümlerini kapsar. VUK' a göre, değerlendirme, dönem sonlarında iktisadi kıymetlerin değerinin ölçülmesi ve belirlenmesidir (Aydın, 2002:29). Diğer taraftan VUK'a göre emtialar maliyet bedeli ile değerlendirilmekte ancak, satış değerinin maliyet bedeli üzerinden %10 dan daha fazla değer kaybetmesi neticesinde mükelleflerin emsal bedel ölçüsünü kullanabilir demektir (VUK, 1961 s.213).

TMS-2, 9. madde ise Stokların, maliyet ve net gerçekleştirilebilir değerini kıyaslamakta düşük olanı ile değerlemektedir.

VUK ve TMS arasında stok hesaplarının değerlendirme kıstasları ve değerlendirme yöntemleri yönünden farklılıklar mevcuttur. VUK'a göre %10 üzerinde bir değer kaybı ya da artışı yaşanmadığı dönemlerde değer düşüklüğü karşılığı hesaplamaz iken. TMS'ye göre stokların net gerçekleştirilebilir değerinin gerçek değerinden düşük gerçekleştiği dönemlerde karşılık ayırmaktadır. Değer düşüklüğü karşılıkları ertelenmiş vergi varlığı oluşturduğu gibi bilanço kalemlerinde farklar meydana getirmektedir.

Standartlar vadeli olarak edinilen hammadde ve ürünlerin vade farkını hesaplayarak giderleştirirken, VUK vade farklarını da maliyetin bir unsuru olarak görmekte ve malın maliyetine aktarmaktadır.

Dolayısı ile VUK ve TMS stok hesaplarına en büyük farklılıklar değerlendirme, vade farkları ve maliyet hesaplamalarında karşımıza çıkmaktadır.

Maddi Duran Varlıklar Hesapları

VUK'a göre değer düşüklüğü takdir komisyonu onayına ve ayrıca değer artışı enflasyon muhasebesi ile öngörülmüştür. VUK Mükerrer 298. Maddesinde enflasyon düzeltilmesi yapılabilmesi için bazı şartlar getirmektedir; işletmenin kazancının bilanço esasına göre tespit edilmesi ve enflasyon oranının son üç yılın toplamı %100'den fazla olması ayrıca içinde bulunan yıl için %10'dan fazla gerçekleşmesi halinde enflasyon düzeltilmesi işlemleri yapılabilir.

TMS 16 Maddi Duran Varlıklar Standartları maddi duran varlıkların değeri piyasa değerleri olarak tanımlamakta piyasa değeri de kalemlerin gerçeğe uygun değer ile değerlendirilmesi ile belirlenmektedir. Gerçek değeri güvenli bir şekilde ölçülen maddi duran varlıklar muhasebe kaydı yapıldıktan sonra, değerlemeye tabi tutularak değerlendirilmiş değeri ile muhasebe hesap kalemlerinde gösterilirler. Standartlara göre yapılan amortisman hesaplamalarının tamamında kıst amortisman uygulanmaktadır. VUK'da binek otomobilleri dışında diğer maddi duran varlık kalemleri için kıst amortisman uygulanmamaktadır.

VUK ve TMS arasında maddi duran varlıklar hesaplarının değerlendirme kıstasları, değerlendirme yöntemleri amortisman ayırma yöntemleri ve amortisman süresi gibi farklılıklar söz konusudur. İşletmeler VUK'ca öngörülen enflasyon muhasebesi şartlarının gerçekleşmesinden dolayı 2003 yılından itibaren varlıklar için değerlendirme yapmamaktadır. Maddi duran varlıklarını kayıtlarına aldığı maliyet değeri ile takip etmekte, finansal raporlarına yansıtılmaktadır. TMS 16 maddi duran varlık standardına göre gerçeğe uygun değerini gösterebilmesi için işletmeler dönem sonlarında maddi duran varlıklarını değerlemekte ve oluşan değerleri finansal tablolarına yansıtılmaktadır.

Maddi Olmayan Duran Varlıklar Hesapları

İşletme aktifinde bulunan maddi olmayan duran varlıklar, fiziki olarak işletme bünyesinde bulunmayan, işletmeye kullanımları ile birlikte ciro artışı sağlayan haklar ve imtiyazlardan oluşur. Bu hak ve imtiyazlar belirli bir bedel karşılığında edinilebileceği gibi işletme bünyesinde yapılan çalışmalar neticesinde oluşabilmektedir. İşletmeler hizmet ve mal kalitesini artırmak ve ticari kârlarını büyütmek amacı ile maddi olmayan duran varlıklar edinebilmektedir. Maddi olmayan duran varlıklar işletme bilançolarında yer alabilmesi için bu varlıkların belirli bir bedelinin olması gerekmektedir (İşiltan, 1991:1).

TMS'ye göre haklar hesabında gösterilen varlıkların itfa edilebilmesi ön koşula bağlanmıştır. Belirli bir ömre sahip olan varlıklar azalan bakiyeler, doğrusal itfa ya da üretim birimi yöntemleri kullanılarak itfa edilebilmekte. Belirli bir ömre sahip olmayan yani ömürleri sınırsız olan varlıklar ise itfa edilmemektedir. VUK' a göre haklar hesabında gösterilen varlıkların ömürler 15 yıl olarak kabul edilmekte ve bütün varlıklar % 6,66 itfa oranı ile itfa edilmektedir.

VUK ve TMS arasında maddi olmayan duran varlıklar hesaplarının değerlendirme kısıtları, değerlendirme yöntemleri amortisman ayırma yöntemleri ve amortisman süresi gibi farklılıklar söz konusudur.

Kısa Vadeli Karşılıklar Hesapları

Vergi Usul Kanunu'nu karşılık kavramını 228. Maddede tanımlamıştır. Buna göre karşılık işletme adına oluşmuş ya da oluşması muhtemel miktarı kestirilemeyen borç niteliğinde ki zararların karşılanması için hesaplarda tutulan tutarlardır. Karşılık ayrılması Vergi Usul Kanununa özel hükümlere bağlanmıştır. VUK' a göre karşılıklar iki durumda ayrılabilir. Bunlar Vergi Usul Kanunu 278. Maddesi gereği değeri düşen mallar için ayrılan karşılıklar ve VUK' un 323. Maddesi gereği ayrılan şüpheli alacaklar karşılıklarıdır.

