

Bu derginin tüm telif hakları
Ankara Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası'na Aittir.

ISSN 1308-3740

Bu dergide ileri sürülen fikirler makalelerin yazarlarına aittir.
Bu fikirler ASMMMO'nun görüşlerini yansıtmaz.

MUVU (JATS) Dergisi, Uluslararası Alan İndekslerinden
EBSCOHOST Business Source Complete'de
Ulusal İndekslerden ASOS İNdeks'te taranmaktadır.
Yılda üç defa yayınlanan, akademik ve hakemli bir dergidir.

Makale gönderme adresi
muvu@asmmmo.org.tr
ganitekurt@gmail.com

Yönetim Merkezi ve Yazışma Adresi: Ankara SMMM Odası

Kumrular Cad. No: 26 06440 Kızılay/Ankara

Telefon: 850 770 03 12

Belgeç: 312 231 71 17

e-posta: muvu@asmmmo.org.tr

Sayfa ve Kapak Tasarımı: Uğur MERMER

Baskı: Ziraat Gurup Matbaacılık

muvu

muhasebe ve vergi uygulamaları

MUHASEBE VE VERGİ UYGULAMALARI DERGİSİ

ASMMMO Adına Sahibi

Mehmet OKKALI

Genel Yayın Yönetmeni Ve Editör

Prof. Dr. Nalân AKDOĞAN

Sorumlu Yazı İşleri Müdürü

Prof. Dr. Ganite KURT

Editör Yardımcıları

Yrd. Doç. Dr. Fevzi Serkan ÖZDEMİR

Yayın Türü

Yılda üç kez yayınlanan hakemli, süreli yayın.

Copyright: Tüm hakları saklıdır. Bu kitabın tamamı ya da bir kısmı 5846 Sayılı Fikir ve Sanat Eserleri Yasası'nın ilgili hükümleri uyarınca, yazarın izni olmaksızın elektronik, mekanik, fotokopi ya da herhangi bir kayıt sistemiyle çoğaltılamaz, özetlenemez, yayınlanamaz, depolanamaz. Kaynak gösterilmek koşuluyla alıntı yapılabilir.

MUUVU

muhasebe ve vergi uygulamaları

MUHASEBE VE VERGİ UYGULAMALARI DERGİSİ

Bilim Hakem Kurulu

Prof. Dr. Abdurahman AKDOĞAN
Prof. Dr. Nalân AKDOĞAN
Doç. Dr. Tamer AKSOY
Doç. Dr. Ali ALAGÖZ
Doç. Dr. Michael ALLES (Rutgers University, ABD)
Prof. Dr. Ata ATABEY
Prof. Dr. Zeynep ARIKAN
Prof. Dr. Sinan ARSLAN
Doç. Dr. Ümmühan ASLAN
Doç. Dr. Banu Esra ASLANERTİK
Doç. Dr. Erkan AYDIN
Prof. Dr. Ercan BAYAZITLI
Prof. Dr. Kamil BÜYÜKMİRZA
Prof. Dr. Nuran CÖMERT
Doç. Dr. Orhan ÇELİK
Prof. Dr. Turgut ÇÜRÜK
Doç. Dr. Yunus CERAN
Doç. Dr. Volkan DEMİR
Yrd. Doç. Dr. Mustafa DOĞAN
Prof. Dr. Zeki DOĞAN
Prof. Dr. Banu DURUKAN
Prof. Dr. Ülkü ERGUN
Doç. Dr. Hakan ERKUŞ
Doç. Dr. Kadir GÜRDAL
Yrd. Doç. Dr. Eymen GÜREL
Prof. Dr. Cemal İBİŞ
Prof. Dr. Mustafa İPÇİ
Prof. Dr. Selahattin KARABINAR
Prof. Dr. Semra KARACAER
Prof. Dr. Mevlüt KARAKAYA
Prof. Dr. Hasan KAVAL
Yrd. Doç. Dr. Yusuf KILDİŞ
Prof. Dr. Şükrü KIZILOTT
Prof. Dr. Mehmet KOCAKULAH (University of Southern India, ABD)
Prof. Dr. Ganite KURT
Prof. Dr. Nihat KÜÇÜKSAVAŞ
Prof. Dr. Ömer LALİK
Prof. Dr. Beyhan MARŞAP

Doç. Dr. Supriti MISHRA (International Management Institute, Hindistan)
Prof. Dr. Can Şimga MUGAN
Doç. Dr. Ersan ÖZ
Yrd. Doç. Dr. Fevzi Serkan ÖZDEMİR
Prof. Dr. Yıldız ÖZERHAN
Prof. Dr. Abitter ÖZULUCAN
Prof. Dr. Serdar ÖZKAN
Prof. Dr. Recep PEKDEMİR
Prof. Dr. Hou Shou PENG (National Taipei University, Tayvan)
Prof. Dr. Joshua RONEN (New York University, ABD)
Prof. Dr. Necdet SAĞLAM
Prof. Dr. Güven SAYILGAN
Prof. Dr. Seval SELİMOĞLU
Prof. Dr. Orhan SEVİLENGÜL
Doç. Dr. Türker SUSMUŞ
Prof. Dr. Fevzi SÜRMEİLİ
Prof. Dr. Necdet ŞENSOY
Prof. Dr. Hülyâ TALU
Prof. Dr. Yusuf Ziya TAŞKAN
Prof. Dr. Nergis TEK
Yrd. Doç. Dr. Abdullah TEKBAŞ
Prof. Dr. Nilüfer TETİK
Prof. Dr. Semih Hüseyin TOKAY
Prof. Dr. Mehmet TOSUNER
Yrd. Doç. Dr. Masum TÜRKER
Doç. Dr. Tuba UÇMA UYSAL
Prof. Dr. Selçuk USLU
Prof. Dr. Şaban UZAY
Doç. Dr. Hilmi ÜNSAL
Yrd. Doç. Dr. Zeki YANIK
Doç. Dr. Serap YANIK
Doç. Dr. Hilmi Erdoğan YAYLA
Doç. Dr. Seyfi YILDIZ
Prof. Dr. Mehmet YÜCE
Prof. Dr. Göksel YÜCEL
Prof. Dr. Süleyman YÜKÇÜ

SUNUŞ

Son yıllarda muhasebe skandallarının ortaya çıkması ile birlikte yaşanan şirket iflasları meslek etiğinin sorgulanmasına ve bu konuda yasal düzenlemelerin yapılmasını gerekli kılmıştır.

Sosyolojik bir olgu olan etik, halk tarafından oluşturulmuş yazılı olmayan kurallar olarak tanımlanmaktadır. Etik ahlak kavramı ile eş anlamlı kullanılmasına rağmen etik ahlak felsefesi olarak tanımlanmakta ve neyin yanlış neyin doğru olduğunu sistematik bir şekilde incelemektedir.

“Etik, bireyin diğer bireyler, kurumlar ve devlet ile olan ilişkilerinde toplumun deneyimlerinden, gelenek ve göreneklerinden kaynaklanan, akıl ürünü olan toplumsal uyum, birliktelik ve dayanışmayı arttırıcı, dolaşısıyla toplumun ekonomik, sosyal ve politik yapılarına istikrar sağlayıcı prensiplerin, standartların ve değerlerin bütünüdür.”

Meslek etiği de mesleğe özgü yazılı veya yazılı olmayan mesleki davranış ve kurallardır. Etik kuralların tüm meslek mensuplarına ulaşması ve genel kabul görmesi açısından bu kuralların yazılı hale getirilmesi, meslek örgütü veya kuruluşu tarafından onaylanması ve uyulup uyulmadığının denetlenebilir olması gereklidir.

Muhasebe mesleğimiz ile ilgili etik kurallar TURMOB tarafından 18.10.2001 tarihli 24557 sayılı Resmi Gazetede yayınlanan Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlerin Mesleki Faaliyetlerinde Uyacakları Etik İlkeler Hakkında Yönetmelik ile düzenlenmiştir.

Muhasebe meslek mensubunun vermiş olduğu hizmetin etki alanı sadece mükellefle sınırlı olmaması toplumun bir çok kesimi ve doğrudan ekonomiyi ilgilendirmesi nedeniyle muhasebe meslek mensuplarının sundukları hizmetin kalitesi mesleki yeterliliklerine bağlı olduğu kadar etik kurallara da uymak ile sağlanır.

Etik ilke ve kuralların yerleşmesi ve yaygınlaşmasında meslek örgütlerine önemli görevler düşmektedir. Bu da öncelikle bu etik kuralların örgütlerin kendileri tarafından anlaşılması ve benimsenmesi ve kurumsal kültürün bir parçası olarak kabul edilmesi ile mümkün olacaktır.

Saygılarımızla,
Mehmet OKKALI
Ankara SMMM Odası Başkanı

editörden

Değerli MUVU Okuyucuları

2014 yılının ilk sayısı ile sizlerle birlikteyiz. Dergimize olan talep ve okuyucu kitlesinin artması bizleri mutlu kılmaktadır. Bu sayımızda 6 makale yer almaktadır. Okuyuculara faydalı olması dileği ile saygılarımla.

Prof Dr. Nalan AKDOĞAN

Muhasebe ve Vergi Uygulamaları
Dergisi Editörü

İçindekiler

Prof.Dr. Beyhan MARŞAP Atilla BARIŞCI	TMS-2 STOKLAR STANDARDINA GÖRE DÖNÜŞTÜRME MALİYETLERİNİN ÜRÜN MALİYETLERİNE ETKİSİ	1
Öğr.Gör.Dr. Erdal YILMAZ	HALKA AÇIK OLMAYAN SERMAYE ŞİRKETLERİNDE KÂR PAYI AVANSININ DAĞITILMASI, MUHASEBELEŞTİRİLMESİ VE VERGİLENDİRME BOYUTU	17
Yrd.Doç.Dr. Osman TUĞAY	MADDİ DURAN VARLIKLARDA DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ, DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜNÜN İPTALİ VE MUHASEBELEŞTİRİLMESİ İŞLEMLERİNİN TMS 16/TMS36 VE VERGİ MEVZUATI AÇISINDAN İNCELENMESİ.....	31
Öğr.Gör.Dr. Murat ATİK Yrd.Doç.Dr. Yaşar KÖSE Öğr.Gör. Bülent YILMAZ	ALLOCATION OF THE GENERAL PRODUCTION COSTS TO THE COST CENTERS BY LINEAR PROGRAMMING METHOD	53
Dr. M. Uğur AKDOĞAN	İŞLETMELERİN FİNANSMAN YAPISINI ETKİLEYEN ORTAKLARA BORÇLANMA VE SERMAYE ARTIŞI ALTERNATİFLERİNİN TÜRKİYE'DEKİ VERGİ DÜZENLEMELERİ AÇISINDAN ANALİZİ.....	67
Doç.Dr. Osman BAYRI	TEKDÜZEN MUHASEBE SİSTEMİ KAPSAMINDA MUHASEBE KARI VEYA ZARARI, VERGİSEL KAR VEYA ZARAR VE ERTELENMİŞ VERGİLER.....	81

TMS-2 STOKLAR STANDARDINA GÖRE DÖNÜŞTÜRME MALİYETLERİNİN ÜRÜN MALİYETLERİNE ETKİSİ

Prof.Dr. Beyhan MARŞAP*

Öğr.Gör. Atilla BARIŞÇI

ÖZET

Bu çalışmanın amacı günümüzde uygulanmakta olan vergi kanunlarımızın uygulanmasını öngördüğü tam maliyet yöntemi ile mamul maliyetlerinin doğru hesaplanamayacağını göstermektir. Bunun nedeni ise işletmenin düşük kapasitede çalışması durumunda bunu normal kapasiteymiş gibi kabul edip, atıl kapasiteyi de mamul maliyetlerine dâhil etmesidir. TMS-2'nin getirmiş olduğu normal maliyet yöntemi ise düşük kapasiteyle çalışan işletmelerin mamul maliyetlerine, atıl kapasiteyi dâhil etmeyerek daha doğru mamul maliyetini tespit ettiğini göstermek amacıyla, TMS-2 Stoklar standardının uygun gördüğü normal maliyet yöntemi ile vergi kanunlarımızın uygun gördüğü tam maliyet yöntemi arasındaki ürün maliyet farklarını ortaya koyulacaktır. Amaç bu iki maliyet yöntemini karşılaştırarak güçlü ve zayıf yönleriyle kıyaslayıp, bir sanayi işletmesinde uygulama yaparak, işletme ortak ve yöneticilerine faydalı olabilecek öneriler geliştirmektir.

Anahtar Sözcükler: TMS-2, Maliyet Hesaplama Yöntemleri

Jel Sınıflandırması: M41, M49

ABSTRACT

THE EFFECTS OF COST OF CONVERSION ON PRODUCT COST ACCORDING TO TMS-2 STOCK STANDARDS

The main purpose of this study is to show that cost management, which is found suitable by tax law and inventoriable cost be calculated correctly. The reason is that in case business is exposed to marginal capacity idle

* Gazi Üniversitesi Uluslararası Ticaret bölümü. bmarsap@gazi.edu.tr

capacity can be added to inventorible cost. TMS-2 's normal cost management don't add inventorible cost with idle capacity to inventorible cost. With the purpose of proving doing the right thing, TMS-2 will show the product cost difference between normal cost management approved by TMS-2 stock standards and Full cost method approved by the tax law of the country. The main purpose is to bring forward some proposals for shareholders and administrators by comparing these two cost methods and performing an application in industrial building.

Key Words: İAS-2, Cost Calculation Methods

Jel Classification: M41, M49

1. GİRİŞ

TMS-2 Stoklar standardı ile birlikte stokların dönüştürme maliyetleri git-tikçe önem kazanan bir konu haline gelmektedir. Vergi mevzuatımızın 275. maddesi gereği dönüştürme maliyetlerinin hesaplanmasında tam maliyet yönteminin kullanması zorunluluk arz etmektedir.

Tam maliyet yöntemi, döneme ilişkin üretim giderlerinin tümüyle üretim maliyetine katılmasını ve stoklara aktarılmasını esas alan bir maliyet yön-temidir (Şener, 2008: 14).

Tam maliyet temeline dayalı bir maliyet sistemi, dışa dönük raporlama amaçları için gerekli iken içe dönük karar verme amaçları açısından daha az uygundur. Bu yöntemin diğer bir zayıf yönü belirli bir zaman dilimi için-de sağlanan katkı payının kolayca belirlenmesine izin vermemesidir. Katkı payı, değişken maliyetlerin üzerinde satış hâsılatı fazlasını gösterir. Bu ne-denle de yönetim açısından önemli bir alt toplam oluşturur. Tam maliyet temeline göre düzenlenen gelir tablosunun yetersizliği, yönetimin istediği bu alt toplamı verememesidir. Tam maliyet yönteminde karşılaşılan ikinci güçlük, bu yöneme göre belirlenen kar rakamının üretim miktarı ile birlik-te satış miktarından da etkilenmesidir (Haftacı, 2008: 84).

Bu durum nedeniyle stokların dönüştürme maliyetlerinde, üretim kapa-sitesi kaynaklı bir takım sorunlar yaşanmaktadır. İşletmeler boş kapasite-lerden kaynaklanan giderleri mamulün maliyetine dâhil etmektedir. Bu uygulama ise mamul maliyetlerinin doğru hesaplanamamasına neden ol-maktadır. Bu durumda firma rakiplerine karşı maliyet üstünlüğü elde ede-memektedir.

TMS-2 Stoklar standardı bu duruma çare olarak normal maliyet yöntemi-

ni önermektedir. Normal maliyet, değişken maliyetlerin tamamının, sabit maliyetlerin ise kapasite kullanım oranına göre üretim maliyetleri içinde yer almasını gerektirir. Bu yönetime bu nedenle kapasiteye uyumlu maliyet yöntemi denilip, düşük kapasitede işletmenin tam maliyetinin, sabit maliyetler nedeniyle yüksek çıkmasını önleyerek hatalı fiyatlar oluşmasını önlemektedir (Lazol, 2008: 123).

Normal kapasiteye göre sabit maliyetlerin üretime katılması, her bir üretim birimine dağıtılan sabit genel üretim gider tutarının, dönemler itibarıyla dalgalanma göstermesini engeller. Böylece, düşük kapasite ile çalışıldığında birim maliyetlerin artması engellenir. Dağıtılmayan genel üretim giderleri, gerçekleştiği dönemde gider olarak kaydedilerek finansal tablolara yansıtılır. Çok yüksek üretim olan dönemlerde, her bir üretim birimine dağıtılmış sabit genel üretim gideri payı düşer, böylece stoklar maliyet bedelinden daha yüksek bir maliyetten değerlendirilmemiş olur. Standarda göre üretim miktarının artması durumunda birim başına sabit giderlerin azalması nedeniyle birim mamul maliyetindeki azalmanın dikkate alınması, ancak üretim miktarının azalması halinde birim başına sabit giderdeki artışın birim mamul maliyetine yansıtılmaması ve maliyetlerin normal kapasite üzerinden hesaplanması, maliyetlere katılmayan farkın dönem gideri olarak kayıtlanması gerekir (Gençoğlu, 2007: 180).

TMS-2 Stoklar standardının önerdiği normal maliyet yöntemi ile boş kapasiteye isabet eden kısım, ürün maliyetine dâhil edilmeyerek daha doğru bir maliyetleme yapılabilmesine imkân tanıyabilir.

2. ÜRÜN MALİYETLERİNİN BELİRLENMESİNDE KULLANILAN KAPSAMI-NA GÖRE MALİYET HESAPLAMA YÖNTEMLERİ

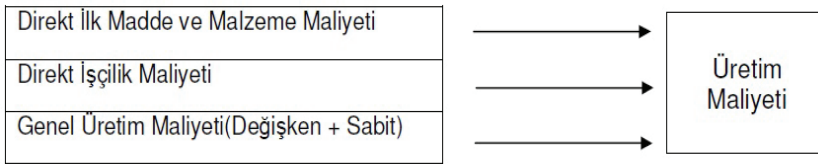
Maliyetlerin hesaplanmasında hangi giderlerin üretim gideri, hangi giderlerin dönemsel giderler olduğunun tespiti önemlidir. Giderlerin üretim maliyeti ya da dönemsel gider olduğunun ayrımı tercih edilen yönetime göre farklılık gösterir. Bu farklılıklar finansal tabloları da etkiler (Güngörmüş ve Boyar, 2010: 111). Bu anlamda kapsamına göre maliyet hesaplama yöntemleri üç temel bölüme ayrılabilir:

1. Tam Maliyet Yöntemi
2. Normal Maliyet Yöntemi
3. Değişken Maliyet Yöntemi

2.1. TAM MALİYET YÖNTEMİ

Tam maliyet yöntemi, direkt ilk madde ve malzeme, direkt işçilik giderleri ile genel üretim giderlerinin değişken ve sabit kısımlarının tamamını mamul maliyetine dâhil eden yöntemdir. Vergi mevzuatımızın 275.maddesi bu yöntemi esas almaktadır (Güngörmüş ve Boyar, 2010: 111).

Bu yöntemde mamul maliyeti, üretim giderlerinin tamamından oluşmaktadır. Buna göre direkt ilk madde ve malzeme giderleri, direkt işçilik giderleri, değişken genel üretim giderleri ve sabit genel üretim giderleri toplamı tam maliyeti vermektedir (Sevgener ve Hacırüstemoğlu, 2000: 141).



Şekil 1. Tam Maliyet Yöntemi

Tam maliyet yöntemi, dışa dönük raporlamada ve vergi matrahının tespitinde genel kabul görmüş bir tekniktir. Bu yöntemde üretimle ilgili olan tüm maliyetler, ürün maliyetine yüklenir (Yükçü, 1999: 815).

Yöntemin üstünlüğü, basit olmasıdır. Genel üretim giderlerinin sabit ve değişken kısımlarının birbirinden ayrılmasına gerek duyulmaz. Çünkü dönemde yapılan üretimle ilgili tüm giderler üretimin maliyetine yüklenir (Büyükmirza, 2012: 498).

Yöntemin basit oluşu bir avantaj gibi görünse de, yöntemin bazı sakıncalı yanları da bulunmaktadır. Yöntem, endirekt maliyetleri ürün maliyetlerine yüklenmesinde bazı dağıtım anahtarlarından yararlanır. Bu dağıtım anahtarları bazen öznel olabilmektedir. Bu yüzden tam maliyet yönteminde, mamul maliyetlerinin sağlıklı olarak hesaplanabilmesi, endirekt maliyetlerin mamullere yüklenmesindeki dikkate ve seçilecek dağıtım anahtarlarının doğruluğuna bağlıdır (Erden, 2004: 151).

Yöntemin diğer bir sakıncası ise, birim üretim maliyetlerinin üretim hacmi ile ters yönde dalgalanmalar göstermesine yol açmasıdır. Özellikle mevsimlik üretim dallarında daha fazla hissedilen bu dalgalanmalar, üretim hacmindeki değişimin derecesine göre önemli boyutlara ulaşmaktadır (Büyükmirza, 2012: 498).

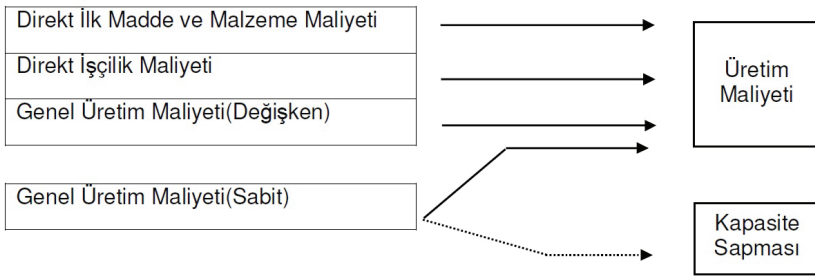
Üretim miktarındaki dalgalanmalar arttıkça, birim maliyetlerdeki dalgalan-

malar da artmaktadır. Ayrıca üretimde otomasyona geçişle birlikte üretim maliyetleri içerisindeki sabit maliyetlerin payı oldukça artmıştır. Bu nedenle üretim miktarındaki değişimler maliyetler üzerinde önemli derecede dalgalanmalara neden olmaktadır.

Birim maliyetlerdeki bu ciddi dalgalanmalar, yönetimin geleceğe yönelik yanlış kararlar almasına ve muhasebe bilgi kullanıcılarının da işletme hakkında yanlış bilgilendirilmesine neden olmaktadır (Yereli, Kayalı, ve Demirlioğlu, 2012: 24).

2.2. NORMAL MALİYET YÖNTEMİ

Direkt ilk madde ve malzeme, direkt işçilik ve değişken genel üretim giderlerinin tamamını, sabit genel üretim giderlerinin ise kullanılan kapasiteye isabet eden bölümünü üretim maliyetlerine yükleyen yöntem normal maliyet yöntemi denir (Büyükmirza, 2012: 500).



Şekil 2. Normal Maliyet Yöntemi

Normal maliyet yöntemi, değişken maliyetlerin tamamının, sabit maliyetlerin ise kapasite kullanım oranına göre üretim maliyetleri içinde yer almasını gerektirir. Bu nedenle bu yöntem kapasiteye uyumlu maliyet yöntemi de denilmektedir. Yöntem, düşük kapasitede işletmenin tam maliyetinin, sabit maliyetler nedeniyle yüksek çıkmasını önleyerek hatalı fiyatlar oluşmasını önler. (Lazol, 2008: 123).

Bu yöntemde, sabit genel üretim giderlerinin üretim kapasitesi yaratan giderler olduğu görüşünden hareketle; bu giderlerin sadece dönem içinde kullanılan kapasiteye ait olan kısmının, üretilen mamullerin maliyetine katılması, boş kapasiteye ait kısmının ise dönem gideri olarak dikkate alınarak doğrudan sonuç hesaplarına aktarılması yapılır (Şener, 2008: 18).

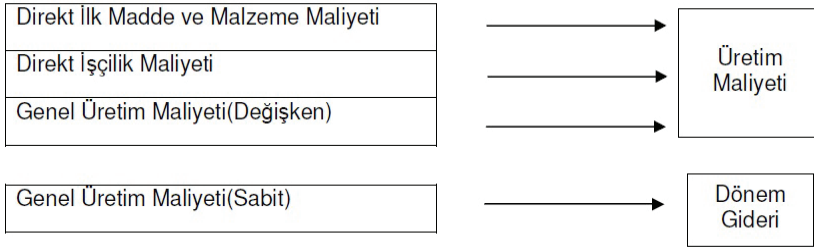
Normal maliyet yöntemi, dönem içerisinde üretim miktarında meydana gelen değişimlerin neden olduğu maliyet dalgalanmalarını önlemekte, tahmin edilen, gerçekleşen maliyet analizlerinden yola çıkarak maliyet

kontrolü ve üretim dönemleri arasında karşılaştırma imkânı sağlamaktadır (Yereli, Kayalı, ve Demirlioğlu, 2012: 27).

2.3. DEĞİŞKEN MALİYET YÖNTEMİ

Değişken maliyet yöntemi, mamul maliyetleri olarak sadece, faaliyet hacmindeki değişmelere paralel olarak değişme gösteren üretim maliyetlerini kaydeden ve raporlayan bir yöntemdir (Üstün, 1999: 181).

Bu yöntemde, üretim maliyetlerini, üretim miktarındaki değişmelere bağlı olarak değişme gösteren değişken üretim giderleri oluşturmaktadır. Diğer bir ifadeyle sadece direkt ilk madde ve malzeme, direkt işçilik ve değişken genel üretim giderleri üretim maliyetini oluşturmaktadır. Sabit genel üretim giderleri ise, dönem gideri olarak gelir tablosuna aktarılmaktadır (Kaygusuz ve Dokur, 2009: 275).



Şekil 3. Değişken Maliyet Yöntemi

Değişken maliyet yönteminin uygulanabilmesi için, genel üretim giderlerinin sabit ve değişken kısımlarının ayrı ayrı hesaplanması gerekmektedir. Böylece kar planlaması, faaliyet sonuçlarının analizi, üretim planlaması ve fiyatlandırma gibi değişik yönetim kararlarında daha uygun maliyet bilgilerinin elde edilmesini mümkün kılar (Küçüksavaş, 2006: 566).

Sağladığı bu yararlarla karşılık yöntemin sakıncası, genel üretim giderlerinin sabit ve değişken olarak ayrılmasının bir işletme için oldukça güç olması ve kimi zaman yarı değişken giderlerin sınıflandırılmasında hataya neden olmasıdır (Yereli, Kayalı, ve Demirlioğlu, 2012: 25).

3. TMS-2 STOKLAR STANDARDINDA STOK MALİYETLERİNİN BELİRLENMESİ VE DÖNÜŞTÜRME MALİYETLERİ

Kapsamına göre maliyet yöntemleri açısından en önemli yenilik, TMS-2 Stoklar standardında görülmektedir. Standart, normal maliyet yöntemini sisteme kazandırmıştır.

3.1. STOK MALİYETLERİNİN BELİRLENMESİ

Stokların maliyeti; tüm satın alma maliyetleri, dönüştürme maliyetleri ve stokların mevcut duruma ve konuma getirilmesi için katılan diğer maliyetlerden oluşmaktadır (md. 10).

Standarda göre, stokların maliyeti üç ana unsurdan oluşmaktadır. Bu unsurlar şunlardır:

- Tüm satın alma maliyetleri
- Dönüştürme maliyetleri
- Diğer maliyetler

TMS-2 Stoklar standardına göre stokların satın alma maliyetine dahil edilecek unsurlar satın alma fiyatı, ithalat vergileri ve diğer vergiler, nakliye yüklemesi ve boşaltma maliyetleri, mamul, malzeme ve hizmetlerin elde edilmesiyle doğrudan bağlantısı kurulabilen diğer maliyetlerden oluşmaktadır.

Ticari iskontolar ve benzeri diğer indirimler, satın alma maliyetinin belirlenmesinde indirim konusu yapılır. Standart gereği, stoku bulunduğu konuma getirinceye kadar yapılan harcamalar satın alma maliyetine ilave edilir, bulunduğu konuma getirdikten sonra yapılan giderler ise maliyete ilave edilmeyip, dönem giderine aktarılır (Özerhan ve Yanık, 2012: 125).

Kur farkları ve finansman giderleri, satın alma maliyetine dâhil edilmez. Ancak, stoklar özellikli varlık tanımına uygunsuz (satışa hazır hale gelmesi uzun bir süre alan varlık ise) TMS-23 Borçlanma Maliyeti Standardına göre, finansman giderleri maliyetine dâhil edilir. Vade farkları da aynı şekilde maliyet bedeline dâhil edilmez; finansman giderleri olarak dönemsellik ilkesine uygun bir şekilde kayıtlara alınır (Demir, 2012: 271). Vergi mevzuatına göre ise, özellikli varlık ayrımı yapılmaksızın, stok alışı ile doğrudan ilgili kredi faizleri ve vade farklarının stok maliyetine dâhil edilmesi gerekmektedir. Stok aktife girdikten sonra, kur farklarının maliyete ilave edilmesi isteğe bağlıdır (Özerhan ve Yanık, 2012: 127).

Stokların dönüştürme maliyetleri; direkt işçilik giderleri gibi, üretimle doğrudan ilişkili maliyetleri kapsar. Bu maliyetler ayrıca ilk madde ve malzemenin mamule dönüştürülmesinde katılan sabit ve değişken genel üretim giderlerinden sistematik bir şekilde dağıtılan tutarları da içerir. Sabit genel üretim maliyetleri; amortisman, fabrika binası ve teçhizatın bakım onarım giderleri gibi, üretim miktarından bağımsız olarak nispeten sabit kalan dolaylı üretim maliyetleri ile fabrikanın yönetim ve idaresi ile ilgili maliyetlerdir. Değişken genel üretim giderleri, endirekt (dolaylı) malzeme

ve endirekt (dolaylı) işçilik gibi, üretim miktarı ile birlikte doğru orantılı olarak değişen dolaylı üretim maliyetleridir (md. 12).

Standart, üretim maliyeti ile ilgili direkt ilk madde ve malzeme giderleri dışındaki giderleri, dönüştürme maliyeti olarak tanımlamaktadır. Genel üretim giderleri, sabit ve değişken olarak ikiye ayrılır ve sabit genel üretim giderleri, kapasite kullanım oranına göre üretim maliyetine yüklenirler. Bu uygulama, standardın öngördüğü normal maliyet yöntemini tarif etmektedir. Üretim maliyetine dâhil edilmeyen, çalışmayan kısma isabet eden sabit genel üretim giderleri, doğrudan sonuç hesaplarına aktarılır (Örten ve Karapınar, 2007: 104-105).

Standart, sabit genel üretim giderlerinin maliyetlere yüklenmesinde, kapasiteye göre maliyet yöntemlerinden normal maliyet yöntemini benimsemektedir. Bu yöntemde, sabit genel üretim giderlerinin dönüştürme maliyetlerine dağıtımı, üretim faaliyetlerinin normal kapasitede olacağı varsayımına dayanmaktadır. Normal kapasite, planlanan bakım onarım çalışmalarından kaynaklanacak kapasite düşüklüğü de dikkate alınarak, normal koşullarda bir ya da birkaç dönem veya sezonda elde edilmesi beklenen ortalama üretim miktarıdır (md. 13).

