

Mali kârdan ticari kâra geçiş uygulamasında kayıt ve raporlama düzeni

Kenan YÜCEL¹

Geliş tarihi / Received: 23.04.2017

Düzeltilerek Geliş tarihi / Received in revised form: 28.04.2017

Kabul tarihi / Accepted: 07.05.2017

Özet

Ülkemizde Türkiye Muhasebe Standartları (TMS)/Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TFRS) ile Vergi Usul Kanunu hükümleri uyarınca hazırlanmış olan finansal raporlama sistemi arasında önemli farklılıklar mevcuttur. Ülkemiz vergi mevzuatına göre hazırlanmış olan finansal tablolar, TMS/TFRS kapsamında yeniden hazırlandığı zaman her iki uygulama açısından çok farklı sonuçlar ortaya çıkmaktadır. Bu çalışmanın amacı; bu farklılıkları TMS/TFRS uygulamalarını dikkate alarak nasıl raporlanacağı ve sunulacağını açıklamaktır. Vergi yasalarına göre hazırlanmış finansal tablolar vergi etkisini ön plana çıkarırken TMS/TFRS hükümlerince hazırlanan finansal tablolar işletmenin gerçek finansal durumunu ve finansal yapısını sunmayı ön planda tutmuştur.

Anahtar Kelimeler: *Türkiye muhasebe standartları, ertelenmiş vergi, ticari kâr ve mali kâr, vergi usul kanunu*

¹ T.C. İstanbul Aydın Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Muhasebe ve Finans Yönetimi Anabilim Dalı Muhasebe Denetim Programı Yüksek Lisans Öğrencisi, yucelmusavirlik@gmail.com

Registration and reporting system for changeover practice from the financial profit to the trading profit

Abstract

There are significant differences between the adopted financial reporting system and Turkish Accounting Standart /Turkish Financial Reporting Standarts in our country. When the financial statements prepared in accordance with tax legislation of our country are prepared again within the scope of TMS/TFRS, very different results arise in the sense of both practices. While the financial statements prepared in accordance with tax law bring tax effects into the forefront, the financial statements prepared in accordance with the provisions of TMS/TFRS prioritize to present the actual financial condition and financial structure of enterprise.

Keywords: *Turkey Accounting Standards, Deferred Tax, Trading Profit and Financial Profit, Tax Procedure Law, Reporting*

Giriş

Muhasebe kavramı; işletmelerin varlık ve kaynaklarının hareketlerini, kayıt, sınıflandırma, özetleme, analiz etme ve yorumlama suretiyle ilgili kişi ve kurumların bilgilerine sunan bir bilgi sistemidir. Muhasebe sistemi tarafından yaratılan bu bilgilerin, herkes açısından aynı anlamı ifade etmesi için, ülke vergi mevzuatına ve muhasebe sistemine göre hazırlanmış finansal tabloların, Türkiye Muhasebe Standartları/Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TMS/TFRS) hükümlerine göre düzenlenmesi işletmeler için artık bir zorunluluk olmuştur. 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu (TTK) ile bu zorunluluk ticari işletmeler için yasal bir statü kazanmıştır.

TMS/TFRS ile Vergi Usul Kanununun (VUK) değerlendirme hükümleri bir birinden farklı olduğu için, VUK'a göre hazırlanmış finansal tablolar raporlanan (mali kâr) ile TMS/TFRS hükümlerine göre hazırlanmış finansal tablolar da raporlanan (ticari kâr) farkı ortaya çıkmaktadır. Bu değerlendirme farkları sonucunda oluşan farklılık “Mali Kâr” ve “Ticari Kâr” kavramını ortaya çıkarıyor. VUK hükümlerine göre hazırlanmış finansal tabloların TMS/TFRS hükümlerini dikkate

olarak yeniden düzenlenmesi, raporlanması ve sunulması sonucu ortaya çıkan fark, “Ertelenmiş Vergi Varlığı” veya “Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü” doğurmaktadır.

Mali kâr ve ticari kâr kavramı

Muhasebe standartlar ile vergi usul kanunlarına göre hazırlanmış finansal tabloların arasında farklılıklar bulunmaktadır. Vergi mevzuatına göre hazırlanmış finansal tablolar üzerinden hesaplanan vergi tutarına mali kâr, muhasebe standartlarına göre hazırlanmış finansal üzerinden hesaplanan vergi tutarına ise ticari kâr (muhasebe) adı verilir (Özkan, 2009).

