

MALİ VE TİCARİ KÂR/ZARAR ETKİ ANALİZİ ÇERÇEVESİNDE KDV KAYNAKLI ALACAKLARIN FİNANSAL GÖSTERİMİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ

Yrd. Doç. Dr. Ergün KÜÇÜK*

ÖZ

Finansal raporların kaliteli olabilmesi, önemli ölçüde, kullanıcıların ihtiyacına uygun bilgi sunabilmesine bağlıdır. Vade yapısı, tahsil kabiliyeti ve finansal başarıdaki rolü gibi birçok neden finansal durum tablosu kalemi olan alacakların finansal gösterimini önemli hale getirmektedir. Çalışmanın amacı; mali ve ticari kâr/zarar etki analizi çerçevesinde KDV kaynaklı alacakların finansal gösterimini değerlendirmek ve bazı önerilerde bulunmaktır. Çalışma konusu; vergi mevzuatı, muhasebe standartları ve Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği gibi yasal düzenlemeler göz önüne alınarak somut bir vaka üzerinden incelenmiştir.

Anahtar Kelimeler: Mali ve Ticari Kâr/Zarar Etki Analizi, Alacak ve Gelir Reeskontu, TMS-18, TMS-12, TFRS-9, TMS-9, Finansal Raporlama.

Jel Sınıflandırması: M40, M41, M48

THE EVALUATION OF FINANCIAL REPORTING OF VALUE ADDED TAX BASED RECEIVABLES WITHIN THE FRAMEWORK OF EFFECT ANALYSIS ON TAXABLE AND ACCOUNTING PROFIT

ABSTRACT

The quality of financial reports, to a great extent, depends on the information they provide for the needs of the users. Various reasons such as their maturity structure, turnover and role in the financial success makes the financial reporting of receivables which is a statement of financial position item important. The objective of this study is to evaluate the financial reporting of value added tax based receivables within the framework of effect analysis on taxable and accounting profit and loss and to make some suggestions regarding this issue. The study deals with this issue through a case study considering legal documents such as, tax regulations, accounting standards and Accounting System Application General Announcement.

Keywords: The Effect Analysis on Taxable and Accounting Profit (loss), Discounts of Receivables and Income, IAS 8, IAS 12, IFRS 9, Financial Reporting.

Jel Classifications: M40, M41, M48

* Erciyes Üniversitesi, İİBF, İşletme Bölümü, erg@erciyes.edu.tr

1. GİRİŞ

Alacakların muhasebe disiplini içerisinde kendine has özel bir yeri vardır. Birçok finansal tablo kaleminin gerçeğe uygun değeri üzerinden gösterilmesinde önemli görev üstlenen reeskont uygulamasının en yoğun olarak kullanıldığı kalemlerden birisi de alacaklardır. Bunun yanında; işletme varlıkları içerisindeki ağırlıkları, vade yapılarındaki çeşitlilik, borçluların kredi risk düzeyleri, alacak yönetimi, birden fazla muhasebe standardının kapsamına girmesi (TMS-18 Hasılat TMS-39 gibi), vergi mevzuatı boyutu ve yerel uygulamalardaki farklılıklar gibi birçok hususun varlığı muhasebe disiplini açısından alacaklar kalemini özel bir konuma yükseltmektedir.

Çalışmanın amacı; mali ve ticari kâr/zarar etki analizi çerçevesinde KDV kaynaklı alacakların finansal gösterimini değerlendirmek ve bazı önerilerde bulunmaktır. Bu çerçevede çalışmanın üç temel amacının olduğu söylenebilir: Birincisi; hipotetik bir örnek üzerinden yapılan finansal kayıt ve gösterimlerin doğruluğunu test etmek amacıyla “mali ve ticari kâr/zarar¹ etki analizi” tekniği geliştirmektir. Zira bir finansal işleme yönelik çeşitli uygulamalara uyma gerekliliği, işlemin kapsamı, finansal olayın gelecek dönemleri etkiliyor olması gibi birçok husus yapılan işlem ve/veya kayıtların karmaşık bir hale gelmesine yol açabilmektedir. Bu durum, beraberinde, konunun anlaşılmasını güçleştirmekte ve yapılan işlem ve/veya kayıtların doğruluğunu test etme (sınama) ihtiyacını şiddetlendirmektedir. Bu analiz tekniği sayesinde TMS/TFRS gerekleri sonucunda üretilen ticari kâr/zarar ile vergi mevzuatının ortaya koyduğu mali kâr/zarar rakamının doğruluğu kolaylıkla test edilebilecektir. Geliştirilen test tekniğinin, muhasebe uygulamasını vergi mevzuatı boyutunu da dikkate alarak inceleyen çalışmalarda rahatlıkla kullanılması mümkündür. Zira bu teknik, muhasebe uygulamasının vergiyle uyumlama boyutu için yapılan kayıtların mantığını açığa çıkaran ve işlemlerin doğruluğu test eden oldukça basit bir tekniktir.

Çalışmanın ikinci amacı; TMS-18 Hasılat ve TMS-39/TFRS-9 Finansal Araçlar standartları açısından ele alınması özellikli bir konu olan KDV kaynaklı alacakların finansal gösterimine ilişkin değerlendirmelerde bulunmaktır. Bu amaçla geliştirilen uygulama örneği; konunun muhasebe standartları (TMS-18, TMS-39 ve TMS-12), vergi mevzuatı ve “Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği (MSUGT) boyutları göz önüne alınarak incelenecektir. Konunun çok boyutlu olarak ele alınması, çalışmanın birinci amacını gerçekleştirmek üzere uygun bir uygulama örneği elde edilmesi açısından da önemlidir.

Çalışmanın üçüncü amacı; özellikli bir konuyu dar bir çerçevede ancak derinlemesine, ayrıntılı ve çok boyutlu olarak inceleyen bir uygulama örneğini literatüre kazandırmaktır. Zira muhasebe disiplinine yönelik uygulamaların yerel ve uluslararası boyutları, vergi mevzuatı ile muhasebe

¹ Mali kâr/zarar; vergi mevzuatının gereklerine uygun olarak ortaya çıkan tutarı ifade etmektedir. Tutarın pozitif (mali kâr) olması halinde, geçerli vergi oranının tatbik edileceği vergi matrahıdır. Ticari kâr/zarar ise, muhasebe disiplininin gereklerine uygun olarak ortaya çıkan ve vergi karşılığı (vergi borcu) hesaplanmadan önce oluşan (vergi öncesi) muhasebe kâr/zararı tutarıdır. Vergi karşılığı düşüldükten (vergi sonrası ticari kâr) sonra ortaya çıkan tutar ise dönem net kârı olarak isimlendirilmektedir.

disiplininin bakış açısındaki farklılıklar ve muhasebe uygulamalarının birden fazla düzenlemenin gereklerine uygun olarak yapılması zorunluluğu vardır. Diğer taraftan; birden fazla düzenlemenin kapsamına giren bazı finansal olay ve işlemler üzerinde ilgili düzenlemelerin etkilerini çok boyutlu olarak inceleyen uygulamalı örneklere yer veren çalışmalar oldukça kısıtlıdır. Finansal olay ve işlemlerin çok boyutlu olarak kayıtları yanında; finansal olayların gelecek dönemlerdeki gelişimi ve işlemlerin sonuçlandırılmasına yönelik kayıtların de bütüncül bir bakış açısıyla yapılması gerekir. Diğer bir deyişle, finansal olayların başlangıç kayıtlarının yanında, sonraki dönemlerdeki gelişimi ve işlemin sonuçlandırılarak ilgili hesapların kapatılmasına kadar geçen süreçte bir bütüncül bakış açısıyla geliştirilmiş uygulamalı örneklere ihtiyaç vardır². Aksi halde, muhasebe uygulamalarının özümseme düzeyinin kısıtlanması ihtimal dâhilindedir.

2. KAVRAMSAL ÇERÇEVE

Alacakların muhasebeleştirilmesiyle ilişkilendirilebilecek birçok muhasebe standardı olmakla birlikte, ilgili standartlarda KDV kaynaklı alacakların finansal gösterimi konusunu doğrudan ilgilendiren iki temel konunun olduğu söylenebilir.

Birincisi; TMS-18 Hasılat standardı çerçevesinde vade farkı içeren satış tutarları için uygulanan yaklaşımdır. Örtten, Kaval ve Karapınar (2014: 259)'ın ifadesiyle bu yaklaşımı; "gelir reeskontu" uygulaması olarak tanımlamak mümkündür. Gelir reeskontu,³ satış hasılatını peşin bedeli üzerinden kaydeden ve vade farkı tutarını ilişkili olduğu dönemlerin faiz gelirlerine dâhil etmek üzere aktif düzenleyici pasif karakterli bir hesapta izleyen muhasebe uygulamasıdır. Dolayısıyla gelir reeskontunun amacı; (1) satış hasılatını peşin bedel üzerinden gelir kaydetmek, (2) vade farkına isabet eden tutarları ilişkili olduğu dönemlere faiz geliri yazmak ve (3) gelecek dönemlere isabet eden vade farkı tutarını gelecek dönemlere taşımak üzere pasif karakterli bir hesapta (ertelenmiş faiz gelirleri) izlemek⁴ şeklinde özetlenebilir⁵.

Gelir reeskontu uygulamasında vade farkı tutarı, daha işlemin başlangıcında hasılat (600 Y.İ. Satışlar) içerisine dâhil edilmeyerek pasif karakterli bir hesaba [122 Alacak Reeskontu (-)⁶ gibi]

² Finansal bir olayla ilişkili olan bir süreçte, olaya etkide bulunan farklı durumlarla karşılaşma ihtimali vardır. Uygulama kitaplarında yer alan örnekler, genellikle, belirli bir dönem için konunun tek bir boyutu üzerinde yoğunlaşmaktadır. Ayrıca finansal olaya ilişkin süreçte karşılaşılabilecek her türlü durumun göz önüne alınması mümkün olmamaktadır. Bu nedenle; (1) finansal olaylara ilişkin konuların birden fazla boyutu ele alan; (2) başlangıç, gelişim ve kapanış işlemleri şeklinde konuyu süreç olarak inceleyen, (3) finansal olaya ilişkin süreçlerde karşılaşılabilecek farklı durumlara yönelik çözüm önerileri geliştiren çalışmalara ihtiyaç vardır. Bu tür çalışmaların da dar kapsamlı ancak konuyu derinlemesine ve ayrıntılı inceleyen makaleler yoluyla literatüre kazandırılacağı düşünülmektedir.