Normal kapasite olarak, ortalama üretim miktarının esas alınması, bu ortalama çevresinde beklenen olağan dalgalanmaların peşinen kabul edilmesini ve normal maliyetin bunlardan etkilenmemesini gerektirir. Yöntemin amacı da, bu dalgalanmaların birim sabit maliyetteki etkisini gidererek bu maliyeti normalleştirmektir. Normal kapasitenin dikkate alınmasıyla, ortalama üretim miktarı esas alınmakta, mevsimsel dalgalanmaların maliyetler üzerindeki olumsuz etkisi yok edilmiş olmaktadır (Özerhan ve Yanık, 2012: 137).

4. STOK MALİYETLERİNİN TMS-2 STOKLAR STANDARDI VE VERGİ USUL KANUNUNA GÖRE KARŞILAŞTIRILMASI

Vergi Usul Kanununun kullanılmasını uygun bulduğu tam maliyet yönteminde, dönemin üretim giderlerinin tamamı değişken gider veya sabit gider ayrımı yapılmaksızın üretilen mamullerin maliyetine yüklenmektedir. Dolayısıyla tam maliyet yönteminde üretim miktarı düştükçe birim üretim maliyetleri yükselmektedir. İlk madde ve malzeme giderleri, işçilik giderleri, değişken genel üretim giderleri aynı kalsa dahi üretim miktarındaki azalış nedeniyle sabit genel üretim giderlerinden üretilen mamullere yapılan maliyet yüklemesi artacağından maliyetler yükselecektir (Demir, 2012: 274).

TMS-2 Stoklar Standardının önerdiği normal maliyet yönteminde ise, tam maliyet yönteminden farklı olarak sabit genel üretim giderlerinin kullanılan kapasiteye isabet eden bölümü, üretim maliyetlerine dâhil edilmekte; boş kapasiteye isabet eden bölümü ise mamul maliyetine yüklenmemekte, doğrudan gider olarak kaydedilmektedir.

Bu duruma göre, normal maliyet yöntemi sayesinde, mamul birim başına düşen sabit genel üretim gider payı değişim göstermez. Böylece dönemler arası maliyet karşılaştırmasına imkân verilir. Böylece, üretim hacmindeki dalgalanmaların sabit maliyetler üzerindeki olumsuz etkisi ortadan kaldırılmış olur (Özbek, 2008: 85).

5. UYGULAMA

Veriler, İzmir ilinde tekstil sektöründe faaliyet göstermekte olan; penye üretim ve satışı yapan gerçek bir işletmeden edinilmiştir. Bu işletmede 10 çeşit ürünün üretimi ve satışı yapılmaktadır. Bu ürün türlerinden bir tanesi seçilip, uygulama gerçekleştirilmiştir. İşletmede bu ürünün kodu 10.02.35-2'dir. Bu ürün türünün seçilme nedeni, diğerlerine göre daha fazla üretilmesidir. Bu ürün için ortalama aylık üretim kapasitesi 15 000 birimdir.

İşletmeden alınan, 2012 yılının ilk altı ayına ilişkin fiili (gerçekleşen) üretim miktarları ve işletmenin normal üretim kapasitesi aşağıda Tablo 1'de sunulmuştur.

Tablo 1. İlk Altı Aylık Üretim Miktarları ve Üretim Kapasitesi

Aylar	Normal Üretim Kapasitesi	Fiili Üretim Miktarları	Kapasite Sapmaları
Ocak	15 000	10 500	-4500
Şubat	15 000	12 000	-3000
Mart	15 000	12 750	-2250
Nisan	15 000	15 300	+300
Mayıs	15 000	13 500	-1500
Haziran	15 000	16 500	+1500

Tablo incelendiğinde, 2012 yılının ilk altı aylık döneminde, bazı aylarda olumlu kapasite sapmaları görülürken, bazı aylarda ise olumsuz kapasite sapmaları görülmektedir. Olumlu kapasite sapmasından kasıt, fiili üretim miktarının normal üretim kapasitesini aşmasıdır. Olumsuz kapasite sapmasında ise bu durumun tam tersi söz konusudur.

İşletmede Nisan ve Haziran aylarında olumlu kapasite sapması görülürken, diğer aylarda olumsuz kapasite sapması söz konusudur. Bunun nedeni olarak işletme yetkilileri, iş gören motivasyonlarını, makine bakım onarımlarını ve hammadde gecikmelerini gerekçe olarak göstermektedir.

Bu söz konusu dönemlerden Ocak ayında olumsuz yönde ve diğer dönemlere göre daha büyük miktarlarda sapma yaşandığından çalışmada Ocak ayı temel alınacaktır. Diğer aylar için de sadece hesaplanan maliyetler doğrudan tablo halinde verilecektir.

10.02.35-2 Kodlu mamulün üretime ait maliyet verileri Tablo 2’te Türk Lirası olarak sunulmuştur.

Tablo 2. İlk Altı Aylık Üretim Maliyetleri

Maliyet Unsurları	Ocak	Şubat	Mart	Nisan	Mayıs	Haziran
DİMMG	186 000	211 570	225 856	270 031	239 144	292 285
DİG	56 270	63 310	68 327	81 994	72 347	88 421
Değişken GÜG	43 560	48 960	52 894	63 475	56 000	68 451
Sabit GÜG	80 000	80 000	80 000	80 000	80 000	80 000
Toplam Üretim Maliyeti	365 830	403 840	427 077	495 500	447 491	529 157

Bu maliyet verilerinden yararlanarak, tam maliyet ve normal maliyet yöntemine göre birim maliyetler hesaplanacaktır.

İşletmenin ilk altı ayına ilişkin üretim maliyetleri tam maliyet ve normal maliyet yöntemlerine göre hesaplanacaktır.

Tablo 3. Ocak Ayı Yöntemler Arası Maliyet Karşılaştırmaları

Maliyet Unsurları	Tam Maliyet Yöntemi	Normal Maliyet Yöntemi
DİMMG	186 000	186 000
DİG	56 270	56 270
Değişken GÜG	43 560	43 560
Sabit GÜG	80 000	56 000
Toplam Üretim Maliyeti	365 830	341 830
Birim Mamul Maliyeti	34.84	32.55

Kapasite Kullanım Oranı = Fiili üretim miktarı / Normal Üretim Kapasitesi

$$\text{Kapasite Kullanım Oranı} = 10\,500 / 15\,000 = 0,7$$

İşletme Ocak ayında 15 000 birim üretim yapabilecek iken 10 500 birim üretim gerçekleştirmiştir. Bu durumda işletme % 70 kapasite ile çalışmaktadır. O halde % 30 atıl (boş) kapasite söz konusudur.

Normal maliyet yöntemine göre sabit genel üretim giderlerinin tamamı üretim maliyetlerine dâhil edilmez. Yöntem, kapasite kullanım oranına isabet eden tutarı üretim maliyetine dâhil eder. Tabloda görüldüğü gibi ocak ayında % 70 kapasiteye karşılık gelen sabit GÜG 56 000 TL'dir. Tam maliyet yöntemi ile karşılaştırıldığında aradaki 24 000 TL'lik farkın sonuç hesaplarına aktarıldığı görülmektedir.

Sabit GÜG x Kapasite Kullanım Oranı

$$80\,000 \times 0,7 = 56\,000 \text{ TL Üretim maliyetine dâhil edilir.}$$

Sabit GÜG x Boş Kapasite Oranı

$$80\,000 \times 0,3 = 24\,000 \text{ TL Boş kapasiteye isabet eden tutar doğrudan sonuç hesaplarına aktarılır.}$$

Ocak ayında tam maliyet yöntemine göre sabit GÜG 80 000 TL'dir. Normal maliyet yönteminde ise kullanılan kapasiteye isabet eden sabit GÜG 56 000 TL olarak hesaplanmıştır. Bu durum toplam üretim maliyetine bakıldığında, kendini 24 000 TL'lik bir fark olarak göstermektedir. Buna göre birim maliyetler tam maliyet yönteminde 34.84 TL, normal maliyet yönteminde 32.55 TL olarak ortaya çıkmaktadır.

Tablo 4. Aylara Ait Sabit Genel Üretim Giderlerinin Karşılaştırılması

Aylar	Normal Üretim Kapasitesi	Fiili Üretim Miktarı	Tam Maliyet Yöntemi	Normal Maliyet Yöntemi
Ocak	15 000	10 500	80 000	56 000
Şubat	15 000	12 000	80 000	64 000
Mart	15 000	12 750	80 000	68 000
Nisan	15 000	15 300	80 000	80 000
Mayıs	15 000	13 500	80 000	72 000
Haziran	15 000	16 500	80 000	80 000

Tabloda 2012 yılının ilk altı ayına ilişkin, dönüştürme maliyetlerinden sabit genel üretim giderleri karşılaştırılmıştır. Vergi mevzuatımızın 275.maddesinin uygun gördüğü tam maliyet yönteminde sabit genel üretim giderlerinin tamamı olan 80 000 TL, kapasite kullanımı gözetmeksizin üretim maliyetlerine katılmıştır.

Buna karşılık TMS-2 Stoklar Standardının önerdiği normal maliyet yöntemine göre kapasite kullanımı dikkate alınarak, sabit genel üretim giderleri kapasite ile orantılı olarak üretim maliyetlerine katılmaktadır.

Nisan ve Haziran aylarında normal üretim kapasitesinin üzerine çıkıldığından boş kapasite söz konusu değildir. Bu durumda üretim maliyetleri her iki yöntemde de birbirine yakın sonuçlar vereceğinden, TMS-2 Stoklar Standardı tam maliyet yönteminin uygulanmasına izin vermektedir. Bu iki ayda da kolaylık olması amacıyla tam maliyet yöntemi uygulaması benimsenmektedir.

TMS-2 Stoklar standardına göre dikkat edilmesi gereken husus, boş kapasiteden kaynaklanan sabit genel üretim giderlerinin ürün maliyetlerine dâhil edilmemesidir. Standardın önerdiği normal maliyet yöntemi, bu gibi durumların ortaya çıkmasını önlemektedir.

Tablo 5. Aylara Ait Toplam Üretim Maliyetlerinin Karşılaştırılması

Aylar	Normal Üretim Kapasitesi	Fiili Üretim Miktarı	Tam Maliyet Yöntemi	Normal Maliyet Yöntemi
Ocak	15 000	10 500	365 830	341 830
Şubat	15 000	12 000	403 840	387 840
Mart	15 000	12 750	427 077	415 077
Nisan	15 000	15 300	495 500	495 500
Mayıs	15 000	13 500	447 491	439 491
Haziran	15 000	16 500	529 157	529 157

Bu tabloda dönüştürme maliyetlerinden sabit genel üretim giderlerinin, toplam üretim maliyetlerine olan etkisi çok daha rahat olarak görülecektir.

Yine aynı şekilde Nisan ve Haziran aylarında toplam üretim maliyetlerinin, normal üretim kapasitesinin üzerine çıktığında dolayı birbirine eşit olduğu görülmektedir.

Tablo 6. Aylara Ait Ürün Birim Maliyetlerinin Karşılaştırılması

Aylar	Normal Üretim Kapasitesi	Fili Üretim Miktarı	Tam Maliyet Yöntemi	Normal Maliyet Yöntemi
Ocak	15 000	10 500	34.84	32.55
Şubat	15 000	12 000	33.65	32.32
Mart	15 000	12 750	33.50	32.55
Nisan	15 000	15 300	32.38	32.38
Mayıs	15 000	13 500	33.15	32.55
Haziran	15 000	16 500	32.07	32.07

Nisan ve Haziran aylarında normal üretim kapasitesinin üzerine çıkıldığından yöntemler arasında bir farklılık ortaya çıkmamaktadır. Dikkatle incelenmesi gereken aylar Ocak, Şubat, Mart ve Mayıs aylarıdır. Çünkü bu aylarda atıl (boş) kapasite söz konusudur.

Ocak ayında tam maliyet yöntemine göre birim mamul maliyeti 34.84 TL olarak hesaplanmaktadır. Normal maliyet yöntemine göre ise birim mamul maliyeti 32.55 TL olarak hesaplanmaktadır. Aradaki fark 2.29 TL olarak gerçekleşmektedir.

Tabloda da görüldüğü gibi, tam maliyet yönteminde kapasiteden kaynaklanan, birim üretim maliyetlerinde dalgalanmalar yaşanmaktadır. Bu durum normal maliyet yönteminde görülmemektedir. Çünkü normal maliyet yöntemi, kapasite ile uyumlu hareket eder ve sabit GÜG' ü kapasite kullanım oranında üretim maliyetine dâhil etmektedir.

SONUÇ

Tam maliyet yöntemine yapılan eleştirilerin odak noktasında, üretim kapasitesinin kullanımına ilişkin bir değerlendirme yapılmadan, sabit genel üretim giderlerinin tamamının mamul maliyetine yüklenmesi yatmaktadır. Bu durumun ortadan kaldırılabilmesi için çözüm olarak TMS-2 Stoklar Standardı devreye girmektedir.

TMS-2 Stoklar Standardına göre üretim maliyetleri tüm satın alma maliyetleri, dönüştürme maliyetleri ve stokların mevcut duruma getirilebilmesi için katlanılan diğer maliyetleri içerir.

Bu maliyet unsurlarından en önemlisi ve çalışmanın ana temasını oluşturan dönüştürme maliyetleri, standardın 12. Maddesinde açıklanmaktadır. Buna göre, dönüştürme maliyetleri, direkt işçilik giderleri gibi, üretimle doğrudan ilgili giderleri kapsamaktadır. Bu maliyetler ayrıca ilk madde ve malzemenin mamule dönüştürülmesinde katlanılan sabit ve değişken ge-

nel üretim giderlerinden sistematik bir şekilde dağıtılan tutarları da içerir. Sabit genel üretim maliyetleri; amortisman, fabrika binası ve teçhizatın bakım onarım giderleri gibi, üretim miktarından bağımsız olarak nispeten sabit kalan dolaylı üretim maliyetleri ile fabrikanın yönetim ve idaresi ile ilgili maliyetlerdir. Değişken genel üretim giderleri, endirekt (dolaylı) malzeme ve endirekt (dolaylı) işçilik gibi, üretim miktarı ile birlikte doğru orantılı olarak değişen dolaylı üretim maliyetleridir. Bu madde hükmüne göre dönüştürme maliyetleri, direkt işçilik giderleri, sabit ve değişken genel üretim giderleri olarak kabul edilmektedir.

Normal maliyet yönteminin tam maliyet yöntemine göre üstünlüğü, üretim hacmindeki dalgalanmaların birim mamul maliyetlerini etkilemesine izin vermemesidir. Böylece, tam maliyet yönteminde birim maliyetlerin, üretim hacmine bağlı olarak sürekli değişmesinden kaynaklanan sorunlar, normal maliyet yönteminde yaşanmamaktadır.

Tam maliyet yöntemi ile normal maliyet yöntemi karşılaştırıldığında üç yönden farklılık arz ettiği görülmektedir. Bu farklılıklardan birincisi, tam maliyet yönteminde genel üretim giderlerinin sabit ve değişken olarak ayırımının yapılmasıdır.

İkinci farklılık birim maliyetlerde yaşanmaktadır. Tam maliyet yönteminde üretim hacmine bağlı olarak birim maliyetler sürekli değişerek, bir takım sorunlar yaratmaktadır. Çalışmada normal maliyet yöntemi ile sabit genel üretim giderlerinin sadece kapasiteye isabet eden kısmı üretim maliyetine yüklendiği için daha düşük ve gerçek maliyet verilerine ulaşılmaktadır.

Üçüncü ve son farklılık ise olumlu ya da olumsuz kapasite sapmalarının normal maliyet yönteminde ortaya çıkmasıdır. Söz konusu kapasite sapmaları dönem içinde üretim miktarında meydana gelen değişimlerden kaynaklanmaktadır. Normal maliyet yöntemi ile kapasite sapmalarının neden olduğu maliyet dalgalanmaları önlenebilmektedir. Bir başka ifade ile farklı kapasitelerde üretim yapılırsa dahi normal maliyet yöntemi sayesinde, sabit genel üretim giderlerinin mamul birim maliyetlerine düşen payı değişmemektedir. Bu durum özetle, normal maliyet yöntemi ile üretim miktarındaki farklılıkların neden olduğu maliyet dalgalanmalarının önüne geçebilmekte, tahmin edilen, gerçekleşen maliyet analizlerinden hareketle tam maliyet yöntemine göre daha iyi maliyet kontrol sistemi yaratabilmekte ve üretim dönemleri arasında karşılaştırma yapma imkânı sağlayabilmektedir.

Mali tabloların, muhasebe bilgi kullanıcılarının beklentilerini karşılayabil-

mesi için, içerisindeki bilginin doğru, anlaşılabilir ve güvenilir olması gerekir. Özellikle mali tabloların karşılaştırılabilirliğinin sağlanabilmesi için Türkiye Muhasebe Standartlarına göre mali tabloların hazırlanması, yeni Türk Ticaret Kanunu'nun yasalaşması ile daha büyük önem kazanmaktadır.

Günümüzde halka açık büyük şirketlerde uygulanan Türkiye Muhasebe Standartları artık diğer işletmeler için de bağlayıcı olmaktadır. İşletmeler bu standartları bilip, uygulamak zorunda kalmaktadır.

Doğru vergi matrahının tespit edilebilmesi için, vergi mevzuatı ile standart arasındaki bu uygulama farklılıklarının iyi bilinmesi ve uygulanması gerekmektedir.

KAYNAKÇA

Büyükmirza, K. (2012). *Maliyet ve Yönetim Muhasebesi*. Ankara: Gazi Kitabevi.

Demir, Ş. (2012). *Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları*. Ankara: Seçkin Yayıncılık.

Erden, S. A. (2004). *Üretim Ortamları Maliyet Yönetim Sistemleri*. İstanbul: Türkmen Kitabevi.

Gençoğlu, Ü. G. (2007). *Türkiye Muhasebe Standartları ve Uygulamaları*. İstanbul: Türkmen Kitabevi.

Güngörmüş, A. H., ve Boyar, E. (2010). TMS 2 Stoklar Standardına Göre Standart Maliyet Yönteminin Uygulanması. *Mali Çözüm Dergisi*.

Haftacı, V. (2008). *Yönetim Muhasebesi*. Kocaeli: Umuttepe Yayınları.

Kaygusuz, S. Y., ve Dokur, Ş. (2009). *Maliyet Muhasebesi*. Bursa: Dora Yayın.

Küçüksavaş, N. (2006). *Yönetim Açısından Maliye Muhasebesi*. İstanbul: Kare Yayınları.

Lazol, İ. (2008). *Maliyet Muhasebesi*. Bursa: Ekin Basın Yayın Dağıtım.

Örten, R., ve Karapınar, A. (2007). *Dönemsonu Muhasebe Uygulamaları*. Ankara: Gazi Kitabevi.

Özbek, C. Y. (2008). Türkiye Muhasebe Standardı (TMS-2) Stoklar. *Muhasebe ve Denetime Bakış*.

Özerhan, Y., ve Yanık, S. (2012). *Türkiye Muhasebe Standartları Türkiye Finansal Raporlama Standartları*. Ankara: MU-DEN Yayın.

Sevgener, S., ve Hacırüstemoğlu, R. (2000). *Yönetim Muhasebesi*. İstanbul: Alfa Basım Yayın.

Şener, R. (2008). *Maliyet Yöntemleri Muhasebesi ve Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulaması*. Ankara: Gazi Kitabevi.

Üstün, R. (1999). *Yönetim Muhasebesi*. Eskişehir: Bilim Teknik Yayınevi.

Yereli, A., Kayalı, N., ve Demirlioğlu, L. (2012). Maliyetlerin Tespitinde Normal Maliyet Yöntemi: TMS 2 Stoklar Standardı ile Vergi Mevzuatının Karşılaştırılması ve Uyumlaştırılması. *Mali Çözüm Dergisi*.

Yükçü, S. (1999). *Yönetim Açısından Maliyet Muhasebesi*. İzmir: Vizyon Yayınları.

HALKA AÇIK OLMAYAN SERMAYE ŞİRKETLERİNDE KÂR PAYI AVANSININ DAĞITILMASI, MUHASEBELEŞTİRİLMESİ VE VERGİLENDİRME BOYUTU

Öğr.Gör.Dr Erdal YILMAZ*

ÖZET

Bir şirkete ortak olmanın başlıca amacı kâr elde etmektir. Türk Ticaret Kanununun değişmesi ile birlikte kanunun kâr dağıtımını ile ilgili hükümleri değişmiştir. Bu değişikliklerden bir tanesi de kâr payı avansı dağıtımıdır. Avans kâr payı, dönemin kâr payından mahsup edilmek üzere ara dönem finansal tablolara göre oluşan kârlar üzerinden hesaplanan tutar olarak tanımlanmaktadır. Bu çalışmada, avans kar payının ayrılması, muhasebeleştirilmesi ve vergi açısından durumu incelenmiştir.

Anahtar Kelimeler: Kar dağıtım, Kar Payı Avansı, Sermaye Şirketleri

JEL Sınıflandırması: M40, M41

ABSTRACT

THE DISTRIBUTION AND ACCOUNTING OF ADVANCE DIVIDENT PAYMENT BY NON PUBLICLY JOINT STOCK AND SIZE OF TAXATION

Prime aim of being a partnership of a company is obtain profit share. With the amendments made to Turkish Commercial Code (TCC), provisions for dividend distribution were revised. One of this provisions is advance dividend payment. Advance dividend payment is defined that it is the amount calculated over the profits comprising according to the financial tables of interim period, which will be deducted from the profit share. In this study,

* Öğr.Gör.Dr., Ondokuz Mayıs Üniversitesi Vezirköprü Meslek Yüksekokulu, eyilmaz@omu.edu.tr

advance dividend payment is examined in terms of accounting and taxation.

Key Words: Dividend distribution, Advance dividend payment, stock corporations

Jel Classification: M40, M41

1. GİRİŞ

14 Şubat 2011’de 27846 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 6102 sayılı Yeni Türk Ticaret Kanunu (YTTK), şirketler açısından pek çok yeni uygulama öngörmüştür. Bu değişiklikler, şirketlerin hukuki ve finansal yapılarını etkilediği gibi muhasebe uygulamalarını da etkilemiştir. YTTK ile birlikte şirketlerin kuruluşu, tutacakları defterler, denetimi, kâr payı dağıtımını gibi konularda getirilen değişikliklerle birlikte daha önce sadece halka açık anonim şirketler için uygulanan kâr payı avansının tüm sermaye şirketlerinde uygulamasına ilişkin yeni hükümlere de yer vermiştir.

Halka açık olmayan sermaye şirketleri için de, hesap dönemi sona ermeden, yıl içinde düzenlenen ara mali tablolarla oluşan kâr üzerinden belirli koşullarda kâr payı avansı dağıtılması, Gümrük ve Ticaret Bakanlığının YTTK’nın 509. maddesine dayanarak 09 Ağustos 2012 tarih ve 28379 sayılı Resmi Gazetede “Kâr payı Avansı Dağıtım Hakkında Tebliğ”i yayımlamasıyla mümkün olmuştur.

Daha önce halka açık anonim şirketlerde temettü avansının dağıtılması ile ilgili mevzuat düzenlemeleri yapılmış ve bununla ilgili akademik çalışmalar yapılmıştır. Bu çalışmada halka açık olmayan sermaye şirketleri için yeni bir uygulama olan kâr payı avansının hesaplanması, muhasebeleştirilmesi ve dönem sonunda oluşacak dönem kârından mahsubu veya zarar olması durumunda yapılacak işlemler ile ilgili açıklamalara ve örnek uygulamalara yer verilmiştir. Ayrıca 6 ve 7 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğlerinde yer alan kâr payı avansı dağıtımının vergilendirme boyutu ele alınmıştır.

2. KÂR PAYI AVANSI İLE İLGİLİ HUKUKİ DÜZENLEMELER

Sermaye Piyasası Kanunu’na göre sadece halka açık anonim şirketlere tanınan kâr payı avansı uygulaması yeni Türk Ticaret Kanunu ile birlikte halka açık olmayan anonim şirketler içinde düzenlenmiştir (Gençtürk, 2013:52).

2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanununu 15/4. Maddesi halka açık ano-

nim şirketlerde temettü avansı ile ilgili hükümlere yer vermiştir. Mezkur madde de *“halka açık anonim ortaklıklar, sermaye piyasası mevzuatına uygun olarak düzenlenmiş ve bağımsız denetimden geçmiş üçer aylık ara dönemler itibariyle hazırladıkları mali tablolarında yer alan karlarından, kanunlara ve esas sözleşmeye göre ayırmak zorunda oldukları yedek akçeler ile vergi karşılıkları düşüldükten sonra kalan kısmın yarısını geçmemesi, ana sözleşmelerinde hüküm bulunması ve genel kurul kararıyla ilgili yılla sınırlı olmak üzere yönetim kuruluna yetki verilmesi koşullarıyla temettü avansı dağıtılabilirler”* ifadesine yer verilmiştir. Buna bağlı olarak, 13 Kasım 2001 tarihli ve 24582 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan *“Sermaye Piyasası Kanununa Tabi Olan Halka Açık Anonim Ortaklıkların Temettü ve Temettü Avansı Dağıtımında Uyacakları Esaslar Hakkında Seri: IV, 27 Nolu Tebliğ”* ile avans kâr dağıtımına ilişkin esaslar belirlenmiştir. Bu tebliğ daha sonra; 21/3/2004 tarih, 25409 sayılı Resmi Gazete’de; Seri: IV, No: 32 sayılı ile, ve 26/3/2005 tarih ve 25767 sayılı Resmi Gazete’de; Seri: IV, No: 35 sayılı tebliğlerle ana Tebliğde değişiklik yapan Tebliğler yayımlanmıştır.

6102 sayılı Yeni Türk Ticaret Kanunu’nun 14 Şubat 2011’de 27846 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanması ile birlikte anonim şirketler açısından getirilen önemli yeniliklerden biri de kâr payı avansı dağıtımıdır. Yeni Türk Ticaret Kanunu (YTTK)’nin 509. maddesinde, sermaye için faiz ödenmeyeceği, kâr payının ancak net dönem kârından ve serbest yedek akçelerden dağıtılabileceği ve kâr payı avansının, Sermaye Piyasası Kanununa tabi olmayan şirketlerde, Sanayi ve Ticaret Bakanlığının bir tebliği ile düzenleneceği ifade edilmiştir. Gümrük ve Ticaret Bakanlığının teşkilat ve görevlerine dair çıkarılan 640 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamenin geçici 2. Maddesindeki hükümler; mevzuatta Sanayi ve Ticaret Bakanlığına yapılmış olan atıfların Gümrük ve Ticaret Bakanlığınca yapılmış sayılacağı belirtilmiş ve YTTK’nın 509. maddesine dayanarak 09 Ağustos 2012 tarih ve 28379 sayılı Resmi Gazetede *“Kâr payı Avansı Dağıtım Hakkında Tebliğ”*i yayımlamıştır. Mezkur tebliğ, Sermaye Piyasası Kanununa tabi olmayan anonim şirketler ile limited ve sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketleri kapsamaktadır.

3. KAR PAYI AVANSI DAĞITIMININ ŞARTLARI

Tebliğe göre şirketlerin kar payı avansı dağıtımını yapabilmeleri için iki şartın gerçekleşmesi gerekir. Buna göre;

- Şirket genel kurulunca kâr payı avansı dağıtılmasına ilişkin karar alın-

ması

- Kâr payı avansı dağıtılacak hesap döneminde hazırlanan üç, altı veya dokuz aylık ara dönem finansal tablolara göre kâr edilmiş olması gereklidir.

Tebliğin 6. Maddesi de genel kurulca kâr payı avansının dağıtılmasına karar verilmesi halinde aşağıdaki hususların belirtilmesi zorunluluğunu getirmiştir:

a) İlgili hesap dönemi sonunda, yıl içinde dağıtılan kâr payı avansını karşılayacak tutarda net dönem kârı oluşmaması durumunda, net dönem kârını aşan kâr payı avanslarının varsa bir önceki yıla ait bilançoda yer alan serbest yedek akçelerden mahsup edileceği, serbest yedek akçe tutarının da dağıtılan kâr payı avanslarını karşılayamaması halinde fazla ödenmiş olan kâr payı avanslarının yönetim organının ihtarı üzerine ortaklar tarafından şirkete iade edileceği,

b) İlgili hesap dönemi sonunda zarar oluşması durumunda;

1) Varsa bir önceki yıla ait bilançoda yer alan genel kanuni yedek akçeler ile serbest yedek akçelerin öncelikle oluşan zararın mahsubunda kullanılacağı, bu akçelerin oluşan zararı karşılayamaması halinde dönem içinde dağıtılan kâr payı avanslarının tamamının yönetim organının ihtarı üzerine ortaklar tarafından şirkete iade edileceği,

2) Genel kanuni yedek akçeler ile serbest yedek akçelerin, oluşan dönem zararından mahsubu sonrasında bakiye serbest yedek akçe tutarının dağıtılan kâr payı avanslarından indirileceği, indirim işlemi sonucunda dönem içinde dağıtılan kâr payı avansı tutarının bakiye serbest yedek akçe tutarını aşması halinde ise aşan kısmının yönetim organının ihtarı üzerine ortaklar tarafından şirkete iade edileceği.

(3) İlgili hesap dönemi öncesinde ödenen kâr payı avanslarının, ilgili olduğu yılın net dönem kârından mahsup edilmesi şarttır. Bu işlem yapılmadan, şirket genel kurulunca kâr payı dağıtılmasına ve kâr payı avansı ödenmesine karar verilemez.

Birinci fıkrada belirtilen hususlar, kâr payı avansı dağıtılacak hesap dönemi içinde yapılacak genel kurul toplantısında karara bağlanır. Anonim ve sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlerde, genel kurulca bu yönde karar alınabilmesi için sermayenin en az dörtte birini karşılayan payların sahiplerinin veya temsilcilerinin toplantıda hazır olması, bu nisabın toplantı süresince korunması ve toplantıda hazır bulunan oyların çoğunluğunun kâr payı avansı dağıtılması yönünde kullanılmış olması, limited şirketlerde

ise toplantıda temsil edilen oyların salt çoğunluğunun kâr payı avansı dağıtılması yönünde olması gereklidir.

Serbest Yedek Akçe: Tebliğde serbest yedek akçeler; genel kanuni yedek akçelerin sermayenin veya çıkarılmış sermayenin yarısını aşan kısmı ile Kanun ve sözleşme gereği ayrılanlar dışında genel kurulca ayrılmasına karar verilen yedek akçeler olarak tanımlanmaktadır.