Vergi Usul Kanunu 278. Maddesi gereği değeri düşen mallar için ayrılan karşılıklar, gider olarak kayda alınabilmesi için Takdir Komisyonu tarafından tespit edilerek raporlanması gerekmektedir. Takdir Komisyonu tespit raporu olmadan ayrılan karşılıklar kanunen kabul edilmeyen gider olarak kayıtlara alınır.

Karşılıklar TMS-37 de miktarı bilinmeyen ve ne zaman gerçekleşeceği belli olmayan yükümlülükler olarak tanımlanmaktadır. Daha önce ki yıllarda meydana gelmiş olaylar neticesinde ödenmesi gereken fakat miktarı belli olmayan ya da miktarı belli olsa dahi ödemesinin yapıp yapılmayacağı belli olmayan yükümlülükler karşılıklar kavramı içerisinde yer alır. Karşılıklar işletmenin faaliyetlerinden oluşabileceği gibi teşebbüslerinin faaliyetlerinden oluşabilmektedir (Kaban, 2007: 20).

İşletmeler VUK'a göre karşılıkları katı şart ve kısıtlara göre ayırmakta bu şart ve kısıtlar dışında kalan karşılıklar kanunen kabul edilmeyen gider olarak kabul edilmektedir. TMS'ye göre ise karşılıklar daha esnek şart ve kısıtlara bağlanmıştır. VUK ve TMS arasındaki bu yaklaşım farkı işletmelerin bilanço hesaplarına da yansımıştır. VUK'a göre oluşturulan bilançolarda ayrılan karşılıklar az ya da hiç yok iken TMS'ye göre oluşturulan bilançolarda başta stoklar, duran varlıklar ve çalışanlara sağlanan faydalar olmak üzere bütün kalemlerde ayrılmaktadır.

Kıdem Tazminatı Karşılıkları Hesabı

Kıdem tazminatı, belirli bir işletmede iş kanunun da belirtilen sürelerce çalışmış bir işçinin iş kanunun da belirtilen nedenler ile işten ayrılması neticesinde çalışmış olduğu zaman içerisinde yıpranması ve işsizliği döneminde karşılaşacağı güçlükler aşması amacıyla işverence ödenen toplu tutardır (Yargıtay 9. Hukuk Dairesinin 2007/3906 E. 2009/12118 K. ve 28.04.2009 tarihli kararı).

Kıdem tazminatı işçinin son ay ücreti üzerinden çalışma zamanı dikkate alınarak hesaplanmaktadır. Kanuna göre kıdem tazminatı gelir vergisi ve sigorta priminden istisnadır. Yıllık olarak kıdem tazminatı tavan rakamları güncellenmekte bu tutarı aşan ücret üzerinden gelir vergisi ve sigorta primi tahsil edilmektedir. İşçinin kıdem tazminatına konu ücreti açıklanan tavan ücretin üzerinde ve yapmış olduğu bir sözleşme yok ise kıdem tazminatı tavan ücret üzerinden hesaplanmaktadır.

Standartlar kıdem tazminatının düzenli olarak hesaplanmasını ve mali tablolara aktarılmasını öngörmüştür. VUK ve Kurumlar Vergisi Kanunu yönünden kıdem tazminatı ödenmesi durumunda hesaplanarak finansal tablolara aktarılmaktadır. Ödemesi yapılmayan ve hesaplanarak finansal tablolara aktarılan kıdem tazminatı karşılıkları kanunen kabul edilmeyen gider niteliğindedir. Kıdem tazminatı hesaplanmasında standartlar ile VUK arasında uygulama farklılıkları söz konusudur. Standartlar kıdem tazminatı hesaplamasında personelin bir yıllık kıdem süresini tamamlaması şartı aranmaz iken VUK'a göre kıdem tazminatı hesaplanabilmesi için 1 yıllık bir kıdem şartı aranmaktadır. Hesaplama VUK enflasyon oranını dikkate almaz iken standartlar hesaplamaya dâhil ettiği iskonto oranı ile enflasyon etkilerini de hesaplamaya dâhil etmektedir (Pamukçu & Pamukçu, 2011:71). VUK ile standartların uygulama ve hesaplama farkları işletmelerde, kayıt ve raporlama açısından farklılıklara neden olmaktadır.

Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü

Türkiye Muhasebe Standartlarının 12 no'lu Gelir Vergileri Başlıklı Standardı altında ertelenmiş vergi kavramı düzenlenmektedir. Ertelenmiş Vergi; varlık ve kaynakların muhasebe kaydında yer alan değeri ile vergi değeri arasındaki geçici farklardan hesaplanmaktadır. Ertelenmiş Vergi, ertelenmiş vergi varlığı ya da ertelenmiş vergi borcu olarak iki şekilde oluşabilmektedir. Ertelenmiş vergi varlığı; geçici indirilebilecek farklar, dönemde kullanılmamış geçmiş yıl zararları ve dönemde kullanılmamış vergi indirimleri istisnaları olarak ifade edilebilir. Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü; ilgili dönemde oluşan geçici farklar sebebi ile sonraki dönemlerde ödenecek vergiler olarak ifade edilebilir. Standartlara göre kayıtlara ve finansal raporlara yansıtılan giderlerin VUK' a göre kanunen kabul edilmeyen gider olarak kabul edilmesinden kaynaklanan farklar ertelenmiş vergi kavramını ortaya çıkarmaktadır.

TMS'ye göre kıdem tazminatı, stok değer düşüklüğü ve duran varlıklar değer düşüklüğü karşılıkları standartlar açısından kayıtlara alınarak ticari kârdan indirilmektedir. Vergi mevzuatı bu giderlerin ödenmemesinden dolayı kanunen kabul edilmeyen gider olarak kabul etmekte ticari kârdan indirim yapılsa dahi vergi matrahı hesaplanırken muhasebe kârına eklenerek mali kâr bulunmaktadır. Oluşan bu mali kâr üzerinden vergi hesaplanarak ödenmektedir. Vergi mevzuatının kabul etmediği giderden kaynaklı işletme sonradan ödenecek bir vergiyi peşin ödemiş varsayılmakta ve vergi alacağı oluşmaktadır. Fakat oluşan tutar sonraki dönemlerde

ödenecek vergiden indirim imkânı sağlamaktadır. İşletmenin, ödeyeceği vergi tutarı değişmekte ödeme zamanı farklı olmasından dolayı ertelenmiş vergi varlığı oluşmaktadır.