³ Satış tutarı içerisinde vade farkının olduğunu kabul etmek için, satışın belirli bir vadesinin olması şartına ek olarak, aynı zamanda satışın içerisinde bir finansman işleminin gömülü olması gerektiği ifade edilmektedir Bkz. Örtten vd., 2014: 257. Peşin satış fiyatına kıyasla, vadeli satış tutarı için vade sonunda daha fazla bedel istenmesi şeklinde bir uygulama bu duruma örnek gösterilebilir.

⁴ TMS/TFRS'nin çizdiği çerçeveye göre, gelir reeskontu uygulaması; alacak reeskontu uygulamasının en önemli parçası olarak yorumlanabilir.

⁵ Aslında bu amaçları finansal raporlamanın amacını destekleyen tali amaçlar olarak yorumlamak da mümkündür. Gelir reeskontu uygulaması yoluyla, satışlar ve ticari kâr rakamlarının ihtiyaca uygun ve karşılaştırılabilir olma nitelikleri artmaktadır. Nitekim bu kalemler finansal tablo analizinde de yoğun olarak kullanılan rakamlardır. Örneğin, satışlar tutarının peşin bedel üzerinden izlenmesi; hem işletmenin önceki dönem satış rakamlarının hem de sektördeki diğer işletmelerin satış tutarlarının karşılaştırılabilir olması açısından önemlidir. Bu durumun önemi, işletme alacaklarının vade yapısının muhasebe dönemleri boyunca dalgalanma göstermesi veya sektördeki diğer firmalarının vade yapısının birbirlerinden farklı olması gibi hususların şiddeti ölçüsünde artmaktadır.

⁶ Türkiye örneğinde, alacak reeskontu uygulaması için pek çok farklı hesap önerilmektedir. Bu çalışmada Akdoğan ve Sevilengül (2007: 104) çalışmasında geçen öneri tercih edilmiştir.

alınmaktadır⁷. Dönem sonlarına gelindiğinde ise o döneme isabet eden faiz yükü söz konusu pasif karakterli hesaptan mahsup edilerek o dönemin faiz gelirleri içerisine dâhil edilmektedir. Dolayısıyla gelir reeskontu uygulaması, vade farkını ilişkili olduğu dönemler boyunca faiz geliri olarak kaydetmektedir. Bu uygulamanın özü; vade farkının satış anında pasif karakterli bir bilanço hesabına alınması, yani satış hasılatı içerisine dahil edilmemiş olmasında yatmaktadır. Dolayısıyla zaman geçtikte bir taraftan vade farkının [122 Alacak Reeskontu (-)] tutarı azalmakta diğer taraftan alacakların peşin bedeli nominal bedeline yaklaşmaktadır. Alacak tutarları da vade sonunda geçerli brüt tutarlarıyla (nominal bedel) finansal durum tablosunda izlendiği için, alacaklar ve alacak reeskontu arasındaki fark, alacakların (KDV bedeli içermeyen) peşin bedelini gösterebilmektedir.

Gelir reeskontu uygulaması; MSUGT kapsamındaki alacak reeskontu uygulamasının doğurduğu gibi, satışın gerçekleştiği ilk dönemde gider etkisi doğurmaz. Zira MSUGT'nin reeskont uygulamasında satış hasılatı zaten vade sonunda ulaşılan bedel (nominal bedel) üzerinden satış hasılatı kaydedilmiştir. Dolayısıyla satışın gerçekleştiği dönem sonunda yapılan alacak reeskontu kaydı, o dönem içerisinde brüt satış bedeli üzerinden kaydedilmiş satış hasılatının doğurduğu gelir etkisini düzelterek şekilde gider etkisi doğurmaktadır. MSUGT uygulamasında gider kaydı; satış hasılatının düzeltilmesi şeklinde değil, “reeskont faiz giderleri” hesabının kullanımı yoluyla gerçekleşmekte ve bu yolla ilk dönemde öz sermaye üzerindeki gelir etkisi gider tutarı kadar azaltılmış olmaktadır. Bu yolla vade farkının ilişkili olduğu dönemlere yansıtılması mümkün olabilmektedir. Dolayısıyla bu işlem, en azından, “gelirlerin ait oldukları dönemlerle ilişkilendirilmesi” prensibini sağlayabilmektedir⁸.

İkincisi; muhasebe standartlarına göre (TMS-39 ve TFRS-9) alacak ve krediler, aktif bir pazarda alım satım konusu olmamaları şartıyla, finansal varlık olarak kabul edilirler (Örten vd., 2014: 442; Mackenzie vd., 2012: 652-653). Buna göre; alacakların “itfa edilmiş maliyet⁹ (amortized cost)” bedeliyle finansal durum tablosunda gösterilmesi gerekir. İtfa edilmiş maliyet; birden fazla uygulamayı bünyesine barındıran ve alacaklar dışında birçok finansal tablo kalemi için uygulama imkânı olan bir değerlendirme yaklaşımıdır. Alacaklar konusu çerçevesinde bakıldığında, itfa edilmiş maliyet bedelinin hesabında; (1) etkin faiz yöntemiyle peşin bedel hesaplanması¹⁰ ve varsa (2) şüpheli alacak karşılığı ayrılması uygulamalarının da dikkate alınması gerekir (Bkz. Mackenzie vd., 2012: 653). Şüpheli alacak karşılığı durumu göz ardı edildiğinde, alacaklar finansal durum tablosunda peşin bedelle gösterilir denilebilir. Aslında, bazı ciddi farklılıklar içermekle birlikte, finansal tablolarda brüt

⁷ Alacakların KDV kaynaklı bedel içermemesi ve pasif karakterli hesabın aktif düzenleyici bir hesap olarak tasarlanması halinde, alacakların peşin bedel üzerinden finansal durum tablosunda gözükmesi mümkündür.

⁸ Buradaki açıklama; alacak reeskontunun vade farkı içeren her türlü alacağa uygulanmış olduğu varsayımıyla yapılmaktadır.

⁹ Bunun yerine; “taşınmış maliyet” veya “taşınmış kayıtlı değer” gibi kavramlar da önerilmektedir Bkz. Örten vd., 2014: 454.

¹⁰ Uygulama boyutu dikkate alındığında, alacakların içerisindeki vade farklarının önemsiz kabul edildiği hallerde, alacağın peşin bedel üzerinden gösterilmesi uygulaması terk edilebilmektedir. Dolayısıyla böyle bir durumda ne alacak reeskontuna yönelik bir uygulama yapılmasına ne de TMS-18 Hasılat standardının gereklerine uyulmasına gerek kalmaz. Nitekim ABD uygulamasında ortalama 30 ila 60 günlük vade içeren alacakların nominal bedel üzerinden izlenebileceğine yönelik düzenlemeler vardır Bkz. Spiceland, Sepe, Nelson ve Tomassini, 2009: 332; Kieso, Weygandt ve Warfield, 2008: 321.

değer (nominal bedel) üzerinden gözüken alacakları peşin bedel üzerinden gösterme uygulaması; Türkiye örneğinde yaygın olarak bilindiği şekliyle “alacak reeskontu” adıyla isimlendirilebilir¹¹.

Alacakların içerisinde KDV olmaması halinde, TMS-18 Hasılat standardının gereklerine uygun olarak yapılan gelir reeskontu uygulaması alacakların peşin bedeli üzerinden finansal tablolarda gözükmelerini sağlamaktadır. Nitekim ilgili muhasebe standartları çerçevesinde hem satış hasılatı hem de alacakların peşin bedel hesaplamalarında kullanılan yaklaşım; etkin faiz yöntemidir. Bu durumda; ek bir işleme gerek kalmamakta, gelir reeskontuna ilişkin dönem sonu kayıtları alacakların peşin bedel üzerinden bilançoda gözükmelerini sağlayabilmektedir. Alacakların içerisinde KDV kaynaklı tutarlar olması halinde ise, sadece TMS-18 Hasılat standardının gereklerinin yerine getirilmiş olması, alacakların peşin bedeli üzerinden finansal tablolarda gözükmelerini sağlayamamaktadır. Dolayısıyla alacakların finansal durum tablosunda peşin bedel üzerinden gösterilebilmesi için KDV kaynaklı alacak tutarlarının reeskonta tabi tutulması gerekir.

Gelir reeskontu uygulamasının, hem satışın gerçekleştiği dönemde hem de vade farkının isabet ettiği sonraki dönemlerin tümünde öz sermaye üzerinde gelir etkisi doğurduğu ifade edilmişti. KDV kaynaklı alacakların reeskontu işleminin öz sermaye üzerindeki etkisi ise biraz farklıdır. KDV bedeli bir gelir unsuru olmadığından, gelir kalemlerinin içerisinde yer almaz. Bu nedenle hesaplanan KDV tutarı, gelir reeskontunun konusu değildir. Ancak alacaklar içerisinde bulunan ve belirli bir vadesi bulunan KDV tutarlarının peşin bedel üzerinden izlenmek üzere alacak reeskontuna tabi tutulması gerekir. Satışın gerçekleştiği dönemin sonunda yapılan işlem, alacakların peşin değere indirgenmesi işlemi olduğundan; öz sermaye üzerinde gider etkisi doğurur. Zira bir varlık hesabında azalış meydana getiren bir işlem gider doğurmaktadır. Diğer taraftan, alacak reeskontu uygulaması, sonraki dönemlerde gelir etkisi doğurmaktadır. Zira vadeye yaklaştıkça alacakların değeri nominal değerine yaklaşmakta bu nedenle reeskont tutarının azaltılması gerekmektedir. Bu işlem de, öz sermaye üzerinde gelir etkisi doğurmaktadır.

KDV kaynaklı alacak reeskontunun öz sermaye üzerinde gider ve gelir etkisi doğurmasında, hesaplanan KDV hesabının rolü de dikkate alınmalıdır. Şöyle ki; hesaplanan KDV'nin peşin değere indirgenmesi¹² (reeskontu) söz konusu olmadığı için, bu kaleminin reeskontundan kaynaklanan gelir ve gider etkisi söz konusu değildir. Dolayısıyla, hesaplanan KDV hesabı vadesiz kabul edilmekte iken, KDV kaynaklı alacağın vade farkı içerme ihtimali söz konusu olabilmektedir. KDV kaynaklı alacaklar özü itibarıyla alacaklı olan işletmenin müşterisine sunduğu bir fonlama hizmetidir ve bu işlemin etkisinin dönem kârına yansıtılması gerekir. Hesaplanan KDV'nin peşin bedel üzerinden takip edilmesi gerekseydi, bu hesabı bilançonun pasifinde peşin bedel üzerinde gösterecek “39X Diğer Kısa

¹¹ MSUGT/vergi mevzuatı örneğinden farklı olarak, TMS/TFRS uygulamasında vade farkının (reeskont tutarı) hesaplanmasında etkin faiz yöntemi kullanılmaktadır. Bu yöntem, bileşik faiz veya iç verim oranı hesaplamalarına benzer bir hesaplama öngörmektedir. Reeskont hesabında uygulanacak iskonto oranı ise her bir satış işlemine tatbik olunan etkin faiz orandır. Bunlara ek olarak, MSUGT/vergi uygulamasında TMS-18 Hasılat standardı çerçevesinde gelir reeskontu olarak adlandırdığımız yaklaşımın olmadığı bilinmelidir.