4. KAR PAYI AVANSININ HESAPLANMASI

Dağıtılacak kâr payı avansı; varsa geçmiş yıllar zararlarının tamamının, vergi, fon ve mali karşılıkların, kanunlara ve sözleşmeye göre ayrılması gereken yedek akçelerin, varsa imtiyazlı pay sahipleri, intifa senedi sahipleri ve kâra katılan diğer kimseler için ayrılacak tutarların, oluşan ara dönem kârından indirilmesi suretiyle hesaplanır. Ödenecek kâr payı avansı, bu şekilde hesaplanan tutarın yarısını geçemez (Koca, 2013:196).

Kar payı avansı dağıtımını hesaplamasında ilgili ara dönem ya da geçici vergi dönem karından;

- Şirketin varsa geçmiş yıl zararlarının tamamı,
- Vergi fon ve mali karşılıkla,
- Kanun ve esas sözleşme uyarınca ayrılması gereken zorunlu yedek akçeler,
- Varsa imtiyazlı pay sahipleri için ayrılacak tutarlar,
- Varsa intifa senedi pay sahipleri için ayrılacak tutarlar,
- Varsa kara katılan diğer kimseler için ayrılacak tutarlar,

indirilmek suretiyle hesaplanır. Yani;

Ortaklara ödenecek kâr payı avansı tutarı= Oluşan ara dönem kârı – (Geçmiş yıl zararları + Vergi, fon ve mali karşılıklar + Yedek akçeler + Varsa imtiyazlı pay sahipleri, intifa senedi sahipleri ve kâra katılan diğer kimseler için ayrılacak tutarlar) / 2 (Yüce, 2012:19).

Kâr payı avansının dağıtılması ile ilgili tebliğin ekinde aşağıdaki tabloya yer verilmiştir.

Tablo 1. Kâr Payı Avansı Tutarının Hesaplanmasına İlişkin Tablo (Dipnotlar, tebliğdeki orijinal haliyle verilmiştir)

ARA DÖNEM KÂRI
Varsa Geçmiş Yıl Zararları (-)
Kurumlar Vergisi (-)
Gelir Vergisi Kesintileri (-)
Diğer Vergi ve Benzerleri (-)
1. Tertip Kanuni Yedek Akçeler ¹ (-)
İsteğe Bağlı Yedek Akçeler ² (-)
İmtiyazlı Pay Sahipleri İçin Ayrılan Tutar* (-)
İntifa Senedi Sahipleri İçin Ayrılan Tutar* (-)
Kâra Katılan Diğer Kimseler İçin Ayrılan Tutar* (-)
Varsa Daha Önceki Ara Dönemlerde Ödenen Kâr Payı Avansı Tutarı (-)
KÂR PAYI AVANSINA ESAS TEŞKİL EDEN TUTAR
Kâr Payı Avansına Esas Teşkil Eden Tutarın Yarı (-)
DAĞITILABİLECEK KÂR PAYI AVANSI TUTARI
2. Tertip Kanuni Yedek Akçeler ³ (-)
ÖDENECEK KÂR PAYI AVANSI TUTARI

5. KÂR PAYI AVANSI DAĞITIMININ VERGİLENDİRİLMESİ

05/05/2012 tarih 28283 nolu resmi gazetede yayımlanan 6 seri no'lu kurumlar vergisi genel tebliği ile 1 seri no'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nin "15.6.6. Avans kâr payı dağıtımı" başlıklı bölümü yeniden düzenlenmiştir. Yapılan düzenleme ile kâr payı avansı dağıtımının yapılması durumunda dağıtılan kâr payının vergilendirilmesi ile ilgili usuller belirlenmiştir. Buna göre "Kurumlar vergisi mükelleflerince avans kâr payı dağıtımı yapılması halinde, dağıtılan kâr payları üzerinden elde edenin hukuki niteliğine göre vergi kesintisi yapılacaktır. Kesilen vergiler, avans kâr payı dağıtımının yapıldığı aya ait muhtasar beyanname ile beyan edilecektir. Avans kâr payı dağıtımında kurum ortakları açısından elde etme, kurumun yıllık safi kazancının kesinleşip, kârın nakden veya hesaben dağıtıldığı, diğer bir ifadeyle avansın kâr dağıtım kararı uyarınca dağıtılan kârdan mahsup edildiği tarihte gerçekleşecektir. Şu kadar ki; bu süre, ilgili hesap dönemine ilişkin beyannamenin verilmesi gereken tarihi içeren hesap döneminin sonunu geçemeyecektir"

Örneğin, bir şirket, 2013 yılında avans kâr payı dağıtması halinde, 2014 yılı sonuna kadar kâr dağıtımı için karar alarak avans kâr paylarını mahsup

etmesi gerekir. Bu konuda genelkurul karar almamış olsa dahi, kârın elde edilme yılı 2013 yılı olacaktır. Kâr payı elde eden gerçek kişi ortakların elde ettikleri kazancın kanunda belirtilen istisna haddini geçmesi durumunda, 2014 takvim yılına ait gelir vergisi beyannamesi 2015 yılında beyanname verme süresi içerisinde beyan edilmesi gerekir. Aynı zamanda 2013 yılında avans kâr payı üzerinden kesilerek beyan edilen vergilerin gelir vergisi beyannamesinde hesaplanan vergiden mahsup edilebilir.

7. Seri nolu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinde avans kâr payı dağıtılması halinde, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı hükümleri uygulanmayacağı; ancak, hesap dönemi itibarıyla zarar doğması veya safi kazancın avans olarak dağıtımı yapılan kârdan düşük çıkması halinde, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı hükümleri uygulanacağı ifade edilmiştir. Buna göre tebliğ hükümlerine göre geri çağrılan tutarlara transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı hükümleri uygulanacaktır. Geri alınan tutarlar kurum ortaklarına verilen borç niteliğinde olacaktır. Avans kâr payı dağıtıldığı dönemden geri alındığı tarihe kadar kurum tarafından uygulanacak emsal faiz oranı üzerinden ortaklar adına fatura düzenlenecektir.

Ayrıca 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 1 ve 4. maddeleri çerçevesinde, kurum tarafından ortaklara veya ortakların ilgili bulunduğu tüzel kişilere ödünç para kullanılması işlemi bir finansman hizmeti olup KDV uygulanmasını gerektirecektir. Bu durumda mükellef kurum tarafından ortaklara finansman hizmeti sağlandığı dönemde adetlendirme işlemi yapılarak bulunacak matrah üzerinden % 18 oranında KDV tatbik edilecektir (Koca, 2013:202-203).

Yıllara yaygın yaygın inşaat ve onarım işleri yapan şirketler de kar payı avansı dağıtabilirler. Gelir Vergisi Kanununda belirtilen esaslara göre birden fazla takvim yılına yaygın inşaat ve onarım işleri ile uğraşan mükelleflerin, dağıtılabilecek kâr payı avans tutarlarını, devam eden işlerin gerçekleşen maliyet ve hak edişleri arasındaki müspet farktan, kesinti suretiyle ödenen vergiler, varsa geçmiş yıl zararlarının tamamı ile kanunlara ve esas sözleşmeye göre ayrılmak zorunda olan yedek akçeler düşüldükten sonra kalan kısmın yarısı üzerinden hesaplamaları gerekmekte olup bu hesaplamaların yapılması için ayrıca bir bilanço düzenlemesine gerek bulunmamaktadır (Yüce, 2012: 21).

Maddenin ikinci fıkrasında kullanılan "net dönem kârı" ile bilanço zararı düşüldükten sonra kalan kâr kast edilmiştir. Anonim şirketlerde bilançoda

geçmiş yıl zararı varken yıllık kâr dağıtımı yapılamaz. Bu yasağın amacı sermayenin korunması ilkesi gereğidir (Koca, 2013:192).

6. KÂR PAYI AVANSININ MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

6.1. Kâr Payı Avansının Dağıtılması

Örnek:

X A.Ş.'nin 2013 yılı Haziran ayı sonundaki 6 aylık Ticari bilanço 1.000.000 TL'dir. Kanunen kabul edilmeyen giderler 200.000 TL, vergiye tabi olmayan gelirler 100.000 TL'dir. Şirketin geçmiş yıl zararları bulunmamaktadır. Şirketin ödenmiş sermayesi 5.000.000,00 TL olup, bu döneme kadar ayrılmış tertip yasal yedek akçe tutarı 200.000 TL'dir. Şirket genel kurulu, 2012 yılında sadece 2. geçici vergi döneminde doğan ticari kâr üzerinden ortaklara avans kâr payı dağıtımına karar vermiştir.

A	ARA DÖNEM KÂRI	1.000.000
B	Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler	200.000
C	Vergiye Tabi Olmayan Gelirler	(100.000)
D	Kurumlar Vergisi (A+B-C) X %20	(220.000)
E	1. Tertip Kanuni Yedek Akçeler A X %5	(50.000)
F	KÂR PAYI AVANSINA ESAS TEŞKİL EDEN TUTAR A-D-E	730.000
G	Kâr Payı Avansına Esas Teşkil Eden Tutarın Yarısı (-) F/2	365.000
H	DAĞITILABİLECEK KÂR PAYI AVANSI TUTARI	365.000
I	2. Tertip Kanuni Yedek Akçeler H X %10	(36.500)
	ÖDENECEK KÂR PAYI AVANSI TUTARI	328.500

194	Kâr Payı Avansı ve Yasal Yedekler Hesabı	415.000
	194.01 Kâr Payı Avans Payı	328.500
	194.02 Yasal Yedekler	86.500
	194.02.001 I.Tertip Y. Akçe	50.000
	194.02.002 II.Tertip Y. Akçe	36.500
	331 Ortaklara Borçlar	328.500
	540 Yasal Yedekler	86.500
	540.01. I.Tertip Y. Akçe	50.000
	540.02. II.Tertip Y. Akçe	36.500

Kâr payı avansı dağıtım kaydı

6.2. Kâr Payı Avansının Yıl Sonunda Oluşacak Kârdan (Zarardan) Mahsubu

Kâr payı avansının dağıtıldığı dönemin sonunda, dağıtılan avans kâr payının ilgili dönemin sonunda oluşacak kârdan (zarardan) mahsup edilmesi gerekir. Bu durumda; ilgili dönem sonunda elde edilen kârın dağıtılan kâr payı avansından daha yüksek olması durumunda yapılacak işlemler, ilgili dönem sonunda elde edilen kârın dağıtılan kâr payı avansından daha düşük olması durumunda yapılacak işlemler ile ilgili dönem sonunda zarar edilmesi durumunda yapılacak işlemler ayrı ayrı ele alınacaktır.

6.2.1. İlgili Hesap Dönemi Sonundaki Kârın Ara Dönemde Dağıtılan Kâr Payı Avansından Daha Yüksek Olması Durumunda Yapılacak Kayıtlar

Örnek: X şirketinin 2013 yılı sonundaki dönem net kârı 2.500.000 TL'dir. Genel Kurul kararına göre I.Tertip Yedek Akçe ve I.Temettü ayrıldıktan sonra kalan tutarın %20'si oranında 2.Temettü dağıtılacak, kalan tutar olağanüstü yedek akçe olarak ayrılacaktır.

I.Tertip Yedek Akçe		$2.500.000 \times \% 5 =$	125.000
I Temettü		$5.000.000 \times \%5 =$	250.000
II.Temettü Matrahı	$2.500.000 - 125.000 - 250.000 =$		2.125.000
II. Temettü		$2.125.000 \times \%20 =$	425.000
II. Tertip Yedek Akçe		$425.000 \times \%10 =$	42.500
TOPLAM TEMETTÜ		$425.000 + 250.000 =$	675.000

Olağanüstü Yedek Akçe $= 2.500.000 - 125.000 - 250.000 - 425.000 - 42.500 = 1.657.500$

Yıl sonunda dağıtılacak temettülerin toplamı 675.000 TL'dir. Avans Kâr payı olarak dağıtılan 328.500 TL mahsup edildikten sonra kalan 346.500 TL ortaklara dağıtılacaktır.

Yıl Sonunda kanuni yedek akçelerin toplamı 167.500 TL olarak hesaplanmış olup, avans kâr payı dağıtımını yapılırken hesaplanan 86.500 TL mahsup edildikten sonra kalan 81.000 TL ilgili hesaplara yansıtılacaktır.

<hr/>		/	<hr/>	
590 Dönem Net Kârı				2.500.000
	570 Geçmiş Yıl Kârları			2.500.000
<hr/>		/	<hr/>	
570 Geçmiş Yıl Kârları				2.500.000
331 Ortaklara Borçlar				346.500
540 Yasal Yedekler				81.000
540.01. I.Tertip Yedek Akçe	75.000			
540.02. II.Tertip Yedek Akçe	6.000			
541 Olağanüstü Yedek Akçeler				1.657.500
194 Avans Kâr Pâyı ve Yasal Yedekler Hesabı				415.000
194.01 Kâr Payı Avans Payı	328.500			
194.02 Yasal Yedekler	86.500			
194.02.001 I.Tertip Y. Akçe	50.000			
194.02.002 II.Tertip Y.Akçe	36.500			
Yıl sonu kâr dağıtımı ve Avans kâr dağıtımının mahsubu				

6.2.2. İlgili Hesap Dönem Sonunda Ara Dönemden Daha Düşük Kâr Elde Edilmesi Durumunda Yapılacak Kayıtlar

Dönem sonunda, dönem içinde dağıtılan kârdan düşük tutarda bir kâr elde edilmesi durumunda, fazla olarak dağıtılan kar payı avansı, varsa bir önceki yıla ait bilançoda yer alan serbest yedek akçelerden mahsup edilir. Serbest yedek akçenin yeterli olmaması durumunda yönetim kurulunun ihtarı üzerine ortaklar tarafından şirkete iade edilir.

Örnek: X şirketinin 2013 yılı sonundaki dönem net kârı 300.000 TL'dir. Genel Kurul kararına göre I.Tertip Yedek Akçe ve I.Temettü ayrıldıktan sonra kalan tutarın %10'u oranında II. Tertip yedek akçe ayrılacak ve kalan tutar II.Temettü olarak dağıtılacaktır. Önceki dönemden devreden serbest yedek akçe bulunmamaktadır.

I.Tertip Yedek Akçe	300.000 x % 5 =	15.000
I Temettü	5.000.000 x %5 =	250.000
II. Tertip Y. Akçe Matrahı	300.000 - 15.000 – 250.000 =	35.000
II. Tertip Yedek Akçe	35.000 x % 10 =	3.500
II. Temettü	300.000 - 15.000 – 250.000- 3.500 =	31.500
TOPLAM TEMETTÜ	250.000 + 31.500 =	281.500

Dönem sonunda toplam 281.500 TL temettü hesaplandığından, ara dönemde avans olarak dağıtılan 328.500 liralık kâr payından 47.000 (328.500 -267.000) liralık kısmı fazla dağıtımdan dolayı ortaklardan geri alınacaktır. Ayrıca fazla ayrılan kanuni yedek akçeler de iptal edilecektir. Ara dönemde avans kâr payı dağıtılırken 50.000 TL I.Tertip yedek akçe ve 36.500 TL II.Tertip yedek akçe olmak üzere toplam 86.500 TL yedek akçe ayrılmıştı. Ancak dönem sonunda toplam (15.000 + 3.000) 18.500 TL'lık yedek akçe ayrıldığından fazladan ayrılan 68.000 (86.500 – 18.500) liralık yedek akçe iptal edilecektir.

<hr/>		/	<hr/>
590 Dönem Net Kârı			300.000
	570 Geçmiş Yıl Kârları		300.000
<hr/>		/	<hr/>
570 Geçmiş Yıl Kârları			300.000
540 Yasal Yedekler			68.000
540.01. I.Tertip Yedek Akçe	35.000		
540.02. II.Tertip Yedek Akçe	33.500		
131 Ortaklardan Alacaklar			47.000
	194 Avans Kâr Pâyi ve Yasal Y. Hesabı		415.000
	194.01 Kâr Payı Avans Payı	328.500	
	194.02 Yasal Yedekler	86.500	
	194.02.001 I.Tertip Yedek Akçe	50.000	
	194.02.002 II.Tertip Yedek Akçe	36.500	
Yıl sonu kâr dağıtımı ve Avans kâr dağıtımının mahsubu			
<hr/>		/	<hr/>

6.2.3. İlgili Hesap Dönemi Sonunda Zarar Edilmesi Durumunda Yapılacak Kayıtlar

Dönem içinde avans kâr payı dağıtımı yapıldıktan sonra hesap dönemi sonunda zarar edilmesi durumunda varsa bir önceki yıla ait bilançoda yer alan genel kanuni yedek akçeler ile serbest yedek akçelerin öncelikle oluşan zararın mahsubunda kullanılacağı, bu akçelerin oluşan zararı karşılamaması halinde dönem içinde dağıtılan kâr payı avanslarının tamamının yönetim organının ihtarı üzerine ortaklar tarafından şirkete iade edilmesi gerekmektedir.

Örnek: X şirketi 2013 yılı sonunda 300.000 TL zarar etmiştir. Daha önce ayrılmış kanuni yedek akçe tutarı 200.000 TL olup, serbest yedek akçe bulunmamaktadır.

_____ / _____	
580 Geçmiş Yıllar Zararları	300.000
591 Dönem Net zararı	300.000

Dönem zararının geçmiş yıllar zararlarına devri

_____ / _____	
---------------	--

Serbest yedek akçe bulunmadığından önceki yıllarda ayrılmış 200.000 TL yedek akçe zarara mahsup edilecek, ancak zararın tamamını karşılamadığı için ortaklara avans olarak dağıtılan kâr paylarının tamamı geri istenecek ve avans kâr dağıtımı yapılırken ayrılan yedek akçeler iptal edilecektir.

_____ / _____	
540 Yasal Yedekler	200.000
580 Geçmiş Yıl Zararları	200.000

Önceki yıllarda ayrılan yedek akçelerin dönem zararına mahsubu

_____ / _____	
---------------	--

540 Yasal Yedekler	86.500
540.01. I.Tertip Yedek Akçe	50.000
540.02. II.Tertip Yedek Akçe	36.500
131 Ortaklardan Alacaklar	328.500
194 Avans Kâr Pâyı ve Yasal Yedekler Hesabı	415.000

194.01 Kâr Payı Avans Payı	328.500
194.02 Yasal Yedekler	86.500
194.02.001 I.Tertip Y. Akçe	50.000
194.02.002 II.Tertip Y. Akçe	36.500

Dönem sonundaki zarar nedeniyle avans kâr paylarının tamamının ortaklardan geri istenmesi ve ayrılan yedeklerin iptali

_____ / _____

Geçmiş yıllarda ayrılmış serbest yedek akçe bulunsaydı, dönem zararı öncelikle yasal yedekler ve serbest yedek akçelerden ayrılması yoluna gidilecek, bu tutarların yetmemesi durumunda ortaklardan avans olarak dağıtılan kâr payları geri istenecekti.

7. SONUÇ

Yeni Türk Ticaret Kanununun yürürlüğe girmesi ile birlikte şirketler için getirilen önemli yeniliklerden birisi de kâr payı avansının dağıtılmasıdır. Gümrük ve Ticaret Bakanlığının Kâr payı Avansı Dağıtım Hakkındaki Tebliğ'ine göre sermaye şirketleri yıl içerisinde düzenleyecekleri üç aylık ara mali tablolarında kâr oluşması ve genel kurulda karar alınması şartıyla avans kâr payı avansının dağıtılmasına imkan verilmiştir. Yıl içinde dağıtılan avans kâr payları, dönem sonunda oluşacak kârdan mahsup edilecektir. Ancak yıl sonunda dağıtılan avans kâr payından daha düşük kâr edilmesi veya zarar edilmesi halinde dağıtılan avans kâr paylarının ortaklardan geri istenmesi söz konusu olabilecektir. Böyle bir durumda transfer fiyatlaması yoluyla örtülü kazanç dağıtım hükümleri uygulanacaktır.

Şirketin yıl sonunda zarar etmesi veya dağıttığı avans kâr payından daha düşük kâr elde etmesi halinde dağıtılan kâr payı avanslarının geri çağırılması ve transfer fiyatlandırmasına tabi olma gibi durumlarla karşılaşmaması için avans kâr payı dağıtılırken, yıl sonunda elde edilecek kârın tahmini gerçekçi bir şekilde yapılmalıdır.

Dönem sonunu beklemeden şirket ortaklarına dönem içinde belli bir oranda avans olarak kâr payı dağıtımının yapılması, şirketlere ortaklığı özendirici bir uygulama olup, sermayenin üretime kanalize edilmesinde olumlu bir etkiye sahip olabilir.

KAYNAKÇA

Koca, A. 2013, "Avans Kâr Payı dağıtımının Esasları ve Vergilendirilmesi", Mali Çözüm Dergisi, Mayıs-Haziran, 191-204

Yüce, M. 2012, "Kâr Payı Avansı Dağıtım ve Vergilendirilmesi", Bilanço Dergisi, Kasım-Aralık, s.18-21

Gençtürk M. 2013, "Yeni Türk Ticaret Kanununun Sermaye Şirketleri Açısından İncelenmesi ve Muhasebe Uygulamalarına Etkisi", Süleyman Demirel Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, C.18, S.1, s.45-60.

Gümrük ve Ticaret Bakanlığı (09.08.2012). Kâr Payı Avansı Dağıtım Hakkında Genel Tebliğ. Ankara : Resmi Gazete (28379 sayılı)

Maliye Bakanlığı (03.04.2007). 1 Seri No'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği. Ankara : Resmi Gazete (26482 sayılı).

Maliye Bakanlığı (05.05.2012). 6 Seri No'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği. Ankara : Resmi Gazete (28283 sayılı).

Maliye Bakanlığı (31.12.2012). 7 Seri No'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği. Ankara : Resmi Gazete (28514 sayılı).

Türk Ticaret Kanunu, (2012), İstanbul Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirler Odası, Yayın No:142, İstanbul.

(Footnotes)

1 (-) İndirimleri ifade eder.

Ara dönem finansal kârın %5'i, ödenmiş sermayenin %20'sine ulaşıncaya kadar genel kanuni yedek akçe olarak ayrılır. Bu sınıra ulaşıldıktan sonra da;

a) Yeni paylar çıkarılmışsa sağlanan primin, çıkarılma giderleri, itfa karşılıkları ve hayır amaçlı ödemeler için kullanılmamış bulunan kısmı,

b) Varsa iskat sebebiyle iptal edilen pay senetlerinin bedeli için ödenmiş olan tutardan, bunların yerlerine verilecek yeni senetlerin çıkarılma giderlerinin düşürülmesinden sonra kalan kısmı,

genel kanuni yedek akçe olarak ayrılır.

2 Kanunun 521 inci ve 522 nci maddelerine istinaden ayrılması gereken tutar belirtilir.

* Sözleşmede hüküm bulunması durumunda yer verilir.

3 Dağıtılabilecek kâr payı avansı tutarının %10'u 2. tertip yedek akçe olarak ayrılır.

MADDİ DURAN VARLIKLARDA DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ, DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜNÜN İPTALİ VE MUHASEBELEŞTİRİLMESİ İŞLEMLERİNİN TMS 16/TMS36 VE VERGİ MEVZUATI AÇISINDAN İNCELENMESİ

Yrd.Doç.Dr. Osman TUĞAY*

ÖZET

Muhasebenin en önemli amaçlarından biri finansal bilgi kullanıcılarının ihtiyaç duyduğu güvenilir ve gerçeğe uygun bilgiyi üretmektir. Finansal bilgi kullanıcıları, ihtiyaç duydukları bilgileri finansal tablolar aracılığı ile elde ederler. Finansal tablolardaki bilgilerin gerçeğe uygunluğu ise önemli ölçüde, işletmelerin sahip olduğu varlıkların değerlemesinde doğru değerlendirme ölçüsünün kullanılmasına bağlıdır. Bu çalışmada, maddi duran varlıklardaki değer düşüklüğüne ilişkin olarak Türkiye Muhasebe Standardı TMS 16/ TMS 36'da yer alan düzenlemelerle vergi mevzuatındaki mevcut uygulamalar incelenmiştir.

Anahtar Kelimeler: TMS 16, TMS 36.Maddi Duran Varlık, Değer Düşüklüğü.

Jel Kodları: M41, M48, M49.

IMPAIRMENT OF TANGIBLE ASSETS, REVERSAL OF İMPAİRMEN T AND ACCOUNTİNG PROCEDURES TMS 16 / TMS 36 AND TAX LEGISLATION FOR THE INVESTIGATION

ABSTRACT

One of the most important objectives of accounting is to produce reliable and fair information that is essential for informatin users. Users of financial information, obtain essential financial information through financial

* Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi, İİBF İşletme Bölümü, otugay@mehmetakif.edu.tr

statements. The truthfulness of the information in the financial statements significantly depends on the use of correct valuation measure in valuation of assets owned by managements. In this study, existing applications in tax legislation are examined with regulations in Turkey Accounting Standard TMS 16/TMS 36 as regards to impairment in value of tangible property.

Keywords: TMS 16, TMS 36, Tangible Fixed Assets, Impairment.

Jel Codes: M41, M48, M49.

1- GİRİŞ

Günümüzde, finansal bilgi kullanıcıları finansal tablolarda yer alan bilgilerin güvenilirliği kadar, alınacak kararlara dayanak teşkil edecek bilgi olmasını da istemektedirler. Bir başka ifadeyle, küreselleşen piyasalarda çok hızlı hareket eden, yatırım yapan ve borç alıp veren finansal bilgi kullanıcıları, isabetli kararlar alabilmek için işletmelerin varlık, borç ve öz kaynakları ile ilgili güvenilir olduğu kadar, kararlar ile ilgili olduğu olan bilgi sahibi olmak istemektedirler (Tokay ve Deran 2008,18-20).

Finansal bilgi kullanıcıları, alacakları kararlara dayanak olacak veri ve bilgilerin çok önemli bölümünü işletmenin finansal durum ve faaliyet sonuçlarını yansıtan finansal tablolar aracılığıyla elde ederler. Bu nedenle, finansal tabloların güvenilirliği ve gerçeğe uygunluğu, finansal bilgi kullanıcıları açısından hayati bir öneme sahiptir. Finansal tablolardaki bilgilerin gerçeğe uygunluğu ise önemli ölçüde, değerlendirme sürecinde kullanılan değerlendirme ölçülerine bağlı olduğundan değerlendirme işlemiyle finansal raporlama arasında sıkı bir ilişki bulunmaktadır.

Türkiye Muhasebe Standartları maddi duran varlıkların ölçümlemesiyle ilgili iki yöntemi esas almaktadır. Bu yöntemlerden ilki temel yöntem olarak “maliyet”, diğeri alternatif olarak önerilen “yeniden değerlendirme” modelidir.

Bir işletmede maddi duran varlıklar genellikle toplam varlıkların önemli bir bölümünü oluşturdukları için işletmelerin özellikle de üretim işletmelerinin etkinliğinde önemli bir rol oynamaktadır. Bu bağlamda işletme varlıkları arasında önemli yeri olan maddi duran varlıkların ne şekilde değerlendirileceği, finansal tablolarda nasıl gösterileceği, bu varlıkların değerlemesinin yaratacağı farklılıklar ve işletme değerinin tespitindeki yeri mali tablo kullanıcıları açısından oldukça önemlidir.

Bir yıldan daha uzun süre kullanılmak üzere alınmış olan maddi duran varlıkların, muhasebe kayıtlarına alınması, kullanıldığı sürece izlenilmesi, kullanım süresi sonunda aktiften çıkartılması uzun yıllardan beri vergi kanunları hükümlerine göre yürütülmüştür. Ancak güncel hale gelen Uluslararası Muhasebe Standartları ve bunların yerleştirilmesi biçimi olan Türkiye Muhasebe Standartları bu konulara ilişkin çeşitli yeni düzenlemeler getirmektedir.

Bu çalışmada, Türkiye Muhasebe Standartlarından TMS 16: Maddi Duran Varlıklar Standardı ile TMS 36: Varlıklarda Değer Düşüklüğü Standardının değerlendirilmesiyle ilgili hükümleri ele alınmıştır. Bu kapsamda TMS 16 ve TMS 36 hükümleri çerçevesinde maddi duran varlıklarda değer düşüklüğü, değer düşüklüğünün iptali ve ölçümlenmesiyle “maliyet” ve “yeniden değerlendirme” modelleri açıklanmaya çalışılmıştır.

2- MADDİ DURAN VARLIKLARDA DEĞERLEME

TMS 16’da maddi duran varlıklar; “mal veya hizmet üretimi veya arzında kullanılmak, başkalarına kiraya verilmek veya idari amaçlar kapsamında elde bulundurulmuş ve bir muhasebe döneminden daha fazla kullanımı öngörülen fiziki varlıklardır” şeklinde tanımlanmıştır (paragraf 6). Bu kapsamda bir iktisadi kıymetin maddi duran varlık olarak sınıflandırılabilmesi için, doğrudan mal veya hizmet üretimi fonksiyonu taşıması ya da bu amaçla kiraya verilmiş olması veya idari amaçlar için kullanılmak üzere hizmet görür nitelikte bulunması gerekmektedir. Ayrıca bu amaçlar kapsamında işletme mülkiyetinde bulunan iktisadi varlıkların aynı zamanda bir dönemden fazla kullanımı öngörülen fiziki özellikleri taşıması da gerekmektedir.

Yukarıdaki tanımda yer alan bir muhasebe döneminden fazla kullanımı öngörülen ifadesi, satış amaçlı elde bulundurulmuş varlıkların maddi duran varlık olarak değerlendirilmesini önlemek amacıyla konulduğu anlaşılmaktadır. Aynı şekilde bir dönemden fazla kullanma imkanı olmayan sarf malzemeleri de maddi duran varlık olarak değerlendirilemez (Unutmaz 2012, 38).

Öte yandan bir işletmenin bir muhasebe döneminden daha fazla kullanmayı umduğu önemli yedek parça ve yedek malzemeler maddi duran varlık olarak değerlendirilebilecek aynı şekilde eğer yedek parça bakım malzemeleri sadece bir maddi duran varlık kalemini ilgilendiriyorsa, bunlar da maddi duran varlık olarak değerlendirilebilecektir (TMS 16, paragraf 8). TMS 16’da nelerin maddi duran varlık kalemini oluşturduğu konusunda kesin hükümler bulunmamakta, bu nedenle her işletme nelerin maddi duran

varlık olarak muhasebeleştirileceğine kendine özgü koşulları göz önünde bulundurarak karar verecektir.

Bir başka standart farklı muhasebe işlemlerini gerektirmediği veya izin vermediği sürece, maddi duran varlıkların muhasebeleştirilmesinde bu Standart hükümleri uygulanacaktır. TMS 16 ve vergi mevzuatında yer alan değerlendirme işlemlerine geçmeden önce değer ve değerlendirme kavramlarının kısaca açıklaması yararlı olacaktır.

Muhasebe bilimi açısından değer kavramını “herhangi bir varlık veya yükümlülüğün belli bir tarihteki para karşılığı” olarak tanımlamak mümkündür (Ataman 1994, 17). Bir varlık veya yükümlülüğün para tutarı karşılığının belirlenmesi işlemi değerlendirme işlemi olarak ifade edilirken, varlık veya yükümlülüğün para karşılığı tutarının tespit edilmesinde kullanılan fiyat, değer ölçüsü olarak ifade edilmektedir (Tokay ve Deran a.g.e., 20).