İşletme faaliyetleri ile ilgili finansal olayların sunumunda, doğma zamanı ile vergi kanunlarına göre tanıma zamanı farklı olan gelir ve gider unsurları, her bir muhasebe dönemi için ayrı ayrı ele alınırsa muhasebe kâr ile mali kâr arasında farklılıklar ortaya çıkmaktadır (Tekşen, 2010). Zamanlama farkları, bir dönemin vergiye tabi kârı ile muhasebe kârı arasındaki farklar olup bu farklar bazı gider ve gelir kalemlerinin vergiye tabi kârın kapsamına alındıkları dönemin aynı olmamasından kaynaklanan miktardır. Zamanlama farkları bir dönemde ortaya çıkarlar ve bundan sonraki bir veya daha çok dönemde ortadan kalkarlar (Topçu, 2015). Zamanlama farkları, sürekli farklar ve geçici farklar olmak üzere ikiye ayrılırlar.

Sürekli farklar: Sürekli farklar vergi yasamıza göre mali kârın tespitinde hiçbir zaman indirim konusu yapılamayacak giderler ile vergi matrahına dâhil edilmeyecek gelir unsurlarından kaynaklanır. Meydana gelen bu farkların daha sonraki faaliyet dönemlerde yok edilmesi söz konusu olmadığından gelecek dönemlerin vergi gelir ve giderini etkilemez (Kavak, 2008).

Geçici farklar: Geçici farklar, ticari ve mali kârın tespit edilmesinde dikkate alınan gelir ve gider unsurlarının meydana gelme zamanı ile vergi yasamızın bu gelir ve gider kalemlerinin tanıma zamanının farklı olmasında kaynaklanan farklardır. Meydana gelen bu geçici farklar, gelecek faaliyet dönemlerde vergi matrahın tespitinde indirim konusu yapılabilecek veya vergi matrahına ilave edilecek

niteliktedir. Geçici farklar, verginin tespit edilmesinde vergiye tabi geçici fark ve indirilebilir geçici farklar olmak üzere ortaya çıkar (Akdoğan, 2006).

Vergiye tabi geçici fark, vergi yasamıza göre gelecek dönemlerde gelir kalemi olarak vergi matrahına dâhil edilecek olan gelirlerin, muhasebe standartları tarafından ortaya çıktığı dönemde dikkate alınması sonucu oluşur (Özkan, 2009).

İndirilebilir geçici farklar, TMS/TFRS uygulamaları açısından cari dönemde gider olarak kaydedilen, ancak vergi yasalarımız uyarınca sonraki faaliyet dönemlerinde gider olarak vergi matrahında indirim konusu edilecek farklardır (Dinç, 2007).

Ertelenmiş vergi ve muhasebeleştirilmesi

Mali kâr (vergi mevzuatınca belirlenen kâr) üzerinden hesaplanan vergi tutarı ile ticari kâr (TMS/TFRS uyarınca belirlenen kâr) arasındaki farka ertelenmiş vergi varlığı veya ertelenmiş vergi yükümlüğü denir (Göğüş, 2010).

Ertelenmiş vergi alacağı: İndirilebilir geçici farklar ile mahsup edilemeyen mali zararların ve vergi avantajlarının ileriki bir tarihe taşınması sonucu, gelecek dönemlerde geri kazanılacak vergidir (Akbulut, 2012).

Ertelenmiş vergi borcu: Vergiye tabi geçici farklar üzerinden gelecek dönemlerde ödenecek gelir vergilerini ifade eder. Başka bir ifadeyle, sonraki faaliyet dönemlerinde işletmenin ödeyeceği kurumlar vergisi tutarına ilave edilecek tutardır (Örten ve ark., 2014).

TMS 1 paragraf 56 uyarınca, ertelenmiş vergi alacağının ve vergi yükümlülüğünün cari dönem varlık ve yükümlülüklerinden ayrı bir şekilde sunulması gerektiği belirtilmiş, ancak işletmelerin hangi hesapları kullanacakları ve bu hesapları bilançonun hangi kısmında ve ne şekilde raporlanacağı konularına açıklık getirilmemiştir. Standartta daha çok finansal tablo dipnotlarında açıklanması gereken bilgiler üzerinde durulmuştur (Tekşen, 2010).

Tek düzen hesap planı incelendiğinde, ertelenmiş vergi varlığını 184 veya 284 no'lu hesaplarda, ertelenmiş vergi yükümlülüğünü ise, 38 veya 48 hesaplarında raporlanabilir. Ancak işletme, dönen/duran varlık ve kısa/uzun vadeli olarak bilançoda ayrı gösteriyorsa, ertelenmiş vergi varlığını ve yükümlülüğünü duran varlık ve uzun vadeli yabancı kaynaklar içerisinde göstermelidir (Tekşen, 2010).