¹² Gelir idaresine olan borçlar, genellikle, vade farkı içeren borç olarak kabul edilmezler. Diğer taraftan, hesaplanan KDV hesabındaki tutarların kesinleşmesi de indirilecek ve hesaplanan KDV tutarlarının ay sonlarındaki mahsuplaşmasının sonucuna bağlıdır.

Vadeli Yabancı Kaynaklar Reeskontu (-)” adında pasifi düzenleyici aktif karakterli bir hesabın kullanılması gerekecekti. Bu durumda, 39X nolu hesabın, ilk dönem için, KDV’li alacağın doğurduğu gider etkisi kadar öz sermaye üzerinde gelir etkisi doğurması gerekecekti¹³. Bu durumda KDV’li alacak ve hesaplanan KDV kalemleri için ayrı ayrı gider ve gelir kayıtları yapılması yerine, alacak ve borç reeskontu hesaplarının (122 ve 39X) aynı yevmiye kaydında buluşması söz konusu olacaktı. Bu durumda ne satışın gerçekleştiği dönemde ne de vade farkının isabet ettiği sonraki dönemlerde öz sermaye üzerinde gelir ve gider etkisinin doğması mümkün olmayacaktı¹⁴.

3. UYGULAMA ÖRNEĞİ

Çalışmanın bu kısmında KDV kaynaklı alacakların finansal gösterimini mali ve ticari kâr/zarar etki analizi çerçevesinde değerlendirmek üzere hipotetik bir örnek üzerinden hareket edilecektir.

İşletme, 05.12.2013 tarihinde, maliyet bedeli 400 TL, % 18 KDV hariç peşin satış bedeli 1.000 TL olan ticari malı 80 gün vadeli olarak 1.200 TL’ye satmıştır. İşletme, finansal tablolarını aylık dönemler halinde düzenlemektedir.

3.1. KDV Tutarının Peşin Tahsil Edilmesi (Durum 1)

Çalışmanın bu kısmında geçerli olan varsayımla, ticari mal satışına konu olan KDV bedelinin satıcı işletme tarafından peşin olarak tahsil edildiği, diğer tutarların ise cari hesaba borç kaydedildiği kabul edilecektir.

3.1.1. Örnek Olaya İlişkin Çözümler

80 günlük vade sonundaki 1.200 TL’yi 1.000 TL’lik peşin değere indirgeyen iskonto oranı (etkin faiz oranı¹⁵) aşağıdaki formül yardımıyla bulunur.

$$\frac{1.200}{(1+i)^{80/365}} = 1.000 \text{ eşitliğinde } i \cong 1,297547 [\% 129,7547] \text{ bulunur.}$$

İşlem tarihleri itibariyle hesaplanan peşin değerler ve reeskont tutarları Tablo 1’de gösterilmiştir.

Tablo 1. Peşin Değer ve Reeskont Tutarları (KDV’siz Alacaklar)

İşlem Tarihi	Vadeye Kalan Gün	Formül	Peşin Değer	Reeskont
31.12.2013	54	$\frac{1.200}{(1 + 1,297547)^{54/365}} \cong$	1.061	139
31.01.2014	23	$\frac{1.200}{(1 + 1,297547)^{23/365}} \cong$	1.139	61
23.02.2014	0	$\frac{1.200}{(1 + 1,297547)^{0/365}} \cong$	1.200	0

İlgili dönemlere isabet eden vade tutarları Tablo 2’de sunulmuştur.

¹³ Borç ve alacağın, vade yapısının ve geçerli etkin faiz oranının aynı olduğu varsayılmıştır.

¹⁴ Gider ve gelir etkisi doğurmayan bir reeskont uygulaması için bkz. Akdoğan ve Sevilengül, 2007: 104-105.

¹⁵ Etkin faiz oranı; muhasebe standartlarının düzenlemelerine uygun olarak “etkin faiz yöntemi (effective interest method)” olarak adlandırılan yaklaşım sonucunda bulunan iskonto oranıdır. Hesaplanmanın esası, bileşik faiz yöntemine dayanmaktadır Bkz. Mackenzie vd., 2012: 673; TMS-18, md.30(a); TMS-39, md.9.

Tablo 2. Dönemlere İlişkin Vade Tutarları

Finansal Tablo Dönemi	Döneme İsbet Eden Gün	Peşin Değer Farkları	Dönemlere İlişkin Vade Yüğü
Aralık 2013	26	1.061-1.000=	61
Ocak 2014	31	1.139-1.061=	78
Şubat 2014	23	1.200-1.139=	61
TOPLAM	80		200

Muhasebeleştirmede kullanılacak veriler tespit edildikten sonra, inceleme konusu örnekle ilgili değerlendirmeler aşağıda sunulmuştur.

3.1.2. Aralık 2013 Dönemi Muhasebe İşlemleri

Vergi mevzuatımıza göre; satış anında belirlenmiş olan vade farkı tutarı, cari dönemin geliri sayılır. TMS/TFRS uygulamasında ise; satıcı açısından vade farkı tutarı, ilişkili olduğu dönemlere faiz geliri yazılmak üzere pasif bir hesaba alınır (Kayıt Nu: 1.1).

1.1	05.12.2013		
	102 BANKALAR HESABI	216	
	120 ALICILAR HESABI	1.200	
	600 Y.İ. SATIŞLAR HESABI		1.000
	122 ALACAK REESKONTU (-) HESABI		200
	122.01 Gelir Reeskontu (-)		
	391 HESAPLANAN KDV HESABI		216
	/		

Satış tutarı içerisinde bulunan 200 TL'nin pasif karakterli bir hesaba alınmış olması nedeniyle, söz konusu tutarın mali matraha eklenmek üzere nazım hesapta (vergiyle uyumlama kaydı) izlenmesi gerekir (Kayıt Nu: 1.2). Mali ve ticari kâr/zarar arasındaki uyumsuzluk, sonraki dönemlerde ortadan kalkacak (geçici) bir fark oluşturduğundan, TMS-12 Gelir Vergisi standardı açısından ertelenmiş vergi etkisi dikkate alınmalıdır. Geçici olması koşuluyla, matraha ilave edilen unsurlar indirilebilir geçici fark oluştururlar. İndirilebilir geçici farklar ise cari vergi oranı nispetinde vergi alacağı doğurmaktadır. Türkiye uygulamasında kurumlar vergisi oranı % 20 olduğundan, 200 TL'lik matraha (mali kâr/zarar) ilave; 40 TL (200 X %20)'lik ertelenmiş vergi varlığı (alacağı) ortaya çıkaracaktır (Kayıt Nu: 1.3).

1.2	05.12.2013		
	950 MATRAHA İLAVE EDİLECEK UNSURLAR HESABI (+)	200	
	951 MATRAHA İLAVELER ALACAK HESABI (+)		200
1.3	05.12.2013		
	283 ERTELENMİŞ VERGİ VARLIĞI HESABI	40	
	283.01 Gelir Reeskontuna Tabi Alacaklar		
	691 VERGİ GİDER/GELİRİ HESABI		40
	691.10 Ertelenmiş Vergiler Gelir Etkisi		
	/		

İşletmenin ticari mallarını sürekli envanter yöntemini izleyerek takip ettiği varsayıldığında, ticari mal satışına ilişkin olarak maliyet kaydının yapılması gerekir (Kayıt Nu: 1.4). Bu kayıt vergi mevzuatına uygun olduğundan ayrıca uyumlama ve vergi standardı kaydına gerek yoktur.

1.4	05.12.2013		
	621 SATILAN TİCARİ MALLARIN MALİYETİ HESABI	400	
	153 TİCARİ MALLAR HESABI		400
	/		

Aralık 2013 dönem sonu itibariyle vade farkının 26 günlük kısmı bu döneme isabet etmiştir. Bu nedenle bu süreye isabet eden tutar, faiz geliri kaydedilmelidir¹⁶ (Kayıt Nu: 1.5). Döneme ilişkin faiz tutarı, etkin faiz yönteminin gereklerine uygun olarak hesaplanır (Tablo 2).

1.5	31.12.2013		61,0		61,0
		122 ALACAK REESKONTU (-) HESABI 122.01 Gelir Reeskontu (-)			
		642 FAİZ GELİRİ HESABI			
		/			

Mali matraha ulaşırken faiz geliri hesabının doğurduğu 61 TL'lik gelir etkisinin matrahtan indirilmesi gerekir. Zira vade farkına ilişkin tutarın tamamı 05.12.2013 tarihinde zaten mali matraha ilave edilmiş durumdadır (Kayıt Nu: 1.6). Uyumlama kaydının doğurduğu 61 TL'lik vergilendirilebilir geçici fark, 12,2 TL (61X%20)'lik vergi yükümlülüğü doğurmaktadır. Bu işlem, 283 Ertelemiş Vergi Varlığı hesabı alacak çalıştırılarak (283 nolu hesaptan mahsup edilerek) kayıt altına alınmıştır. Zira 05.12.2013 itibariyle, indirilebilir geçici fark 200 TL ve bunun doğurduğu 40 TL ertelenmiş vergi varlığı söz konusudur. Hâlbuki 31.12.2013 itibariyle indirilebilir geçici fark 139 TL'ye düşmüş olup, bunun doğurduğu ertelenmiş vergi varlığı 27,8 TL'dir. Bu sonucun oluşabilmesi için 283 Ertelemiş Vergi Varlığı hesabı 12,2 TL alacak çalıştırılmalıdır (Kayıt Nu: 1.7).

1.6	31.12.2013		61,0		61,0
		952 MATRAHTAN İNDİRİLECEK UNSURLAR HESABI (-)			
		953 MATRAHTAN İNDİRİMLER ALACAK HESABI (-)			
1.7	31.12.2013		12,2		12,2
		691 VERGİ GİDER/GELİRİ HESABI 691.20 Ertelemiş Vergiler Gider Etkisi			
		283 ERTELENMİŞ VERGİ VARLIĞI HESABI 283.01 Gelir Reeskontuna Tabi Alacaklar			
		/			

Aralık 2013 döneminde 800 TL tutarında mali matrah olduğundan (Bkz. Tablo 3), cari vergi oranı (%20) üzerinden döneme ilişkin vergi karşılığı hesaplanmalıdır (Kayıt Nu: 1.8).