İşletmelerin sahip olduğu varlıkların maliyeti ve piyasa fiyatı dikkate alınarak belirlenen ve para ile ifade edilen bir değişim ölçüsü değeri bulunmaktadır ve varlıklar muhasebe kayıtlarına bu değerler ile kaydedilirler. İşte bu ölçünün hesaplanıp, belirlenmesi, karşımıza “değerleme” kavramını çıkartmaktadır. Değerleme, değer belirlenmesi amacıyla yapılacak hesaplamaları, hesaplamada kullanılacak değer ve değer ölçülerinin belirlenmesi ve bunların uygulanıp finansal tablolara taşınması işlemlerini kapsar. (Başagaç 2006, 19). Değerleme sürecinde finansal tablo unsurlarının değerlemeye tabi tutulması nedeniyle, finansal tablolar esas alınarak hazırlanan finansal performans bu süreçten doğrudan etkilenmektedir. Bu nedenle, değerlendirme işlemi aynı zamanda finansal bilgi kullanıcılarının tamamını doğrudan veya dolaylı olarak etkilemektedir. Değerleme bir bütün olarak işletmenin başarı veya başarısızlığını, işçi ve yöneticilerin performansını ölçmek ve ne kadar vergi tahakkuk ettiğini tespit etmek açısından da önemli bir süreçtir (ICAEW 2006, 6; Aktaran, Tokay ve Deran a.g.e. 2008, 21). Değerleme sürecinde yanlış değerlendirme ölçüsünün kullanılması, yanlış kararların alınması yanında, faaliyet dönemi boyunca yaratılan faydaların adil olmayan bir şekilde dağıtılmasına da neden olur.

Bu açıklamalar çerçevesinde, muhasebe bilimi açısından değerlemenin en temel amacının “işletmenin belirli bir tarih itibarıyla varlık ve yükümlükleri ile faaliyet sonuçlarının parasal tutarlarını gerçeğe en yakın bir biçimde tespit edebilmek” olduğu söylenebilir (Bektöre vd. 2003, 20).

İşletmelerin gerçek mali değerinin muhasebenin temel kavramlarına uygun olarak tespit edilebilmesi ve vergi matrahlarının doğru saptanabilmesi

için bu varlıkların değerlemesi, işletmeler için ayrıca önem arz etmektedir. Çünkü söz konusu varlıklar genellikle yüksek tutarlarda değerler içermektedir. Dolayısıyla değerlendirme tutarlarının bilanço üzerindeki etkisi de büyük olmaktadır.

Değerleme işlemleri, aynı zamanda muhasebenin en önemli ve karmaşık konularından birisidir (Tokay, vd. 2005, 5). Bilançoda yer alan unsurların tek tek ele alınarak, değerlendirme işlemine tabi tutulması ve farklı bilanço unsurları için farklı değerlendirme ölçülerinin kullanılabilir olması, bu sonucu ortaya çıkarmaktadır. Değerleme işlemleri ile bilançonun yapısı ve kar/zarar durumu arasında da doğrudan bir ilişki vardır. Bu nedenle, değerlendirme işlemi gerçeğe uygun bilgi üretme amacı olan muhasebe açısından oldukça önemlidir.

1.1. Maddi Duran Varlıkların Vergi Mevzuatına Göre Değerleme Esasları

VUK' nun 258 ve 259. maddelerinde değerlendirme ile ilgili hükümler yer almaktadır. Buna göre değerlendirme; "vergi matrahlarının hesaplanmasıyla ilgili iktisadi kıymetlerin vergi kanunlarında gösterilen gün ve zamanlardaki değerlerin tespiti" şeklinde tanımlanmıştır. Vergi Usul Kanunu'nun değerlemeyi tanımlayan 258' inci maddesinde, "Vergi matrahının hesaplanmasıyla ilgili iktisadi kıymetlerin takdir ve tespitidir." şeklinde getirilen değerlendirme tanımı, değerlemeye tabi tutulacak iktisadi kıymetleri geniş anlamda düşünmüştür. Kanunda, kıymetlerin "takdir ve tespitidir" denirken, vergi değerlemesinde her zaman objektif ölçü bulunamayacağı, bazen de subjektif bir işlem olan "takdir" yöntemine de başvurulabileceği kabul edilmektedir. Ancak, bu genel kabul edilişe rağmen, yine de takdir esasına hangi hallerde başvurulacağı ve hangi ölçülerle takdir yapılacağı da objektif düzenlemeleri, hem Vergi Usul Kanunu'nun, hem de diğer vergi kanunlarının ilgili maddelerinde belirtilmiştir.

Vergi Usul Kanunu'nun 259 maddesinde "Değerleme günü, değerlemede, iktisadi kıymetlerin vergi kanunlarında gösterilen gün ve zamanlarda haiz oldukları kıymetler esas tutulur. Yine, Vergi Usul Kanunu 260. maddesi gereğince değerlendirme yapılırken İktisadi kıymetlerin tek tek değerlemesinin esas olduğu kabul edilmiştir. Yani, varlıklar veya kaynaklar grup olarak değil (örneğin, Maddi Duran Varlık veya Binalar gibi) değil, tek tek (örneğin; (A) binası, (B) binası gibi) değerlendirilecektir. Ancak, aynı maddede bunun istisnası da belirlenmiştir. Maddeye göre "aynı cinsten sayılan malları ve düşük kıymetli müteferrik eşyayı toplu olarak değerlemek" kabul edilmiştir. Be-

lirtilen özellikleri taşıyan varlıklar tek tek değil topluca değerlendirilebilir. Burada iki ölçü vardır: Birincisi, aynı cinsten olmak; örneğin, süt işletmesi 1 kg'lık ambalajlardaki peynirleri topluca değerlendirilebilir. İkincisi ise, düşük kıymetli müteferrik eşya olmaktır. Kanunun söz konusu maddesi bazı "düşük kıymetteki değişik eşyaları" da topluca değerlemeye izin vermektedir. Çünkü bunların tek tek değerlendirilmesinin pratikte bir yararı olmayacaktır. Örneğin, bir tekstil fabrikasındaki kırpıntılar kilo ile çok düşük değerle, satılıyorsa, bunların içerisinde, yünlü, pamuklu, ipekli diye ayırma giderek kırpıntı değerlemeye uğraşmanın pratikte bir faydası bulunmamaktadır. (Başagaç 2006, 40-41).

Değerleme ölçüleri V.U.K.'nun 261'inci maddesinde tespit edilmiş olup buna göre değerlendirme, iktisadi kıymetin nevi ve mahiyetine göre; maliyet bedeli, borsa rayici, tasarruf değeri, mukayyet değer, itibari değer, rayiç bedel, emsal bedel ve emsal ücret ve vergi değeri ölçülerden biri ile yapılır. Ayrıca Vergi Usul Kanunu'nun 279' uncu maddesinde "alış bedeli" de bir değerlendirme ölçüsü olarak kabul edilmiştir. Vergi Usul Kanunu, takip eden maddelerde de bu değerlendirme ölçülerini tek tek tanımlamıştır. Ancak çalışmanın kapsamı gereği bu açıklamalara burada yer verilmemiştir.

1.2. Maddi Duran Varlıkların TMS 16' ya Göre Değerleme Esasları

TMS 16'ya göre, ilk edinimde maliyet bedeli ölçüsü ile kayda alınan maddi duran varlıklar, edinim sonrasında düzenli aralıklarla tekrar değerlemeye tabi tutularak, finansal tablolarda gerçeğe uygun değerle yer almaları sağlanmalıdır. İşletmeler maddi duran varlıkları değerlemede TMS 16- ya göre "maliyet" ve "yeniden değerlendirme modelinden birisini seçmek zorundadır ve seçtiği bu modeli maddi duran varlıkların tamamına uygulamak durumundadır. Maddi duran varlıkların değerlendirilmesinde her ne kadar iki yöntem (maliyet ve yeniden değerlendirme) öngörülse de değer artışının tespitinde genellikle yeniden değerlendirme yöntemi kullanılır. Zira maliyet yöntemi, niteliği gereği, maddi duran varlığın sürekli değer kaybetmesi durumunda kullanılmaktadır (Kaya ve Dinç 2007, 348).

Değeri düşen maddi duran varlıkların maliyet yöntemiyle değerlemeye tabi tutulmaları durumunda, söz konusu duran varlık gerçeğe uygun değeri ile bilançoya yansıtılmaktadır. Maliyet yönteminin değer kazanan bir duran varlığın değerini belirlemede kullanılması durumundaysa, söz konusu duran varlık, tarihi maliyet değerinden birikmiş amortisman ve değer düşüklüğü zararının düşülmesi sonucu kalan tutar üzerinde bilançoya yansıtılır. Değeri artan veya düşen duran varlığın yeniden değerlendirme yöntemi

esasinda değerlemeye tabi tutulması durumunda, her iki durumda da, ilgili duran varlık geręe uygun değeri üzerinden bilançoya yansıtılır.

Çalışmanın bu bölümünde TMS 16'ya göre, maddi duran varlıkların ölçümünde muhasebe politikası olarak kullanılabilir "maliyet" ve "yeniden değerleme" modelleri açıklanmaya çalışılmıştır.

1.2.1. Maliyet Modeli

Maliyet modeline göre, bir maddi duran varlık kalemi varlık olarak aktifleştirildikten sonra, finansal tablolarda maliyetinden (kayıtlı değerinden) birikmiş amortisman ve (varsa) birikmiş değer düşüklüğü zararı indirildikten sonra kalan değeri ile gösterilmelidir. Burada geçen birikmiş değer düşüklüğü zararı, maddi duran varlığın zaman içerisinde maliyet bedeline göre ortaya çıkan değer azalmasını ifade etmektedir.

Birikmiş değer düşüklüğü zararı, maddi duran varlığın zaman içerisinde maliyet bedeline göre meydana gelen değer azalmasıdır (Yükçü ve İçli 2007, 19; Sipahi 2008,124). Maddi duran varlıklardaki değer düşüklükleri için karşılık ayrılmalıdır. Ancak kayda alınan karşılık giderleri maddi duran varlık değerinde daha sonraki dönemlerde değer artışı meydana geldiğinde ya da söz konusu maddi duran varlığın elden çıkarılması durumunda, karşılık tutarının gelir olarak kaydedilmesi gerekmektedir (Örten ve Bayırlı 2007, 37).

Maliyet modelinde değer artışları dikkate alınmamaktadır. Ancak, bir maddi duran varlıkta değer düşüklüğü meydana geldikten sonra bir değer artışı ortaya çıkarsa, ilgili maddi duran varlığın değeri, ilk kayıtlı değerine ulaşmaya kadar değer artışları kayda alınabilecek (değer düşüklüğü zararının iptal edilmesi şeklinde) fakat ilk kayıtlı değeri geçemeyecektir (TMS 36 paragraf 117) .

1.2.2. Yeniden Değerleme Modeli

Yeniden değerleme modeline göre, geręe uygun deęeri¹ güvenilir olarak ölçülebilen bir maddi duran varlık kalemi, yeniden değerlenmiş tutarı üzerinden gösterilir. Yeniden değerlenmiş tutar, yeniden değerleme tarihindeki geręe uygun değerinden, müteakip birikmiş amortisman ve müteakip birikmiş değer düşüklüğü zararlarının indirilmesi suretiyle bulunan değerdir. (TMS:16, madde 31). Yeniden değerlemeler, bilanço tarihi itibarıyla, geręe uygun değer kullanılarak bulunacak tutarın, kayıtlı değerden önemli ölçüde farklı olmasına neden olmayacak şekilde düzenli aralıklarla

¹ Karşılıklı pazarlık ortamında, bilgili ve istekli gruplar arasında bir varlığın el değiştirilmesi yada bir borcun ödenmesi durumunda ortaya çıkması gereken tutardır.

yapılmalıdır. Bazı maddi duran varlık kalemlerinin gerçeğe uygun değerlerinde önemli değişiklikler olabileceği için yıllık olarak yeniden değerlendirilmesi gerekir (Gücenme ve Poroy 2005, 2). Öte yandan bir maddi duran varlık kalemi yeniden değerlendirildiğinde, o varlığın ait olduğu tüm maddi duran varlık sınıfının da yeniden değerlendirilmesi gerekir (Unutmaz 2012, 429).

Bir maddi duran varlığa yeniden değerlendirme yapıldığında birikmiş amortisman tutarı aşağıdaki yöntemlerden birisi ile değerlendirilir (Sarıay 2012,118).

- Brüt defter değerindeki değişiklikle orantılı olarak düzeltilir. Endeks uygulaması şeklinde değerlemesi yapılan bu yöntemde yeniden değerlendirme sonrasındaki varlığın defter değeri yeniden değerlendirilmiş tutarına eşit olur.
- Varlığın brüt defter değeri netleştirilir ve net tutar yeniden değerlendirme sonrasındaki değerine taşınır.

Yeniden değerlendirme modelinin kullanımında, gerçeğe uygun değerlerin tespitinde aktif bir piyasanın varlığı zorunludur. Eğer aktif bir piyasa yoksa söz konusu değerlerin bağımsız değerlendirme uzmanlarınca tespit edilmesi ve bu durumun finansal tablo dipnotlarında açıklanması gerekmektedir. Bununla birlikte maddi duran varlıkları finansal tablolarda gerçeğe uygun değerle gösterebilmek için yeniden değerlendirme işlemi düzenli olarak yapılmalıdır (Roger, 2005, 99; Aktaran, Kaya ve Dinç a.g.e. 347).

Yeniden değerlendirme modelinde, kullanılabilen ikinci bir yöntem ise netleştirme yöntemidir. Bu yöntemde, duran varlığın maliyet bedelinden birikmiş amortisman tutarı düşülmekte ve net değer bulunmaktadır. Daha sonra bulunan net değeri, gerçek değere ulaştırmak için yeniden değerlendirme artışı yapılmaktadır. Bu yöntem daha çok binalar için kullanılmaktadır (TMS 16, paragraf 35/b).

Maddi duran varlığın defter değeri ile gerçeğe uygun değer arasında önemli bir fark varsa, varlık yeniden değerlendirilmelidir. Gerçeğe uygun değerlerinde önemli değişiklik olmayan maddi duran varlıklar için üç veya beş yılda bir yeniden değerlendirme yapılması gerekir (Kaya ve Dinç a.g.e. 225-226).

3- MADDİ DURAN VARLIKLARDA DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ VE MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

Çalışmanın bu bölümünde önce maddi duran varlıklarda değer düşüklüğü, değer düşüklüğünün muhasebeleştirilmesi ve sonra değer düşüklüğü zararının iptali konuları ele alınmıştır.

1.1. Maddi Duran Varlıklarda Değer Düşüklüğü

Her hangi bir maddi duran varlıkta değer düşüklüğü olup olmadığı “TMS 36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü” standardı hükümlerine göre belirlenir. Söz konusu standart işletmenin elindeki varlığın defter değerini nasıl gözden geçireceğini, bir varlığın geri kazanılabilir tutarının nasıl tespit edileceğini ve değer düşüklüğü zararının ne zaman muhasebeleştirileceği veya iptal edileceğini açıklamaktadır.

Maddi duran varlıklarda değer düşüklüğü uygulaması, Türkiye’de gerek muhasebe literatürü ve gerekse uygulama için yeni bir konudur. Çünkü, mevcut vergi mevzuatında maddi duran varlıklarda değer düşüklüğünü birebir karşılayan onunla örtüşen amortisman dışında her hangi bir düzendirme bulunmamaktadır. Ancak, Vergi Usul Kanunu madde 317’de yer alan “Fevkalade Amortisman” uygulaması, değer düşüklüğü uygulamasına kısmen benzese de uygulama boyutu itibariyle ikisi birbirinden oldukça farklıdır. Çünkü, mevcut vergi mevzuatındaki Fevkalade amortisman, duran varlığın olağanüstü nedenlerle; yangın, deprem, su basması gibi, aşırı değer kaybetmesi halinde uygulanan bir amortisman türü olup, hangi şartlarda ve nasıl uygulanacağı Maliye Bakanlığı’nca belirlenmektedir. Oysa TMS 36 ‘da yer alan değer düşüklüğü, Maliye Bakanlığı’nın iznine tabi olmayıp, tamamen Standardın belirlediği şartların gerçekleşmesi halinde uygulanabilmektedir. Dolayısıyla maddi duran varlıklarda değer düşüklüğü konusu ülkemiz açısından yeni bir konudur (Kaya ve Dinç, a.g.e. 350-351).

Varlıklarda değer yitirme etkisinin bulunabilmesi için, piyasa değeriyle defter değeri açısından farkın ölçülemediği ve tüm varlıklar için ikincil piyasanın bulunmamasından dolayı, varlığın nakit yaratma yeteneğinin ölçülebilmesi bakımından gelecekteki nakit akımlarının bugünkü değere indirgenmesi yöntemi kullanılabilir bir yöntemdir. Bununla birlikte teorik olarak, bir varlığın piyasa değeri ve kullanım değeri yalnızca etkin piyasalarda birbirine eşittir (Demir ve Bahadır 2007, 68-74).

Maddi duran varlıkların değer düşüklüğü ile ilgili TMS 36 kapsamında, herhangi bir işlem yapabilmek için ilk olarak bir varlıkta değer düşüklüğü olup olmadığının tespit edilmesi gerekir. Standarda göre, bir varlığın defter değerinin geri kazanılabilir tutarını aşması durumunda ilgili varlık değer düşüklüğüne uğramış demektir. İşletmeler, varlığın değer düşüklüğüne uğramış olabileceğini gösteren her hangi bir belirtinin var olup olmadığını değerlendirirken, işletme dışı ve işletme içi bilgi kaynaklarını gösterge olarak kullanılmalıdır.

İşletme Dışı Bilgi Kaynakları; varlığın piyasa fiyatının beklenenden çok daha fazla azalması, işletmeye olumsuz etkisi olacak önemli değişikliklerin ortaya çıkması veya çıkma ihtimali bulunması, kullanılacak iskonto oranının varlığın geri kazanılabilir tutarını büyük ölçüde azaltmasının muhtemel olması, net varlıklarının defter değerinin piyasa değerlerinden daha yüksek olmasıdır (TMS 36, paragraf, 12).

İşletme İçi Bilgi Kaynakları ise; varlığın fiziksel hasara uğraması veya değer yitirmesi, kullanım yöntemini etkileyecek, önemli olumsuz değişiklikler, ekonomik performansının beklenenden daha kötü olduğu veya olacağına ilişkin kanıtların mevcut olmasıdır. (TMS 36, Paragraf 12; Hennie 2004,184). İşletme varlığın değer düşüklüğüne uğramış olabileceğini gösteren başka belirtiler tespit ederse, bu belirtiler de işletmenin ilgili varlığın geri kazanılabilir tutarını tespit etmesini gerektirir. Anılan belirtilerden herhangi birinin mevcut olması durumunda, işletmenin resmi bir gelir kazanılabilir tutar tahmini yapılması gerekir.

Özetle, maddi duran varlığın defter değeri ile gerçeğe uygun değeri karşılaştırılır. Eğer defter değeri, gerçeğe uygun değerden önemli oranda yüksekse ilgili varlığın değer düşüklüğü içerdiği düşünülür ve gerekli düzeltme kaydı yapılır. Varlığın defter değeri ise varlığın maliyet bedelinden birikmiş amortismanlar ve varsa daha önce ayrılmış değer düşüklüğü zararını düşüldükten sonraki değerdir (Aksu 2007, 926). Değer düşüklüğü zararının oluşmuş olabileceğine ilişkin işletme dışı ve işletme içi bazı belirtilerin olması halinde bir geri kazanılabilir tutar tahmininin yapılması gerekir (Ayçiçeği 2011, 124). İşletme nakit akış tahminlerini, ilgili varlığın geriye kalan faydalı ömür süresince var olacak ekonomik koşullara yönelik yönetimin en iyi tahminleri içeren mantıklı ve desteklenebilir varsayımlara dayandırarak yapmalıdır. Nakit akışla ilgili tahminler güncel finansal tahminlere dayanmalı ve haklı gerekçeler olmadıkça en fazla beş yıl için yapılmalıdır. Yönetim, cari nakit akış tahminlerinde mevcut olmayan sonradan gerçekleşen olay ve koşulların etkilerini de göz önünde bulundurarak, geçmişteki sonuçlarla tutarlı olduğunu göstermelidir (Sipahi a.g.m.s.137).

1.2. Maddi duran Varlıklarda Değer Düşüklüğünün Muhasebeleştirilmesi

Maddi duran varlıkların muhasebeleştirilmesi noktasında, standardın getirdiği en önemli uygulama maddi duran varlığın değer düşüklüğüne tabi tutulmasıdır (Marşap 2008, 140) Değer düşüklüğü bir varlığın veya nakit yaratan birimin defter değerinin geri kazanılabilir tutarı aşan kısmını

ifade eder (TMS 16, Paragraf 6). Geri kazanılabilir tutar ise varlığın satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değeri ile kullanım değerinden büyük olanıdır. (TMS 16, Paragraf 6) Satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değeri belirlemenin mümkün olmadığı durumlarda işletme, varlığın kullanım değerini geri kazanılabilir tutar olarak kullanabilir. (TMS 16, Paragraf 20).

İşletmenin sahip olduğu maddi duran varlık kalemlerinde değer düşüklüğü olup olmadığının tespitinde “TMS 36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü” Standardında yer alan hükümler uygulanır. Standarda göre, bir varlığın geri kazanılabilir değerinin, defter değerinden düşük olduğu durumlarda ilgili varlık değer düşüklüğüne uğramıştır (TMS 36, paragraf, 8). İşletme her bir raporlama dönemi sonu itibarıyla, bir varlığın değer düşüklüğüne uğramış olabileceğini gösteren her hangi bir belirtinin bulunup bulunmadığını değerlendirir. Böyle bir belirtinin var olması durumunda; işletme ilgili varlığın geri kazanılabilir tutarını tahmin eder (TMS 36 paragraf 9; Akbulut 2012,574). Bir maddi duran varlığın geri kazanılabilir tutarının, defter değerinden düşük olması durumunda, varlığın defter değeri geri kazanılabilir tutarına indirgenir. Söz konusu bu indirgeme bir değer düşüklüğü zararıdır (TMS 36 paragraf 59). Maddi duran varlıkların değer düşüklüğünün muhasebeleştirilmesinde daha önce de belirtildiği üzere maliyet ve yeniden değerlendirme modellerinden birisi kullanılabilir.

Arsa ve arazilerin gerçeğe uygun değeri genellikle, mesleki yeterliliğe sahip değerlendirme uzmanları tarafından değerlendirilmesi sonucu saptanırken, diğer maddi duran varlıklar ise genellikle tahmini satış gideri düşülmüş piyasa değerleri gerçeğe uygun değer olarak kabul edilir (Kaya ve Dinç, a.g.m., 351).

İşletmenin sahip olduğu maddi duran varlık başka bir standarda göre, örneğin “TMS 16 Maddi Duran Varlıklar” standardındaki yeniden değerlendirme yöntemine göre, yeniden değerlendirilmiş tutarı üzerinden gösterilmedikçe, değer düşüklüğü zararı hemen kar/zararda muhasebeleştirilir. Yeniden değerlendirilmiş bir varlığa ait değer düşüklüğü zararı, yeniden değerlendirme değer azalışı olarak dikkate alınır (TMS 36 Paragraf 60). Yeniden değerlemeye tabi tutulmamış bir varlığa ait değer düşüklüğü zararı kar veya zararda muhasebeleştirilirken, yeniden değerlemeye tabi tutulmuş bir varlığa ait değer düşüklüğü zararı ise, aynı varlığın yeniden değerlendirme fazlası tutarını aşmadığı sürece doğrudan yeniden değerlendirme fazlasından düşülerek muhasebeleştirilir (TMS 36 Paragraf 61; Akbulut a.g.e. 574).

Değer düşüklüğü olan, kayıp veya vazgeçilen maddi duran varlık unsurları

için üçüncü kişilerden alınan tazminatlar tahsil edilebilir olduğunda gelir tablosu ile ilişkilendirilmelidir. Maddi duran varlık unsurlarının değer düşüklüğü ya da kayıpları ve bunlara ait üçüncü kişilerden talep edilen veya tahsil edilen tazminatlar ve yenilenen varlıklar için sonradan yapılan satın alma veya inşa faaliyetleri farklı ekonomik olaylardır ve aşağıda belirtildiği gibi farklı esaslara göre muhasebeleştirilirler (TMS 36 paragraf, 66).

- Maddi duran varlık kalemlerinin değer düşüklüğü TMS 36'ya göre muhasebeleştirilir.
- Kullanım dışı kalan ya da elden çıkarılan maddi duran varlık kalemlerinin finansal durum tablosu (bilanço) dışı bırakılması bu Standart uyarınca belirlenir.
- Değer düşüklüğü olan, kayıp ya da vazgeçilen maddi duran varlık kalemi için üçüncü kişilerden alınan tazminatlar tahsil edilebilir olduğunda kâr veya zararın belirlenmesinde dikkate alınır.
- Yenilenen, satın alınan ya da yenileme amacıyla inşa edilen maddi duran varlık kalemlerinin maliyeti bu Standarda göre belirlenir.

Amortismanla tabi malların kaybı sebebiyle alınan sigorta tazminatı ile ilgili olarak VUK' un 329. Maddesinde düzenleme yer almaktadır. Söz konusu düzenlemeye göre, yangın, deprem, sel, su basması gibi doğal afetler yüzünden kısmen veya tamamen ziya uğrayan amortismanla tabi iktisadi kıymetler için alınan sigorta tazminatları bunların değerinden fazla veya eksik olduğu takdirde fark kar veya zarar hesabına aktarılır. Öte yandan söz konusu duran varlık yenilenmek istenirse, tazminat fazlası, yenileme giderlerini karşılamak üzere, pasifte geçici bir hesapta azami üç yıl süre ile tutulabilir. Diğer bir ifadeyle dönem karı ile ilişkilendirilmez. Bu süre zarfında kullanılmamış olan tazminat fazlası, yeni değerler üzerinden bu kanunun ilgili hükümlerine göre ayrılacak amortismanlara mahsup edilir (Akbulut a.g.s. 578-579).

Çalışmanın bu bölümünde maddi duran varlıklarda değer düşüklüğü ile ilgili örneklerin TMS 16/TMS 36 ve VUK kapsamında değerlendirilecektir.

Örnek²: Süt üretim işletmesi 01.01.2011 tarihinde 15.000TL değerinde bir makineyi üretim departmanında kullanmak amacıyla satın almıştır. Yönetim makinenin faydalı ömrünü 10 yıl olarak belirlemiştir. Makinenin amortismanı normal amortisman yöntemine göre belirlenecektir. Yıl sonunda (31.12.2012 tarihinde) makinenin zarar gördüğü ve geri kazanılabilir de-

2 Bu ve sonraki örneklerdeki veriler, Akbulut, Akın (2012), Karşılaştırmalı TMS/TFRS- Vergi Uygulamaları ve Sonuçları, Maliye Hesap Uzmanları Derneği, Ankara, eserinden yararlanılarak üretilmiştir.

ğlerinin 11.000TL olduğu tespit edilmiştir. Makinenin sonraki dönem ölçümünde maliyet yönetimi modeli kullanılacaktır. Vergi mevzuatı (VUK Genel tebliği 333 uyarınca) kapsamında makinenin faydalı ömrü 10 yıl normal amortisman oranı da %10'dur. Söz konusu işletme VUK 317. maddesine göre fevkalade Amortisman yöntemini uygulamak için maliye bakanlığına müracaat etmiş ve Bakanlık 31.12.2012 tarihi itibariyle işletmenin söz konusu makineye her yıl itfa sona erinceye kadar % 25 amortisman uygulayabilmesine karar vermiştir. Öte yandan makine amortismanının her hangi bir varlığın maliyetine eklenmediği ve kalıntı değerinin sıfır olduğu varsayılmıştır.

Maliyet Modeline Göre Çözüm

TMS 16 / TMS 36 'ya Göre Çözüm

Yıllar	Kayıtlı Değer (A)	Amortisman (16.000-1.000)/10	Birikmiş Amortisman (B)	Bir. Değer Düşük Zararları	Defter Değeri (A-(B+C))
2011	15.000	1.500	1.500		13.500
2012m ¹¹	15.000	1.500	3.000	-	12.000
2012n	15.000		3.000		

2012 yılındaki defter değeri (15.000- 3.000) = 12.000

Gerçeğe uygun değer = -11.000

Değer düşüklüğü = 1.000

¹ Bu ve bundan sonraki tablolarda "m" harfi değerlendirme öncesini "n" harfi ise değerlendirme sonrasını ifade edecektir.

VUK'na Göre Çözüm.

Makinenin satın alma maliyeti = 15.000.TL

VUK 317. mad göre Gider yazılan amortisman Tutarı (15.000 x %25) = (-) 3.750TL

Hesaplanan değer düşüklüğü ile ilgili yevmiye kaydı, aşağıdaki gibi yapılabilir.

----- 31.12.2012-----	
730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ HS	1.500
Amortismanlar ve Tükenme payları	
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR VE DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI HS	1.500
Makine amortismanı	
-----/-----	

----- 31.12.2012-----	
654 KARŞILIK GİDERLERİ HS	1.000
Değer düşüklüğü Zararı	
257 BİRİKMiŞ AMORTİSMANLAR VE DEĞER	1.000
DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI HS	
Değer Düşüklüğü Karşılığı	
-----/-----	

Ortaya çıkan değer düşüklüğünün muhasebeleştirilmesi ile ilgili literatürde farklı görüşler bulunmaktadır. Oluşan değer düşüklüğünün 25-Maddi Duran Varlıklar grubu içinde ayrı bir hesapta gösterilmesi “tam açıklama” kavramına daha uygundur. Ancak Tekdüzen Hesap Planı’nda söz konusu grupta herhangi bir boş hesap bulunmamaktadır. Bu yüzden, değer düşüklüğünün izlenebileceği en uygun hesabın “257 Birikmiş Amortismanlar Hesabı olacağı ve bu hesabında 257 Birikmiş Amortismanlar ve Değer Düşüklüğü Karşılığı Hesabı” şeklinde kullanılması gerektiği kanaatindeyiz (Dinç ve Kaya a.g.m.,352). Konu ile ilgili yerli ve yabancı kaynaklarda benzer görüşler ileri sürülmektedir (Akbulut, Marşap 2006; Akgün, 2007; Gücenme, Poroy 2005; Akdoğan, Sevilengül 2007; Epstein ve Mirza 2005). Diğer taraftan değer azalışının ayrı bir hesaba yazılması gerektiğini savunan görüşler de bulunmaktadır. Akgün (2007) ve Gökçen v.d (2006) yaptıkları çalışmalarda değer azalışı için “Maddi Duran Varlık Değer Düşüklüğü Karşılığı” gibi bir düzenleyici hesabının kullanılması gerektiğini savunulmuşsa da Türk Tekdüzen Hesap Planı’nın ilgili grubunda boş hesap bulunmadığından değer düşüklüğü için ayrı bir hesap açmak mümkün değildir. Bu nedenle, mevcut durumda değer düşüklüğünü 257 Birikmiş Amortismanlar ve Değer Düşüklüğü Zararı Hesabında izlemenin daha doğru olacağı görüşü ön plana çıkmaktadır.