İşletmeler VUK'a göre karşılık ayırmamakta ya da kabul edilen ölçüde karşılıklar ayırmaktadır. TMS'ye göre karşılıklar daha esnek şart ve kıstaslara bağlandığı için karşılıklar daha yüksek tutardadır. Oluşan fark işletmenin TMS'na göre oluşturduğu bilanço kalemlerinde gösterilmekte ve dipnotlarında açıklanmaktadır.

b. Gelir- Gider Tablosu

Gelir-gider tablosu; işletmelerin faaliyetlerinden elde etmiş olduğu bütün gelir ve giderlerinin yer aldığı gelir ve giderlerinin karşılaştırılması ile dönem net kâr ve zararına ulaşılan, işletmenin faaliyet ve sonuçlarını gösteren tablodur.

Bu bölümde gelir tablosu kalemlerinde yer alan özellik arz eden hesaplar incelenecektir.

Satışların Maliyeti Hesapları

Satış sonucu gerçekleşen maliyetlerin izlendiği hesap grubudur. Stok maliyetlerinin hesaplanması aşamasında VUK, TMS açısından bazı farklılıklar bulunmaktadır.

Satışların maliyeti hesabı stoklar hesabı ile doğrudan ilişkilidir. Hali hazırda uygulanan stokların maliyetini oluşturan unsurlar; satın alma bedeli, ithalat ve diğer vergiler, nakliye, navlun, maliyetleri ve diğer maliyetlerdir. Vergi Usul kanunu ve standartlar arasında stok maliyetini oluşturan gider kalemleri arasında farklılık bulunmamaktadır. Standart ile VUK arasında uygulama farkı stokların vadeli edinimi durumunda ortaya çıkmaktadır. Standartla göre vadeli olarak alınan stoklarda, peşin fiyatı ile vadeli olarak alınan fiyatı arasında fark var ise bu fark stok maliyetine eklenmemekte gider olarak kayıtlara alınmaktadır (TMS 23). Stokların ediniminin de katlanılan vade farklarının dönem gideri olarak kayıtlara alınması ile stok maliyetleri düşük kalmaktadır.

Stok kalemleri içerisinde yer alan İlk madde ve malzeme giderleri satış ile ilgili bir stok kalemi değildir. İlk madde malzeme değerlendirilmiş değeri net gerçekleştirilebilir değer olarak kayıt alınır. (TMS 2, md 32). Stoklar finansal tablolarda, maliyet değeri ile net gerçekleştirilebilir değeri karşılaştırılması sonucu düşük olanı ile değerlendirilir. Stok kalemleri net gerçekleştirilebilir değeri maliyet değerinden daha düşük gerçekleşmiş ise her bir stok kalemi net gerçekleştirilebilir değerine indirgenir.

TMS 2 Stoklar standardına göre stok maliyeti vergi usul kanununa göre daha kapsamlı olarak ele almaktadır. Stok maliyetleri içerisine VUK'dan farklı olarak, hesaplanan kıdem tazminatlarının karşılıklarını üretim maliyeti içerisine alır.

Satışların maliyetini oluşturan genel üretim giderleri içerisinde yer alan amortisman giderleri satışların maliyetini doğrudan etkilemektedir. Standartlar ve VUK arasında uygulama, amortisman süresi ve oranları farklılıklar göstermekte olup hesaplanan amortisman tutarları farklılıklar tutarlardadır. Satışların maliyeti standartların amortisman süresini daha kısa tutması gibi uygulamalar ve standartların VUK a göre daha kapsamlı sabit kıymet ayırma politikasından ötürü daha yüksek gerçekleşmektedir (Parlakkaya, 2010:36).

TMS ve VUK açısından maliyeti oluşturan ilk madde malzeme, amortisman ve çalışanlara sağlanan faydalar gibi ana gider kalemlerinin hesaplama ve değerlendirme yöntemlerinin farklı olması işletmelerini maliyet hesaplarını da etkilemekte ve satışların maliyeti tutarı değiştirmektedir.

Faaliyet Giderleri Hesapları

Faaliyet giderleri Araştırma ve Geliştirme Giderleri, Pazarlama Satış ve Dağıtım Giderleri ve Genel Yönetim Giderleri hesaplarından oluşmaktadır. Bu hesap grupları ise ücretler, ilk madde malzeme ve amortisman gibi muavin hesap kaleminden oluşmaktadır. TMS ve VUK açısından amortisman, karşılıklar ve diğer faaliyet gideri muavin hesaplarının farklı yöntemlerle ele alınmasından dolayı doğan farklar faaliyet giderlerini de değiştirmektedir.

Esas Faaliyetlerden Diğer Gelirler- Giderler Hesapları

İşletmenin ana faaliyeti dışında kalan temettü ve faiz gelirleri, temerrüt faizleri, kambiyo kârları, kira gelirleri, menkul kıymet satış kârları gibi diğer faaliyetlerden elde edilen olağan gelir ve kârlardan oluşur. Bilanço hesaplarında yukarıda da ele alınan VUK ve TMS değerlendirme ve uygulama farklarından dolayı gelir tablosuna ait bu hesap grubunda da farklar oluşmaktadır. İşletmelerin oluşturmuş olduğu gelir tablolarında konusu kalmayan karşılıklar ve kambiyo zararı geliri hesaplarında değerlendirme ve uygulama farklarının yansımından kaynaklı TMS VE VUK arasında fark meydana gelmektedir.

5. XYZ AŞ'nin Finansal Durum Tablolarının ve Gelir Tablolarının İncelenmesi

5.1. Şirketin Tanımı ve Faaliyet Konusu

XYZ A.Ş. Ankara 1995 yılında 21.000.000 TL sermaye ile elektrik ve elektronik aletler üretmek için kurulmuş %100 yabancı sermayeli bir şirket olup bağlı bulunduğu holding İsviçre merkezlidir. XYZ A.Ş. elektrikli ve elektronik aletler üzerine üretim yapmaktadır. Üretimde kullanmış olduğu hammaddelerinin bir kısmını ithal etmektedir. Şirket 500 personel çalıştırmaktadır.

Şirket %100 yabancı sermaye den oluşmasından sebeple yıllık finansal raporlarını Vergi Usul Kanununa ve Türkiye Muhasebe Standartlarına göre düzenlemektedir. Şirketin VUK ve TMS'ye göre hazırlanmış 31.12.2018 tarihli finansal durum raporlaması bilanço ve gelir-gider tablosu aşağıda yer almaktadır.