1.8	31.12.2013		160		160
		691 VERGİ GİDER/GELİRİ HESABI 691.00 Dönem Kârı Vergi Karşılığı			
		370 D.K.V.D.Y.Y.K HESABI			
		/			

Aralık 2013 dönemindeki işlemlerin ticari ve mali matrah üzerindeki etkisini göstermek, kayıtların doğruluğunu test etmek ve işlemlerin mantığının anlaşılmasını kolaylaştırmak amacıyla Tablo 3 tasarlanmıştır:

¹⁶ MSUGT uygulaması açısından reeskont uygulamasının doğurduğu gelir ve gider etkileri; 647 Reeskont Faiz Gelirleri / 657 Reeskont Faiz Giderleri hesaplarında izlenmektedir. Ancak buradaki kayıt alacak reeskontu işleminden ziyade, vade farkından kaynaklanan tutarın ilgili döneme gelir yazılması (gelir reeskontu) işlemidir. Bu şekilde olmasa bile, Türkiye örneğindeki TMS/TFRS uygulamalarında, klasik anlamdaki alacak reeskontu işlemleri için bile genellikle 642 Faiz Gelirleri ve 780 Finansman Giderleri hesaplarının kullanımı tercih edilmektedir Bkz. Örtün vd., 2014: 46-47, 259-270; Özerhan ve Yanık, 2012: 97-101, 129-135.

Tablo 3. Kâr/Zarar Etki Analizi (Aralık 2013) (Durum 1)

Ticari Kâr/Zarar		Mali Kâr/Zarar	
600 Satışlar (+)	1.000,0	600 Satışlar (+)	1.000
621 STMM (-)	(400,0)	950 Matraha İlaveler (+)	200
642 Faiz Gelirleri (+)	61,0	642 Faiz Gelirleri (+)	61
Ticari Kâr/Zarar (V.Ö.)	661,0	952 Matrahtan İndirimler (-)	(61)
691.00 Dön. Kârı Ver. Krş.	(160,0)	621 STMM (-)	(400)
691.10 Ert. Ver. Gelir Etk.	40,0	Mali Kâr/Zarar	800
691.20 Ert. Ver. Gider Etk.	(12,2)		
Ticari Kâr/Zarar (V.S.)	528,8		

Ticari kâr/zarar etki analizinde, vergiyle uyumlama kayıtları dikkate alınmamakta, sadece dönem kârını etkileyen işlemler analize dâhil edilmektedir. Bu analizde, 691 Vergi Gider ve Geliri¹⁷ hesabının vergi öncesi ticari kâr/zarar rakamından sonra dikkate alınması söz konusudur. Tablo 3’de görüldüğü üzere; (1) TMS/TFRS’ye uygun olarak, satış hasılatı Aralık 2013 dönemine peşin değeri (1.000 TL) üzerinden kaydedilmiştir. Ayrıca satılan malın maliyetine ilişkin 400 TL’lik gider kaydı vardır. (2) TMS/TFRS’ye uygun olarak 200 TL’lik vade farkının Aralık 2013 dönemine isabet eden kısmı olan 61 TL bu dönemin faiz gelirleri arasına alınmıştır. Sonuçta, Aralık 2013’de yapılan kayıtlar vergi öncesi 661 TL’lik ticari kâr oluşmasına neden olmaktadır. Dönemin vergi karşılığı 160 TL olmasına rağmen, ertelenmiş vergilerin 27,8 TL’lik net gelir etkisinden dolayı, dönemin vergi gideri; 132,2 TL olarak gerçekleşmiştir. Ertelenmiş vergilerin Aralık 2013 dönemi finansal durum tablosuna yansımaları ise 27,8 TL’lik ertelenmiş vergi varlığı¹⁸ ortaya çıkarmaktadır (Bkz. Tablo 6).

Mali kâr/zarar etki analizinde ise, hem ticari hem de mali kâr/zararı etkileyen kayıtlar (uyumlama kayıtları¹⁹) birlikte değerlendirilmektedir. Mali matrah boyutunda, satış hasılatı (1.200 TL) ve tüm vade farkı toplamının (200 TL) Aralık 2013 dönemine gelir yazılması gerekir. Ayrıca, vergi mevzuatı da satılan malın maliyetini (400 TL) bu döneme gider kaydetmeyi gerektirmektedir. Sonuçta, 800 TL’lik mali kârın oluşmuş olması gerekir. Nitekim Tablo 3’deki mali kâr/zarar analizi bu sonucu teyit etmektedir. Bu sonuca; vergi öncesi ticari kâr tutarına, vergiyle uyumlama kayıtlarındaki rakamların eklenmesi ve çıkarılması suretiyle ulaşmak da mümkündür (=661+200-61).

3.1.3. Ocak 2014 Dönemi Muhasebe İşlemleri

Ocak 2014 dönemine isabet eden vade farkı tutarı alacak reeskontu hesabından mahsup edilerek bu döneme faiz geliri yazılmıştır (Kayıt Nu: 1.9).

1.9	31.01.2014		
122 ALACAK REESKONTU (-) HESABI			
122.01 Gelir Reeskontu (-)		78,0	
642 FAİZ GELİRİ HESABI			78,0
/			

¹⁷ Hesabın yardımcı hesapları, Özerhan ve Yanık (2012: 524-525) çalışması örnek alınarak tasarlanmıştır.

¹⁸ Bu tutar, 31.12.2013 tarihli alacak reeskontu hesabının 139 TL’lik alacak bakiyesinin % 20’lik kısmına tekabül etmektedir.

¹⁹ Vergiyle uyumlama; hem muhasebe disiplininin gereklerini yerine getirebilmek hem de mali matrahı tespit edebilmek için geliştirilmiş bir yaklaşımdır. Bu yaklaşımda mali matrahı tespit edebilmek için ticari kâr/zararı etkileyen işlemlerin de dikkate alınması gerekir. Nitekim vergi beyannamesi üzerinde mali matrahı tespit edilirken; başlangıç noktası olarak vergi öncesi ticari kâr/zarar tutarı esas alınmaktadır. Zira vergi öncesi ticari kâr/zarar tutarı; ticari kâr/zararı etkileyen işlemlerin net etkisini tek başına gösteren bir tutardır.

Mali matraha ulaşırken faiz geliri hesabının doğurduğu 78 TL'lik gelir etkisinin matrahtan indirilmesi gerekir (Kayıt Nu: 1.10). Zira vade farkına ilişkin tutarın tamamı 05.12.2013 tarihinde zaten mali matraha ilave edilmiş durumdadır (Kayıt Nu: 1.2). Uyumlama kaydının doğurduğu 78 TL'lik vergilendirilebilir geçici fark, 15,6 TL (78X%20)'lik vergi yükümlülüğü doğurmaktadır. Bu işlem, 283 Ertelemiş Vergi Varlığı hesabı alacak çalıştırılarak (283 nolu hesaptan mahsup edilerek) kayıt altına alınmıştır. Zira 31.12.2013 tarihi itibarıyla, indirilebilir geçici fark 139 TL ve bunun doğurduğu 27,8 TL ertelenmiş vergi varlığı söz konusudur (Bkz. Tablo 6). Hâlbuki 31.01.2014 itibarıyla indirilebilir geçici fark 61 TL (122 nolu hesabın pasifte yer alması durumu; Vergi Değeri<Muhasebe Değeri)'ye düşmüş olup, bunun doğurduğu ertelenmiş vergi varlığı 12,2 TL'dir. Bu sonucun oluşabilmesi için 283 Ertelemiş Vergi Varlığı hesabı 15,6 TL alacak çalıştırılmalıdır (Kayıt Nu: 1.11).

1.10	31.01.2014	952 MATRAHTAN İNDİRİLECEK UNSURLAR HESABI (-)	78,0	
		953 MATRAHTAN İNDİRİMLER ALACAK HESABI (-)		78,0
1.11	31.01.2014	691 VERGİ GİDER/GELİRİ HESABI	15,6	
		691.20 Ertelemiş Vergiler Gider Etkisi		
		283 ERTELENMİŞ VERGİ VARLIĞI HESABI		15,6
		283.01 Gelir Reeskontuna Tabi Alacaklar		
		/		

Ocak 2013 dönemindeki işlemlerin ticari ve mali matrah üzerindeki etkisi Tablo 4 yardımıyla gösterilmiştir:

Tablo 4. Kâr/Zarar Etki Analizi (Ocak 2014) (Durum 1)

Ticari Kâr/Zarar		Mali Kâr/Zarar	
642 Faiz Gelirleri (+)	78,0	642 Faiz Gelirleri (+)	78
Ticari Kâr/Zarar (V.Ö.)	78,0	952 Matrahtan İndirimler (-)	(78)
691.20 Ert. Ver. Gider Etk.	(15,6)	Mali Kâr/Zarar	0
Ticari Kâr/Zarar (V.S.)	62,4		

Ocak 2014 dönemine ilişkin kayıtların vergi öncesi ticari kâr/zarar üzerinde 78 TL'lik gelir etkisi doğurduğu görülmektedir. Bu tutar da, vade farkının bu döneme isabet eden faiz yükünden kaynaklanmaktadır. Ertelemiş vergilerin 15,6 TL'lik gider etkisinden dolayı vergi sonrası ticari kâr 62,4 TL olarak ortaya çıkmaktadır. Mali matrah etki analizinde, döneme ilişkin faiz gelirlerinin matrahtan indirilmesi sonucu Ocak 2014 dönemi mali matrahı üzerinde gelir ve gider etkisinin olmadığı anlaşılmaktadır.

3.1.4. Şubat 2014 Dönemi Muhasebe İşlemleri

Şubat 2014 dönemine isabet eden vade farkı tutarı, alacak reeskontu hesabından mahsup edilerek bu döneme faiz geliri yazılmıştır (Kayıt Nu: 1.12).