Benzer bir tartışma, değer düşüklüğü zararının hangi gelir tablosu hesabına yazılacağı konusunda ortaya çıkmaktadır. Mevcut yerli kaynaklarda değer düşüklüğü zararı için “Karşılık Giderleri Hesabı”, “Varlıklarda Değer Düşüklüğü Zararı Hesabı”, “Diğer Olağan Gider ve Zararlar Hesabı” vb. önerildiği görülmektedir (Akdoğan, Sevilengül 2007; Gökçen v.d, 2005; Akgün 2007; Aksu 2007). Değer düşüklüğünde ortaya çıkan zararın kanımızca Karşılık Giderleri Hesabı’nda izlenmesi daha doğrudur (Kaya ve Dinç a.g.e. 353).

Sonuç olarak; TMS 16 ve TMS 36’ya göre 31.12.2012 tarihinde gider yazılan toplam tutar $1.500+1.000= 2.500$ TL’dir. VUK göre gider yazılacak toplam tutar 3.750TL’dir. Bu durumda mali kara geçerken $3.750 - 2.500 = 1.250$ TL ticari kardan düşülebilecektir.

Yeniden Değerleme Modeline Göre Çözüm

Örnek: (C) Limited şirketi defter değeri 180.000.TL olan bir arsaya sahip bulunmaktadır. Söz konusu arsanın bulunduğu bölgeyi ilgili belediye imara açmayı planlamaktadır. Bu nedenle söz konusu arsa değer kazanmıştır. Birlikte yapılan çalışma sonucunda arsanın değerinin 31.12.2001 itibarıyla 250.000.TL olduğu tespit edilmiştir. Söz konusu bu artış öz kaynaklar grubuna yeniden değerlendirme artışı olarak kaydedilmiştir. Ancak ertesi yıl söz konusu arsanın bulunduğu bölgenin deprem bölgesi olduğu ortaya çıkmış ve yapılanmaya izin verilmeyeceği anlaşıldığından arsanın 31.12.2012 değerinin 100.000TL ye düştüğü tespit edilmiştir.

TMS 16 / TMS 36 'ya Göre Uygulama	
Arsa defter değeri	180.000
31.12.2011 Arsanın gerçeğe uygun değeri	250.000
Yeniden değerlendirme değer artış fonu (250.000-180.000=)	70.000
Arsanın 31.12.2012 tarihindeki değeri	110.000
Arsa değer düşüklüğü tutarı (250.000-100.000=)	150.000
Gider yazılacak değer düşüklüğü tutarı (150.000- MDVYDAF 70.000=)	(-) 80.000
VUK'na Göre Uygulama	
Arsa defter değeri	180.000
Arsa 31.12.2011 değeri	180.000
Arsa 31.12.2012 değeri	180.000

31.12.2012 tarihinde TMS 16 / TMS 36 'ya göre arsa değer düşüklüğü nedeniyle gider yazılan 80.000.TL'nin mali kara geçerken giderlerden düşülmesi diğer bir ifadeyle kara eklenmesi gerekir. Ancak söz konusu fark geçici nitelikte olduğundan ertelenen vergi hesabında da aynı tutar dikkate alınması gerekmektedir.

Hesaplanan değer düşüklüğü ile ilgili yevmiye kaydı, aşağıdaki gibi yapılabilir.

----- 31.12.2012-----	
770 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ HS	80.000
-Arsa Değer Düşüklüğü	
522 M.D.V. YENİDEN DEĞERLEME ARTIŞLARI HS	70.000
250 ARAZİ VE ARSALAR HS	
Yeniden değ. Yöntemiyle Arsa Değ. Düşüklüğü Kaydı	150.000
-----/-----	

1.3. Değer Düşüklüğü Zararının İptali

Değer düşüklüğünün iptal edilmesinde TMS 36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü standardı hükümleri dikkate alınır. Bir işletme, şerefiyelerden başka bir varlık için önceki dönemlerde ayırmış olduğu değer düşüklüğü zararını bundan böyle mevcut olmayacağı ve azalmış olabileceği yönünde bir belirti olup olmadığını her raporlama dönemi sonunda değerlendirir. Böyle bir belirtinin mevcut olması durumunda, işletme ilgili varlığın geri kazanılabilir tutarını tahmin eder (TMS 36 Paragraf 110).

Şerefiye hariç, bir varlık için önceki dönemlerde muhasebeleştirilen bir değer düşüklüğü zararı sadece, ilgili varlığın geri kazanılabilir tutarının tespit edilmesinde kullanılan tahminlerde, son değer düşüklüğü zararının muhasebeleştirilmesinden bu tarafa her hangi bir değişiklik olması durumunda iptal edilir. Şayet durum bu şekilde ise, varlığın defter değeri geri kazanılabilir tutarına yükseltilir. Söz konusu bu artış, bir değer düşüklüğü zararının iptal edilmesi işlemidir (TMS 36 Paragraf 114). Şerefiye haricindeki bir varlığa ilişkin değer düşüklüğü zararının iptal edilmesi nedeniyle artan defter değeri, önceki yıllarda söz konusu varlık için değer düşüklüğü zararı muhasebeleştirilmemiş olsaydı ulaşacağı (amortisman ya da itfa payı dikkate alınmaksızın) defter değerini aşamaz (TMS 36 Paragraf 117).

Bir varlığın (şerefiye hariç) defter değerinde, önceki dönemlerde ilgili varlık için değer düşüklüğü muhasebeleştirilmemiş olsaydı ulaşacağı (amortisman ya da itfa payı dikkate alınmaksızın) defter değerinin üzerindeki bir artış, yeniden değerlemedir. Bu şekildeki bir yeniden değerlemenin muhasebeleştirilmesinde, işletme varlığın tabi olduğu standardın hükümlerini uygular (TMS 36 Paragraf 117). Söz konusu varlık, diğer bir standarda örneğin TMS 16 yer alan yeniden değerlendirme yöntemine göre, yeniden değerlendirilmiş bir tutar üzerinden izlenmediği sürece, şerefiye haricindeki bir varlığın değer düşüklüğü zararının iptali hemen kar veya zararda muhasebeleştirilir. Yeniden değerlendirilmiş bir varlığın değer düşüklüğü zararının iptali, ilgili diğer standarda göre yeniden değerlendirme artışı olarak dikkate alınır (TMS 36 Paragraf 119).

Yeniden değerlendirilmiş bir varlığın değer düşüklüğü zararının iptali, doğrudan yeniden değerlendirme fazlası adı altında özkaynağa alacak kaydedilir. Ancak iptal edilen değer düşüklüğü zararının, yine aynı yeniden değerlendirilmiş varlık ile ilgili olarak daha önce kâr veya zararda muhasebeleştirilen değer düşüklüğü zararına isabet eden bölümü, kâr veya zararda muhasebeleştirilir (TMS 36 Paragraf 119). Bir değer düşüklüğü zararının iptal edilmesinden

sonra, varlığın amortisman gideri (itfa payı), düzeltilmiş değeri ile kalıntı değeri (eğer varsa) düşülmüş defter değerinin gelecek dönemlerde kalan yararlı ömrüne sistematik bir çerçevede dağıtılmasını sağlayacak şekilde düzeltilir (TMS 36 Paragraf 120).

Mevcut vergi uygulaması açısından konu değerlendirildiğinde, vergi uygulamalarında sabit kıymetler için doğrudan bir değer düşüklüğü düzenlemesi bulunmamaktadır. VUK 317. maddesinde düzenlenen ve önceki kısımda belirtilen fevkalade amortisman uygulaması bulunmaktadır. Ancak söz konusu düzenlemede de varlığın tekrar eski haline gelmesi veya durumunun düzelmesi halinde fevkalade amortisman uygulamasının düzeltileceğine ilişkin her hangi bir hüküm bulunmamaktadır. Bu nedenle mevcut vergi uygulamasında duran varlıklarda değer düşüklüğünün iptali uygulamasının karşılığı bulunmamaktadır (Akbulut a.g.e., 592).

Örnek: Tarım makineleri üreten (C) Limited şirketi (L) makinesini 28.000TL'ye 01 Ocak 2011 tarihinde aktifleştirmiş ve faydalı ömrünü 110 yıl olarak tespit etmiştir. 10 yılın sonunda kalıntı değerinin 3.000TL olacağı varsayılmıştır. İşletme yönetimi söz konusu makine ile ilgili olarak 2.500.TL değer düşüklüğü gideri yazıp makinenin defter değerini 15.000.TL'ye indirmişdir. İşletme yönetimi 2012 yılında makinenin yararlı ömrünü 8 yıl ve kalıntı değerini de 3.000.TL olduğunu yeniden tespit etmiştir. Yönetim 2012 yılında makinenin tamir ettirilmesine karar vermiş ve yapılan tamirat sonrası makine normal işlevine kavuşmuştur. Söz konusu makinenin 31.12.2012 tarihindeki satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değeri 18.000.TL olarak hesaplanmıştır. İşletme adı geçen makine için raporlama dönemleri itibariyle maliyet yönetimini uygulamaya karar vermiştir.

İşletme yönetimi VUK 317. maddesi gereğince maliye bakanlığına fevkalade amortisman uygulamak için başvuruda bulunmuşlar ve bakanlık 31.12.2011 tarihi itibariyle işletmenin söz konusu makineye her yıl itfa sona erinceye kadar %25 oranında amortisman uygulayarak itfa etmesi gerektiğine karar vermiştir.VUK gereğince 01.01.2012 tarihi itibariyle makinenin net defter değeri 22.000.TL ve her yıl makineye isabet eden fevkalade amortisman miktarı da 7.000.TL olarak belirlenmiştir. Amortisman tutarının her hangi bir varlığın maliyetine yüklenmediği varsayılmıştır.

TMS 16/TMS 36 Uygulaması

01.01.2011 makine maliyeti	28.000
31.12.2011 makine amortismanı (28.000-3.000)/10=	2.500
Değer düşüklüğü olmasaydı ayrılabilir 31.12.2012 makine amortismanı	2.500
31.12.2012 değer düşüklüğü olmasaydı makinenin net defter değeri (28.000-(2.500+2.500=)	23.000
01.01.2012 Dönem başı makine defter değeri	15.000
31.12.2012 Gider yazılan makine amortismanı (15.000-3000/8=)	1.500
Makinenin 31.12.2012 net defter değeri (15.000-1.500=)	13.500
Makinenin 31.12.2012 geri kazanılabilir değeri	18.000
Değer artış tutarı (18.000-13.500=)	4.500
En fazla dikkate alınacak değer artışı geliri tutarı (23.000-13.500=)	9.500
Makinenin 31.12.2012 yeni defter değeri (13.500+9.500=)	23.000
VUK Uygulaması	
Makinenin 01.01.2012 tarihli net defter değeri	22.000
VUK m.317 uyarınca gider yazılan amortisman tutarı (28.000x%25=)	7.000

2012 yılı dönem sonu itibariyle TMS 16 uyarınca gider yazılan 1.500.- TL amortisman ve gelir yazılan 9.500. TL değer düşüklüğü düzeltilmesi sonrası ticari kara net (9.500. -1.500=) 8.000.-TL gelir yansırken, VUK uyarınca gider yazılabilecek tutar 50.000.-TL'dir.

Dönemin kurumlar vergisi açısından; 31.12.2012' de mali kara geçerken 8.000.TL gelir iptal edilip, 7.000TL gider yazılabileceğinden (8.000-(-) 7.000= 15.000TL ticari kardan düşülecektir. Ancak söz konusu fark geçici nitelikte olduğundan ertelenen vergi hesabında da aynı miktarın dikkate alınması gerekmektedir.

İlgili yevmiye kaydı aşağıdaki gibi yapılabilir.

----- 31.12.2012-----		
770 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ HS	1.500	
Makine Amortismanı		
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR VE DEĞER		
DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI HS		1.500
-----/-----		
----- 31.12.2012-----		
253 TESİS MAKİNE VE CİHAZLAR HS	9.500	
Makine		
659 DİĞER OLAĞAN GEL. VE KARLAR HS		9.500
-----/-----		

4- SONUÇ

Maddi duran varlıkların değerlemesinde standartların dikkate alınması mevcut uygulamalar ile önemli farklılıklara neden olduğu görülmektedir. Değer düşüklüğü, mevcut mevzuat açısından çeşitli şekillerde uygulama olanağı bulan bir kavram olmasına karşın, değer düşüklüğünün kapsamının, VUK' da özellikle emtia ile ilgili düzenlemeleri kapsayacak şekilde yapıldığı görülmektedir. Emsal bedeli uygulaması ise, mükelleflerin tercihine bırakılmasından ziyade vergi idaresince yapılan tespit ile gerçekleşmektedir. VUK'da yer alan bu düzenlemenin esas amacı objektif bir vergilendirmedirmeyi sağlamaktır. TMS'ler ile amaçlanan ise finansal tabloların kullanıcılarına güvenilir bilgi sunmaktır. Ancak burada söz konusu iki amacın çeliştiği görülmektedir. Bu nedenle mevzuatımızda TMS'lerle çelişen düzenlemelerin TMS'lerle uyumlu hale getirilmesi için köklü değişikliklerin yapılması gerekmektedir.

Diğer taraftan TMS'lerin uygulamasıyla ilgili literatürde yer yer çeşitli konularla ilgili görüş ayrılığı olduğu görülmektedir. Bunlar;

a. TMS 36 muhtemelen değer düşüklüklerinin belirlenmesi bilançoda aktiflerden düşülürken, zararın gelir tablosuna alınmasını belirtmekle birlikte, aktiften düşülürken pasifte bir "Değer Düşüklük Karşılık Hesabı" kullanılarak mı, yoksa doğrudan aktifin değerinden düşülmesi mi gerektiği ve yine gelir tablosunda zararın hangi hesapta gösterilmesi gerektiği konusunda açık bir belirlemesi bulunmamaktadır. Bununda çeşitli karışıklara neden olduğu tespit edilmiştir. Değer düşüklüğünün gösterilmesinin ayrı bir hesapta olması gerekliliğini ifade etmemize karşın 25 nolu maddi duran varlık grup hesaplarında boş hesap kodunun bulunmaması sıkıntı yaratmaktadır. Bu nedenle de 257 nolu Birikmiş Amortisman hesabının adının değiştirerek değer düşüklüğünü de bu hesapta birlikte kullanılması kanımızca uygundur. Ayrıca 654 Karşılık Giderleri hesabının mı? Yoksa 659 Diğer Olağan Gider ve Zararlar Hesabına mı değer düşüklük karşılıklarının aktarılmasının gerekliliği konusunda da net bir durum bulunmamaktadır. Bu bağlamda hesap isimlerinin net olarak belirlenmeli ve oluşan belirsizlik giderilerek arzulanan ortak kayıt düzeni sağlanmalıdır.

b. TMS 16 ve TMS 36 numaralı Standartlarda yer alan "gerçeğe uygun değer", "geri kazanılabilir tutar" gibi ölçeklerin doğru bir biçimde hesaplanması önemli iken ilgili ölçekler kısmen de olsa subjektif yargı gerektirmektedir. Böyle bir durum beraberinde ihmal, hile gibi arzu edilmeyen durumlara ortam hazırlamaktadır. Bu konuda Türkiye'de Sermaye Piyasası

Kurulu bünyesinde faaliyete başlayan gayrimenkul değerlendirme şirketleri gibi uzman kuruluşların hizmetlerinden faydalanılabilir.

c. Maddi duran varlıkların değerlemesinde kullanılan maliyet modeline yönelik olarak TMS 16 ve TMS 36 numaralı Standartlarda yeterli açıklama rastlanmamakta, daha çok yeniden değerlendirme modeli üzerinde durulmaktadır. Bu nedenle söz konusu standartlarda maliyet modelinin uygulamasına yönelik yeterli açıklamalar yapılmalıdır.

5- KAYNAKÇA

Akbulut, A. 2012, Karşılaştırmalı TMS/TFRS- Vergi Uygulamaları ve Sonuçları, Maliye Hesap Uzmanları Derneği, Ankara.

Akbulut, Yıldız ve Marşap, Beyhan. 2006. "Maddi Duran Varlıklarda Değer Düşüklüğünün "TMS 36: Varlıklarda Değer Düşüklüğü" Standardı Kapsamında İncelenmesi ve İMKB'de İşlem Gören Şirketlerin Değerlendirilmesi" Muhasebe ve Bilim Dünyası Dergisi, 4: 85-115.

Akdoğan, N. ve Sevilengül O. 2007. Türkiye Muhasebe Standartları ile Uyumlu Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulaması, İstanbul: İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası Yayın No: 7.

Akgün, M. 2007. "Maddi Duran Varlıklar/TMS 16" Türkiye Muhasebe Standartları Uygulaması, Maliye ve Hukuk Yayınları, Yayın No:52, Ankara.

Aksu, M. 2007. "Varlıklarda Değer Düşüklüğü /TMS 36" Türkiye Muhasebe Standartları Uygulaması, Maliye ve Hukuk Yayınları, Yayın No:52,Ankara.

Ataman, Ü.1994. Muhasebede Dönem Sonu işlemleri, İstanbul, Marmara Üniversitesi Nihad Sayar Eğitim Vakfı Yayınları.

Başagaç, H. 2006. Maddi Duran Varlıkların Değerlemesinde Türk Vergi Mevzuatı ve TMS 16: Maddi Duran Varlıklar Standardı Hükümlerinin Karşılaştırılması, (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi) Ankara, Gazi Üniversitesi.

Bektöre, S. Benligiray, Y. ve Erdoğan, N. 2003. Envanter ve Bilânço, Eskişehir.

Chartered Accountants in England & Wales (ICAEW), "Measurement in Financial Reporting 2006. (Çevrim içi erişim) <http://www.icaew.co.uk/index.cfm?route=142887>, 08.11..2013.

Demir, V. ve Bahadır, O. 2007. 'UFRS (TFRS)'deki Değerleme Ölçüleri Kapsamında Şirket Değerlemesinde Defter Değeri Yaklaşımı, Muhasebe ve De-

netime Bakış Dergisi, TÜRMOB,7(23), (Eylül) : 65-79.

Dursun, N.N. ve Kurt, G. 2008. "Varlıklarda Değer Düşüklüğü Standardı ve İMKB'de İşlem Gören şirketlerde Uygulanmasında Karşılaşılan Sorunlar", Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi, 1(1) :96.

Epstein, Barry J., and Abbas Ali Mirza 2005. Interpretation and Application of International Accounting and Financial Reporting Standards, John Wiley & Sons, Inc. New Jersey.

Fahri, A. 2011. "Değeri Düşen Maddi Duran Varlıkların Ölçümlemesinde İşletmeye Özgü Bir Değer Olarak" "Kullanım Değeri", Mali Çözüm, (Ocak-Şubat).

Gökçen, G. Ataman-A.B. Çakıcı, C. 2006. UMS ile Uyumlu Türkiye Muhasebe Standartları Uygulamaları, Beta Yayınları.

Gücenme, Ü. ve Arsoy, P. A. 2005. "Muhasebe Standartlarına Göre Maddi Duran Varlıklarda Değer Artış ve Azalışlarının Tespiti ve Kaydı", Muhasebe Finansman Araştırma ve Uygulama Dergisi, Cilt:5, Yıl:14, Sayı:14, (Ekim): 1-12.

Hennie, Van Greuning. 2004. International Financial Reporting Standards: Practical Guide, World Bank Publications, Washington DC., USA.

Kaya, U. ve Dinç, E. 2007. "Türkiye Muhasebe Standartlarına Göre Maddi Duran Varlıkların Değerlenmesi Ve Muhasebeleştirilmesi" Ç.Ü. Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi. 2: 343 - 364.

Marşap, B. 2008. "Maddi Duran Varlıklarda Amortisman Uygulaması ve Yararlı Ömrün Belirlenmesi", VI. Muhasebe Uygulamaları ve Vergi Mevzuatı Sempozyumu. Ankara: Ankara Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirler Odası.

Örten, R. Ve Barlı, R. 2007. "TMS 16' ya Göre Maddi Duran Varlıkların Dönem sonunda Değerlemesi ve Muhasebe Uygulamaları", Muhasebe ve Finansman Dergisi, (Ekim): 34-49.

Roger, Hussey. 2005. International Financial Reporting Standards Desk Reference: Overview, Guide and Dictionary, John Wiley & Sons, Incorporated, USA.

Sarıay, A. İ. 2012. "Türkiye Muhasebe Standartlarına Göre Maddi Duran Varlıkların Değerlemesine İlişkin Uygulamalar", Electronic Journal of Vocational Colleges, (Mayıs):110-124.

Tokay, S. H., Deran, A. ve Aktaş, R. 2005. "Uluslararası Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları'nda Gerçeğe Uygun Değer Yaklaşımı ve Muhasebe Uygulamalarına Etkisi" Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi. 4: 91 -114.

Tokay, S.H. ve Deran, A. 2008. "Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartlarında Değerleme Ölçüleri", Mali Çözüm Dergisi, Sayı 90, :15-47.

Unutmaz, B. 2012. "TMS 16 Maddi Duran Varlıklar Standardı ve VUK Değerleme Hükümlerinin Karşılaştırılması, Vergi Sorunları Dergisi, (Kasım) :37-48.

Yükçü, S. ve İçerli, M. Y. 2007. "TMS-16 Maddi Duran Varlıklar Standardına ilişkin Uygulama Önerileri", Mali Çözüm Dergisi, (Temmuz-Ağustos), 82: 19.

¹Bu ve bundan sonraki tablolarda "m" harfi değerlendirme öncesini "n" harfi ise değerlendirme sonrasını ifade edecektir.

ALLOCATION OF THE GENERAL PRODUCTION COSTS TO THE COST CENTERS BY LINEAR PROGRAMMING METHOD

Öğr.Gör.Dr. Murat ATİK*
Yrd.Doç.Dr. Yaşar KÖSE**
Öğr.Gör. Bülent YILMAZ***

ABSTRACT:

In order to find out the cost of the products produced at a business enterprise, the cost which is accumulated at cost centers should be loaded on to products through appropriate allocation bases. Direct labor cost and direct material cost which are related with the products directly are loaded on to the cost of the products directly. However, so as to load the overhead on to the cost of the products which are related with the products indirectly, the cost that is accumulated at auxiliary cost centers should be loaded on to the real production centers by choosing one of the basic, graded, mathematical or continuous allocation methods. Each of the methods used at secondary allocation is developed to remove the drawbacks of the others. The cost which is accumulated at cost centers by restrictions and the purpose function that will be implemented is possible to be allocated to the real production centers by linear programming method by considering the fact that the cost centers profit from each as it is the case with the mathematical and continuous allocation methods.

Key words: Secondary Allocation, Cost Allocations To The Cost Centers, Linear Programming.

Jel Codes:

* Dr., Öğr.Gör., Kara Harp Okulu, matik@kho.edu.tr, 03124175190-4462

** Yrd.Doç.Dr., Öğr.Üyesi. Kara Harp Okulu, ykose@kho.edu.tr, 03124175190-4461

*** Öğr.Gör. Kara Harp Okulu, byilmaz@kho.edu.tr, 03124175190-4057

GENEL ÜRETİM GİDERLERİNİN DOĞRUSAL PROGRAMLAMA YÖNTEMİYLE GİDER YERLERİNE DAĞITILMASI

ÖZET

Bir işletmede üretilen mamüllerin maliyetlerini bulabilmek için gider yerlerinde biriken giderlerin uygun dağıtım anahtarları vasıtasıyla üretilen mamüllere yüklenmesi gereklidir. Üretilen mamüllerle direkt olarak bağlantısı kurulan Direkt İlk Madde ve Malzeme, Direkt İşçilik giderleri üretilen ürün maliyetlerine doğrudan yüklenmektedir. Ancak üretilen ürünlerle dolaylı bir bağlantısı olan genel üretim giderlerinin mamül maliyetine yüklenebilmesi için birinci dağıtım yapıldıktan sonra yardımcı gider yerlerinde biriken giderlerin basit, kademeli, matematiksel veya turlama yöntemlerinden birisi seçilerek esas üretim yerlerine yüklenmesi sağlanır. II. Dağıtımda kullanılan bu yöntemlerden her birisi sırasıyla diğerinin sakıncasını gidermek için geliştirilmiştir. Doğrusal programlama yöntemiyle; matematiksel ve turlama yöntemlerinde olduğu gibi yardımcı gider yerlerinin birbirlerinden faydalanmaları göz önüne alınarak, oluşturulacak amaç fonksiyonu ve kısıtlarla yardımcı gider yerlerinde biriken giderlerin, esas üretim yerlerine dağıtımını yapılarak ayrıntılı analize bakılması mümkündür.

Anahtar Kelimeler: II.Dağıtım, Giderlerin Gider Yerlerine Dağıtımını, Doğrusal Programlama.

Jel Kodlar:

1. INTRODUCTION

The costs accumulated at auxillary cost centers after the initial allocation are allocated to the auxillary and real cost centers via allocation keys. Various methods are developed in order to allocate these costs accumulated at auxillary cost centers. These methods which are used at secondary allocation are basic, graded, mathematical and continuous allocation methods. Each of the methods used at secondary allocation is developed to remove the drawbacks of the others.

2. COST ALLOCATIONS TO THE COST CENTERS

2.1.Direct Allocation Method

If we analyze allocation methods; considering basic allocation method, it allocates the costs accumulated at the auxillary cost centers to the real

cost center. However, auxillary cost centers also profit from each other and basic method does not take this fact into consideration. Figure 1 shows how basic allocation method functions.

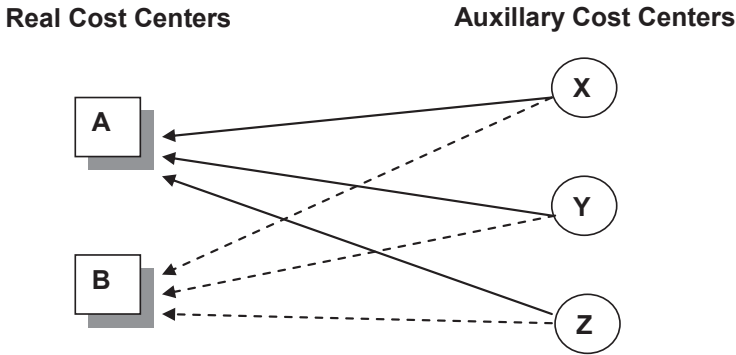


Figure 1: Direct Allocation Method (Büyükmirza 2011,209)

2.2.Step Method of Allocation

Step Method of Allocation, which is created to resolve the problem related to the basic allocation method, allocates the costs accumulated at the auxillary cost centers not only to real but also to the auxillary cost centers. An allocation course is set amongst auxillary cost centers in order to decide which auxillary cost center is to be allocated first. Hence, a profit ratio between these auxillary cost centers is evaluated. Costs are a loaded to the cost centers starting from which provides the most profit and receives the least. In order to be able to find out the profit ratio, a matrix is evaluated via allocation keys which are going to be used at each cost center.

When implementing the graded allocation method; after an auxillary cost center is allocated, other cost centers are not allocated again to this particular cost center. There is no repetition in this process of cost allocation. This shows why the graded method is defective. Figure 2 shows how step method of allocation method functions.

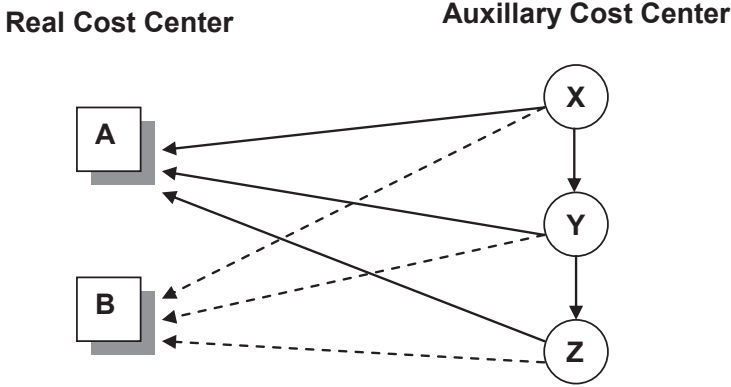


Figure 2: Step Method of Allocation (Büyükmirza 2011,212)

2.3.Continuous and Mathematical Allocation Methods

On the other hand, continuous and mathematical allocation methods, which are created to resolve the problem related to the graded allocation method, operates a retrospective allocation in the interest of auxillary cost centers while the costs accumulated at the auxillary cost centers are being allocated. In order to implement a retrospective cost allocation; it is intended that the total cost obtained out of other auxillary cost centers is evaluated, by considering the fact that auxillary cost centers profit from each other. Results from both continuous and mathemtaical allocation methods are the same while only the procedures differ. Figure 3 shows how continuous and mathematical allocation methods function.

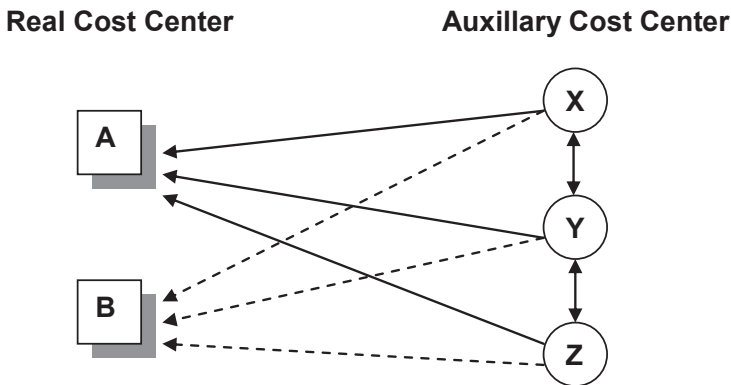


Figure 3: Continuous and Mathematical Allocation Methods (Büyükmirza 2011,215)

There is another method that could be used to allocate cost centers. By linear programming method, implementing a purpose function and restrictions, all of the costs accumulated at auxillary cost centers could be accumulated to the real and auxillary cost centers.

3. LITERATURE REVIEW

Literature of accounting, which studies cost distribution methods using methods like Mathematical programs and game theory, dates back to around half a century ago. Shubik (1962), was the first person who applied the Shapley value to cost distributions.¹ In 1965, Manes and Smith showed that common cost production process was in line with Kuhn-Tucker Analysis. Kaplan and Thompson, with their 1971 study, developed the rules aiming to distribute the general production costs of a firm with linear programming, and in this framework, they established a distribution algorithm be focusing on a decision of optimal mixture of outcomes. Baker and Taylor (1979), developed a model of linear programming intended to buy services from outside, and thereby, aimed at both showing how much of the services bought as part of general production costs needs to be obtained and whether they are affordable, or not. Williams and Butler (2002), studied the subjects of productivity and justice within the scope of the distribution of general production costs among the users who share the facilities and they developed a linear programming model in order to minimize the costs. On the other hand, Moghaddam and Michelot (2009), used linear programming methods with the purpose of distribution general production costs and the suggested a two-phased methodology based on the information on marginal costs and the production flexibility of input factors using Simplex table. As a result, depending on the literature in question that developed distribution methods for general production costs using the methods of linear programming and mathematical modeling, this study aims to develop a linear programming method intended to the distribution of general production costs.