Tablo 1: XYZ İşletmesinin 2018 VUK ve TFRS'ye Göre Finansal Durum Tablosu

XYZ A.Ş.31.12.2018 VUK'a Göre Düzenlenmiş BİLANÇOSU		XYZ A.Ş.31 Aralık 2018 TMS'ye Göre Düzenlenmiş BİLANÇOSU	
AKTİF HESAPLARI		VARLIKLAR	
I. DÖNEN VARLIKLAR		Dönen varlıklar	
A. HAZİR DEĞERLER	5.150.298,28	Nakit ve nakit benzerleri	6.319.006
1. KASA	5.556,77	Ticari alacaklar	30.548.316
2. BANKALAR	5.144.702,51	Diğer alacaklar	1.456.352
B. MENKUL KIYMETLER	1.166.707,16	Stoklar	15.031.060
1. KAMU KESİMİ TAHVİL, SENET VE BONO LARI	1.166.707,16	-Ham madde ve malzeme	7.967.768
C. TİCARİ ALACAKLAR	30.548.315,79	-Yarı mamüller	1.767.315
1. ALICILAR	30.548.315,79	-Mamüller	4.129.624
7. SUPHELİ TİCARİ ALACAKLAR	19.235,19	-Diğer stoklar	1.166.353
8. SUPHELİ TİCARİ ALACAK KARŞILIGI (-)	-19.235,19	Diğer dönen varlıklar	1.201.995
D. DİĞER TİCARİ ALACAKLAR	1.456.352,40	Toplam dönen varlıklar	54.556.728
1. DİĞER TİCARİ ALACAKLAR	1.456.352,40		
E. STOKLAR	15.148.207,07	Duran varlıklar	
1. İLK MADDE VE MALZEME	7.967.767,89	Diğer alacaklar	186
2. YARI MAMUL	1.767.314,99	Maddi duran varlıklar	94.259.367
3. MAMULLER	4.246.771,09	-Arazi ve arsalar	1.603.525
5. DİĞER STOKLAR	1.166.353,10	-Yer altı ve yerüstü düzenleri	7.664.551
H. DİĞER DÖNEN VARLIKLAR	1.201.994,36	-Binalar	46.772.355
1. DEVREDEN KDV	1.201.770,93	-Test, makine ve cihazlar	35.038.652
5. İV AVANSLARI	223,43	-Denizbaşlar	3.180.285
II. DURAN VARLIKLAR	54.673.873,06	Maddi olmayan duran varlıklar	342.162
A. TİCARİ ALACAKLAR	185,97	-Gayri maddi haklar	342.162
5. VERİLEN DEPOZİTO VE TEMİNATLAR	185,97	Toplam duran varlıklar	94.601.715
C. MADDE DURAN VARLIKLAR	23.313.763,95	TOPLAM VARLIKLAR	149.158.444
1. ARAZI VE ARSALAR	340.839,09		
2. YER ALTI VE YER ÜSTÜ DÜZENLERİ	3.064.621,84		
3. BİNALAR	12.297.805,90		
4. TESİS MAKİNE VE CİHAZLAR	29.472.148,97		
6. DEMİRBAŞLAR	15.716.946,55		
8. BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR (-)	-37.751.118,37		
9. YAPILMAMTA OLAN YATIRIMLAR	172.519,97		
E. MADDE OLMAYAN DURAN VARLIKLAR	88.009,59		
5. DİĞER MADDE OLMAYAN DURAN VARLIKLAR	457.601,95		
7. BİRİKMİŞ AMORTİSMAN (-)	-369.592,36		
DURAN VARLIKLAR TOPLAMI	23.401.959,50		
AKTİF TOPLAMI	78.075.834,56		
XYZ A.Ş.31.12.2018 VUK'a Göre Düzenlenmiş BİLANÇOSU		XYZ A.Ş.31 Aralık 2018 TMS'ye Göre Düzenlenmiş BİLANÇOSU	
PASİF HESAPLARI		KAYNAKLAR	
I. KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR	0,00	Kısa vadeli yükümlülükler	
A. HALİ BORÇLAR	21.012.420,28	Ticari borçlar	21.012.420
B. TİCARİ BORÇLAR	21.012.420,28	Diğer borçlar	1.030.191
1. SATIÇILAR	21.012.420,28	Ödenecek vergi ve benzeri yükümlülükler	1.230.185
C. DİĞER BORÇLAR	1.030.193,16	Kısa vadeli karşılıklar	1.205.556
1. PERSONELE BORÇLAR	1.020.703,67	-İzin karşılıkları	372.151
2. DİĞER CESTİTLİ BORÇLAR	9.489,49	-Gider karşılıkları	833.405
E. ÖDENECEK VERGİ VE DİĞER YÜKÜMLÜLÜKLER	1.230.184,38	Toplam kısa vadeli yükümlülükler	24.478.353
1. ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR	564.623,03		
2. ÖDENECEK SOSYAL GÜVENLİK KESİNTİSİ	629.174,63	Uzun vadeli yükümlülükler	
3. DİĞER YÜKÜMLÜLÜKLER	36.386,71	Uzun vadeli karşılıklar	6.260.583
G. BÖRC VE DİĞER KARŞILIKLAR	8.435,80	-Kıdem tazminatı karşılıkları	6.260.583
1. DÖNEM KARI VERGİ VE DİĞER VASAL YÜK KARŞILIKLARI	-3.541.471,81	Erteleme vergi yükümlülüğü	12.698.696
2. DÖNEM KARININ PERS. DÖNEM VERGİ VE DİĞ. YÜKÜM.	3.541.471,81	Toplam uzun vadeli yükümlülükler	18.959.278
3. MALİYET GİDER KARŞILIKLARI	8.435,80		
KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR TOPLAMI	23.281.233,63	ÖZKAYNAKLAR	
IV. UZUN VADELİ YABANCI KAYNAKLAR	0,00	Ana ortaklığa ait özkaynaklar	
A. HALİ BORÇLAR	0,00	Ödemiş sermaye	18.578.590
E. BÖRC VE GİDER KARŞILIKLARI	11.957.763,87	Kar yedekleri	66.642
1. KIDEM TAZMİNATI KARŞILIKLARI	11.957.763,87	Çeçmiş yıllar karları (zararları)	51.113.427
UZUN VADELİ YABANCI KAYNAKLAR TOPLAMI	11.957.763,87	Çevrim farkı	23.098.923
V. ÖZ KAYNAKLAR	18.578.589,75	Dönem net karı	12.863.231
A. ÖDENMİŞ SERMAYE	18.578.589,75	Toplam özkaynaklar	105.720.813
1. SERMAYE	9.092.554,77		
3. SERMAYE DÜZELTİMİ OLUMLU FARKLARI	9.486.034,98	TOPLAM KAYNAKLAR	149.158.444
C. KAR YEDEKLERİ	1.478.291,18		
1. VASAL YEDEKLER	66.641,63		
3. OLAGAN USTU YEDEKLER	513.149,26		
5. ÖZEL FONLAR	898.500,28		
D. GEÇMİŞ YIL KARLARI	33.012.544,89		
1. GEÇMİŞ YIL KARLARI	33.012.544,89		
E. GEÇMİŞ YILLAR ZARARLARI (-)	-18.006.058,29		
1. GEÇMİŞ YILLAR ZARARLARI (-)	-18.006.058,29		
F. DÖNEM NET KARI (ZARARI)	7.773.469,53		
1. DÖNEM NET KARI	7.773.469,53		
ÖZKAYNAKLAR TOPLAMI	42.836.837,06		
PASİF TOPLAMI	78.075.834,56		