1.12	23.02.2014	122 ALACAK REESKONTU (-) HESABI	61,0	
		122.01 Gelir Reeskontu (-)		
		642 FAİZ GELİRİ HESABI		61,0
		/		

Mali matraha ulaşırken faiz geliri hesabının doğurduğu 61 TL'lik gelir etkisinin matrahtan indirilmesi gerekir (Kayıt Nu: 1.13). Zira vade farkına ilişkin tutarın tamamı 05.12.2013 tarihinde

zaten mali matraha ilave edilmiş durumdadır (Kayıt Nu: 1.2). Uyumlama kaydının doğurduğu 61 TL'lik vergilendirilebilir geçici fark, 12,2 TL (61X%20)'lik vergi yükümlülüğü doğurmaktadır. Bu işlem, 283 Ertelemiş Vergi Varlığı hesabı alacak çalıştırılarak (283 nolu hesaptan mahsup edilerek) kayıt altına alınmıştır. Zira 31.01.2014 tarihi itibariyle, indirilebilir geçici fark 61 TL ve bunun doğurduğu 12,2 TL ertelenmiş vergi varlığı söz konusudur. Hâlbuki 28.02.2014 itibariyle indirilebilir geçici fark kalmamış olup (alacak reeskontu hesabının kapanması), ertelenmiş vergi varlığı hesabının da kapatılması gerekir. Bu nedenle 283 Ertelemiş Vergi Varlığı hesabı 12,2 TL alacak çalıştırılarak kapatılmıştır (Kayıt Nu:1.14).

1.13	23.02.2014	952 MATRAHTAN İNDİRİLECEK UNSURLAR HESABI (-)	61,0	
		953 MATRAHTAN İNDİRİMLER ALACAK HESABI (-)		61,0
1.14	23.02.2014	691 VERGİ GİDER/GELİRİ HESABI	12,2	
		691.20 Ertelemiş Vergiler Gider Etkisi		
		283 ERTELENMİŞ VERGİ VARLIĞI HESABI		12,2
		283.01 Gelir Reeskontuna Tabi Alacaklar		
		/		
Vade sonunda alacakların banka aracılığıyla tahsil edildiği varsayılmıştır (Kayıt Nu:1.15).				
1.15	23.02.2014	102 BANKALAR HESABI	1.200	
		120 ALICILAR HESABI		1.200
		/		

Ocak 2013 dönemindeki işlemlerin ticari ve mali kâr/zarar üzerindeki etkisi Tablo 5 yardımıyla gösterilmiştir:

Tablo 5. Kâr/Zarar Etki Analizi (Şubat 2014) (Durum 1)

Ticari Kâr/Zarar		Mali Kâr/Zarar	
642 Faiz Gelirleri (+)	61,0	642 Faiz Gelirleri (+)	61
Ticari Kâr/Zarar (V.Ö.)	61,0	952 Matrahtan İndirimler (-)	(61)
691.20 Ert. Ver. Gider Etk.	(12,2)	Mali Kâr/Zarar	0
Ticari Kâr/Zarar (V.S.)	48,8		

Şubat 2014 dönemine ilişkin kayıtların vergi öncesi ticari kâr/zarar üzerinde 61 TL'lik gelir etkisi doğurduğu görülmektedir. Bu tutar da, vade farkının bu döneme isabet eden faiz yükünden kaynaklanmaktadır. Ertelemiş vergilerin 12,2 TL'lik gider etkisinden dolayı vergi sonrası ticari kâr 48,8 TL olarak ortaya çıkmaktadır. Mali matrah etki analizinde, döneme ilişkin faiz gelirlerinin matrahtan indirilmesi sonucu Şubat 2014 dönemi mali matrahı üzerinde gelir ve gider etkisinin olmadığı anlaşılmaktadır.

3.1.5. Durum 1 Örnek Olayının Değerlendirilmesi

Kâr/zarar etki analizi üç dönem birlikte ele alınarak değerlendirildiğinde, satıcı işletmenin vergi öncesi ticari kârları toplamı; 800 TL'dir (Aralık 2013→661 TL, Ocak 2014→78 TL, Şubat 2014→61 TL). İşletmenin dönemlere isabet eden vergi giderleri toplamı; 160 TL'dir (Aralık 2013→132,2 TL,

Ocak 2014→15,6 TL, Şubat 2014→12,2 TL). Bu durumda vergi sonrası net kâr toplamları ise; 640 TL (Aralık 2013→528,8 TL, Ocak 2014→62,4 TL, Şubat 2014→48,8 TL) olarak ortaya çıkmaktadır.

Mali matrah açısından bakıldığında, tüm vade farkı ve hasılatın peşin bedeli satışın yapıldığı döneme gelir yazılmış olup, satışa konu ticari malın maliyeti de aynı döneme gider kaydedilmiştir. Bu nedenle, bu işlemler Aralık 2013 mali matrahına 800 TL'lik gelir etkisi olarak yansımıştır. Durum 1'deki örnek olayın Ocak ve Şubat 2014 dönemleri mali matrahı üzerinde gelir ve gider etkisi söz konusu değildir.

Durum 1'e ilişkin olarak finansal durum tablosuna (bilanço) yansıyan rakamlar Tablo 6'da toplu halde sunulmuştur.

Tablo 6. Finansal Durum Tabloları (Durum 1)

Aktif	31.12.2013	31.01.2014	28.02.2014
102 Bankalar	216,0	216,0	1.416,0
120 Alıcılar	1.200,0	1.200,0	0,0
122 Alacak Reesk. (-)	(139,0)	(61,0)	0,0
122.01 Gelir Reesk. (-)			
283 Ertelenmiş Vergi Varlığı	27,8	12,2	0,0
283.01 Gelir Reesk. Tabi Alc.			
Toplam	1.304,8	1.367,2	1.416,0
Pasif			
370 D.K.V.D.Y.Y.K.	160,0	160,0	160,0
590 Net Kâr (Net Etki ²⁰)	528,8	62,4	48,8

Alacak rakamları içerisinde KDV kaynaklı tutarlar olmadığından, gelir reeskontu uygulaması sonucunda finansal durum tablosunda yer alan alacaklar peşin bedel (itfa edilmiş maliyet) üzerinden görülebilmektedir²¹. Aralık 2013 dönemi finansal durum tablosunda yer alan alacak reeskontu; 139 TL'dir. Bu tutar, gelecek dönemlere taşınması gereken gelir reeskontunu göstermektedir. Alacak reeskontunun vergi değeri sıfırdır. Zira vergi mevzuatına göre, senetsiz alacakların reeskontuna müsaade edilmemektedir. Dolayısıyla alacakların (120 ve 122 nolu hesapların net defter değeri) muhasebe değeri; 1.061 TL iken, vergi değeri; 1.200 TL olmaktadır. Bu durum 139 TL'lik indirilebilir bir geçici fark doğurmaktadır. Zira aktif bir kalemin²² vergi değerinin muhasebe değerinden fazla olması, indirilebilir geçici fark meydana getirir. İndirilebilir geçici fark ise, cari vergi oranı nispetinde ertelenmiş vergi varlığı doğurur. Nitekim bu tutar Aralık 2013 dönemi finansal durum tablosunda 27,8 TL (139X%20) olarak gözükmemektedir. Diğer dönemlere ilişkin vergi etkilerinin de aynı hareket tarzıyla bulunması mümkündür. Şubat 2014 dönemi finansal durum tablosunda ertelenmiş vergiyle ilgili bir tutarın bulunmuyor olması, muhasebe ile vergi değeri arasındaki geçici farkın ortadan kalktığı anlamına gelmektedir.

²⁰ Pedagogik amaçla, Şubat 2014 dönemine ilişkin dönem net kâr; sadece o döneme ilişkin tutar olarak gösterilmiştir. Türkiye örneğinde vergi dönemi takvim yılı olarak öngörüldüğünden, aylık bilançoda yer alacak dönem net kâr; cari takvim yılının kümülatif (birikmiş) tutarı olacaktır.

²¹ Uygulama örneğinde, alacakların peşin değeri ile itfa edilmiş maliyet bedeli eşittir. Ancak alacakların peşin değeri her durumda itfa edilmiş maliyet bedeline eşit olmayabilir. Zira, alacaklar konusu çerçevesinde bakıldığında, itfa edilmiş maliyet bedelinin hesabında; şüpheli alacak karşılığının da dikkate alınması gerekebilir Bkz. Mackenzie vd., 2012: 653.

²² Aktif kalemden kasıt; 120 Alıcılar ve 122 Alacak Reeskontu (-) hesaplarının ortaya çıkardığı net defter değeridir. Burada, sadece 122 Alacak Reeskontu (-) hesabı üzerinden hareket edilerek de aynı sonuca ulaşmak mümkündür. Şöyle ki; 122 Alacak Reeskontu (-) hesabı pasif tarafta Vergi Değeri < Muhasebe Değeri durumu oluşturarak indirilebilir geçici fark oluşmasına neden olur Bkz. Örtün vd., 2014:164.

3.2. KDV Tutarının Belirli Bir Vade Sonunda Tahsil Edilmesi (Durum 2)

Çalışmanın bu kısmında geçerli olan varsayımla, ticari mal satışının KDV bedelini içerecek şekilde vadeli olarak yapıldığı kabul edilmiştir. Bunun dışında bu çalışmada kullanılan örnek uygulamada belirtilen diğer tüm hususlar aynen korunmuştur.

3.2.1. Örnek Olaya İlişkin Çözümler

Gelir reeskontu uygulamasının KDV tutarı içeren alacakların peşin bedel üzerinden izlenmesini tek başına sağlayamadığı ifade edilmişti. Uygulama örneğinden hareketle, 120 Alıcılar hesabı tutarını peşin bedel üzerinden gösterebilmek için iki farklı yol izlenebilir. Birincisi; alacaklar içerisinde yer alan KDV kaynaklı alacak tutarının hesaplanarak, alacak reeskontu tutarına eklenmesidir. İkincisi ise; bir bütün olarak alacakların reeskont tutarının hesaplanması ve mevcut reeskont tutarının bulunan yeni tutara uygun hale getirilmesidir.

Birinci yaklaşım için ihtiyaç duyulan hesaplamalar aşağıdaki tabloda sunulmuştur.

Tablo 7. Peşin Değer ve Reeskont Tutarları (Durum 2)

İşlem Tarihi	Vadeye Kalan Gün	Formül	Peşin Değer	Reeskont
31.12.2013	54	$\frac{216}{(1 + 1,297547)^{54/365}} \cong$	191	25
31.01.2014	23	$\frac{216}{(1 + 1,297547)^{23/365}} \cong$	205	11
23.02.2014	0	$\frac{216}{(1 + 1,297547)^{0/365}} \cong$	216	0

Burada, 54 gün vadeli 216 TL'lik KDV kaynaklı alacağın 31.12.2013 tarihli bugünkü değeri; 191 TL olarak bulunmuştur. Bu durumda bu alacak için alacak reeskontuna 25 TL'lik ilave yapılmalıdır. Alacak reeskontu hesabına yapılan 25 TL'lik ilave, Aralık 2013 döneminin ticari kâr/zararı üzerinde 25 TL gider etkisine yol açmaktadır.