4. COST ALLOCATIONS TO THE COST CENTERS USING THE METHOD OF LINEAR PROGRAMMING

If costs are accumulated to the cost centers by implementing linear prog-

¹ *Shapley value is a method in the literature of game theory, which aims to predict beforehand the profit each player expects to get (Roth and Verrechia, 1979).*

ramming method, the total cost that is to be allocated for each auxillary cost centers would be evaluated to the same result as continuous and mathematical allocation methods. The total cost which is calculated considering the profit ratio is allocated to the auxillary cost centers via allocation keys. Hence, all costs are allocated to the real cost centers. Accordingly, figure 3 also shows how the linear programming method functions and allocates the costs to the cost centers. The idea will be explained by the following example.

4.1. Application

All the parts which is necessary for a 2.75" rocket launcher manufactured in ELROKSAN² factory are produced at three different cost centers. These cost centers are Fuel Station (100 Cost center), Engine Pipe (104 Cost center), Mechanical Parts (101 Cost center) cost centers. Auxillary cost centers are as follows: Maintenance, Refectory, Hating and Head Office. Below, accumulated costs and allocation keys after the initial allocation for each cost center are given.

Table 1: Direct costs and allocation keys for second production period of year 2000

Cost Center	Direct Cost	Maintenance (Hours)	Staff	Area (m ²)
Fuel Station (100 Cost center)	102.000 \$	150	60	1500
Engine Pipe (104 Cost center)	225.000 \$	100	80	1000
Mechanical Parts (101 Cost center)	127.000 \$	125	100	1200
Meintinance	33.000 \$	10	10	100
Refectory	8.000 \$	40	15	300
Heating	45.000 \$	30	5	80
Head Office	4.000 \$	15	20	700

The costs accumulated at maintenance, refectory, heating and head office cost centers will be allocated to the real cost centers via selected proper allocation keys. Purpose function and restrictions should be defined at first in order to implement the allocation.

In order to determine the problem, each field in both real and auxillary cost centers is defined with a variable. As shown in Table 2, applying a matrix will help both understanding the problem and writing the restrictions.

² ELROKSAN is a defense industry company that produces weapons systems to meet the needs of defense industry.

Table 2: Defining Each Element at Real and Auxillary Production Centers as Variables

Real Production Center			Auxillary Production Center			
Fuel Station	Engine Pipe	Mechanical Parts	Maintenance	Refectory	Heating	Head Office
$X_{11} = 102.000$	$X_{21} = 225.000$	$X_{31} = 127.000$	$X_{41} = 33.000$	$X_{51} = 8.000$	$X_{61} = 45.000$	$X_{71} = 4.000$
$X_{12} = ?$	$X_{22} = ?$	$X_{32} = ?$	$X_{42} = ?$	$X_{52} = ?$	$X_{62} = ?$	$X_{72} = ?$
$X_{13} = ?$	$X_{23} = ?$	$X_{33} = ?$	$X_{43} = ?$	$X_{53} = ?$	$X_{63} = ?$	$X_{73} = ?$
$X_{14} = ?$	$X_{24} = ?$	$X_{34} = ?$	$X_{44} = ?$	$X_{54} = ?$	$X_{64} = ?$	$X_{74} = ?$
$X_{15} = ?$	$X_{25} = ?$	$X_{35} = ?$	$X_{45} = ?$	$X_{55} = ?$	$X_{65} = ?$	$X_{75} = ?$
$X_{16} = ?$	$X_{26} = ?$	$X_{36} = ?$	$X_{46} = ?$	$X_{56} = ?$	$X_{66} = ?$	$X_{76} = ?$

The variables indicated with a question mark on Table 2 show the distribution of costs in auxiliary costs places and the amounts that need to be distributed in every costs distribution place. The sum of second distribution will be shown with line Ex_{16} indicated on Table 2. According to this, in order for the Second distribution to be made, the function of the purpose and limitations to be developed must be determined as follows:

Purpose Function

Purpose is the distribution of accumulating costs in auxiliary costs places (Maintenance, Mess hall, Heating, and General Management costs place) in accordance with the extent to which they benefit from each other. Because, at the end of this procedure, there won't be any accumulated costs remaining in the auxiliary costs place, purpose function will be a model that equalize the total value of these variables.

$$\text{Min } Z = \sum_{i=4}^7 x_{ij} = 0, \quad j = i - 2 \quad (1)$$

Restrictions

a. Costs accumulated at real and auxillary cost centers after initial allocation should be defined as restrictions.

$$x_{i1} = a_u, \quad i = 1,2,3,\dots,7 \quad (2)$$

b. Due to the fact that the costs accumulated at auxillary cost centers after the allocation will be allocated via allocation keys, these keys should be added to the model as a restriction.

Table 3: Defining Allocation Keys as Variables

Maintenance (Hours)	Staff	Area m ²
Y ₁₁ = 150	Y ₂₁ = 60	Y ₃₁ = 1500
Y ₁₂ = 100	Y ₂₂ = 80	Y ₃₂ = 1000
Y ₁₃ = 125	Y ₂₃ = 100	Y ₃₃ = 1200
Y ₁₄ = 10	Y ₂₄ = 10	Y ₃₄ = 100
Y ₁₅ = 40	Y ₂₅ = 15	Y ₃₅ = 300
Y ₁₆ = 30	Y ₂₆ = 5	Y ₃₆ = 80
Y ₁₇ = 15	Y ₂₇ = 20	Y ₃₇ = 700

c. Defining the multiplication of cost per unit and each cost that is to be allocated according to the allocation key which is related to each cost center. (cost per unit X allocation key)³,

$$x_{i1} = \left(x_{42} / \sum_{\substack{j=1 \\ j \neq 4}}^7 y_{1j} \right) \cdot y_{1i} \quad i = 1, 2, 3, \dots, 7 \quad i \neq 4 \tag{3}$$

$$x_{ki} = a_u \cdot x_{i+2,i} \quad (k = 1, 2, \dots, 7; i = 3, 4, 5, \quad k \neq i + 2) \tag{4}$$

d. Equality of total costs that is to be allocated to the cost centers and optimum sum of costs which are evaluated via linear programming for each cost centers.

$$x_{jj-2} = \frac{\sum_{i=1}^7 x_{ij-2}}{2} \quad (i = 1, 2, \dots, 7; j = 4, 5, 6, 7) \tag{5}$$

e. Addition of the fact that the sum of costs evaluated from optimum allocation could be bigger than or equal to the initial allocation, as a restriction.

$$x_{jj-2} \geq x_{j1} \quad (j = 4, 5, 6, 7) \tag{6}$$

f. Subtracion of sum of the allocation costs which are obtained from both initial allocation and other auxillary cost centers in order to evaluate the sum of secondary allocation.

$$x_{jj-2} = \frac{\sum_{i=1}^6 x_{ji}}{2} \quad (i = 1, 2, \dots, 6; j = 4, 5, 6, 7) \tag{7}$$

g. After the secondary allocation, there should not be any costs to be allocated left at auxiliary cost centers; in other words, it should be equal to zero. Therefore, after the allocation, sum of the auxiliary cost centers being zero should be added to the model as a restriction. While evaluating the purpose function it is defined that the sum of these variables should be zero. By implementing this restriction, we both secured that there would be no cost to be allocated at auxiliary cost centers and the purpose function is zero.

Each variable can be evaluated by entering the purpose function and its restrictions to an operational research software. Values of the variables will not change after the solution, because some of the values are already known.

After the secondary allocation; in order to be able to solve the costs accumulated at the real production centers, if we enter our purpose function and restrictions to the software "Solver", the program would carry out the purpose function and the restrictions in the model and would search for a feasible area (Anderson ve diğerleri.2010:38-39) . The software would report if it obtains a solution that satisfies our all restrictions and the purpose function.⁴ After obtaining the solution; the answer, sensitivity analysis and restrictions should be checked under the reports section. The solution and the answer from the reports section would be equal because the cells which are going to be changed were determined during the implementation of the model.

4.2. Result of Analysis

Table 4 shows total amount of costs which are supposed to be allocated to each cost center within the framework of the purpose function and restrictions which are determined considering the fact that auxiliary cost centers profit each other.

Tablo 4: Solver Response Report

Name	Initial Value	Final Value
Maintenance Maintenance	- \$	35.021 \$
Refectory Refectory	- \$	14.765 \$
Heating Heating	- \$	47.797 \$
Head Office Head Office	- \$	13.186 \$

Sensitivity analysis of the report shows how much is the value of the purpose function sensitive against the left side values of the restrictions and

the change in the values of the variables. The opportunity cost calculated for non-basic variables (which are zero at optimum solution) is the amount of change in the value of the purpose function, which occurs when there is a one unit of increase in the related value (Ulucan 2004)

Due to the fact that the Maintenance, Refectory, Heating, Head Office auxiliary cost centers are basic variables, their opportunity cost would be equal to zero. Because there isn't any non-basic variable, a one unit of increase in a non-basic variable would not decrease the value of the purpose function.

Tablo 5: Solver Sensitivity Analysis Report

Name	Final Value:	Decreased Gradient
Maintenance Maintenance	35.021 \$	- \$
Refectory Refectory	14.765 \$	- \$
Heating Heating	47.797 \$	- \$
Head Office Head Office	13.186 \$	- \$

Lagrange Multiplier value is equal to the amount of increase in the value of the purpose function, which occurs when there is a one unit of increase in the value of the right hand side of the restriction. The example below shows how much does the value of the purpose function increase when there is a one unit of increase in the costs accumulated at the auxiliary cost centers.

Tablo 6: Solver Sensitivity Analysis Report (Restrictions)

Name	Final Value:	Lagrange Multiplier
Head Office Maintenance	488 \$	- \$
Secondary Allocation Refectory	- \$	- \$
Secondary Allocation Heating	- \$	- \$
Maintenance Refectory		0
Refectory Quality Control		0
Quality Control Refectory	2.987 \$	- \$
Refectory Maintenance	537 \$	- \$
Head Office Head Office	13.186 \$	- \$

Limits Report: Shows how much are the values able to be increased or decreased without violating the restrictions.

Limits Report lists the optimal, the lowest and highest values that could be

used without breaking the limitations on every value cell. As can be seen, in order to reach the aimed result (the value that makes purpose function zero) Maintenance cost has taken the highest value of 35.021 without breaking the limitations on the maximum value.

Table 7: Limits Report Analisis Report

Adjustable Name	Value:	Lower	Target	Upper	Target
		Boundary	Result	Boundary	Result
Maintenance	35.021 \$	35.021 \$	- \$	35.021 \$	- \$
Maintenance	14.765 TL				
Quality Control Heating	47.797 TL				
Head Office Head Office	13.186 TL				

Table 8: Allocation of the General Production Centers to the Cost Centers by Linear Programming Method

Cost Center	Real Production Center			Auxillary Production Center			
	Fuel Station	Engine Pipe	Mechanical Parts	Maintenance	Regretory	Heating	Head Office
Initial Allocation	102.000 \$	225.000 \$	127.000 \$	33.000 \$	8.000 \$	45.000 \$	4.000 \$
Maintenance	11.420 \$	7.613 \$	9.517 \$	(35.021 \$)	3.045 \$	2.284 \$	1.142 \$
Regretory	3.221 \$	4.295 \$	5.369 \$	537 \$	(14.765 \$)	268 \$	1.074 \$
Quality Control	14.936 \$	9.958 \$	11.949 \$	996 \$	2.987 \$	(47.797 \$)	6.970 \$
Head Office	2.930 \$	3.907 \$	4.884 \$	488 \$	733 \$	244 \$	(13.186 \$)
Secondary Allocation	134.508 \$	250.773 \$	158.719 \$	0 \$	0 \$	0 \$	0 \$

Costs that are accumulated at auxillary cost centers and to be allocated, and results of the problem solved with three different methods; namely, mathematical, continuous and linear programming methods; are given the table below. There is no difference between the results of the methods.

Table 9: Comparison of Results of the Methods

Method/Cost	Continuous Method	Linear Programming Method	Mathematical Method
Maintenance	35.021 TL	35.021 TL	35.021 TL
Regretory	14.765 TL	14.765 TL	14.765 TL
Quality Control	47.796 TL	47.797 TL	47.796 TL
Head Office	13.186 TL	13.186 TL	13.186 TL
Total	110.768 TL	110.769 TL	110.768 TL

5. CONCLUSION

In order for general production costs to be added to the cost of the product, the costs that accumulate in costs places are added to the main costs places by choosing one of the simple, gradual, mathematical and ranging methods. With linear programming method; as it is in the mathematical and ranging methods, the purpose function that will be established by considering the co-benefiting of auxiliary costs places can be distributed to the main production sites.

Another advantage of linear programming method over other methods is that it shows, with the help of sensitivity analysis, how sensitive the purpose function is to right side values and to the changes in the variable values. The progress that a one-digit increase on the right side value about the shadow price value will make on the purpose function value is demonstrated. It has also been shown how much increase will a one digit increase in the costs of the auxiliary costs places cause on purpose function value. Besides, it also presents how much could these optimal values be decreased or increased without changing the limitations and by listing the optimal, lowest and highest values in a one digit increase on the right side of the related limitation of shadow price value. Therefore, the decision makers could see how the results will change in case a change might occur in the parameters.

6. REFERENCES

- Anderson, D.R., Sweeney, D.J. ve Williams, T.A. 2010. An Introduction to Management Science: Quantitative Approaches to Decision Making. Seventh Edition. West Publishing Company: 38-39.
- Baker, K. ve Taylor, R. 1979. "A Linear Programming Framework For Cost Allocation And External Acquisition When Reciprocal Services Exist" The Accounting Review 24: 784-790.
- Büyükmirza, Kamil. 2011. Maliyet ve Yönetim Muhasebesi, Gazi Kitabevi. 16.Baskı. Ankara.
- Kaplan, R.S. ve Thompson, G.L. 1971. "Overhead Allocations Via Mathematical Programming Models" The Accounting Review: 352-364.
- Manes, R.P. ve Smith, V.L. 1965. "Economic Joint Cost Theory And Accounting Practice" Accounting Review: 31-35.

Moghaddam, A.T.N. ve Michelot C. 2009. "A Contribution to The Linear Programming Approach to Joint Cost Allocation: Methodology And Application", European Journal of Operational Research 197: 999–1011

Roth A.E. ve Verrecchia R.E. 1979. "The Shapley Value As Applied to Cost Allocation: A Reinterpretation". Journal of Accounting Research.Vol 17(1):295-303

Shubik, M. 1962. "Incentives Decentralized Control, The Assignment of Joint Costs And Internal Pricing" Management Science: 325–343.

Ulucan, A. 2004. Yöneyem Araştırması, İşletmecilik Uygulamalı/Bilgisayar Destekli Modelleme. Siyasal Kitabevi, Ankara.

Williams, H.P. ve Butler, M. 2002. "Fairness Versus Efficiency In Charging For The Use Of Common Facilities" Journal of the Operational Research Society 53: 1324–1329.

İŞLETMELERİN FİNANSMAN YAPISINI ETKİLEYEN ORTAKLARA BORÇLANMA VE SERMAYE ARTIŞI ALTERNATİFLERİNİN TÜRKİYE’DEKİ VERGİ DÜZENLEMELERİ AÇISINDAN ANALİZİ

Dr. M.Uğur AKDOĞAN*

ÖZET

Finans yöneticisinin en önemli hedefi, işletmenin sahip olduğu değeri yükseltmektedir. Sermaye yapısı, finansman kaynaklarına yönelik tercihleri belirlediği ve nakit yönetimi konusunu da etkilediği için, finans yöneticilerinin dikkate alması gerektiği önemli bir konudur. Finans teorisinde sermaye yapısı konusunda uzun yıllardır çalışmalar yapılmıştır. Ağırlıklı ortalama sermaye maliyetini temel alan hesaplamalar halen geçerliliğini korumaktadır. Türkiye’de geçerli olan vergi düzenlemeleri ve ortakların yaklaşımı bu hesaplamaları ve kararları etkileyebilecek derecede etkili olabilmektedir. Çalışmada şirket ortakları tarafından işletmeye borç veya sermaye olarak finansman sağlanabileceği dikkate alınarak, bu alternatiflerin Türkiye’de tabi oldukları vergiler detaylı olarak incelenmiştir.

Anahtar Kelimeler: Finansal yapı, Sermaye artışı, Ortaklara borçlanma, Vergi düzenlemeleri

Jel Kodları: K34, M40

ANALYSIS OF THE CAPITAL INCREASE AND SHAREHOLDER LOAN ALTERNATIVES IN TURKEY THAT EFFECT THE FINANCE STRUCTURE OF THE COMPANIES, FROM THE PERSPECTIVE OF TURKISH TAX RULES

ABSTRACT

The most important goal of a finance executive is to increase the value of its company. Capital structuring is one of the important factors that

* Yeminli Mali Müşavir

should be taken into consideration by the finance executives as the sources of financing are determined within this context and also has close effects on the cash management. In finance theory, lots of studies were conducted since years on the Capital structuring. The calculations that are based on weighted average cost of capital still protect their validity. In Turkey, the applicable tax regulations and the approaches of the shareholders can highly effect those calculations and the subsequent decisions. In this study, considering the shareholders can inject funds to their companies either as loan or capital, the taxes that those alternatives are subject to in Turkey are examined in detail.

Key words: Financial structure, Capital increase, Shareholder loans, Tax Regulations

Jel Code: K34, M40

1- GİRİŞ

İşletmelerin finansman ihtiyacı olduğunda, bu ihtiyaçlarını karşılayabilecek çeşitli alternatifler bulunabilmektedir. Bu alternatiflerin hangisinin işletme açısından daha makul olduğu konusunda yapılan çalışmalarda finans teorisinin tavsiye ettiği yanıtlar, uygulamada her zaman en çok tercih edilen seçenek olmayabilmektedir. Bu farklılığın temel sebeplerinden bazıları ilgili finansman seçeneğinin bulunmasındaki zorluklar, hedeflenen finansmanı elde edebilmek için gerekli olan zaman ve seçeneklerin vergisel maliyetleridir.

En kolay finansman bulma seçeneği, uygulamada her zaman en az maliyetli finansman seçeneği olmayabildiği için, işletmenin finans yöneticilerinin ellerindeki alternatifler ve bunları elde etme ve elde tutma maliyetlerine önceden analiz etmiş olmaları gerekmektedir. İşletmenin finansal durumunun nasıl olduğu, daha önceki yaşadıkları tecrübeler, piyasa koşulları gibi birçok faktör yapılan analizi etkileyebileceği için genel geçerli bir yaklaşımın olmadığını ve her işletme için, kendi durumuna göre bu analizlerin yapılması gerektiği unutulmamalıdır.

Diğer taraftan vergi kuralları her işletme için geçerli olduğu için, vergi maliyetlerini hesaplamak daha kolay olabilecektir. Ancak vergi analizlerinde de bazı özel düzenlemeler, teşvikler sebebi ile işletmelerin farklı maliyetleri olabilmektedir. Benzer şekilde işletmenin özkaynak yapısı, borç verenin kim veya hangi ülkeden olduğu gibi konular da vergi maliyetlerini doğrudan etkileyebilmektedir.

Bu çalışmada, işletmelerin ihtiyaç duydukları finansmanı ortaklarından temin etmek istemeleri durumunda karşılaşılabilecekleri vergi maliyetleri analiz edilmiştir. Ortaklardan sağlanacak finansmanın borçlanma veya sermaye artışı olarak iki şekilde yapılabileceği dikkate alınarak, analizler bu iki seçeneğin ayrı ayrı incelenmesi ile gerçekleştirilmiştir. Konunun vergi boyutlarının yanında muhasebe gösterimi açısından da analizi yapılmış ve uygulama etkilerine yer verilmiştir.

2- FİNANSMAN TEORİSİNDE BORÇ VE ÖZKAYNAK YAPISI

1.1- Optimum Sermaye Yapısına Yönelik Modeller

İşletmelerin finansmanı için borçlanma veya özkaynak ile kaynak sağlanması arasındaki tercihlerde, finans yöneticilerinin nasıl hareket etmeleri gerektiği konusu finans teorisinin uzun yıllardır araştırdığı bir konudur. Finans yöneticilerinin en temel hedefinin işletmelerin sahip oldukları değeri azami kılmak olduğu dikkate alındığında finansman tercihinin şirket değerini arttıracak şekilde optimal bileşimini tespit edebilmek en önemli hedeflerden biri olarak görülmüştür.

Alternatif finansman kaynakların bulunup bulunmadığı veya istendiği takdirde ne kadar kaynak sağlanabildiği konusu incelenirken kaynağın yapısına, yatırımın yapısına ve piyasa koşullarına bakılması önerilmiştir. Optimal yapı ise risk ve getiri oranlarında denge kuran, sermaye maliyetini en aza indirgeyen ve bu şekilde işletmenin değerini azami kılan yapı olarak tanımlanmıştır (Aydın ve diğerleri 2009, 171). Ağırlıklı ortalama sermaye maliyeti çeşitli fon kaynaklarının vergiden sonraki maliyetleri ile bu kaynakların toplam pasif içindeki oranın çarpımının toplamı olarak hesaplanmaktadır. İşletmenin finansman tercihinin işletmeye maliyetinin bu şekilde hesaplanabileceği düşünülmüştür (Ceylan ve Korkmaz 2008, 244). Sermaye maliyetinin, sermaye yapısı ve işletme değeri arasındaki ilişkileri inceleyen başlıc dört yaklaşım olduğu görülmektedir.

- Net Gelir Yaklaşımı
- Net Faaliyet Geliri Yaklaşımı
- Geleneksel Yaklaşım
- Modigliani Miller Yaklaşımı

Net gelir yaklaşımında, özkaynak maliyetlerinin borç maliyetlerinden daha yüksek olduğu ifade edilmiştir. Buna göre işletme ne kadar borçlanırsa

borçlansın ortakların beklentileri değişmeyeceği için, işletmenin değerini arttırmak isteniyorsa borçlanma seçeneğinin tercih edilmesi gerektiği söylenmektedir. Net Faaliyet Geliri yaklaşımında ise borçlanma arttıkça, işletmenin riskinin de arttığını, bunun da hissedrların beklentisini yükseltmesi sebebi ile sermaye maliyetinin değişmeyeceğini söylemişlerdir. Bu yaklaşımda finansman kaynaklarına yönelik tercihin işletmenin değerini etkilemediği ifade edilmektedir. Geleneksel yaklaşımda ise, işletmenin yalnızca bir optimal sermaye yapısı olduğu, belli bir borçlanma seviyesine kadar, finansman maliyetlerinin minimize olabileceğini ve bu şekilde azami şirket değerine ulaşılabileceğini, ama optimal seviyeden sonra borçlanmaya devam edilirse risklerin çok artması sebebi ile sermaye maliyetlerinin de artacağı ve şirket değerinin azalacağı ifade edilmiştir. Modigliani- Miller yaklaşımında da işletmeler risk gruplarına ayrılarak analizler yapılmıştır. Benzer risk grubundaki şirketlerin benzer değerlere sahip oldukları gösterilerek, sermaye yapısındaki değişimin bu değerleri farklılaştıramayacağı savunulmuştur. Modigliani Miller yönteminde işletmenin finansmanı gerektiğinde kullanılabileceği seçenekler bir hiyerarşi içinde gösterilmiştir. Buna göre öncelikle dağıtılmayan karların kullanılması gerektiği, daha sonra uygun aktiflerin satılmasının gerektiği, borçlanma seçeneklerinin değerlendirilmesi ve en son olarak da hisse senedi ihracı veya yeni ortak alınması gibi seçeneklerin değerlendirilmesi gerektiği ifade edilmiştir (Savılan 2010, 278).

1.1- Ortaklardan Sağlanan Borç ve Özkaynakların Finans Modellerine Etkisi

Finans teorisi özkaynakla finansman yönteminde, hissedarların işletmeden gelecekte bekledikleri getirilerin etkilenebileceği tereddütü sebebiyle çok tavsiye etmemektedir. Diğer taraftan yukarıda ifade edilen modellerde hissedarlar ile ilgili analizler yapılırken, şirket üzerindeki kontrolü sadece kar ve değer artış kazancı beklentisi içinde olan kişiler olarak yaklaşmış olduğu dikkat çekmektedir. Şirket ortaklarının bu hedefleri bulunsa dahi stratejik yatırımcı olarak tanımlanabilecek ve elindeki hisse senedini sadece bir menkul kıymet gibi değerlendirmeyen, o işin ticari olarak büyümesine de katkı sağlamak isteyen hissedarların var olduğu dikkate alındığında yukarıda yer verilen finans kuramlarının varsayımlarının dışına çıkmış olmaktadır. Özellikle işletme ortaklarının karlarını işletmede bırakma kararını alabiliyor olmaları, faizsiz borç verebiliyor olmaları veya faizli borç verilse dahi geri ödeme sürelerinin normal vadelerin üzerinde gerçekleşme imkanları sermaye maliyetinin ağırlıklı ortalamasını etkileyebilmektedir.

3- TÜRKİYE'DEKİ VERGİ DÜZENLEMELERİ AÇISINDAN ORTAKLARDAN SAĞLANAN BORÇ VE ÖZKAYNAKLARIN ANALİZİ

Sermaye yapısına yönelik kararların ortaya çıkardığı vergi etkisi, hesaplamalarda dikkate alınıyor olması gerekmektedir. Model içinde kabul edilen yaklaşımlarda, borçlanmanın maliyeti olan faizin dönemin vergi matrahını azalatacağı dikkate alınarak formülasyonların yapıldığı görülmektedir. Ülkede geçerli olan mevzuat veya ilgili işletmenin durumuna göre de farklı vergilerin söz konusu olabileceği veya vergi yüklerinin farklılaşabileceği dikkate alınmalıdır. Aşağıda ortakların sağladığı finansmana yönelik olarak Türkiye'de geçerli olan vergi yükleri incelenmiştir.

3.1- Kurumlar Vergisi Yönünden İnceleme

3.1.1 Sermaye Artışı Yapılması

Ortaklar tarafından sermaye artışı başvurusunun yapılması, fiilen sermayenin artırılması herhangi bir şekilde kurumlar vergisine tabi bir işlem değildir. Diğer taraftan işletmenin sermayesi üzerinden bir faiz ödemesi durumunda, bu ödemenin vergi matrahından düşülemeyeceği hükme bağlanmıştır. Müteşebbisin ticari faaliyete devam etme kararı vermiş olması sonucunda ticaretin getirisi kar, riski ise zarar olmalıdır. Sermaye yatırımı üzerinden faiz yürütülmesi ticari yaklaşımın doğasının dışında değerlendirilmektedir (Akdoğan 2013,227).

3.1.2 Ortaklar Tarafından İşletmeye Borç Verilmesi

Bir işletmenin ortakları tarafından, sahibi olmaları işletmelere borç vermeleri durumunda kurumlar vergisi uygulamaları yönünden başlıca iki temel düzenlemenin dikkate alınması gerekmektedir. Bunlar, vergi güvenlik müessesesi başlığı altında tanımlanmış olan transfer fiyatlandırması ve örtülü sermaye uygulamalarıdır. Ayrıca vergi matrahının hesabında gider olarak dikkate alınma dönemini etkileyebilecek finansman giderinin aktifleştirme zorunlulukları da borçlar ile ilgili dikkate alınması gereken bir durumdur.

3.1.2.1 Transfer Fiyatlandırması

5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun "Transfer Fiyatlandırması Yoluya Örtülü Kazanç Dağıtımı" konusunu düzenleyen 13. Maddesindeki ifadelerde "işletmenin, ilişkili kişileri ile emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit eddikleri bedel veya fiyat üzerinden mal veya hizmet alımı veya satımında bulunması durumunda, kazancın tamamen veya kısmen transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılmış sayılacağı" hükme bağlanmıştır. Borçlanma işlemlerine yönelik olarak "ödünç para alınması

ve verilmesinin de yukarıdaki düzenleme kapsamında olduğu açıkça ifade edilmiştir. Diğer taraftan transfer fiyatlandırılması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazançların mali karın hesabında gider olarak dikkate alınmayacağı da ayrı bir madde ile hükme bağlanmıştır.

Yukarıdaki düzenlemeler çerçevesinde ortaklara bir borçlanma işlemi söz konusu olduğunda faiz oranının emsaline uygun olması gerektiği; yüksek bir faiz ödemesi olması durumunda bu fazladan ödenen tutuların kurumlar vergisi matrahından indirilemeyeceği anlaşılmalıdır. Emsal oranın tespit edilmesi esnasında da, ilişkili kişiler ile yapılan işlemlerde uygulanan oranların, tarafların aralarında bir ilişki olmasa uygulanacak oranlar ile uyumlu olup olunmadığına bakılması gerekmektedir.

3.1.2.1 Örtülü Sermaye

5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 12. Maddesinde, *"kurumların ortaklarından veya ortaklarla ilişkili olan kişilerden temin ederek işletmede kullandıkları borçların, hesap dönemi içinde herhangi bir tarihte kurumun özsermayesinin üç katını aşan kısmı, ilgili hesap dönemi için örtülü sermaye sayılır"* denmiştir. Ortakların veya ortakla ilişkili kişilerin finansman kuruluşu olması durumunda borç özsermaye oranının hesaplanmasında özsermaye oranının altı katının aşılmamasına bakılır.

Bununla birlikte ortaklar ve ilişkili kişiler aracılığı ile temin edilmesine rağmen, örtülü sermaye olarak sayılmayacağı ifade edilen işlemler de bulunmaktadır. Bu işlemlerden bazılarında örnek olarak köprü kredi olarak da ifade edilen ilgili ortağın bir bankadan aldığı krediyi aynı koşullarla kısmen veya tamamen doğrudan iştirakine naklettiği durumlar veya ortağın gayri-nakdi teminatı ile bankalardan alınan krediler verilebilir.

Örtülü sermaye tanımı içine giren borçlar için katlanılan borçlanma maliyetleri, sermaye üzerinden ödenen bir tutar olarak nitelendirildiği için vergi matrahının hesabında kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınmalıdır.