Tablo 2: XYZ İşletmesinin 2018 VUK ve TFRS'ye Göre Gelir Tablosu

XYZ A.Ş. 31/12/2018 Tarihli VUK'a Göre Düzenlenmiş Gelir Tablosu		XYZ A.Ş. 31 Aralık 2018 TMS'ye Göre Düzenlenmiş GELİR TABLOSU	
A. BRUT SATIŞLAR	174.217.205,42	Satış hasılatı	174.188.509
1. YURT İÇİ SATIŞLAR	33.518.908,02	Satışların maliyeti(-)	(152.983.731)
2. YURT DIŞI SATIŞLAR	138.248.602,93	Brüt kar	21.204.778
2. DİĞER GELİRLER	2.449.694,47	Araştırma ve geliştirme giderleri (-)	(561.835)
B. SATIS İNDİRLİMLERİ	28.696,92	Pazarlama giderleri (-)	(1.624.092)
1. SATIŞTAN İADELER (-)	28.696,92	Genel yönetim giderleri (-)	(4.988.938)
C. NET SATIS	174.188.508,50	Esas faaliyetlerden diğer gelirler	9.002.206
D. SATIŞLARIN MALİYETİ(-)	155.737.272,40	Esas faaliyetlerden diğer giderler (-)	(794.944)
1. SATILAN MAMUL MALİYETİ	151.977.960,17	Esas faaliyet kan	22.237.175
4. DİĞER SATIŞLARIN MALİYETİ	3.759.312,23	Diğer faaliyetlerden gelirler	619.316
BRUT SATIŞ KARI VEYA ZARARI	18.451.236,10	- Diğer gelirler	619.316
E. FAALİYET GİDERLERİ (-)	7.354.177,21	Diğer faaliyetlerden giderler (-)	(188.124)
1. ARAŞTIRMA GELİŞTİRME GİDERLERİ (-)	588.538,56	- Diğer giderler	(188.124)
2. PAZARLAMA SATIŞ DAĞITIMI GİDERLERİ (-)	1.663.756,22	Finansal gelirler	--
3. GENEL YÖNETİM GİDERLERİ (-)	5.101.882,43	- Faiz, kâr payı vb. gelirler	--
FAALİYET KARI VEYA ZARARI	11.097.058,89	- Kur farkı gelirleri	--
F. DİĞ. FAALİYETTEN OLAGAN GELİR VE KARLAR	20.327.899,90	Finansal giderler (-)	(133.575)
2. MENKUL KIYMET SATIŞ KARI	63.925,18	- Faiz vb. giderler	(133.575)
4. KAMBİYO GELİRLERİ	19.791.154,34	- Kur farkı giderleri	--
5. DİĞER OLAGAN GELİR VE KARLAR	472.820,38	Dönem karı	22.534.792
G. DİĞER FAALİYETTEN OLAGAN GİD. VE ZARAR(-)	20.343.709,58	Vergi gideri(-)	(9.671.561)
4. KAMBİYO GİDERLERİ	19.548.764,93	Dönem net karı	12.863.231
7. DİĞER FAALİYET GİDER. VE ZARARLARI	794.944,64		
H. FİNANSMAN GİDERLERİ(-)	133.575,14		
1. KISA VADELİ BORÇLANMA GİDERLERİ	133.575,14		
I. OLAGANDIŞI GELİR VE KARLAR	555.391,01		
1. DİĞ. OLAGANDIŞI GELİR VE KARLAR	555.391,01		
J. OLAGANDIŞI GİDER VE ZARARLAR(-)	188.123,75		
2. DİĞ. OLAGANDIŞI GİDER VE ZARARLARI	188.123,75		
DÖNEM KARI VEYA ZARARI	11.314.941,34		
K. DÖNEM KARI VERGİ VE DİĞ. YASAL	3.541.471,81		
YUKUMLULUK KARŞILIKLARI	7.773.469,53		
DÖNEM NET KARI VEYA ZARARI	7.773.469,53		

5.2. Şirketin Finansal Tablolarının İncelenmesi

Şirketin finansal tablolarındaki belli başlı farklar aşağıdaki başlıklarda incelenmiş ve yorumlanmıştır.

Nakit ve Nakit Benzeri Varlıklar (Hazır Değerler)

Firmanın bilanço kalemleri incelendiğinde Nakit Benzeri Varlıklar (Hazır Değerler) hesap grubunun 1.168.707,16 TL tutarında fark verdiği görülmektedir. Farka ilişkin yapılan incelemede TMS' ye göre oluşturulan bilanço hesap kalemlerinde üç aydan kısa vadeli olan menkul kıymetlerin nakit benzeri olarak raporlanırken VUK'a göre oluşturulan tabloda üç aydan kısa vadeli menkul kıymetlerin Menkul Kıymetler Hesap grubunda raporlanmasından kaynaklı olduğu görülmüştür.

Stok Hesapları

Firmanın bilanço kalemleri incelendiğinde Stok Hesaplarının 117.147,36 TL tutarında fark verdiği görülmektedir. Farka ilişkin yapılan incelemede TMS' ye göre stok kalemleri için dönem sonunda değerlendirildiği ve değerlendirilme sonucuna göre değer düşüklüğü karşılığı ayrıldığı ancak VUK'a göre %10 oranında değer düşüklüğü olmadığı için stok değer düşüklüğü karşılığı ayrılmadığı bu nedenle hesaplar arasında fark meydana geldiği görülmüştür.