KDV kaynaklı alacakların vadesi yaklaştıkça peşin değeri artmakta bu nedenle reeskont tutarının azaltılması gerekmektedir. Bu nedenle, 31.01.2014 itibariyle KDV alacakları reeskontu 11 TL'ye düşürülmelidir. Böyle bir kayıt, Ocak 2014 dönemi ticari kâr/zararı üzerinde 14 TL (25 TL-11 TL)'lik gelir etkisine yol açmaktadır. Şubat 2014 döneminde ise KDV alacakları reeskontunun kapatılması (sıfırlanması) gerekmektedir. Böyle bir kayıt ise Şubat 2014 dönemi ticari kâr/zararı üzerinde 11 TL'lik gelir etkisi doğmasına neden olmaktadır.

Tablo 8. KDV Reeskontu Gelir/Gider Etkisi

Finansal Tablo Dönemi	Ticari Kâr/Zarar Etkisi	Etki Tutarı
Aralık 2013	Gider	(25)
Ocak 2014	Gelir	14
Şubat 2014	Gelir	11
TOPLAM		0

İkinci yaklaşım için ihtiyaç duyulan hesaplamalar aşağıdaki tabloda sunulmuştur.

Tablo 9. Peşin Değer ve Reeskont Tutarları (KDV'li Alacaklar)

İşlem Tarihi	Vadeye Kalan Gün	Formül	Peşin Değer	Reeskont
31.12.2013	54	$\frac{1.416}{(1 + 1,297547)^{54/365}} \cong$	1.252	164
31.01.2014	23	$\frac{1.416}{(1 + 1,297547)^{23/365}} \cong$	1.344	72
23.02.2014	0	$\frac{1.416}{(1 + 1,297547)^{0/365}} \cong$	1.416	0

Aralık 2013 sonu itibariyle, alacak reeskontu tutarının 164 TL olması gerekir. Gelir reeskontu yoluyla 31.12.2013 tarihinde alacak reeskontu hesabı 139 TL alacak bakiyesi vermektedir. Alacak reeskontunun 164 TL'ye çıkarılması için yapılacak 25 TL'lik ilave (122.02 KDV Alacakları Reeskontu (-) hesabının alacak çalıştırılması); Aralık 2013 döneminin ticari kâr/zararı üzerinde 25 TL'lik gider etkisi doğurmaktadır. Ocak 2014 sonu itibariyle, alacak reeskontunun 72 TL olması gerekir. Ancak bu tarih itibariyle alacak reeskontu ana hesabı 86 TL (164 TL-78 TL) alacak bakiyesi vermektedir. Bu durumda alacak reeskontu tutarını 72 TL'ye düşürmek üzere, KDV alacakları reeskontu alt hesabının 14 TL borçlandırılması gerekir. Bu kayıt Ocak 2014 dönemi ticari kâr/zararı üzerinde 14 TL'lik gelir etkisi doğurmaktadır. Şubat 2014 sonu itibariyle, alacak reeskontunun sıfırlanması gerekir. Zira 23.02.2014 itibariyle alacağın vadesi dolmuş ve tahsil edilmiştir. Ancak bu tarih itibariyle alacak reeskontu ana hesabı 11 TL (72 TL-61 TL) alacak bakiyesi vermektedir. Bu durumda alacak reeskontu hesabını kapatmak üzere, KDV alacakları reeskontu alt hesabı 11 TL borç çalıştırılmalıdır. Bu kayıt Şubat 2014 dönemi ticari kâr/zararı üzerinde 11 TL'lik gelir etkisi doğurmaktadır.

3.2.2. Aralık 2013 Dönemi Muhasebe İşlemleri

TMS/TFRS uygulamasında, KDV dâhil bedel üzerinden vadeli olarak yapılan satışa ilişkin kayıta KDV hariç bedel içerisinde bulunan vade farkı tutarı gelir reeskontu olarak ilgili hesaba alınır²³ (Kayıt Nu: 2.1).

2.1	05.12.2013		
120 ALICILAR HESABI		1.416	
600 Y.İ. SATIŞLAR HESABI			1.000
122 ALACAK REESKONTU (-) HESABI			200
122.01 Gelir Reeskontu (-)			
391 HESAPLANAN KDV HESABI			216
/			

Alacaklar içerisinde KDV kaynaklı tutarlar olduğundan, gelir reeskontu uygulaması alacakların peşin bedel üzerinden finansal tablolarda gözükebilmesi için yeterli olmamaktadır. Bunu sağlamak üzere, aşağıdaki kayıt yapılır²⁴ (Kayıt Nu: 2.2).

²³ Aralık 2013 dönemine ilişkin olarak Durum 1'de yapılan 1.2, 1.3, 1.4, 1.5, 1.6, 1.7 ve 1.8 numaralı kayıtların aynısı bu kısımda da geçerlidir. Bu nedenle, bu kısımda, söz konusu kayıtlara tekrar yer verilmemiş, sadece farklı veya yeni işlem gerektiren hususlara ilişkin kayıtlar üzerinde durulmuştur.

2.2	31.12.2013	780 FİNANSMAN GİDERLERİ HESABI	25	
		122 ALACAK REESKONTU (-) HESABI		25
		122.02 KDV Alacakları Reeskontu (-)		
		/		

Vergi mevzuatımıza göre, senetsiz alacakların reeskontundan kaynaklanan gelir ve giderler kanunen kabul edilmemektedir. Dolayısıyla 25 TL'lik gider kaydına ilişkin vergiyle uyumlama ve vergi standardı kaydı yapılmalıdır.

2.3	31.12.2013	950 MATRAHA İLAVE EDİLECEK UNSURLAR HESABI (+)	25	
		951 MATRAHA İLAVELER ALACAK HESABI (+)		25
2.4	31.12.2013	283 ERTELENMİŞ VERGİ VARLIĞI HESABI	5	
		283.02 KDV Alacakları Vergi Etkisi		
		691 VERGİ GİDER/GELİRİ HESABI		5
		691.10 Ertelenmiş Vergiler Gelir Etkisi		
		/		

Aralık 2013 dönemindeki işlemlerin ticari ve mali matrah üzerindeki etkisini göstermek üzere aşağıda Tablo 10 sunulmuştur:

Tablo 10. Kâr/Zarar Etki Analizi (Aralık 2013) (Durum 2)

Ticari Kâr/Zarar		Mali Kâr/Zarar	
600 Satışlar	1.000,0	600 Satışlar	1.000
621 STMM (-)	(400,0)	950 Matraha İlaveler (+)	200
642 Faiz Gelirleri	61,0	621 STMM (-)	(400,0)
780 Finansman Giderleri (-)	(25,0)	642 Faiz Gelirleri	61
Ticari Kâr/Zarar (V.Ö.)	636,0	952 Matrahtan İndirimler (-)	(61)
691.00 Dön. Kârı Ver. Krş.	(160,0)	780 Finansman Giderleri (-)	(25)
691.10 Ert. Ver. Gelir Etk.	45,0	950 Matraha İlaveler (+)	25
691.20 Ert. Ver. Gider Etk.	(12,2)	Mali Kâr/Zarar	800
Ticari Kâr/Zarar (V.S.)	508,8		

Ticari kâr/zarar etki analizinde, sadece dönem kârını etkileyen işlemler analize dâhil edilmiş; mali matrah analizinde ise dönem kârını etkileyen işlemlere ek olarak vergiyle uyumlama kayıtları da dikkate alınmıştır.

3.2.3. Ocak 2014 Dönemi Muhasebe İşlemleri

Alacak reeskontu tutarını peşin değeri (Bkz. Tablo 8) üzerinden gösterebilmek üzere aşağıdaki kayıt yapılır²⁵ (Kayıt Nu: 2.5).

2.5	31.01.2014	122 ALACAK REESKONTU (-) HESABI	14,0	
		122.02 KDV Alacakları Reeskontu (-)		
		642 FAİZ GELİRİ HESABI ²⁶		14,0
		/		

²⁴ Detaylı açıklama için Bkz. 3.2.1. Örnek Olaya İlişkin Çözümlerler.

²⁵ Ocak 2014 dönemine ilişkin olarak Durum 1'de yapılan 1.9, 1.10 ve 1.11 numaralı kayıtların aynı bu kısımda da geçerlidir. Bu nedenle, bu kısımda, söz konusu kayıtlara tekrar yer verilmemiş, sadece farklı veya yeni işlem gerektiren hususlara ilişkin kayıtlar üzerinde durulmuştur.

²⁶ KDV alacakları reeskontunun doğurduğu gelir etkisini, 780 Finansman Giderleri hesabını alacak çalıştırarak göstermek teknik olarak daha doğru görülebilir. Ancak çalışmada yer alan analizlerde karışıklığa yol açmamak ve anlaşılabilirliği kolaylaştırmak amacıyla 642 Faiz Gelirleri hesabının kullanımı tercih edilmiştir.

Vergi mevzuatımıza göre senetsiz alacakların reeskontundan kaynaklanan gelir ve giderler kanunen kabul edilmemektedir. Dolayısıyla 14 TL'lik gelir kaydına ilişkin vergiyle uyumlama ve vergi standardı kaydı yapılmalıdır (Kayıt Nu: 2.6-7).

2.6	31.01.2014	952 MATRAHTAN İNDİRİLECEK UNSURLAR HESABI (-)	14,0	
		953 MATRAHTAN İNDİRİMLER ALACAK HESABI (-)		14,0
2.7	31.01.2014	691 VERGİ GİDER/GELİRİ HESABI	2,8	
		691.20 Ertenilmiş Vergiler Gider Etkisi		
		283 ERTELENMİŞ VERGİ VARLIĞI HESABI		2,8
		283.02 KDV Kaynaklı Alacaklar		
		/		

Ocak 2014 dönemindeki işlemlerin ticari ve mali matrah üzerindeki etkisini göstermek üzere aşağıda Tablo 12 sunulmuştur:

Tablo 11. Kâr/Zarar Etki Analizi (Ocak 2014) (Durum 2)

Ticari Kâr/Zarar		Mali Kâr/Zarar	
642 Faiz Gelirleri	78,0	642 Faiz Gelirleri	78
642 Faiz Gelirleri	14,0	952 Matrahtan İndirimler (-)	(78)
Ticari Kâr/Zarar (V.Ö.)	92,0	642 Faiz Gelirleri	14
691.20 Ert. Ver. Gider Etk.	(18,4)	952 Matrahtan İndirimler (-)	(14)
Ticari Kâr/Zarar (V.S.)	73,6	Mali Kâr/Zarar	0

Ticari kâr/zarar etki analizinde, sadece dönem kârını etkileyen işlemler analize dâhil edilmiş; mali matrah analizinde ise dönem kârını etkileyen işlemlere ek olarak vergiyle uyumlama kayıtları da dikkate alınmıştır²⁷.