3.1.2.3 Aktifleştirilmesi Gereken Finansman Giderleri

Vergi Usul Kanun'nda konuya yönelik olarak stoklar ve sabit kıymetler için düzenlemeler yapılmıştır. Bunlar haricindeki unsurlar için katlanılan finansman giderlerinin prensip olarak doğrudan dönem gideri olarak kabul edileceği hükme bağlanmıştır. Stoklar ile ilgili düzenlemede bir emtianın satın alınıp işletme stoklarına girdiği tarihe kadar oluşan kur farklarının maliyete intikal ettirilmesi zorunlu tutulmuştur. Stokta kalan emtia ile il-

gili olarak daha sonra ortaya çıkacak kur farklarının ise, ilgili buldukları yıllarda gider yazılması veya maliyete intikal ettirilmesi işletmelerin seçimine bırakılmıştır. İşletmelerin finansman temini maksadıyla bankalardan veya benzeri kredi müesseselerinden aldıkları krediler için ödedikleri faiz ve komisyon giderlerinden dönem sonu stoklarına pay vermeleri zorunlu kılınmamış; söz konusu ödemelerin doğrudan gider olarak dikkate alınabileceği veya diledikleri takdirde stokta bulunan emtiaya isabet eden kısmının maliyete dahil edebileceği açıklanmıştır.

Diğer taraftan sabit kıymet alımına yönelik olarak katlanılan finansman giderleri vergi düzenlemelerinde emtiadan daha farklı olarak düzenlenmiştir. Buna göre ilgili sabit kıymetin aktifle girdiği yılın sonuna kadar katlanılan finansman giderlerinin sabit kıymetin maliyetine dahil edilmesi zorunlu tutulmuş, sonraki yıllarda ortaya çıkan finansman giderlerinin ise ihtiyari olarak ister maliyete intikal ettirilebileceği, istenirse de doğrudan gider yazılabileceği ifade edilmiştir (Özyer 2008, 520).

3.2- Gelir ve Kurumlar Vergisi Stopajı Yönünden İnceleme

3.2.1 Sermaye Artışı Yapılması

Sermaye artışı işlemi, herhangi bir şekilde gelir veya kurumlar vergisi tevkifatı uygulamasını gerektirmemektedir. Bununla birlikte ortakların koymuş oldukları sermaye üzerinden faiz işletmeleri durumunda söz konusu faizler, bir kazanç dağıtımı olarak nitelendirileceği için kar dağıtımında tabi olunan tevkifat uygulamaları geçerli olacaktır.

Konuyla dolaylı olarak ilgisi olan bir husus da işletmede bulunan yedeklerin ve karların sermayeye ilave edilmesi durumudur. İşletme karlarının sermayeye ilavesinin kar dağıtımı sayılmayacağı kanunda düzenlenmiştir. Ayrıca işletmede bulunan bazı sermaye yedeklerinin de sermayeye ilavesine mevzuatta imkan verilmiştir. Bu çerçevede söz konusu kaynakların sermayeye ilavesi ilave bir stopaj yükümlülüğü ortaya çıkarmayacaktır. Bununla birlikte daha sonraki tarihlerde sermaye azaltımı yapılması istenmesi durumunda, azaltılan sermayenin kaynağına bağlı olarak kar dağıtımı yapıldığı yorumu yapılabilecek ve kar dağıtım stopajına bu tarihlerde tabi olunacaktır.

3.2.2 - Ortaklar Tarafından İşletmeye Borç Verilmesi

Tam mükellef kurum ortakları tarafından işletmeye borç verilmesi durumunda, borç üzerinden yürütlen faizler için ilave bir stopaj hesaplanması na gerek bulunmamaktadır. İlgili borcun kurumlar vergisi açısından örtülü

sermaye tanımına girip girmediği de, stopaja tabi olma durumunu etkilemeyecektir.

Diğer taraftan Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 30.maddesine yapılan bir düzenlemede yabancı bankalar veya içindeki bulunduğu ülkede mutad olarak kredi vermeye yetkilendirilmiş olup sadece ilişkili bulunduğu kurumlara değil tüm gerçek ve tüzel kişilere kredi verebilen kurumlardan alınan kredilere yönelik ödenecek faizlerin %0 oranında stopaja tabi olacağı ifade edilirken, finansman kuruluşu niteliğinde olmayan dar mükellef ortaklardan alınan işletme kredileri için faiz tutarı üzerinden %10 oranında stopaj yapılması gerektiği hükme bağlanmıştır.

Yurtdışına yapılan ödemelerin tabi olduğu tevkifat oranları Türkiye ve ödeme yapılan ülke ile imzalanmış olan Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarında farklı bir belirleme yapıldıysa değişebilecektir. Bununla birlikte OECD modelini baz alan Türkiye'nin taraf olduğu çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarında genel prensip olarak faiz ödeme yapılan ülke tarafından vergilendirilir denmiştir. Bununla birlikte ödemeyi yapan işletmenin bulunduğu ülkeye de anlaşmada belirlenen oranı aşmamak koşuluyla vergilendirme hakkı verilmiştir (Kara 2000, 52). Türkiye'nin taraf olduğu anlaşmaların bir çoğunda belirlenen bu oran, yerel mevzuatta tespit edilen orandan daha yüksek olduğu için, yukarıda ifade edilen yerel oranların geçerli olduğunu söylemek mümkündür.

Kurumlar vergisi bölümünde açıklanan şekilde örtülü sermaye veya transfer fiyatlandırması yoluyla faiz ödemesi adı altında kazançların dar mükellef ortaklara transfer edildiğinin tespit edilmesi durumunda, yukarıda açıklanan faizler için geçerli olan tevkifat oranı yerine, kar dağıtımı için geçerli olan tevkifat oranları kullanılmalıdır.

3.3- KDV Yönünden İnceleme

3.3.1 Sermaye Artışı Yapılması

İşletmelerde sermaye artışı yapılması ilke olarak KDV'nin konusuna girmemektedir. Bununla birlikte sermaye artışının aynı olarak yapılması durumunda, bir mal tesliminden bahsedilebileceği için teslimi yapan ortak açısından KDV hesaplama zorunluluğu otaya çıkacaktır. Aynı sermaye olarak konulacak mal bedeli ve tabi olduğu KDV'si karşılığında, diğer şirkette sermaye artışı tescil edilecektir.

3.3.2 - Ortaklar Tarafından İşletmeye Borç Verilmesi

Banka ve finans kuruluşları tarafından sağlanan finansmanlara yönelik

yürütülen faizler, KDV'nin kapsamı dışında bırakılmıştır. Bununla birlikte finans kuruluşu niteliğinde olmayanlardan temin edilen borçlar üzerinden hesaplanan faizin KDV'ye tabi olup olmadığı konusunda uygulamada tartışmalar olduğu görülmektedir. Birinci görüşe göre, Katma Değer Vergisi Kanunu'nda KDV tabi olan teslim ve hizmetler için bir belirleme yapılmadığı müddetçe KDV'nin uygulanmaması gerektiği ifade edilmektedir. Gelir Vergisi Kanunun'da olduğu gibi ticari kazanç içinde bütün kazancı birleştiren bir yaklaşım KDV Kanununda mevcut olmadığı için, faiz gelirlerinin KDV Kanununun kapsamı dışında değerlendirilmesi gerekmektedir denmektedir. Diğer taraftan ikinci görüşe göre ise faiz gelirlerine dayanak oluşturan borç verme işlemi bir finansman hizmetidir ve KDV Kanununun 1/1 ve 4 üncü maddeleri uyarınca ticari faaliyet kapsamında yapılan bir işlem olarak vergiye tabi tutulmalıdır. Bunun için Kanunda ayrı bir düzenleme yapılmasına gerek yoktur. Kanunun 1/3-f maddesindeki düzenleme, ticari kazanç unsurları dışındaki gelir unsurlarının, ticari faaliyet bünyesinde de elde edilse vergilemesini sağlayan bir düzenleme değil, anılan işlemlerin ticari, zirai ve mesleki faaliyet çerçevesi dışında bile yapılsa vergilenmesini öngören bir düzenlemedir. (İstanbul YMM Odası Bültenleri, 2012)

Her iki görüş de uygulamada taraftar bulabilmektedir. Zaman içinde konuya ilişkin farklı yargı kararları da bulunmaktadır. Diğer taraftan aynı konu Banka Sigorta Muameleleri Vergisi açısından da incelenmiştir. Borç veren tarafların ikrazatçı olarak tanımlanmaları gerektiği ve ikrazatçılar tarafından yapılan işlemlerin KDV kapsamında değil, BSMV kapsamında nitelendirilmesi gerektiğinden bahisle %18 oranında KDV uygulanması yerine %5 BSMV uygulanması gerektiği savunulmuştur. Diğer taraftan bu argüman da Danıştay tarafından ortakların, ikrazatçı olarak değerlendirilmesinin doğru olmadığı ifade edilerek reddedilmiştir. Uygulamada ortaklar tarafından işletilen faiz üzerinden KDV hesaplanması yaygın bir görüş olarak benimsenmiştir (Altındağ ve Tolu, 1998).

Yukarıda ifade edilen yaygın görüşün paralelinde, işletmeye borç veren ortakların yurtdışında mukim olan bir finans kuruluşu olmaması durumunda da Türkiye'deki şirkete yansıtılan faizlerin, KDV Kanunu'nun 9. Maddesi çerçevesinde sorumlu sıfatı ile KDV'ye tabi tutulması gerekmektedir. Sorumlu sıfatı ile ödenen KDV tutarı, işletmenin kendi KDV beyannamesinde "İndirilecek KDV" olarak dikkate alınabilmektedir.

Faizin KDV karşısındaki durumuna yönelik uygulamada tartışılan bir diğer konu da, borç veren tarafından faiz işletilmediği durumlarda ne yapılması gerektiği üzerinedir. Özellikle borç verenin yurt içinde olduğu durumlarda

yukarıda açıklanan transfer fiyatlandırması hükümleri çerçevesinde faiz işletilmesi zorunlu tutulduğu için, tam mükellef bir ortak tarafından faizsiz kredi verilmesi durumunda da, emsal faiz üzerinden bir hesaplama yapılması zorunluluğu ortaya çıkmakta ve bunun KDV etkisinin de dikkate alınması gerekmektedir. Diğer taraftan kredi sağlayanın yurt dışında bulunan ortak olması durumunda, ilgili ülkedeki transfer fiyatlandırması hükümleri çerçevesinde faizsiz kredi verme imkanlarına da sahip iseler, Türkiye’de emsal faiz üzerinden sorumlu sıfatı ile KDV hesaplanma zorunluluğu olup olmadığı konusunda tereddütler ortaya çıkabilmektedir (Gündüz 2012). Bu tereddütlerin önünde geçebilmek için 07 Nisan 2012 tarihinde Gelir İdaresi Başkanlığı’nın Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı’na bağlı Mükellef Hizmetleri KDV ve Diğer Vergiler Grup Müdürlüğü tarafından düzenlenen bir muktezada konuya yönelik değerlendirmeler yapıldığı ve KDV Kanunu’nun 27. Maddesi çerçevesinde emsal faiz üzerinden KDV hesaplanması gerektiği ifade edilmiştir. Yurt dışına faiz ödemesi yapıldığında, sorumlu sıfatı ile hesaplanacak KDV matrahının stopaj dahil olan brüt faiz tutarı olması gerektiği de unutulmaması gereken bir konu olarak dikkat çekmektedir.

3.4- Kambiyo Mevzuatı ve KKDF Yönünden İnceleme

3.4.1 Sermaye Artışı Yapılması

Sermaye artışı işlemleri KKDF’nin konusuna girmemektedir. Diğer taraftan özellikle yabancı sermayeli işletmelerde, yurt dışındaki ortak tarafından işletmeye sermaye konulması durumunda dikkat edilmesi gereken önemli bazı hususlar bulunmaktadır. Öncelikle sermaye artışlarının tescil edilebilmesi için, sermaye artışında kullanılacak tutarların Türkiye’deki bankacılık sistemi aracılığı ile ülkeye getirilme mecburiyeti bulunmaktadır.

Diğer taraftan Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası tarafından yayınlanan 29.03.2013 tarih ve 2013/YB-7 sayılı genelge ile yürürlükte olan Sermaye Hareketleri Genelgesi’nde mevcut yabancı sermayeli kuruluşların yapacakları sermaye artışı için yabancı ortaklar tarafından gönderilen tutarların Türk lirası mevduat veya döviz tevdiat hesabına alacak kaydedildiği tarihten itibaren tescil edileceği tarihe kadar “sermaye avansı” yerine “sermaye artış bedeli” olarak takip edileceği ve sermaye artış bedelinin şirket tarafından sermaye artışı tescil edilene kadar serbestçe kullanılamayacağı hükmüne bağlanmıştır (Coşkun 2013).

3.4.2 - Ortaklar Tarafından İşletmeye Borç Verilmesi

Tam mükellef ortakların işletmeye borç vermesi durumunda KKDF veya kambiyo mevzuatı yönünde özel bir düzenleme bulunmamaktadır. Söz

konusu mevzuatın haricinde işletme içine giren ve çıkan tutarların takip edilebilmesi ve kaydedilebilmesi için bankacılık sisteminin kullanılması gerektiği unutulmamalıdır.

Yabancı sermayeli işletmelerde, yurtdışına borçlanması durumunda da ödeme ve tahsilat işlemlerin Türkiye'deki aracı bir banka aracılığı ile yapılması şartı bulunmaktadır. Diğer taraftan yurtdışına yapılan borçlanma işlemlerinde KKDF açısından da konu irdelenmelidir. Bankalar ve finansman şirketleri dışında Türkiye'de yerleşik kişilerin yurt dışından sağladıkları döviz ve altın kredilerinde (fudiciary işlemler hariç) Kaynak Kullanımını Destekleme Fonu oranı aşağıdaki şekilde tespit edilmiştir. İlgili oranların kredinin anaparasına uygulanması gerekmektedir.

- Ortalama vadesi bir yıla kadar olanlarda %3
- Ortalama vadesi 1 yıl (1 yıl dahil) ile 2 yıl arasında olanlarda %1
- Ortalama vadesi 2 yıl (2 yıl dahil) ile 3 yıl arasında olanlarda %0,5
- Ortalama vadesi 3 yıl (3 yıl dahil) ve üzerinde olanlarda %0

Yurtdışından sağlanan kredinin Türk Lirası üzerinden olması durumunda ise vadeye bakmaksızın faiz üzerinden %3 oranında KKDF hesaplanması gerekecektir (PwC Vergi Bültenleri 2013/1).

3.5- Sermaye Artışlarında ve Ortaklara Yapılan Borçlanmalarda Ortaya Çıkabilecek Diğer Vergiler

Yukarıdaki bölümlerde açıklanan vergi yükleri haricinde işletmenin finansman yöntemi olarak sermaye artışında veya ortağa borçlanma durumlarında ortaya çıkabilecek diğer bazı vergi ve fonlara ilişkin bilgilere aşağıda yer verilmiştir:

- Borçlanma işlemi için finans kuruluşu veya banka niteliğinde olmayan kurumlar ile sözleşme imzalanması durumunda, sözleşmede yer verilen işleme yönelik en yüksek tutar üzerinden binde 9,48 oranında damga vergisi hesaplanması gerekmektedir. Her orjinal imzalı sözleşme ayrı ayrı damga vergisine tabi bulunmaktadır.
- Tam mükellef bankalar tarafından sağlanan borçlanma işlemlerinde %5 oranında Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi Hesaplanması Gerekmemektedir
- Sermaye artışı işlemlerinde, artırılan kısmın onbinde 4'ü oranında Rekabet Kurumu'na fon yatırılması gerekmektedir.

4- SONUÇ

Finans teorisinde yer alan sermaye yapısı modellerinde dikkate alınan vergi etkisi, tabi olunan birçok vergi uygulaması sebebi ile değişkenlik gösterebilmektedir. Hem borçlanma maliyetlerini hem de özkaynak maliyetlerini yakından etkileyen bu tutarlar uygulamada finans teorisinin kapsamı dışında değerlendirilerek finans yöneticilerinin kararlarını etkilemektedir. Ortaklar ve şirketlerin finans yöneticileri açısından konu değerlendirildiğinde ortaklardan sermaye yerine faizsiz borç almak gibi alternatifler de ortaya çıkabilmektedir.

Konunun sadece vergi boyutlarıyla analizinin yapılması durumunda da işletmelerin bilanço yapılarına, tabi oldukları uygulamalara bağlı olarak vergi maliyetlerinin analiz edilmesi ve buna göre işletmenin finansman yöntemlerini belirlemeleri gerekmektedir.

KAYNAKÇA

AKDOĞAN, A., 2013, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, 11. Baskı, Ankara, Gazi Kitabevi.

ALTINDAĞ M., TOLU A., Nisan 1998, **Sermaye Şirketlerinin Ortaklarına İş-tiraklerine ve Bağlı Ortaklarına Borç Verme İşleminin KDV Karşısındaki Durumu**, Yaklaşım Yayıncılık.

AYDIN, N., M. BAŞAR ve M. COŞKUN, 2009, **Finansal Yönetim**, Ankara, Detay Yayıncılık.

CEYLAN, A. ve T. KORKMAZ, 2008, **İşletmelerde Finansal Yönetim**, 10. Baskım, Bursa, Ekin Basım.

COŞKUN, O., 24 Mayıs 2013, **Sermaye Avansı Olarak Yurt Dışından Getirilen Tutarlar**, Dünya Gazetesi.

GÜNDÜZ, Z., 06 Haziran 2012, **Ortaktan Alınan Kredinin Olmayan Faizinin Gerçek KDV'si**, Dünya Gazetesi.

İSTANBUL YMM ODASI, 2012, **Faiz Gelirlerinde KDV Uygulaması**, 31 Sayılı Bülten.

KARA, Ç., 2000, **Çifte Vergilendirmeyi Öneleme Anlaşmaları Türkiye Uygulaması**, Ankara, Maliye ve Hukuk Yayınları.

ÖZYER, M., 2008, **Açıklama ve Örneklerle Vergi Usul Kanunu Uygulaması**, 4. Baskı, İstanbul, Maliye Hesap Uzmanları Derneği.

PwC, Ocak 2013, **Vergi Bültenleri 2013/1**, Banka ve Sermaye Piyasası – Sektörel Bültenleri.

SAYILGAN G., 2010, **Soru ve Yanıtlarıyla İşletme Finansmanı**, 4. Bası, Ankara, Turhan Kitabevi.

www.gib.gov.tr

www.vergiportali.com

TEKDÜZEN MUHASEBE SİSTEMİ KAPSAMINDA MUHASEBE KARI VEYA ZARARI, VERGİSEL KAR VEYA ZARAR VE ERTELENMİŞ VERGİLER

Doç.Dr. Osman BAYRI*

ÖZET

Bu çalışmanın temel amacı, TMS-TFRS'nin uygulanması ile birlikte ertelenmiş vergilerle ilgili işlemlerin ve kayıtların mevcut tekdüzen muhasebe sistemi (TDMS)' ne nasıl entegre edilebileceğini analiz etmek ve açıklamaktır. Dolayısıyla çalışmada TDMS kapsamında muhasebe kar veya zararından hareketle vergi matrahı ve cari dönem vergisi belirlenirken, geliştirilen bir model yardımıyla muhasebe kar veya zararı, vergisel kar veya zarar, ertelenmiş vergiler, toplam vergi gideri ve dönem net kar veya zararı bağlantısı kurulmakta ve sistematik olarak açıklamaktır. Analiz sonuçları ve geliştirilen model ayrı ayrı kayıt yapılmadan mevcut TDMS'ye göre ertelenmiş vergileri kaydedilebileceğini ve raporlanabileceğini göstermektedir.

Anahtar Kelimeler: Türkiye Tekdüzen Muhasebe Sistemi, Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları, Ertelenmiş Vergiler.

Jel Kodları: H20, M41, M42

Accounting Profit or Loss, Tax Profit or Loss and Differed Taxes in the Context of Turkish Uniform Accounting System

ABSTRACT

The main purpose of the study is to analyze and explain how the processes and records related to deferred taxes are integrated to the current Turkish Uniform Accounting System with the application of the Turkish Accounting and Financial Reporting Standards. Consequently, in the study, while the tax profit and loss being determined beginning from the accounting profit and loss in the context of Turkish Uniform Accounting System, accounting

* Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi İdari Bilimler Fakültesi. osmanbayri@sdu.edu.tr.

profit and loss, tax profit and loss, total income tax and net profit and loss are connected and analyzed with each other with the assistance of a model developed. The outcomes of the analyses and the model developed illustrate that the deferred taxes can be recorded and reported in accordance with the current Turkish Uniform Accounting System without recording them separately in accordance with Turkish Accounting and Financial Reporting Standards and Tax Procedure.

Key Words: Turkish Uniform Accounting System, Turkish Accounting and Financial Reporting Standards, Deferred Taxes.

Jel Codes: H20, M41, M42

1. GİRİŞ

Geleneksel olarak Türkiye’de muhasebe uygulamalarında işletmelerle ilgili tüm taraflara bilgi sağlamaktan ziyade, öncelikle vergi matrahının tespitine yönelik olarak vergi için bilgi sağlanmasının hedeflendiği söylenebilir. Bununla birlikte, 1994 yılında Maliye Bakanlığınca muhasebede tekdüzeni sağlamak ve denetimi kolaylaştırmak amacıyla yapılan düzenlemeler, Türkiye’de muhasebe uygulamalarında ve finansal raporlamada önemli ve kapsamlı değişiklikler meydana getirmiştir (Akdoğan ve Sevilengül, 2000). Bu sistemin en önemli düzenlemelerinden biri, muhasebenin vergi dışında, başka maksatlar için de bilgi üretilmesine ve bu nedenle muhasebe ve vergi karının veya zararının ayrı ayrı hesaplanmasına olanak sağlamasıdır. Örneğin, vergi mevzuatınca kabul edilmese de, muhasebe kar veya zararının tespiti açısından değeri düşen menkul kıymetler için karşılık ayrılarak gider kaydedilmesi bu sistemde öngörülmüştür. Yine vergi mevzuatınca kabul edilmemesine rağmen, tahakkuk etmiş fakat henüz gerçekleşmemiş bazı gelir ve gider tahakkuklarının da muhasebe kar veya zararının hesaplanmasında ve finansal raporlamada dikkate alındığı görülmektedir. Tekdüzen muhasebe sistemi (TDMS) olarak adlandırılan düzenlemelerle getirilen değişiklikler, Türkiye’de anlaşılabilir ve karşılaştırılabilir muhasebe kayıt düzeninin ve finansal raporlamanın yerleşmesine; ulusal düzeyde muhasebenin standartlaşmasına önemli katkılar sağlamıştır. Bütün bu düzenlemelerle birlikte, muhasebe uygulamalarında vergi mevzuatının etkisinin TDMS’de de önemli ölçüde devam ettiği söylenebilir. Örneğin, TDMS’de bütün ticari alacak ve borçların reeskonta tabi tutulması yerine, sadece senetli alacak ve borçların reeskonta tabi tutulması öngörülmüştür. Yine TDMS’de değerlendirme ölçüleriyle ilgili düzenlemelere yer verilmediği için,

muhasebe uygulamalarında büyük ölçüde vergi mevzuatınca belirlenen değerlendirme ölçülerinin kullanımına devam edilmiştir.

Halka açık şirketlerde 2005 yılından beri uygulanmaya başlayan; Küçük ve Orta Boy İşletmelerde (KOBİ'lerde) de yürürlüğe giren Yeni Türk Ticaret Kanunu ile uygulanmaya başlanacak olan Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları (TMS-TFRS) ile getirilen değişiklikler, TDMS'den sonra Türkiye'de muhasebe uygulamalarında ve finansal raporlamada önemli ve kapsamlı değişikliklerin ikinci aşaması olarak görülebilir. TMS-TFRS ile birlikte muhasebe uygulamalarında en fazla yer tutacak ve önem arz edecek konulardan birini, TMS-TFRS ile vergi mevzuatının düzenlemeleri arasındaki farklılıkların muhasebe uygulamalarına ve finansal raporlamaya etkileri oluşturmaktadır. Bu kapsamda özellikle değerlendirme ve tahakkuk işlemleri ile ilgili farklılıkların sonucu olarak ortaya çıkan, muhasebe ve vergi kar veya zararları ile ertelenmiş vergilerin belirlenmesi önem arz etmektedir. Literatürde muhasebe ve vergi kar veya zararı ve ertelenmiş vergilerle ilgili çeşitli çalışmalar yapıldığı (örneğin, bkz. Özerhan ve Yanık 2012; Sümer Göğüş 2010; Özkan 2009; İbiş 2009; Örtten ve diğerleri 2008; Gücenme ve Poroy 2007; Akdoğan 2006) ve ertelenmiş vergi konusunun zamanla daha anlaşılır hale geldiği görülmektedir. Ancak TMS-TFRS ile getirilen değişikliklerin Türkiye'deki mevcut muhasebe uygulamalarına getirdiği değişikliklerin daha kapsamlı ve daha açık bir şekilde anlaşılabilmesi için, TDMS ile bağlantılı ve sistematik bir analizin yapılması gerekmektedir. Dolayısıyla bu çalışmada önce muhasebe ve vergi kar veya zararının özkaynak ve gelir-gider yaklaşımına göre nasıl belirlendiği açıklanmaktadır. Daha sonra TDMS'de muhasebe karından veya zararından hareketle vergi karının veya zararının, vergi matrahının ve ödenecek (mahsup edilecek veya iade alınacak) verginin nasıl hesaplanacağı bir şekil yardımıyla anlatılmaktadır. Akabinde muhasebe karı veya zararı ile vergisel kar veya zararın ertelenmiş vergilerle ilişkisi bir model oluşturularak açıklanmaktadır. Son olarak TDMS'ye göre dönem içinde ve dönem sonunda kaydedilen ertelenmiş vergilerin finansal durum tablosu ve gelir-gider tablosuna etkileri, bir örnek yardımıyla finansal tablolar üzerinde gösterilmektedir.

2. MUHASEBE KARI VEYA ZARARI İLE VERGİSEL KAR VEYA ZARARIN BELİRLENMESİ

Kar veya zarar bir işletmenin ticari performansının ve faaliyet sonuçlarının temel göstergelerinden biri olarak kabul edilmektedir. Elde edilen kara

veya ortaya çıkan zarara göre ortaklara kar payı ödenip ödenmeyeceği; kar payı ödenecekse ne kadar kar payı ödeneceği; devlete vergi ödenip ödenmeyeceği veya ne kadar vergi ödeneceği belirlenmektedir. Literatürde yaygın şekilde ticari kar veya zarar olarak da ifade edilen muhasebe karı veya zararı, muhasebe ilke ve standartlarına göre belirlenirken; mali kar veya zarar olarak ifade edilen vergisel kar veya zarar ise, vergi mevzuatına göre belirlenmektedir. Dolayısıyla muhasebe ilke ve standartlarına göre belirlenen kar veya zarar ile vergi mevzuatına göre belirlenen kar veya zararın birbirinden farklı olması, işletmelerin hem muhasebe karı veya zararını hem de vergisel karı veya zararını ayrı ayrı belirlemelerini zorunlu hale getirmektedir. Gerek muhasebe karı veya zararı gerekse vergisel kar veya zarar özkaynak yaklaşımı ve gelir-gider yaklaşımı olmak üzere iki farklı yaklaşımla belirlenebilmektedir.

1.1. Özkaynak Yaklaşımına Göre Muhasebe Karı veya Zararı ile Vergisel Kar veya Zararın Belirlenmesi

Özkaynak yaklaşımı açısından bilanço denkliğinden hareketle özkaynaklar şu şekilde ifade edilebilir: **Özkaynaklar = Net Varlıklar – Net Borçlar**.

Özkaynak yaklaşımına göre, belirli bir faaliyet döneminde işletmenin kendi faaliyetleri sonucunda özkaynaklarında meydana gelen artış karı, azalış ise zararı ifade eder. Bu yaklaşıma göre işletmenin kendi faaliyetleri sonucunda özkaynaklarındaki artış, işletmenin borçları azalırken veya aynı düzeyde iken varlıklarında artış meydana gelmesinden; varlıklarındaki artışın borçlarındaki artıştan daha fazla olmasından veya varlıklarındaki azalışın borçlarındaki azalıştan daha az olmasından kaynaklanabilir. Zararı ifade eden işletmenin özkaynaklarındaki azalış ise, işletmenin varlıkları azalırken veya aynı düzeyde iken borçlarının artmasından; borçlarındaki azalışın varlıklarındaki azalıştan daha az olmasından kaynaklanabilir. Özkaynaklardaki artış ve azalışların tutarı, varlık ve borçların değerinin tespitinde kullanılan değerlendirme ölçülerine göre farklı farklı hesaplanabilmektedir. Dolayısıyla bazı varlık ve borçların muhasebe ilke ve standartlarına göre belirlenen muhasebe değerleri ile vergi mevzuatına göre belirlenen vergi değerleri birbirinden farklı olduğundan, muhasebe ilke ve standartlarına ve vergi mevzuatına göre özkaynaklardaki artış veya azalışlar da farklı düzeylerde tespit edilebilmektedir.

Farklılıkların bir kısmını, devletin vergi alacağıının korunması için, muhasebe ilke ve standartları açısından varlıklarda meydana gelen bazı azalışların ve borçlardaki artışların vergi mevzuatı açısından kabul edilmemesi

oluşturmaktadır. Vergi mevzuatı açısından kabul edilmeyen varlıklardaki azalışlar ve borçlardaki artışlar üç grupta değerlendirilebilir. Bunlardan ilkinin varlıklarda azalışa borçlarda artışa neden olan ve vergi mevzuatınca ne cari dönemde ne de gelecek dönemlerde kabul edilmeyen varlık azılışları ve borç artışları oluşturmaktadır. Örneğin vergi ve trafik cezaları için yapılan ödemeler işletmenin varlıklarında bir azalışa neden olurken, bu şekilde varlıklardaki azalışlar, varlıkların vergi değerini azaltmamaktadır. İkincisini varlık ve borçların değerlemesinde muhasebe ilke ve standartlarında kullanılan değerlendirme ölçüleriyle, vergi mevzuatında kullanılan değerlendirme ölçülerinin farklı oluşu veya farklı uygulanışı oluşturmaktadır. Buna göre muhasebe ilke ve standartlarına göre, değerlendirilen varlıkların değerinin vergi mevzuatına göre değerlendirilen varlıkların değerinden düşük olması veya muhasebe ilke ve standartlarına göre değerlendirilen borçların değerinin vergi mevzuatına göre değerlendirilen varlıkların değerinden yüksek oluşu, muhasebe ve vergi kar veya zararının farklı hesaplanmasına neden olmaktadır. Örneğin alım satım amaçlı hisse senetlerinin değerindeki düşüş muhasebe ilke ve standartlarına göre dikkate alınırken, vergi mevzuatına göre hisse senetlerindeki değer düşüklüğü dikkate alınmamakta, yani hisse senetlerinin değeri düşmüş olsa da alış değeriyle değerlendirilmektedir. Bu durum hisse senetlerinin muhasebe değerinin, vergi değerinden düşük olmasına neden olmaktadır. Üçüncüsünü muhasebe ilke ve standartlarına göre, tahakkuk esas gereğince bilançonun kaynak kısmında yer alan, ancak vergi mevzuatı açısından herhangi bir değer ifade etmeyen gider tahakkukları ile borç ve gider karşılıkları oluşturmaktadır. Örneğin kıdem tazminatı için ayrılan karşılıklar muhasebe ilke ve standartları açısından finansal durum tablosunda yabancı kaynaklarda artışa neden olurken, vergi mevzuatı açısından yabancı kaynaklarda herhangi bir artış söz konusu olmamaktadır. Yukarıda belirtilen her üç gruptaki farklılıklar, muhasebe ilke ve standartlarına göre belirlenen özkaynakların vergi mevzuatına göre belirlenen özkaynaklardan daha az olmasına neden olmaktadır.