VUK ve TMS/TFRS değerlendirme yöntemleri

Değerleme, VUK md. 258'de açıklanmıştır. İşletmeler iktisadi kıymetlerini değerlendirme tabii tutarak ilgili iktisadi kıymetlerin vergi matrahı açısından taşıdığı değeri tespitini amaçlamıştır.

Değerleme, iktisadi kıymetin nevi ve mahiyetine göre, VUK 261'inci maddesinde belirtilen değerlendirme ölçülerinden biri ile yapılır. Buna göre VUK kapsamında belirtilen değerlendirme yöntemleri şunlardır: Maliyet bedeli ile değerlendirme, borsa rayıcı ile değerlendirme, tasarruf değeri, mukayyet değeri, itibari değer, rayiç bedel, emsal bedel ve emsal ücret.

TMS/TFRS kapsamında ele alınan değerlendirme yöntemleri şunlardır: Gerçeğe uygun değer, tarihi maliyet, cari maliyet (yenileme maliyeti), gerçekleştirilebilir değer ve net gerçekleştirilebilir değer, bugünkü değer, kullanım değeri ve geri kazanılabilir değerdir.

Gerçeğe uygun değer: TMS/TFRS uygulamalarında birçok varlık ve yükümlülük kalemi gerçeğe uygun değer yöntemi kullanılarak değerleri tespit edilmektedir. Gerçeğe uygun değer tespit edilirken birçok etmen göz önünde bulundurulur, bunlara örnek olarak; piyasa koşulları, varlıkla ilgili aktif bir piyasanın olup olmadığı, piyasadaki benzer varlıkların piyasa koşulları ve varlığın özeliği gibi birbirinden farklı şekillerde tespit edilebilmektedir (Demir, 2014).

Tarihi maliyet: Kavramsal çerçeve paragraf 100 uyarınca: Varlıkların elde edildikleri tarihte alımları için ödenen nakit veya nakit benzerlerinin tutarları ile onlara karşılık verilen varlıkların piyasa değeri ile ölçülür. Borçların tarihi maliyeti ise, borç karşılığında elde edilen tutarı ile veya işletmenin normal faaliyetlerinden kaynaklanan

borcun kapatılması için gereken nakit veya nakit benzerlerinin tutarı ile gösterilir. Tarih maliyet kavramı, VUK'da belirtilen maliyet yöntemi ile değerlendirme benzerlik göstermektedir.

Cari maliyet (Yenileme maliyeti): Kavramsal çerçeve paragraf 100 uyarınca: Varlıklar, aynı varlığın veya bu varlıkla eşdeğer olan bir varlığın alınması için hâlihazırda gereken nakit veya nakit benzerlerinin tutarı ile gösterilir. Borçlar, yükümlülüğün kapatılması için gereken nakit veya nakit benzerlerinin iskonto edilmemiş tutarları ile gösterilir.

Gerçekleşebilir değer: Kavramsal çerçeve paragraf 100 uyarınca: Varlıklar, işletmenin normal faaliyet koşullarında, bir varlığın elden çıkarılması halinde ele geçecek olan nakit ve nakit benzerlerinin tutarıdır. Borçlar, işletmenin normal faaliyet koşullarında, kapatılmaları için ödenmemesi gereken nakit ve nakit benzeri değerlerin iskonto edilememiş tutarları ile gösterilir.

Net gerçekleşebilir değer: TMS 2 paragraf 6'da tanımlandığı gibi; işin normal akışı içinde, tahmini satış fiyatından, tahmini tamamlama maliyeti ve satışı gerçekleştirmek için gerekli tahmini satış giderleri toplamının, düşürülmesiyle elde edilen tutarı ifade eder. Net gerçekleşebilir değer ölçüsü stokların değerlemesi için geçerli olan bir değerlendirme ölçüsüdür (Demir, 2014).

Bugünkü değer: Bugünkü değer, gelecekteki parasal bir tutarın bugünkü değerinin veya maliyetinin hesaplanması sonucu bulunan değerdir. Gelecekteki tahmini parasal tutar, arada geçen ve belli bir faiz oranı üzerinden iskonto edilmekte ve bugünkü değere ulaşılmaktadır. Bugünkü değer yaklaşımı piyasa değeri tespit edilemeyen varlık ve yükümlülüklerin değerlerinin belirlenmesinde bir ölçü olarak kullanılmaktadır (Ayçiçek, 2011a).