3.2.4. Şubat 2014 Dönemi Muhasebe İşlemleri

Alacak reeskontu tutarını peşin değeri (Bkz. Tablo 8) üzerinden gösterebilmek üzere aşağıdaki kayıt yapılır²⁸ (Kayıt Nu: 2.8).

2.8	23.02.2014	122 ALACAK REESKONTU HESABI (-)	11,0	
		122.02 KDV Alacakları Reeskontu (-)		
		642 FAİZ GELİRİ HESABI		11,0
		/		

Vergi mevzuatımıza göre, senetsiz alacakların reeskontundan kaynaklanan gelir ve giderler kanunen kabul edilmemektedir. Dolayısıyla 11 TL'lik gelir kaydına ilişkin vergiyle uyumlama ve vergi standardı kaydı yapılmalıdır (Kayıt Nu: 2.9-10).

2.9	23.02.2014	952 MATRAHTAN İNDİRİLECEK UNSURLAR HESABI (-)	11,0	
		953 MATRAHTAN İNDİRİMLER ALACAK HESABI (-)		11,0
2.10	23.02.2014	691 VERGİ GİDER/GELİRİ HESABI	2,2	
		691.20 Ertenilmiş Vergiler Gider Etkisi		
		283 ERTELENMİŞ VERGİ VARLIĞI HESABI		2,2
		283.02 KDV Kaynaklı Alacaklar		
		/		

²⁷ Gelir ve KDV alacakları reeskontunun Durum 2'nin Ocak ve Şubat 2014 döneminde doğurduğu gelir etkilerini kâr zarar etki analizi tablosunda açıkça gösterebilmek amacıyla, 642 Faiz Geliri hesabı her bir işlem için ayrı ayrı gösterilmiştir (Bkz. Tablo 11 ve Tablo 12).

²⁸ Şubat 2014 dönemine ilişkin olarak Durum 1'deki 1.12, 1.13, 1.14 ve 1.15 kayıtların aynı bu kısımda da geçerlidir. Bu nedenle, bu kısımda, söz konusu kayıtlara tekrar yer verilmemiş, sadece farklı veya yeni işlem gerektiren hususlara ilişkin kayıtlar üzerinde durulmuştur.

Şubat 2014 dönemindeki işlemlerin ticari ve mali matrah üzerindeki etkisini göstermek üzere aşağıda Tablo 12 sunulmuştur:

Tablo 12. Kâr/Zarar Etki Analizi (Şubat 2014) (Durum 2)

Ticari Kâr/Zarar		Mali Kâr/Zarar	
642 Faiz Gelirleri	61,0	642 Faiz Gelirleri	61
642 Faiz Gelirleri	<u>11,0</u>	952 Matrahtan İndirimler (-)	(61)
Ticari Kâr/Zarar (V.Ö.)	72,0	642 Faiz Gelirleri	11
691.20 Ert. Ver. Gider Etk.	<u>(14,4)</u>	952 Matrahtan İndirimler (-)	<u>(11)</u>
Ticari Kâr/Zarar (V.S.)	57,6	Mali Kâr/Zarar	0

Ticari kâr/zarar etki analizinde, sadece dönem kârını etkileyen işlemler analize dâhil edilmiş; mali matrah analizinde ise dönem kârını etkileyen işlemlere ek olarak vergiyle uyumlama kayıtları da dikkate alınmıştır.

3.2.5. Durum 2 Örnek Olayının Değerlendirilmesi

Ticari kâr/zarar etki analizi üç dönem birlikte alınarak değerlendirildiğinde, satıcı işletmenin vergi öncesi ticari kârları toplamı; 800 TL'dir (Aralık 2013→636 TL, Ocak 2014→92 TL, Şubat 2014→72 TL). İşletmenin dönemlere isabet eden vergi giderleri toplamı; 160 TL'dir (Aralık 2013→127,2 TL, Ocak 2014→18,4 TL, Şubat 2014→14,4 TL). Bu durumda vergi sonrası net kâr toplamları ise; 640 TL (Aralık 2013→508,8 TL, Ocak 2014→73,6 TL, Şubat 2014→57,6 TL) olarak ortaya çıkmaktadır.

Mali matrah açısından bakıldığında, tüm vade farkı ve hasılatın peşin bedeli satışın yapıldığı döneme gelir yazılmış olup, satışa konu ticari malın maliyeti de aynı döneme gider kaydedilmiştir. Bu nedenle, bu işlemler Aralık 2013 mali matrahına 800 TL'lik gelir etkisi olarak yansımıştır. Durum 2'deki örnek olayın Ocak ve Şubat 2014 dönemleri mali matrahı üzerinde gelir ve gider etkisi söz konusu değildir.

Durum 2'ye ilişkin olarak finansal durum tablosuna (bilanço) yansıyan rakamlar Tablo 13'de toplu halde sunulmuştur.

Tablo 13. Finansal Durum Tabloları (Durum 2)

Aktif	31.12.2013	31.01.2014	28.02.2014
102 Bankalar	0,0	0,0	1.416,0
120 Alıcılar	1.416,0	1.416,0	0,0
122 Alacak Reeskontu (-)	(164,0)	(72,0)	0,0
122.01 Gelir Reesk. (-)	139,0	61,0	0,0
122.02 KDV Alacakları Reesk. (-)	25,0	11,0	0,0
283 Ertelenmiş Vergi Varlığı	32,8	14,4	0,0
283.01 Gelir Reeskontuna Tabi Alacaklar	27,8	12,2	0,0
283.02 KDV Kaynaklı Alacaklar	5,0	2,2	0,0
Toplam	1.284,8	1.358,4	1.416
Pasif			
370 D.K.V.D.Y.Y.K.	160,0	160,0	160,0
590 Dönem Net Kârı (Net Etki ²⁹)	508,8	73,6	57,6

²⁹ Pedagogik amaçla, Şubat 2014 dönemine ilişkin dönem net kâr; sadece o döneme ilişkin tutar olarak gösterilmiştir. Türkiye örneğinde vergi dönemi takvim yılı olarak öngörüldüğünden, aylık bilançoda yer alacak dönem net kâr; cari takvim yılının kümülatif (birikmiş) tutarı olacaktır.

Aralık 2013 dönemi finansal durum tablosunda, içerisinde KDV kaynaklı tutar (vadesine 54 gün kalan 216 TL) bulunan alacaklar; 31.12.2013 tarihli peşin bedeli (1.416-164=1.252 TL) üzerinden finansal durum tablosunda gözükmektedir. Tablo 13’de alacak reeskontu ve ertelenmiş vergi varlığı hesaplarının yardımcı hesaplarına da yer verilmiştir. Alacak reeskontu alt hesaplarının, tutarlarının % 20’si oranında ertelenmiş vergi varlığı doğurduğu görülebilmektedir. Aynı şekilde; alacakların peşin bedeli, alacak reeskontu ve ertelenmiş vergi varlığına ilişkin tutarlar, 31.01.2014 tarihli tutarları üzerinden Ocak 2014 finansal durum tablosunda yer almaktadır. Söz konusu alacaklar 23.02.2014 itibariyle nakde dönüştüğünden, Şubat 2014 finansal durum tablosunda; 120, 122 ve 283 nolu hesaplara ilişkin tutarların sıfırlandığı görülmektedir. Diğer bir deyişle, 1.416 TL’lik alacak Şubat 2014 dönemi içerisinde tahsil edilmiştir. Bu nedenle Şubat 2014 içerisinde alacaklara ilişkin reeskont tutarları da sıfırlanmıştır. Bu dönem itibariyle vergi ve muhasebe değerleri arasındaki geçici fark da ortadan kalktığından, ertelenmiş vergi varlığı hesabı da Şubat 2014 içerisinde kapatılmış durumdadır.

3.3. Örnek Olayların Karşılaştırılması

Durum 1 ve Durum 2 arasındaki kıyaslamayı iki boyutu itibariyle ele almak mümkündür.

3.3.1. Kâr/ Zarar Etki Analizi Açısından Karşılaştırma

Durum 1 ve Durum 2 açısından kıyaslamayı iki farklı açıdan yapılabilir: (1) Analiz konusu üç dönemde ortaya çıkan rakamların toplamı veya (2) her bir dönemde ortaya çıkan tutarlar. Mali matrah etki analizi açısından bakıldığında, Durum 1 ile Durum 2 arasında ne üç dönemin toplamı açısından ne de her bir dönemde ortaya çıkan mali matrah açısından hiçbir fark yoktur.

Ticari kâr/zarar etki analizinin kıyaslaması konusunu değerlendirmeye geçmeden önce Tablo 14’ün sunulması yararlı olacaktır.

Tablo 14. Ticari Kâr/Zarar Etki Kıyaslaması

Durum 1 Aralık 2013		Net Etki	Durum 2 Aralık 2013	
Ticari Kâr/Zarar (V.Ö.)	661,0	25,0 >	Ticari Kâr/Zarar (V.Ö.)	636,0
Ticari Kâr/Zarar (V.S.)	528,8	20,0 >	Ticari Kâr/Zarar (V.S.)	508,8
Durum 1 Ocak 2014			Durum 2 Ocak 2014	
Ticari Kâr/Zarar (V.Ö.)	78,0	< 14,0	Ticari Kâr/Zarar (V.Ö.)	92,0
Ticari Kâr/Zarar (V.S.)	62,4	< 11,2	Ticari Kâr/Zarar (V.S.)	73,6
Durum 1 Şubat 2014			Durum 2 Şubat 2014	
Ticari Kâr/Zarar (V.Ö.)	61,0	< 11,0	Ticari Kâr/Zarar (V.Ö.)	72,0
Ticari Kâr/Zarar (V.S.)	48,8	< 8,8	Ticari Kâr/Zarar (V.S.)	57,6

İster vergi öncesi ister vergi sonrası ticari kâr/zarar tutarları açısından bakılmış olsun, Durum 1 ve Durum 2 arasında; üç dönemin toplam rakamları açısından fark yoktur. Şöyle ki; Durum 1 vergi öncesi kâr toplamı; 800 TL (Aralık 2013→661 TL, Ocak 2014→78 TL, Şubat 2014→61 TL) olup, Durum 2 vergi öncesi kâr tutarı da; 800 TL’dir (Aralık 2013→636 TL, Ocak 2014→92 TL, Şubat 2014→72 TL). Durum 1 vergi sonrası kâr toplamı; 640 TL (Aralık 2013→528,8 TL, Ocak 2014→62,4 TL, Şubat 2014→48,8 TL)’dir. Durum 2 vergi sonrası kâr toplamı da; 640 TL (Aralık 2013→508,8 TL, Ocak 2014→73,6 TL, Şubat 2014→57,6 TL)’dir.