Maddi Duran Varlıklar Hesapları

Firmanın bilanço kalemleri incelendiğinde Maddi Duran Varlıklar Hesaplarının 70.945.603,39 TL tutarında fark verdiği görülmektedir. Farka ilişkin yapılan incelemede

TMS'ye göre dönem sonlarında maddi duran varlık hesaplarının değerlendirildiği ve duran varlık değerlerinin piyasa değerine göre kayıtlara alındığı ancak VUK'a göre 2003 yılından sonra enflasyon değerlemesi şartlarının gerçekleşmemesi nedeni ile duran varlık kalemlerinin değerlendirilmediği kayıt tarihinde ki maliyet değerleri ile kayıtlarda takip edilmesi nedeni ile hesaplar arasında fark meydana geldiği görülmüştür.

Maddi Olmayan Duran Varlıklar Hesapları

Firmanın bilanço kalemleri incelendiğinde Maddi Olmayan Duran Varlıklar Hesaplarının 254.152,11 TL tutarında fark verdiği görülmektedir. Farka ilişkin yapılan incelemede TMS'ye göre dönem sonlarında maddi duran varlık hesaplarının değerlendirildiği ve duran varlık değerlerinin piyasa değerine göre kayıtlara alındığı ancak VUK'a göre 2003 yılından sonra enflasyon değerlemesi şartlarının gerçekleşmemesi nedeni ile duran varlık kalemlerinin değerlendirilmediği kayıt tarihinde ki maliyet değerleri ile kayıtlarda takip edilmesi nedeni ile hesaplar arasında fark meydana geldiği görülmüştür.

Kısa Vadeli Karşılıklar Hesaplar

Firmanın bilanço kalemleri incelendiğinde Kısa Vadeli Karşılıklar Hesaplar grubu 1.197.120,69 TL tutarında fark verdiği görülmektedir. Farka ilişkin yapılan incelemede TMS'ye göre işletmenin karşılaştığı ya da karşılaşıcağı yükümlülüklerle karşılıklar ayrılmakta işletmenin riskleri dinamik bir şekilde takip edilmektedir. VUK'na göre karşılıklar ayırma işlemi sınırlandırılmış ve katı şartlara bağlanmış dava ve izin karşılıkları ödenmediği müddetçe kanunen kabul edilmeyen gider olarak kabul edilmiştir. TMS ve VUK arasında uygulama farkı işletmenin hesaplarında farka neden olmaktadır.

Kıdem Tazminatı Karşılıkları Hesabı

Firmanın bilanço kalemleri incelendiğinde Kıdem Tazminatı Karşılıkları Hesabı 6.260.582,76 TL tutarında fark verdiği görülmektedir. Farka ilişkin yapılan incelemede TMS'ye göre kıdem tazminatı karşılığı hesaplanmakta iken VUK'na göre kıdem tazminatı ödenmediği müddetçe kanunen kabul edilmeyen gider olması nedeni hesaplanmamaktadır. TMS ve VUK arasında uygulama farkı işletmenin hesaplarında farka neden olmaktadır.

Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü

Firmanın bilanço kalemleri incelendiğinde TMS'ye göre oluşturulan bilançosunda 12.698.696 Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü olduğu görülmektedir. TMS ve VUK arasında uygulama farklarının olması nedeni ile TMS'YE göre kayıtlara alınan işlemlerin VUK'ca kayıtlara alınmamasından kaynaklı ertelenmiş vergi yükümlülüğü oluşmaktadır.

Satışların Maliyeti Hesaplar

Firmanın gelir tablosu kalemleri incelendiğinde Satışların Maliyeti Hesaplarının 2.753.541,59 TL tutarında fark verdiği görülmektedir. Satışların maliyeti hesabı oluşturan maliyet unsurları direkt ilk madde malzeme giderleri, direkt işçilik ve genel üretim giderleri hesaplarıdır. Direkt ilk madde malzeme hesabı ile doğrudan ilişkili olan stok hesapları VUK ve TMS kapsamında farklı değerlendirme ölçütlerine tabi olması Direkt işçilik giderleri kıdem tazmi-

natları için ayrılan karşılıklar nedeni ile farklılık oluşturması, genel üretim giderlerini muavin hesaplarından biri olan amortisman giderleri TMS ve VUK ‘ amortisman oranları amortisman süresi ve tutarı nedeni ile farklılıklar mevcut olması satışların maliyetinde fark oluşturmaktadır.

Bu incelemelerden sonra finansal tablolarda VUK ‘a göre toplam varlıkların 78.075.834,56 TL iken TMS-TFRS’ye göre 149.158.444,00 TL olarak belirlenmiştir. Bu farkın özellikle varlıkların değerlendirme yöntem farklılıklarından ve maliyetten ileri geldiği tespit edilmiştir. Yine kaynaklardaki farklılıkların borç ve gider karşılıklarından ve öz kaynak kalemlerinde meydana gelen kâr/zarar tutarındaki farklılıklardan ortaya çıktığı belirlenmiştir. Bu durum ise finansal bilgi kullanıcıların işletmelerin finansal analizini yaparken farklı sonuçlara ve dolayısı ile farklı yorumlamalara sebep olabileceği sonucunu doğurmaktadır.

6. Sonuç

Ülkemizde işletmelerin Vergi Usul Kanunu ve Türkiye Muhasebe Standartları’na göre düzenledikleri finansal tablolar farklılık arz etmektedir. Ülkemizde varlığını vergi temeli üzerine oluşturan muhasebe alt yapısı işletme kaynak ve varlıklarının güncel değerlerini ortaya çıkarılmamakta ve işletmenin fırsat ve risklerinin tespiti zorlaşmaktadır.

VUK’un tahakkuk esaslı gelir kaydı tahsili yapılmayan satışların vergi matrahını oluşturmaya sebep olmakta işletmelerinin likiditelerini zayıflatmakta aynı zamanda nakit akışlarının oluşturulmasında engeller çıkartmaktadır. VUK’a göre oluşturulan hesap planı gelişen ekonomik şartları karşılamamaktadır. VUK’a göre oluşturulan gelir tablosu hesaplarının sınıflandırılması verilerin işlenmesi, değerlendirilmesi ve yorumlanmasında yeterli olmamaktadır.