Kullanım değeri: Kullanım değerinin amacı, işletmenin bir varlıktan elde etmeyi beklediği tahmini nakit akışlarının bugünkü değerini ölçmektir (Uluslan, 2008). Kullanım değeri işletmeye özgü gelecek nakit akışlarının tahmin edilmesini ve bunların yine işletmeye özgü

bir iskonto oranı ile bugünkü değerlerine iskonto edilmesini içerir (Arsoy, 2009). Değerleme esasında kazançlar gerçekleştikleri zaman değil ortaya çıktıkları dönemde dikkate alınır (Ulsan, 2008).

Vergi Usul Kanunu (VUK) kapsamında hazır değerler ve ticari alacak ve ticari borçların değerlendirilmesi

Hazır değerler işletmenin, kasasındaki ve banka mevduat hesabındaki parası ile alınan ve verilen çekler ve diğer hazır değerler hesap grubundan oluşur. VUK 284. Maddesi uyarınca TL cinsinden kasa mevcutları itibari değeri (üzerinde yazılı) olan değer ile değerlendirilir. Yabancı para cinsinden kasa mevcutları ise, borsa rayici ile değerlendirilir. Borsa rayici yoksa Maliye Bakanlığının belirlediği kur kullanılır. Kasa mevcutları gerek ilk kayda alınmasında gerek dönem sonunu değerlemesinde aynı değerlendirme yöntemi ile değerlendirilir. Bu nedenle dönem kâr ve zararına etki eden bir sonuç doğurmamaktadır (Demir, 2014).

VUK 281. maddesine bakıldığında bankadaki mevduatlar alacak olarak kabul edilmektedir. VUK uyarınca alacaklar mukayyet değerleri ile değerlendirilir. Vadeli ve vadesiz mevduatlar mukayyet değeri ile değerlendirilir. Vadeli mevduatlar için değerlendirme gününde işlemiş faiz hesabı esasına göre değerlendirme gününe kadar geçen süreye isabet eden faizin kıst gelir olarak hesaplanması ve ilgili olduğu dönemde gelir olarak dönem gelir tablosuna intikal ettirilmelidir (Demir, 2014). Alınan çekler ile verilen çekler VUK’da vadeli veya vadesiz olup olmadığına bakılmaksızın itibari değeri (üzerinde yazılı olan değer) ile değerlemeye tabi tutulurlar (Demir, 2014).

VUK’nun 281. ve 285. maddesine göre; alacaklar ve borçlar mukayyet değeri ile değerlendirilir. Mukayyet değer VUK 265 maddesine göre muhasebe kayıtlarında gösterilen değerdir. Ticari alacak ve borçlar genelde mal alış ve mal satışları sonucunda doğmaktadır. Günümüzde ticari işletmelerde vadeli alım ve satışların yoğun olduğu görülmektedir. VUK uygulamalarında vadeli alım ve satışlarda faiz dâhil düzenlenen satış faturaları, toplam fatura tutarı üzerinden satış ve alış olarak değerlendirilmektedir (Selvi ve Sarioğlu, 2007). Bu durum TMS/TFRS uygulamalarında farklı olduğu için mali kâr ve ticari kâr farkının doğmasına neden oluyor.

TMS/TFRS kapsamında hazır değerler ve ticari alacak ve borçların değerlendirilmesi

TMS/TFRS kapsamında hazır değerler, ticari alacaklar ve ticari borçlar finansal varlık ve finansal borçlar kapsamında değerlendirilir.

Finansal varlıklar: Nakit ve nakit benzerleri, alacaklar, alacak senetleri, bir başka işletmenin hisse senetleri (iştirakler ve bağlı ortaklıklar hariç), hazine bonosu, devlet ve özel kesim tahvilleri gibi borçlanma senetlerine yapılan yatırımlardır.

Finansal borçlar: Ticari borçlar, borç senetleri, krediler, bedeli nakden ödenecek mal ve hizmet alımına ilişkin tahakkuklar, ihraç edilen borçlanma senetleri, imtiyazlı hisse senetleridir.

Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TFRS 9) finansal varlıkları tek tek belirtmemiştir. Finansal varlık ve borçların sınıflaması Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) 32 Standardı kapsamında ele alınmıştır. Bu varlıklar, yüksek likiditeye sahip ve değerindeki değişim riskinin önemsiz olan, ayrıca önemli tutarda finansman yükü içermeyen varlıklardır. TFRS 9 Paragraf B5.4.12 uyarınca açıklanmış faiz oranı bulunmayan, kısa dönemli alacak ve borçlar, indirgemenin etkisinin önemsiz olması durumunda orijinal fatura tutarında ölçülebilir. Bu nedenle söz konusu varlıklar, TFRS 9 uyarınca ilk muhasebeleştirme ve sonrasında işlem fiyatı üzerinden kayıtlara alınır ve değerlendirilir. Bu değerlendirme anılan varlıkların gerçeğe uygun değerini de yansıtmaktadır. Bu tür finansal varlıklar, vadeye, iskontolu bir değere ve finansman yükü içermediğinden başlangıç fiyatlarına işlem maliyetleri dâhil edilmeyecektir. Bu nedenle bu finansal varlıkların üzerinde yazılı olan değeri muhasebe açısından kayıt değeridir (Akbulut, 2012). Vade ve finansman yükü içeren finansal varlık ve finansal borçlar, başlangıçta gerçeğe uygun değeri üzerinden kayıtlara alınarak, dönem sonunda itfa edilmiş maliyet değeri ile değerlendirilir.

İtfa edilmiş maliyet değeri yöntemi: Gelecekte elde edilecek tutarları bugünkü değerine indirgeme anlayışına dayalı bir iskonto etme yöntemidir. İtfa edilmiş maliyetinden ölçülen finansal varlıklar,

etkin faiz oranının kullanıldığı etkin faiz yöntemiyle ölçülür. Etkin faiz yöntemi standartta “finansal varlık veya borcun (veya bir finansal varlık veya borç grubunun) itfa edilmiş maliyetlerinin hesaplanması ve ilgili faiz gelir veya giderlerinin ilişkili olduğu döneme dağıtılması yöntemi, etkin faiz oranını ise “finansal aracın beklenen ömrü boyunca veya uygun olması durumunda daha kısa bir zaman dilimi süresince yapılacak, gelecekteki tahmini nakit ödeme ve tahsilatlarını tam olarak ilgili finansal varlık veya borcun net defter değerine indirgeyen oran” biçiminde tanımlamıştır (Ayçiçek, 2011b).

Ticari alacak ve borçlar TMS/TFRS uygulamalarında vadeli alış ve satışların taşınmış olduğu finansman yükü ilgili olduğu dönemin faiz gideri veya faiz geliri olarak kayıtlara alınır (Dinç, 2008).

VUK ve TMS/TFRS yönünden stokların değerlemesi

Vergi Usul Kanunu'nun 274. Maddesi uyarınca stoklar, maliyet bedeli ile değerlemeye tabi tutulur. Vergisel açıdan bir malın (emtiyanın) işletme aktifine alınincaya kadar ödenen giderlerin tamamı, ilgili malın maliyetine ilave edilmesi gerekmektedir (Akbulut, 2012). Ambara girdikten sonra oluşan depolama giderleri, pazarlama, satış ve dağıtım giderleri, alış işleminin tamamlanmasından sonra oluşan giderler oldukları için söz konusu giderler malın maliyetine değil, dönem giderlerine intikal ettirilir (Demir, 2014).

TMS 2 paragraf 9 uyarınca stoklar, maliyet ve net gerçekleşebilir değer küçük olanı ile değerlendirilir. Yani stoklar hiçbir zaman finansal durum tablosunda (bilanço) satışı sonucu elde edilebilecek değerden fazla bir tutardan izlenemez. TMS 2 hükümleri uyarınca stoklar ilk kayıtlara alınması sırasında maliyet değerinden kayıtlara intikal ettirilir. Örneğin alınan bir emtiyanın taşıma giderleri, mevcut konuma getirilmesi için yapılan harcamalar, maliyetle ilgili diğer harcamalar ve bağlantı kurulabilen diğer maliyetler, emtiyanın maliyetine ilave edilerek kayıtlara intikal ettirilir. Ancak TMS 2 paragraf 18 uyarınca vadeli stok alımlarında, peşin fiyat ile vadeli fiyat arasındaki fark ilgili dönemlere faiz gideri olarak kayıt edilir. Vadeli alımlarda stoklar kayıtlara intikal ettirilirken emtiyanın peşin fiyatı dikkate alınır (Bodur, 2012).

Stok kalemlerinin raporlama sırasındaki değerlemesinde ise TMS 2 ile vergi uygulamaları ayrılmaktadır. VUK m.274 uyarınca emtia maliyet değerinden değerlemeye devam edilirken TMS 2 uygulamasında raporlama sırasında stoklar, maliyet ve net gerçekleştirilebilir değer düşük olanı ile değerlendirilir. Bu durum da stokların dönem sonu değerlerinin VUK ve TMS 2 uygulamalarında hesaplamalar farklı sonuçlar doğmasına yol açacak ve ticari kâr mali kâr farkı ortaya çıkacaktır (Akbulut, 2012).