Tablo 14’de görüldüğü gibi, Durum 1 ve 2 arasında, vergi öncesi ve vergi sonrası kâr rakamlarının söz konusu üç finansal tablo dönemine dağılımı farklılaşmaktadır. Farklılaşmanın net etkileri ve bunların sonraki dönemlerde izlediği seyir Tablo 14’den kolaylıkla izlenmektedir. Ayrıca vergi öncesi ve sonrasına ilişkin net etki rakamlarının sonraki dönemlerde tersine döndüğü ve bu sayede üç döneme ilişkin toplam rakamların değişmediği anlaşılmaktadır. Örneğin Aralık 2013’de Durum 1 lehine ortaya çıkan vergi öncesi 25 TL’lik net gelir etkisi; Ocak ve Şubat 2014 dönemlerinde Durum 1’in aleyhine ortaya çıkan 14 TL ve 11 TL’lik net gider etkileriyle sıfırlanmıştır.

3.3.2. Finansal Durum Tablosu Açısından Karşılaştırma

Finansal durum tablolarını kıyaslamak üzere Tablo 15’in sunulması yararlı olacaktır.

Tablo 15. Finansal Durum Tablosu Kıyaslaması

Durum 1 Aralık 2013		Fark	Durum 2 Aralık 2013	
Aktif Toplamı	1.304,8	20,0 >	Aktif Toplamı	1.284,8
Öz Sermaye Etkisi	528,8	20,0 >	Öz Sermaye Etkisi	508,8
Durum 1 Ocak 2014			Durum 2 Ocak 2014	
Aktif Toplamı	1.367,2	8,8 >	Aktif Toplamı	1.358,4
Öz Sermaye Etkisi	62,4	< 11,2	Öz Sermaye Etkisi	73,6
Durum 1 Şubat 2014			Durum 2 Şubat 2014	
Aktif Toplamı	1.416,0	0,0	Aktif Toplamı	1.416,0
Öz Sermaye Etkisi	48,8	< 8,8	Öz Sermaye Etkisi	57,6

Öz sermaye kalemi üzerindeki gelir ve gider etkisinin, dönemler arasında farklılık oluşturduğu; ancak söz konusu üç dönemin toplamını oluşturan ticari kâr/zararları açısından, Durum 1 ile Durum 2 arasında fark olmadığı yukarıda açıklanmıştır. Bu husus Tablo 14’ün net etki, Tablo 15’in ise fark sütunundan izlenebilmektedir. Diğer taraftan, aktif toplamı açısından fark tutarlarının Şubat 2014 dönemi itibarıyla sıfırlanacak şekilde azalış şeklinde bir seyir izlediği görülmektedir. Örneğin Aralık 2013 ile Ocak 2014 kıyaslandığında, aktif toplamları arasındaki farkın 11,2 TL azalarak 20 TL’den 8,8 TL’ye düştüğü görülmektedir. Durum 1 lehine olan 20 TL’lik farkın 8,8 TL’ye düşmesi, Ocak 2014 dönemi için Durum 2 lehine 11,2 TL’lik gelir fazlasının oluşmasına neden olmuştur denilebilir.

4. SONUÇ

Bu çalışmada muhasebe kayıtlarının eşanlı olarak TMS/TFRS’ye uygun olarak yapıldığı varsayımından hareketle, belirli bir vade içerdiği kabul edilen alacakların içerisinde KDV kaynaklı tutarların olması halinde muhasebe standartlarına uygun bir finansal gösteriminin nasıl sağlanabileceği konusu üzerinde durulmuştur. Ayrıca konuyla ilişkili birden fazla muhasebe standardı (TMS-18, TMS-39/TFRS-9 ve TMS-12) ve vergi mevzuatının gerekleri de geliştirilen hipotetik örnek üzerinden eşanlı olarak değerlendirmeye katılmıştır. Konunun bir taraftan çok boyutlu olarak birden fazla muhasebe dönemi üzerinden dikkate alınması, diğer taraftan finansal kayıt ve işlemlerin finansal tablolar üzerindeki etkilerinin gösterilmesi; işletmenin uyguladığı satış politikasının doğurduğu finansal sonuçları değerlendirebilmesi açısından önemlidir. Özellikle bir konunun hipotetik bir örnek üzerinden dar bir çerçevede ancak derinlemesine, ayrıntılı ve çok boyutlu olarak değerlendirilmesi ilgili literatüre uygulamalı bir örnek kazandırması açısından da katkı sağlayıcıdır.

Muhasebe kayıtlarının vergi mevzuatı ve muhasebe standartlarının öngördüğü düzenlemelere uygun olarak tutulma gerekliliğine ek olarak, finansal olay ve işlemlerin karmaşıklığı ölçüsünde, yapılan işlem ve/veya kayıtların doğruluğunu test etme (sınanma) ihtiyacı artmaktadır. İşlem ve kayıtların test edilmesine yönelik bir yaklaşımın konunun anlaşılmasını da kolaylaştıracağı düşünülmektedir. Bu amaçla, çalışmada, hipotetik bir örnek üzerinden yapılan finansal kayıt ve gösterimlerin doğruluğunu test etmede kullanılacak “mali ve ticari kâr/zarar etki analizi” tekniği geliştirilmiştir. Bu analiz tekniği sayesinde TMS/TFRS gerekleri sonucunda üretilen ticari kâr/zarar ile vergi mevzuatının ortaya koyduğu mali matrah tutarlarının doğruluğu kolaylıkla test edilebilecektir. Geliştirilen test tekniğinin, muhasebe uygulamasını vergi mevzuatı boyutunu da dikkate alarak inceleyen çalışmalarda rahatlıkla kullanılması mümkündür.

Çalışmada yapılan değerlendirmeler ve/veya ulaşılan sonuçlar aşağıda özetlenmiştir³⁰:

(1) TMS-18 Hasılat standardının gereklerine uyulduğu ve alacak rakamları içerisinde KDV kaynaklı tutarların bulunduğu durumlarda; alacakların dönem sonlarında TMS-39/TFRS-9’a uygun olarak peşin bedelle (itfa edilmiş maliyet) finansal durum tablosunda gözükebilmesi için KDV kaynaklı alacak tutarının reeskontu hesaplanmalıdır.

(2) KDV kaynaklı alacak tutarının dönem sonunda reeskonta tabi tutulması; işlemin başlangıç döneminde, ticari kâr üzerinde gider etkisi doğurmaktadır³¹. Satış işleminin yapıldığı dönemin sonunda yapılan alacak reeskontunun ortaya çıkardığı gider tutarı; vadenin isabet ettiği sonraki dönemler arasında gelir etkisi doğuracak şekilde dağılmaktadır. Sonraki dönemlere düşen gelir etkilerinin toplamı; başlangıç dönemine düşen gider tutarı kadardır.

(3) KDV tutarlarının vadeli alacağa konu edilmesi; müşteriye sunulan bir tür fon sağlama hizmetidir. Bu hizmetin satıcı işletmeye maliyeti; gelirin ertelenmesi yani kârın gecikmesi şeklinde ortaya çıkmaktadır³².

(4) KDV tutarlarının vadeli alacağa konu edilmesi, vadenin isabet ettiği muhasebe dönemleri boyunca aktif toplamının görece daha düşük olmasına neden olmaktadır³³. Vadenin dolduğu muhasebe döneminde ise, KDV tutarını vadeli alacaği konu etmenin yol açtığı aktif düşüklüğü etkisi ortadan kalkmaktadır.

(5) Mali matrah üzerindeki etkisi bakımından, KDV tutarlarının peşin tahsil edilmesi ile cari hesaba borç kaydedilmesi arasında herhangi bir fark yoktur.

³⁰ Buradaki açıklamalar, KDV tutarlarının peşin tahsil edilmesi durumuna kıyasla, KDV tutarlarının vadeli alacağa konu edilmesi örneğinden hareketle yapılmıştır. Çalışma sonuçlarının geçerli olabilmesi, aşağıdaki varsayımların kabulüne bağlıdır: (1) Alacaklar, finansman işlemi niteliğinde olan belirli bir vade içermektedir. (2) Muhasebe kayıtları, TMS-18 Hasılat, TMS-39/TFRS-9 Finansal Araçlar ve TMS-12 Gelir Vergisi standartlarına uygun olarak yapılmaktadır.

³¹ Bu sonucun altındaki nedenler şunlardır: (1) TMS-18 Hasılat standardının uygulandığı durumlarda, alacakların peşin değer üzerinden finansal durum tablosunda gözükebilmesi için KDV kaynaklı alacak tutarı reeskonta tabi tutulmaktadır. (2) Hesaplanan KDV kaleminin reeskontu (borç reeskontu) söz konusu değildir.

³² Alacakların doğasında bulunan diğer olumsuzlukları ayrıca değerlendirmek gerekir.

³³ KDV tutarının vadeli alacağa konu edilmesi; alacak reeskontu tutarını artırmakta ve bunun sonucunda net varlık toplamı azalmaktadır. Bu işlemin doğurduğu ertelenmiş vergi varlığı ise varlık azalışının şiddetini ancak geçerli vergi oranı nispetinde azaltabilmektedir.

KAYNAKÇA

- Akdoğan, N. ve Sevilengül, O. (2007) “Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulaması”, Ankara: Gazi Kitabevi.
- Kieso, D. E., Weygandt, J. J., ve Warfield T. D. (2008) “Intermediate Accounting”, Jufferson City: John Wiley & Sons Inc.
- Mackenzie, B., Coetsee, D., Njikizana, T., Chamboko, R., Colyvas, B. ve Hanekom, B. (2012) “Interpretation and Application of International Financial Reporting Standards”, Ontario: John Wiley & Sons. Inc.
- Örten, R., Kaval, H. ve Karapınar, A. (2014) “Türkiye Muhasebe Finansal Raporlama Standartları Uygulama ve Yorumları”, Ankara: Gazi Kitabevi.
- Özerhan, Y. ve Yanık S. (2012) “IFRS /IAS Uyumlu Türkiye Muhasebe Standartları ve Türkiye Finansal Raporlama Standartları”, Ankara: TÜRMOB Yayınları.
- Spiceland, D., Sepe J., Neslon M., ve Tomassini L. (2009) “Intermediate Accounting”, New York: McGraw Hill Companies Inc.
- TFRS-9, “Finansal Araçlar (Versiyon 2011)”, Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu, <http://www.kgk.gov.tr/>, (19.07.2014).
- TMS-18, “Hasılat”, Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu, <http://www.kgk.gov.tr/>, (19.07.2014).
- TMS-39, “Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçme”, Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu, <http://www.kgk.gov.tr/>, (19.07.2014).