Türkiye Muhasebe Standartları finansal tabloları oluştururken işletme risk fırsatlarının ön planda tutarak dinamik ve güncel veriler ile oluşturmak ve veri kullanıcıları için anlaşılır ve yorumlanması daha kolay olmasını sağlamaya çalışmaktadır. Aynı zamanda farklı değerlendirme yöntemleri ile de varlıkların ve kaynakların durumu güncellenmektedir.

Örnek uygulama ile elektronik sektöründe yer alan XYZ firması ele alınmış, TMS ve VUK’na göre finansal tablolar incelenmiştir. İncelemede işletmenin bilanço ve gelir tablosunda yer alan hesapları incelenmiş farkların nedenleri ortaya çıkarılmıştır. TMS 3 aydan kısa vadeli menkul kıymetleri nakit ve nakit benzeri olarak raporlamaktayken VUK’a göre ilgili varlıklar menkul kıymet olarak raporlanmaktadır uygulamada da görüleceği üzere işletmenin bir gün vadeli repoları menkul kıymet olarak raporlanmaktadır bu durum bilgi kullanıcılarının yapacağı finansal analizleri olumsuz olarak etkilemekte işletme likitide yollarının düşük olarak sonuçlanmasına neden olmaktadır işletme paydaşlarının alacağı kararlar olumsuz etkilenmektedir. Stok hesaplarında meydana gelen farkın temel sebebi yukarıda belirtildiği üzere stokların değerlendirilmesi ve sonucunda ayrılan karşılıklardan kaynaklandığı gözlemlenmiş bu farklılık litaretür taramasında vurgulandığı üzere işletme stoklarının VUK kapsamında muhasebenin temel ilkelerinden ihtiyatlılık kavramı ile örtüşmediği ve işletme varlıklarının dinamik ve güncel bir şekilde fimanasal tablolara aktarılmadığı sonucunu ortaya çıkarmaktadır. Maddi duran varlık kalemleri arasındaki oluşan yüksek farkın nedeni TMS ve VUK değerlendirme ve amortisman ayırma yöntemlerinden kaynaklandığı anlaşılmış bu farkın VUK uygulamasının dinamik ve güncel olmaması nedeni ile işletmelerin sabit kıymetlerinin güncel değerlerinin raporlanmaması nedeni olması ve işletme paydaşlarının firma değerini oluşturan önemli kalem-

lerden sabit kıymetleri yanlış ve eksik yorumlamasına neden olacağı düşünülmekte işletme devri, bölünmesi gibi durumlarda tarafları yanlış yönlendirebileceği anlaşılmaktadır.

İşletmenin TMS'ye göre oluşturulan finansal tablolarının VUK'a göre oluşturulan tablolarından daha dinamik ve güncel olduğu ayrıca VUK'un izin vermediği ya da katı şartlar ile kayıt oluşturmasına izin verdiği işlemlerin TMS'ye göre oluşturulmasının işletme kaynak ve varlıklarının oluşturduğu riskleri daha net ortaya koyması ve fırsatların daha belirgin şekilde görülmesini sağladığı görülmüştür. Yine kredi verenler, yatırımcılar, işletme sahip ya da sahipler, çalışanlar gibi bilgi kullanıcıların daha net ve doğru finansal analizler yapabildiği düşünülmektedir. Uygulama ve literatür taramaları neticesinde işletmelerde her iki uygulamanın beraber uygulanması tekdüzen hesap planı kapsamında birçok sorun oluşturmakta TMS ve VUK kapsamında yapılacak kayıtların farklı olması aynı hesap kalemlerini kullanamamasına neden olmakta ve Tek Düzen Hesap planında yeni hesap kalemlerine ihtiyaç duyulabilmektedir. Meslek mensupları ve firma muhasebe personelleri farklılıklardan kaynaklı olarak fazladan iş yüküne maruz kalmakta ve iki farklı uygulamanın olması TMS kapsamında uzmanlaşmayı engellediği düşünülmektedir. Her ne kadar standartlar ile ilgili birçok çalışma yapılmış olsa da standartların sürekli revize edilmesi ve değişmesi neticesinde bir kere daha hesap gruplarının ele alınmasının bu konuda farkındalık yaratacağı ve literatüre katkı sağlayacağı düşünülmektedir.

Kaynakça

- Arıkan, Y. (1996). Uluslararası muhasebe standartları Türkiye uygulaması. Mali Çözüm, 36, 51-61.
- Atmaca, M. (2010). Uluslararası finansal raporlama standartlarına ve vergi yasalarına göre düzenlenen temel mali tabloların finansal analiz açısından karşılaştırmalı olarak incelenmesi ve Türkiye uygulaması (Yayınlanmamış Doktora Tezi). Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Aydın, E. (2002). Türk vergi sisteminde iktisadi işletmelere dâhil kıymetleri değerlendirme. Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- BDDK -Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu. (2013). Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu tanıtım kitapçığı. Erişim Tarihi: 11.10.2020, <https://www.bddk.org.tr/>.
- Bayrı, O. (2010). Tekdüzen muhasebe sistemine ve Türkiye muhasebe - finansal raporlama standartlarına göre bilançonun biçimsel yapısı, kapsamı ve içeriğinin karşılaştırmalı analizi. Mali Çözüm, 98, 89-116.
- Berberoğlu, B. (2002). Uluslararası muhasebe standartları ile ülkemizdeki muhasebe standartları uygulamalarının karşılaştırılması (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Akdeniz Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Çakır, H. (2005). Muhasebe standartlarına duyulan ihtiyaç ve Avrupa Birliği uyum sürecindeki gelişmeler (II). Erişim Tarihi: 12.10.2020, <http://www.muhasabetr.com/yazarlarimiz/hulya/003/>
- Çelik, E. (2012). Türkiye finansal raporlama standartları (TFRS)'nin varlıkların değerlendirilmesi hususunda getirdiği yenilikler: Serbest muhasebeci mali müşavirlerin bilgi düzeylerinin tespitine yönelik bir araştırma (Yayınlanmamış Doktora Tezi). Çukurova Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Çiftçi, Y. & Erserim, A. (2008). Muhasebe standartlarında uluslararası uyumlaştırma çalışmaları ve Türkiye'deki durumun incelenmesi. Uluslararası Sermaye Hareketleri ve Gelişmekte olan Piyasalar Sempozyumu Bildirileri Kitabı, Bandırma, 233-242.
- Deran, A. & Savaş, İ. (2013). Maddi olmayan duran varlıkların değerlendirme ve finansal tablolarda sunum esasları. C. Ü. İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi, 2, 73-95.