VUK ve TMS/TFRS kapsamında maddi duran varlıkların değerlemesi

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda doğrudan "Maddi Duran Varlık" kavramını tanımlayan ve nelerin bu kapsama girdiğini düzenleyen bir madde yoktur. Sadece 270. maddesinde "Gayrimenkul" kavramını biraz tanımlayan ve açıklayan bir düzenleme bulunup, diğerleri için tanımlama anlamında bir düzenleme bulunmamaktadır. Diğer yandan, Vergi Usul Kanunu açısından gayrimenkul kavramı içerisinde tanımlanan gayri maddi haklar ise, maddi duran varlık değil, maddi olmayan duran varlık kapsamındadır (Akbulut, 2012).

VUK 269. maddesi uyarınca, iktisadi işletmelere dâhil bilumum gayrimenkuller maliyet değeri ile değerlendirilir. Maliyet bedeli VUK 262'inci maddesinde: iktisadi bir kıymetin iktisap edilmesi veyahut değerinin arttırılması münasebetiyle yapılan ödemelerle bunlara müteferri bilumum giderlerinin toplamını ifade eder. Buna göre maliyet bedeli tespit edilirken, ilk iktisaptaki (elde etmedeki) ödenen veya katlanılan satın alma veya imal gider ve maliyetlerinin tamamını, ilk elde edinme sonrası, değerinin artmasını sağlayacak nitelikteki satın alma veya imal gider ve maliyetlerinin hepsi maliyet bedelinin tespitinde dikkate alınır (Akbulut, 2012).

TMS/TFRS kapsamında maddi duran varlıklar ilk kayıtlara alınması esnasında maliyet değeri üzerinden kayıtlara intikal ettirilir (Sarıay, 2012). VUK ve TMS/TFRS maliyet yönteminin uygulamasında benzer anlayışa sahiptir. Bir maddi duran varlığın maliyet bedeline dahil edilecek unsurlar TMS 16'da açıklanmıştır. Buna göre; varlığın işletmenin amaçlanan kullanıma getirilmesi için katlanılan bütün

harcamalar maliyete ilave edilirken, indirimler ve iskontolar maliyet bedelinin tespitinde indirilir. Yerin hazırlanmasına ilişkin maliyetler, taşıma giderleri, uygun şekilde çalışıp çalışmadığına yönelik yapılan testler, mesleki ücretler, varlıkla doğrudan ilgili olan çalışanlara sağlanan faydalar maliyet unsurunu içerir. Maddi duran varlıkların vadeli alımlarında ise, maddi duran varlığın peşin değeri esas alınır (Sarıay, 2012). Maddi duran varlıklarla ilgili bakım ve onarım maliyetleri ortaya çıkabilir. Bu bakım ve onarım maliyetleri TMS 16 paragraf 12 uyarınca maliyete ilave edilmez ve dönem gideri olarak kayıtlara alınır.

TMS 16 ve VUK'nun maddi duran varlıklarla yaklaşımlarında benzerliklerin çok olduğunu ancak TMS 16'da işletmeye bırakılan kararların VUK uyarınca beli kurallara bağlanması nedeniyle, TMS 16 uygulamalarının bu kararların VUK hükümlerine uymadığı noktalarda farklı sonuçların doğmasına yol açacaktır. Bu farklılıklar, maliyetin oluşumunda, amortisman kayıtlarında ve değer düşüklüğünde kendini gösterecektir. Bunun sonucunda maddi duran varlıkların yorumunda da ticari kâr ile mali kâr sonuçlarının örtüşmemesi ile karşılaşılacaktır.

VUK ve TMS/TFRS kapsamında kıdem tazminatının değerlendirilmesi
VUK'da kıdem tazminatı karşılıklarının değerlemesine ilişkin bir hüküm yoktur. Ancak ayrılacak karşılık rakamının tespitinin belirlenmesi için VUK'un 288'inci maddesi bu konuda yardımcı olabilir. Kıdem tazminatı hesaplamasında, işçinin almış olduğu son brüt ücreti ve para ile ölçülmesi mümkün tüm yardımlar ve diğer tüm ödemeler esas alınır (Akbulut 2012).

Kıdem tazminatının muhasebeleştirilerek gider yazılması yukarıda açıkladığımız üzere, ancak ve ancak ödenmesine bağlıdır. Gider yazılacak rakamın tespit edilmesi ise yukarıda açıklandığı üzere çalışanın son brüt ücreti esas alınarak ve belirtilen diğer kalemler ilave edilerek yapılır (Akbulut, 2012).

TMS/TFRS kapsamında kıdem tazminatı uygulaması bir zorunluluktur. Kıdem tazminatının hesaplanmasında, cari ve önceki dönemlerde

çalışanlarca sunulan hizmet sonucunda ortaya çıkan ve gelecekte ödenmesi beklenen yükümlülüğün bugünkü değeridir (bu yükümlülüğün hesaplanmasında plan varlıkları dikkate alınmaz (Özerhan ve Yanık, 2012). TMS 19 uygulamasında kıdem tazminatı karşılığı çalışan tarafından hak edildikçe ayrılır. Kıdem tazminatının hesaplanmasında aktüeryal varsayımları kullanılır. Çalışanların iş sözleşmesi sona erdiğinde örneğin, emeklilikte alacağı bir yıllık kıdem tazminatı tahmini olarak hesaplanır; bu tutar kıdem süresi ile çarpılarak hak edilen kıdem tazminatının gelecekteki toplam değeri bulunur (Parlakkaya, 2010).

VUK hükümlerince kıdem tazminatı karşılığının vergi matrahında indirim konusu yapılabilmesi için ödenmesi gerektiği belirtilmiştir. TMS/TFRS uygulamasında ise, çalışanın kıdem tazminatına hak kazanması kıdem tazminatı karşılığı ayrılması yeterli görülmüştür. Bu uygulama farklılığı dönem sonunda mali kâr ve ticari kâr farkının doğmasına neden olmaktadır.

Sonuç

VUK ve TMS/TFRS uygulamalarının birbirinden farklı olması nedeniyle, hazırlanmış olan finansal tablolar her iki uygulama açısından farklı sonuçlar vermektedir. VUK hükümlerine göre finansal tablolarını hazırlamış olan işletmeler, bu finansal tablolarını TMS/TFRS'ye göre yeniden düzenlediği zaman, birçok muhasebe kaydını yeniden düzeltmesi gerekmektedir. Bu durum, işletmelerin varlık ve yükümlüklerin, defter değerlerinin finansal tablolarda farklı tutarlarda sunulmasına neden olmaktadır. Bu durumda işletmelerin, varlık ve yükümlülüklerin defter değerlerinin hesap dönemleri itibarıyla tutarlı ve güvenilir bir şekilde takibini zorlaştırmaktadır. Bazı varlık ve yükümlülüklerin TMS/TFRS uyarınca değerlerinin tespiti tahminlere dayandığı için gerçekçi tahminlerin yapılmaması, finansal tabloların yanıltıcı olması sonucu doğurmaktadır. Bu bakımdan VUK ve TMS/TFRS değerlendirme hükümlerinin bir birine uygun olacak düzeyde uyumlaştırılması gerekmektedir.

Kaynaklar

- [1] Akbulut,A.,(2012).*Karşılaştırmalı TMS/TFRS-Vergi Uygulamaları ve Sonuçları*. Maliye Hesap Uzmanları Derneği, s. VI+1248, Ankara.
- [2] Akdoğan, N., (2006). UMS-12 gelir vergileri standart hükümlerine göre dönem karından indirilebilecek vergi giderinin hesaplanması ve ertelenmiş vergilerin muhasebeleştirilmesi. *Muhasebe ve Denetim Bakış Dergisi*, 17, s. 1-18.
- [3] Arsoy, A. P., (2009). *Uluslararası ve Finansal Raporlama Standartlarına Göre Gerçeğe Uygun Değer*, Dora Yayın, s. VI+192, Bursa.
- [4] Ayçiçek, F., (2011a). TMS 39 çerçevesinde bir finansal araç olarak tahviller. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, sayı. 50, s. 59-76.
- [5] Ayçiçek, F., (2011b). Türkiye Muhasebe Standartlarında bugünkü değerinden ölçülen varlık ve yükümlülükler. *Mali Çözüm Dergisi*, sayı. 105. s.71-89.
- [6] Bodur, G., (2012). *Türkiye Muhasebe/Finansal Raporlama Standartlarının Getirdiği Temel Değişiklikler ve Finansal Analiz Teknikleri*. Gazi Kitabevi, s. VI+233, Ankara.
- [7] Demir, Ş., (2014). *TMS/TFRS VUK Değerleme Yaklaşımı*, Seçkin Yayıncılık, s.10+655, Ankara.
- [8] Dinç, E., (2007). Muhasebe ve vergi kuralları arasındaki ilişki ve gelir vergileri (TMS 12) standartının muhasebe uygulamalarına etkisi. *Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, sayı. 28, s. 21-48.
- [9] Dinç, E., (2008). Türkiye muhasebe standartları ve vergi kuralları açısından ticari borç ve ticari alacakların muhasebeleştirilmesi ve değerlendirilmesi. *Mali Çözüm Dergisi*, sayı. 90, s.71-102.
- [10] Göğüş, S. H., (2010). Ertelenmiş vergi ve muhasebeleştirilmesi. *Mali Çözüm Dergisi*, sayı. 101, s. 14-30.