- Ekergil, V., Sağlam N., Şengel S. & Öztürk B. (2009). Türkiye muhasebe standartları uygulaması-yorum, açıklama, örnekler. Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları.
- Gersil, A. (2014). Nakit ve nakit benzerleri kavramının tek düzen muhasebe sistemi ve TMS 7 açısından karşılaştırılması. *Yaklaşım Dergisi*, 37-42.
- Gözlüklü, B. (2007). Türkiye muhasebe standartları setinin oluşturulması sürecinde gelinen nokta. *Vergi Dünyası*, 308, 84.
- Güneş, R., Acar, D., Bekçi, İ. & Usul, H. (2013). Dönem sonu işlemleri. Ankara: Detay Yayıncılık.
- Işıltan, M. (1991). Maddi olmayan duran varlıklar. *Mali Çözüm*, 9, 1-2.
- Kaban, N. (2007). Muhasebenin ihtiyatlılık kavramının karşılıklar ve yedekler açısından karşılaştırmalı bir incelemesi (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Dokuz Eylül Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Kıracı, M. & Köse, T. (2002) IASC, FASB ve TMSDESK'teki muhasebe standartları oluşturma süreci ve uyumlaştırma. *Osmangazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 3, 2-10.
- Maddi Duran Varlıklara İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 16) Hakkında Tebliğ (Sıra No: 15)'de Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Sıra No: 30), T.C. Resmi Gazete (29173, 12 Kasım 2014).
- Mehmet Y. (2003). Muhasebe standardının tanımı. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 4(18), 35.
- Murat, K & Tunç, K. (2002). IASC, FASB ve TMSDESK'teki muhasebe standartları oluşturma süreci ve uyumlaştırma. *Osmangazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 3, 2.
- Özkan, Ö. & Kocamış T. U. (2011). Karşılıklar standardı ile Vergi Usul Kanunu ve Türk Ticaret Kanunu'na göre karşılık kavramının incelenmesi ve muhasebeleştirilmesi. *Mali Çözüm*, 103, 191-214.
- Öztürk, E. (2017). Stok maliyetlerinin ölçüm ve muhasebeleştirme esaslarının VUK, TMS/TFRS ve YFRÇ taslağı açısından karşılaştırılması. *Pamukkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 28, 142-157.
- Özulucan, A. & Temel, E. (2020). Vergi Usul Kanunu ve Türkiye Muhasebe Standardı-2 çerçevesinde stokların incelenmesi ve finansal raporlama standartlarına uygun hesap planı taslağına göre muhasebe uygulamaları. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, 13(3), 911-947.
- Pamukçu F. & Pamukçu N. (2011). Kıdem tazminatı karşılığı hesaplamasında İş Kanunu ile Türkiye muhasebe standartlarındaki düzenlemelerin karşılaştırılması. *Muhasebe ve Denetime Bakış*, 33, 65-78.
- Parlakkaya, R. (2010). Yasal mevzuat ve TMS 19: Çalışanlara sağlanan faydalar Türkiye muhasebe standardında kıdem tazminatı ve muhasebe uygulaması. *SÜ İİBF Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, 13(19), 269-291.
- Pekdemir, R. (2007). UFRS furyası mı? rantiyeye kapısı mı?, *Mali Çözüm*, 79, 113.
- Sipahi, B. & Öğüz A. A. (2011). TMS 36 Çerçevesinde maddi duran varlıklarda değer düşüklüğünün ölçülmesi. *MUFAD Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 45, 253-262.
- Stoklara İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı Hakkında Tebliğ. Sıra No:3, T.C. Resmi Gazete (25701, 15 Ocak 2005).
- Şensoy, B. (2008). Uluslararası finansal raporlama standartlarının ortaya çıkışı ve gelişimi ile muhasebe standartlarının Türkiye'deki durumu (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Gazi Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Tekşen, Ö. & Dağlı, S. Ş. (2017). Maddi duran varlıkların tekdüzen muhasebe sistemi ile Vergi Usul Kanunu ve Tms-16 açısından incelenmesi: Bir uygulama. *Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 9, 424-447.

- Tokay, S. & Deran, A. (2008). Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları'nda değerlendirme ölçütleri. *Mali Çözüm*, 29-32.
- Toroslu, M. V. (2012). Muhasebe teorisi. Ankara: Adalet Yayınevi.
- Tunçez, H. A. (2019). Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) ile Vergi Usul Kanunu (VUK) açısından değerlendirme ölçümlerinin karşılaştırılması. *Avrasya Sosyal ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi*, 6, 209-214.
- Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (2010). Faaliyet raporu. Erişim Tarihi: 19.10.2020, <https://www.tmsk.org.tr>.
- Uluslan, H. (2004). Koşullu borç zarar karşılıklarının ölçümü, kayıtlanması ve sunumu. *Mali Çözüm Dergisi*, 69, 200-219.
- Üstündağ, S. (2000). Muhasebe standartları oluşturma süreci. *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, 30-38.
- Üstünel, B. (2005). 2006 yılı Türkiye Muhasebe Standartlarının yılı olacak. *Mali Çözüm*, 72, 18.
- Yargıtay Yargıtay 9. Hukuk Dairesinin 2007/3906 E. 2009/12118 K. ve 28.04.2009 tarihli kararı. Erişim Tarihi: 12.10.2020, <https://karararama.yargitay.gov.tr/YargitayBilgiBankasiIstemciWeb/>.
- Yaylalı, İ. (2016). Türkiye finansal raporlama standartları ve Vergi Usul Kanunu değerlendirme esaslarının incelenmesi ve bir uygulama (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi). İstanbul Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Yazıcı, M. (2003). Muhasebe standardının tanımı. *MUFAD Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 18, 33-37.
- Yücel, S. & Öncü, M. A. & Akaytay, A. (2018). Türkiye'deki güncel muhasebe mevzuatlarına göre maddi duran varlıkların değerlendirme hükümlerinin karşılaştırılması. *Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 39, 283-304.
- 1 Sıra No'lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği, T.C. Resmi Gazete (21447, 26 Aralık 1992).
- 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu, Madde 261, T.C. Resmi Gazete (10703, 10 Ocak 1961).
- 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu, Madde 261, T.C. Resmi Gazete (10703, 10 Ocak 1961).