- [11] Kavak, A., (2008). TMS 12 Gelir Vergisi Standardı Uygulaması ve Vergi Değeri İle Muhasebe Değeri Arasındaki Farkların Analizi. VI. ASSSMO Muhasebe Uygulamaları ve Vergi Mevzuatı Sempozyumu, Ankara SMMM Odası, Antalya, s. 41-62.
- [12] Örtten, R., Kaval, H., ve Karapınar, A., (2013). *Türkiye Muhasebe-Finansal Raporlama Standartları Uygulama ve Yorumları*, Gazi Kitabevi, s. VI+820, Ankara.
- [13] Özerhan, Y. ve Yanık, S., (2012). *Açıklamalı ve Örnek Uygulamalı Türkiye Muhasebe Standartları Türkiye Finansal Raporlama Standartları*, MUD-DEN Dağıtım, s. 870, Ankara.
- [14] Özkan, A., (2009). TMS-12 Gelir vergileri standardına göre ertelenmiş vergi ve muhasebe uygulamaları. *Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, sayı. 32, s. 97-112.
- [15] Parlakkaya, R., (2010). Yasal mevzuat ve TMS-19 Çalışanlara sağlanan faydalar Türkiye muhasebe standardında kıdem tazminatı ve muhasebe uygulaması. *Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, sayı. 19, s. 270-291.
- [16] Sarıay, M. A. İ., (2012). Türkiye muhasebe standartlarına göre maddi duran varlıkların değerlemesine ilişkin uygulamalar. *Elektronik Meslek Yüksek Okulları Dergisi*, sayı. 1, s. 110-124.
- [17] Selvi, Y. Yılmaz, F. ve Sarioğlu K., (2007). Kredili satışların muhasebeleştirilmesi ve raporlanmasının UFRS ve VUK açısından karşılaştırılması. *Mali Çözüm Dergisi*, sayı. 80, s. 25-42.
- [18] Tekşen, Ö., (2010). TMS-12 gelir vergileri standardına göre ertelenmiş verginin incelenmesi ve muhasebeleştirilmesi. *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, Cilt 15, sayı. 2, s. 298-317.
- [19] Topçu, S., (2015). IAS (TMS) 12 gelir vergileri standardına kavramsal yaklaşım. *Mali Çözüm Dergisi*, sayı. 129, s. 37-57.
- [20] Uluşan, H., (2008). Değerleme esasları ve finansal tabloların niteliksel özellikleri açısından incelenmesi. *Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, Cilt 8, sayı.1, s.129-154.

- [21] *Finansal Raporlamaya ilişkin Kavramsal Çerçeve Hakkında Tebliğ*, 27.01.2011 tarih ve 27828 sayılı Resmi Gazete.
- [22] *Stoklara İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 2) Hakkında Tebliğ*, 15. Ocak 2005 tarih ve 25701 sayılı Resmi Gazete.
- [23] *Finansal Tabloların Sunuluşu (TMS 1) Hakkında Tebliğ*, 16.Ocak. 2005 ve 25702 sayılı Resmi Gazete.
- [24] *TFRS-9 Finansal Araçlar Hakkında Tebliğ*, 27.Nisan. 2010 tarih ve 27564 sayılı Resmi Gazete.
- [25] *Maddi Duran Varlıklar Standardı (TMS 16) Hakkında Tebliğ*, 31.Aralık. 2005 tarih ve 26040 sayılı Resmi Gazete.
- [26] *Finansal Araçlar Sunumuna İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 32) Hakkında Tebliğ*, 28. Ekim.2006 tarih ve 26330 sayılı Resmi Gazete.
- [27] *Vergi Usul Kanunu (1961)*, Kanun No: 213, Resmi Gazete :10.01.1961/10703-10705.
- [28] *6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu (2011)*, Kanun No: 6102, Resmi Gazete:14.12.2011/27846.