Farklılıklarla ilgili diğer kısım ise, bazı işlem ve faaliyetlerin desteklenmesi, çifte vergilemenin önlenmesi gibi nedenlerle muhasebe ilke ve standartları açısından bazı varlıklarda meydana gelen artış veya borçlarda meydana gelen azalışların vergi mevzuatı açısından dikkate alınmamasından kaynaklanmaktadır. Bunlarda kendi arasında üç grupta değerlendirilebilir. İlkinin varlıklarda artışa, borçlarda azalışa neden olan ve vergi mevzuatınca ne cari dönemde ne de gelecek dönemlerde vergiye tabi olmayan varlık artışları ve borç azalışları oluşturmaktadır. Örneğin, iştirak kazançları ve devlet tahvili veya hazine bonusu faiz gelirleri varlıklarda artışa neden olmakla

birlikte, bu varlık artışlarının vergi değeri sıfırdır. İkincisini muhasebe standartlarına göre yapılan bazı değerlemelerde, varlıklardaki değer artışlarının veya borçlardaki değer azalışlarının vergi mevzuatı açısından dikkate alınmaması oluşturmaktadır. Böylece varlıkların muhasebe değeri, vergi değerinden yüksek; borçların muhasebe değeri ise vergi değerinden düşük belirlenmektedir. Örneğin alım satım amaçlı hisse senetlerinin değerindeki artış muhasebe ilke ve standartlarına göre dikkate alınırken, vergi mevzuatına göre hisse senetlerindeki değer artışı dikkate alınmamakta; yani hisse senetlerinin değeri artmış olsa da alış değeriyle değerlendirilmektedir. Üçüncüsünü muhasebe ilke ve standartlarına göre tahakkuk esas gereğince bilançonun varlık kısmında yer alan, ancak vergi mevzuatı açısından herhangi bir değer ifade etmeyen gelir tahakkukları oluşturmaktadır. Yukarıda belirtilen her üç gruptaki farklılıklar, muhasebe ilke ve standartlarına göre belirlenen özkaynakların vergi mevzuatına göre belirlenen özkaynaklardan daha fazla olmasına neden olmaktadır.

Özkaynak yöntemine göre kar veya zarar belirlenirken, işletmenin kendi faaliyetleri sonucunda özkaynaklarında meydana gelen artış veya azalışlar dikkate alındığı için, işletmenin kendi faaliyetleri dışında özkaynaklarında meydana gelen artış ve azalışların elemine edilmesi gerekmektedir. Bu nedenle, özkaynaklardaki artış veya azalışlar hesaplanırken dönem içinde işletme sahip ve ortakları tarafından işletmeye verilen sermaye özkaynaklardan düşülür, ortak veya sahiplerin işletmeden çektikleri sermaye veya kar payları ise özkaynaklara eklenir. Böylece özkaynaklardaki artış veya azalışlar sayesinde işletmenin kapsamlı kar veya zararı elde edilir. Bu yaklaşıma göre cari dönem kar veya zararının hesaplanabilmesi için ise özkaynaklarda artış veya azalışa neden olmakla birlikte, cari dönemde kar veya zarara dahil edilmeyen yenileme fonu, iştirakler değer artışları gibi özkaynak unsurlarının da elemine edilmelidir. Özkaynak yaklaşımına göre muhasebe karı veya zararı ile vergisel kar veya zararının hesaplanabilmesi için, varlık ve borçların hem muhasebe ilke ve standartlarına, hem de vergi mevzuatına göre dönem başı ve dönem sonu değerlerinin bilinmesi gerekmektedir. Dolayısıyla bu yaklaşıma göre muhasebe ve vergisel kar veya zararın belirlenebilmesi durumunda, varlık ve borçlardaki artış ve azalışların hem muhasebe ilke ve standartlarına göre hem de vergi mevzuatına göre ayrı ayrı kaydedilmesi gerekli görünmektedir.

Özkaynak yaklaşımına göre muhasebe karı veya zararı ile vergisel kar veya zararın hesaplanması bir örnekle şu şekilde açıklanabilir. X işletmesinin 2013 yılına ilişkin varlıklarının dönem başı muhasebe değeri 400.000

lira, vergi değeri 520.000 lira; borçlarının dönem başı muhasebe değeri 160.000 lira, vergi değeri 250.000 liradır. Varlıkların dönem sonu muhasebe değeri 695.000 lira, vergi değeri 930.000 lira; borçların dönem sonu muhasebe değeri 280.000 lira, vergi değeri 365.000 liradır. İşletme yıl içinde 100.000 liralık sermaye artışı yapmış ve 40.000 lira kar payı ödemesi ifa etmiştir. Kar- zarar dışında özkaynaklarda artış veya azalışa neden olan unsur olarak 15.000 liralık yenileme fonunun kaydedildiği görülmüştür. Bu verilere göre işletmenin muhasebe karı veya zararı ile vergisel karı veya zararı aşağıda Tablo 1'deki gibi hesaplanabilir.

Tablo 1: Özkaynak yaklaşımına göre muhasebe karı veya zararı ve vergisel kar veya zararın hesaplanması.

Varlıklar ve Kaynaklar	Muhasebe Değeri		Vergi Değeri	
<u>Dönem sonu öz sermaye</u> (<u>dönem sonu varlıklar –</u> <u>dönem sonu borçlar</u>)	(695.000- 280.000)	415.000	(930.000- 365.000)	565.000
<u>Dönem başı öz sermaye</u> (<u>dönem başı varlıklar –</u> <u>Dönem başı borçlar</u>)	(400.000- 160.000)	(240.000)	(520.000- 250.000)	(270.000)
<u>İşletmeye eklenen varlıklar</u>		(100.000)		(100.000)
<u>İşletmeden çekilen varlıklar</u>		40.000		40.000
<u>Özkaynak artışı (azalışı)</u> [Kapsamlı Kar (Zarar)]		115.000		235.000
<u>Sermaye artışı ve kar dışında</u> <u>özkaynaklardaki artışlar (yenileme</u> <u>fonu)</u>		(15.000)		(15.000)
<u>Sermaye azalışı ve zarar dışında</u> <u>özkaynaklardaki azalışlar</u>		-		-
Dönem Karı (Zararı) (Vergi Öncesi Kar veya Zarar)		100.000		220.000

Örnekte de görüldüğü gibi varlıkların ve borçların dönem başı ve dönem sonu muhasebe değeri ve vergi değeri farklı olabilmekte ve dolayısıyla muhasebe ve vergi açısından özkaynaklardaki artış veya azalışlar ile dönem karı veya zararı da farklı şekilde ortaya çıkmaktadır.

1.2. Gelir – Gider Yaklaşımına Göre Muhasebe Karı veya Zararı ile Vergisel Kar veya Zararın Belirlenmesi

Gelir-gider yaklaşımında ise gelir tablosundan hareket edilerek kar veya zarar şu şekilde ifade edilebilir: **Kar (Zarar) = Gelirler – Giderler.**

İşletmenin hem muhasebe hem de vergi kar veya zararı gelir-gider yaklaşımına göre de belirlenebilir. Bu yaklaşım özkaynak yaklaşımından tamamen bağımsız bir yaklaşım değildir. Çünkü varlık ve borç kalemlerinin kendi arasındaki işlemler dışında, varlıklardaki artışlar veya borçlardaki azalışlar genel olarak gelir, varlıklardaki azalışlar veya borçlardaki artışlarda gider olarak kaydedilmektedir. Bir başka deyişle gelirler özkaynaklarda artışa gi-

derlerde azalışa neden olmaktadır. Ayrıca kar veya zararın bilanço ve gelir tablosu arasında ortak kalem olduğu dikkate alındığında, bilançoda varlıklardaki bir artış, gelir tablosunda gelir olarak yer almakta veya varlıklardaki bir azalış ise, gelir tablosunda gider olarak yer almaktadır. Örneğin satışlar sonucu işletmenin kasa, banka, alacaklar gibi varlık kalemlerinde artışlar meydana gelirken, satıştan elde edilen hasılat da gelir olarak kaydedilmektedir.

Gelir-gider yaklaşımı açısından da muhasebe karı veya zararı ile vergisel kar veya zarar arasında farklılıklar ortaya çıkmaktadır. Çünkü muhasebe karı veya zararının hesaplanmasında esas alınan muhasebe ilke ve standartlarına göre, işletmenin gerçekleşmiş veya tahakkuk etmiş tüm gelir ve giderleri dikkate alınmakta iken, vergisel kar veya zararın hesaplanmasında esas alınan vergi mevzuatı ise, bazı giderleri vergi açısından gider olarak kabul etmemekte veya bazı gelirleri vergiden istisna tutmakta veya bazı gelir ve giderlerin vergi açısından dikkate alınabilmeleri için tahakkuk esasını değil nakit esasını benimsemektedir. Gelir-gider yaklaşımına göre bir işletmenin muhasebe karı veya zararı ile vergisel kar veya zararı şöyle bir örnekle açıklanabilir. X işletmesinin esas faaliyet gelirleri olarak satış gelirleri TMS-TFRS'ye göre 2.000.000 lira ve vergi mevzuatına göre 2.050.000 liradır. Diğer faaliyetlerden gelirler muhasebe standartlarına göre 280.000 lira, vergi mevzuatına göre 200.000 liradır. Satışların maliyeti muhasebe standartlarına göre 1.500.000 lira, vergi mevzuatına göre 1.530.000 liradır. Esas faaliyet giderleri muhasebe standartlarına göre 560.000 lira, vergi mevzuatına göre 420.000 liradır. Diğer faaliyet giderleri ise muhasebe standartlarına göre 120.000 lira ve vergi mevzuatına göre 80.000 liradır.

Tablo 2: Gelir-gider yaklaşımına göre muhasebe karı veya zararı ve vergisel kar veya zararın hesaplanması

Gelir ve Gider Unsurları	TMS/TFRS'ye Göre	Vergi Mevzuatına Göre
Esas Faaliyet Gelirleri (Satış Gelirleri)	2.000.000	2.050.000
Diğer Faaliyetlerden Gelirler	280.000	200.000
Gelirler Toplamı	2.280.000	2.250.000
Satışların Maliyeti	(1.500.000)	(1.530.000)
Esas Faaliyet Giderleri	(560.000)	(420.000)
Diğer Faaliyet Giderleri	(120.000)	(80.000)
Giderler Toplamı	(2.180.000)	(2.030.000)
Dönem Karı (Zararı) (Vergi Öncesi Kar veya Zarar)	100.000	220.000

Örnekte de görüldüğü gibi işletmenin toplam gelirleri muhasebe standartlarına göre 2.280.000 lira iken vergi mevzuatına göre 2.250.000 liradır. Muhasebe standartlarına göre belirlenen gelirlerin 30.000 liralık kısmının vergi mevzuatı açısından istisna veya muafiyet kapsamında olması, tahakkuk esasına göre gelir kaydedilmiş olmaları veya değerlendirme farklılıklarından dolayı vergiye tabi gelir olarak dikkate alınmamış olunmasından kaynaklanmaktadır. Diğer taraftan standartlara göre giderler toplamı 2.180.000 lira iken, vergi mevzuatına göre giderler toplamı 2.030.000 liradır. Aradaki 150.000 liralık fark vergi mevzuatına göre vergi açısından hiçbir zaman gider kabul edilmeyen giderlerden veya tahakkuk esasına göre gider yazılan ancak henüz ödemesi yapılmayan giderlerden ya da değerlendirme farklarından meydana gelmektedir. Sonuç olarak muhasebe karı 100.000 lira iken, vergisel kar 220.000 lira olarak belirlenmekte ve böylece vergisel kar muhasebe karından 120.000 lira fazla hesaplanmış olmaktadır.

2. TDMS'YE GÖRE MUHASEBE KARI (ZARARI) VEYA VERGİSEL KARIN (ZARARIN) BELİRLENMESİ VE RAPORLANMASI

Muhasebe karı veya zararı ile vergisel karı veya zararının ikili kayıt sisteminde göre ayrı ayrı kaydedilerek belirlenmesi, oldukça külfetli ve gereksiz birtakım işlem ve uygulamaları beraberinde getirmektedir. Bu nedenle gelir-gider yaklaşımına göre kar veya zararın belirlenmesi benimsenen TDMS'de, bir taraftan muhasebenin temel kavramları ve finansal tablo ilkeleri açısından genel olarak muhasebe kar veya zararının hesaplanmasına yönelik kayıtların yapılması, diğer taraftan vergi mevzuatı açısından sadece farklılık oluşturan gelir ve giderlerin nazım hesaplarda ayrıca izlenmesi hedeflenmektedir. Böylece muhasebe kar veya zararından nazım hesaplarda izlenen vergiye tabi olmayan gelirlerin çıkarılması vergi açısından kabul edilmeyen giderlerin muhasebe karı veya zararına eklenmesiyle vergisel kar veya zarar sistematik olarak hesaplanabilmektedir. Şekil 1'de muhasebe karı veya zararından hareketle vergisel kar veya zararın, vergi matrahın ve ödenecek (mahsup edilecek veya iade alınacak) verginin nasıl hesaplanacağı şematik olarak gösterilmektedir.

Şekil1: Muhasebe Kar veya Zararından Hareketle Vergisel Kar veya Zarar ile Ödenecek (Mahsup Edilecek) Vergiler						
A) Muhasebe Karı veya Zararı	-	B) Vergiye Tabi Olmayan Gelirler	+	C) Vergi Açısından Kabul Edilmeyen Giderler	=	D) Vergisel Kar Veya Zarar
						-
						E) Geçmiş Yıl Zararları ve Vergi Avantajları
						=
						F) Kurumlar Vergisi Matrahı
						X
						G) Vergi Oranı
						=
						H) Kurumlar Vergisi Gideri
						-
						I) Peşin Ödenen Vergi
						=
						i) Ödenecek (Mahsup Edilecek) Vergi

A) TDMS'ye göre muhasebe karı veya zararı (dönem karı veya zararı), muhasebenin temel kavramlarına ve finansal tablo ilkelerine göre işletmenin cari döneme ait tahakkuk etmiş veya gerçekleşmiş bütün gelir ve giderlerinin karşılaştırılarak belirlendiği karı veya zararı ifade etmektedir. Ancak TDMS'nin ve Türkiye'deki muhasebe uygulamalarının kısmen vergi mevzuatının etkisinde kalarak muhasebe karı veya zararı açısından dikkate alınması gereken bazı gelir ve giderleri dikkate almadığı görülmektedir. Örneğin, vergi mevzuatıyla paralel olarak muhasebe uygulamalarında birçok işletme ihtiyatlılık kavramını gözardı ederek kıdem tazminatı ve garanti karşılığı ayırmadığından giderlerini olması gerekenden düşük göstererek ticari karını yüksek göstermekte veya ticari zararını olması gerekenden düşük göstermektedir. Muhasebenin temel kavramları ve finansal tablo ilkeleri açısından bazı sapmalar ve eksikliklere rağmen, TDMS vergisel kar veya zarardan ayrı bir muhasebe karı veya zararının belirlenmesini ve raporlanmasını olanaklı kılmaktadır.

B) Muhasebe kar veya zararı ile vergi kar veya zararı arasındaki farklılıkların bir kısmını vergiye tabi olmayan gelirler oluşturmaktadır. Vergiye tabi olmayan gelirler, vergi matrahının hesaplanmasında dikkate alınmayan; diğer bir ifadeyle, muhasebe karı veya zararından hareketle vergi karı veya

zararı hesaplanırken muhasebe karından çıkarılması veya muhasebe zararına eklenmesi gereken gelirlerdir. Bu tür gelirler devletin bazı işlemleri teşvik etmek için veya çifte vergilemenin önlenmesi için yaptığı muafiyet ve istisnalarla ilgili düzenlemeler sonucu ortaya çıkmaktadır. Bunlardan ilkinin, ne cari dönemde ne de gelecek dönemlerde vergiye tabi olmayan gelirler oluşturmaktadır. Örneğin kurumların tam yükümlülüğe tabi başka bir kurumun sermayesine iştirakinden elde ettikleri iştirak kazançları muhasebenin temel kavramları ve finansal tablo ilkeleri açısından gelir olarak kaydedilirken, çifte vergilemenin önlenmesi için bu tür kazançlar vergi matrahının tespitinde dikkate alınmamaktadırlar. Dolayısıyla bu tür gelirler muhasebe karı veya zararından hareketle vergi karı veya zararı hesaplanırken, muhasebe karından çıkarılırlar veya muhasebe zararına ilave edilirler. Yine devlet tahvili ve hazine bonusu faiz gelirleri muhasebenin temel kavramları ve finansal tablo ilkeleri açısından gelir olarak kabul edilirken vergi mevzuatı açısından cari dönemde ve gelecek dönemlerde vergiye tabi değildir. Vergiye tabi olmayan gelirlerin ikincisini, muhasebenin temel kavramlarına göre değerlendirilen varlıklardaki artışlar ve borçlardaki azalışlar nedeniyle gelir kaydedilen ancak vergi mevzuatına göre yapılan değerlendirme açısından vergiye tabi olmayan gelirler oluşturmaktadır. TDMS'ye göre çeşitli varlıklardaki değer artışları gelir kaydedilirken, vergi mevzuatı bazı varlıklardaki değer artışlarının gelir kaydedilmesini ve vergiye tabi tutulmasını öngörmemektedir. Bu kapsamda, örneğin spekülasyon amaçları veya iştirak veya bağlı ortaklık için satın alınan hisse senetlerinin değer artışlarından dolayı muhasebenin temel kavramları açısından kaydedilen gelirler, vergi mevzuatı açısından gelir olarak kabul görmemektedir. Vergiye tabi olmayan gelirlerin üçüncüsünü, TDMS'ye göre tahakkuk yoluyla gelir kaydedilen ancak vergi mevzuatına göre ancak tahsil edildiklerinde gelir olarak kabul gören ve dolayısıyla cari dönemde gelir olarak dikkate alınmaması gereken gelirler oluşturmaktadır.

C) Muhasebe kar veya zararı ile vergisel kar veya zarar arasındaki farklılıkların diğer bir kısmını ise, vergi açısından kabul edilmeyen giderler, literatürdeki yaygın kullanımıyla kanunen kabul edilmeyen giderler oluşturmaktadır¹. Vergi açısından kabul edilmeyen giderler, vergi matrahının hesaplanmasında dikkate alınmayan; bir başka ifadeyle, muhasebe karı

¹ Kanunen kabul edilmeyen gider kavramı iki açıdan eleştirilebilir. Birincisi kanunen kabul edilmeyen gider denildiğinde hangi kanunun kabul etmediği gider ifade edilmektedir. Örneğin vergi kanunları kabul edilmeyen bir gider başka bazı kanunlarca örneğin Türk Ticaret Kanununa göre kabul edilen bir gider olabilir. Yine vergi kanunları açısından bu tür giderlere bakıldığında, vergi kanunlarında da bu tür giderlerin gider olup olmadığının tespitinden ziyade vergi matrahının tespitinde indirim konusu olmayacak giderlerin tespiti olduğu söylenebilir. Bu nedenle bu çalışmada 'kanunen kabul edilmeyen giderler' kavramı yerine 'vergi açısından kabul edilmeyen giderler' kavramının kullanılması tercih edilmiştir.

veya zararından hareketle vergisel kar veya zarar hesaplanırken muhasebe karına ilave edilmesi muhasebe karından çıkarılması gereken giderlerdir. Bu tür giderler vergi karının ve vergi matrahının düşük hesaplanmasını ve dolayısıyla devletin vergi alacağına kayba uğramasını önlemeye yönelik vergi mevzuatında yapılan çeşitli düzenlemeler sonucu ortaya çıkmaktadır. Bunlardan ilkinin muhasebe açısından gider kabul edilerek gider kaydı yapılan ancak vergi mevzuatının vergi matrahının tespitinde ne cari dönemde ne de gelecek dönemlerde gider olarak kabul etmediği giderler oluşturmaktadır. Örneğin, vergi ve trafik cezaları ve bunların zamları, vergi mevzuatınca belirlenen yasal sınırı aşan bağış ve yardımlar, vergi mevzuatınca belirlenen yasal sınırı aşan fireler (anormal fireler), varlıklardaki noksanlıklar nedeniyle gider kaydedilen sayım ve tesellüm noksanlıkları ve benzeri giderler vergi matrahının tespitinde gider olarak dikkate alınmamaktadır. Vergi mevzuatında devletin vergi alacağına kayba uğramasını önlemeye yönelik düzenlemelerin ikincisini, varlıkların düşük değerle veya kaynakların yüksek değerle değerlendirilmesi için yapılan düzenlemeler oluşturmaktadır. TDMS'ye göre çeşitli varlıklardaki değer düşüklükleri için karşılık ayrılarak gider kaydedilirken, vergi mevzuatı bazı varlıklardaki değer düşüklükleri için karşılık ayrılarak gider kaydedilmesini veya vergi mevzuatınca belirlenen değerlendirme ölçülerine göre ayrılması gereken karşılıklardan fazla ayrılmış karşılıklarla ilgili giderlerin vergi matrahından indirilmesini kabul etmemektedir. Bu kapsamda, örneğin spekülatif amaçlarla veya iştirak veya bağlı ortaklık için satın alınan hisse senetleri için ayrılan karşılıklardan dolayı kaydedilen giderler muhasebenin temel kavramları açısından gider olarak kabul edilirken, vergi mevzuatı açısından gider olarak kabul edilmemektedir. Yine bu kapsamda vergi mevzuatına göre ayrılması gereken amortisman tutarından daha fazla amortisman ayrılması ve gider yazılması halinde, fazla ayrılan amortisman vergi açısından kabul edilmeyen gider oluşturmaktadır. Vergi açısından kabul edilmeyen giderlerin üçüncüsünü tahakkuk ederek muhasebe açısından gider kaydedilen ancak vergi açısından ödendiğinde gider olarak kabul edilen giderler oluşturmaktadır. Vergi mevzuatı bazı giderler için tahakkuk esasını yerine nakit esasını benimsemekte ve bu giderler ancak ödendiklerinde vergi mevzuatı açısından gider olarak kabul edilmektedir. Örneğin, tahakkuk etmiş fakat henüz ödenmemiş kira giderleri, TDMS'de gider olarak kabul edilirken, vergi mevzuatı açısından ancak ödendiklerinde gider olarak kabul edilmektedirler. Bu nedenle tahakkuk eden bu tür giderler cari dönemde vergi açısından kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınmaktadır.

D) TDMS'ye göre vergisel kar veya zarar, dönem içinde ve dönem sonunda ortaya çıkan vergiye tabi olmayan gelirler muhasebe karından çıkarılarak veya muhasebe zararına eklenerek ve vergi açısından kabul edilmeyen giderler muhasebe karına eklenerek veya muhasebe zararından çıkarılarak hesaplanabilir. Vergisel kar veya zararın hesaplanması aşağıda tablo 3'deki gibi çeşitli seçeneklere göre ayrı ayrı gösterilebilir.

Tablo 3: Muhasebe karı veya zararından vergisel kar veya zararın hesaplanması.

Seçenekler	Muhasebe Karı (Zararı)	-	Vergiye Tabi Olmayan Gelirler	+	Vergi Açısından Kabul Edilmeyen Giderler	=	Vergi Karı (Zararı)
1	100.000	-	30.000	+	150.000	=	220.000
2	100.000	-	150.000	+	30.000	=	-20.000
3	-100.000	-	30.000	+	150.000	=	20.000
4	-100.000	-	150.000	+	30.000	=	-220.000

Birinci seçenekte muhasebe karı 100.000 lira olan işletmenin vergiye tabi olmayan gelirleri toplamı 30.000 lira ve vergi açısından kabul edilmeyen giderleri toplamı 150.000 lira olduğu için işletmenin vergisel karı 220.000 lira olmaktadır. İkinci seçenekte ise aynı işletmenin muhasebe karı yine 100.000 lira iken, vergiye tabi olmayan gelirleri toplamı 150.000 lira ve vergi açısından kabul edilmeyen giderleri toplamı 30.000 lira olduğundan 20.000 lira vergisel zararı ortaya çıkmaktadır. Farklı seçenekler birlikte değerlendirildiğinde vergi açısından kabul edilmeyen giderler ile vergiye tabi olmayan gelirler nedeniyle muhasebe karı veya zararı ile vergisel karı veya zararının birbirinden nasıl farklılaştığı görülmektedir.

E, F, G, H, I, İ) Vergi avantajları ve geçmiş dönemler zararları (**E**), devlet teşvikleri ve yatırım indirimi vb. bazı işletmelere tanınan o işletmeye özgü avantajlarından ve cari dönemde itfa edilebilir geçmiş dönem zararlarından oluşur. Vergi karından geçmiş dönem zararları ve vergi avantajlarının (**E**) çıkarılmasıyla vergi matrahına (**F**) ulaşılmaktadır. Vergi avantajları cari döneme ilişkin vergi avantajları olabileceği gibi, önceki dönemlerde matrahtan indirilemeyen ve cari dönemde matrahtan indirilebilir olan vergi avantajlarından da oluşmaktadır. Vergi matrahı (**F**) ile vergi oranının (**G**) çarpılmasıyla dönemin vergi tutarı (**H**) hesaplanmaktadır. İşletmenin dönem içinde ödenmiş peşin (geçici) vergileri, yabancı ülkelerde ödenen vergileri ve kesinti yoluyla ödenen vergileri (**I**) söz konusu ise, hesaplanan cari dönem vergi tutarından (**H**) bu vergilerin (**I**) düşülmesiyle ödenecek (iade alınacak veya mahsup edilecek) vergi tutarı (**İ**) bulunur. İşletmenin

dönem içinde peşin ödenmiş, yabancı ülkelerde ödenmiş ve kesinti yoluyla ödenen vergileri söz konusu değilse, hesaplanan cari dönem vergisi aynı zamanda ödenecek vergi tutarını **(i)** oluşturmaktadır.

Yukarıdaki örnekte, vergi avantajlarının 10.000 lira ve vergi oranının yüzde 20, peşin ödenmiş vergilerin 30.000 lira olduğu kabul edilirse; işletmenin cari dönem vergi tutarı ve ödenecek vergi tutarı farklı seçeneklere göre şu şekilde olur.

Tablo 4: Vergisel kar veya zarardan ödenecek (mahsup edilecek) verginin belirlenmesi.

Vergi Unsurları	1.Seçenek	2.Seçenek	3.Seçenek	4.Seçenek
(E) Vergisel Kar (Zararı)	220.000	-20.000	20.000	-220.000
(F) Vergi avantajları	-10.000	-10.000	-10.000	-10.000
Vergi Matrahı (Gelecek dönemlerde itfa edilecek vergi zararı)	210.000	-30.000	10.000	-230.000
(G) Vergi Oranı	X 0,20		X 0,20	
(H) Dönemin Vergi Karşılığı	42.000		2.000	
(I) Peşin Ödenen Vergiler	-30.000	-30.000	-30.000	-30.000
(İ) Ödenecek (mahsup edilecek) Vergi	12.000	-30.000	-28.000	-30.000

Tablo 4'te görüldüğü gibi karlı olan 1. ve 3. seçeneklerde vergi karından vergi avantajları düşüldükten sonra vergi matrahı elde edilmektedir. Vergi matrahı ile vergi oranının çarpılmasıyla dönemin vergi tutarı hesaplanmaktadır. Vergi zararının olduğu 2. ve 4. seçeneklerde ise gelecek dönemlerde itfa edilmek üzere vergi avantajları vergi zararına ilave edilmektedir.

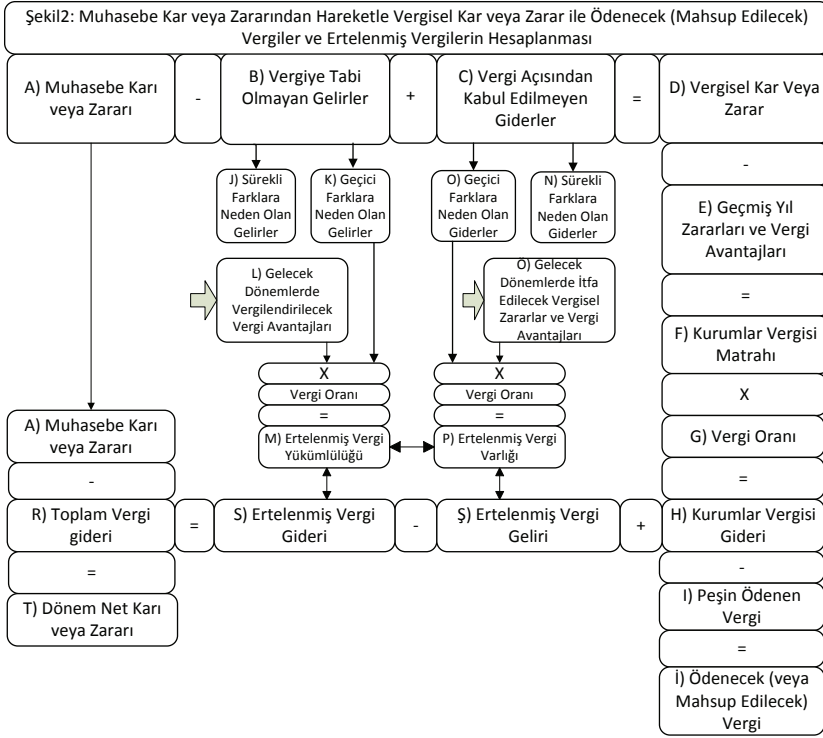
3. TDMS VE TMS-TFRS KAPSAMINDA KAR-ZARAR, VERGİ VE ERTELENMİŞ VERGİLER

3.1. Muhasebe Karı veya Zararı ile Vergisel Kar veya Zarar ve Ertelemiş Vergilerin Belirlenmesi

Vergi kar veya zararı vergi mevzuatına göre belirlendiği için, TMS/TFRS'nin uygulanmasıyla cari döneme veya gelecek dönemlere ilişkin vergi karı veya zararı, vergi matrahı ve ödenecek kurumlar vergisi tutarında herhangi bir farklılık oluşması söz konusu değildir. TMS-TFRS'nin uygulanmasıyla, yöntem olarak TDMS uygulamalarında olduğu gibi, dönem karı veya zararına vergi açısından kabul edilmeyen giderler eklenip, dönem karı veya zararından vergiye tabi olmayan gelirler çıkarılarak vergi karı ve zararı ve sonrasında ödenecek kurumlar vergisi tespit edilebilir. Ancak TDMS'nin düzenlemeleri ve muhasebe uygulamalarına göre belirlenen muhasebe karı veya zararı ile TMS-TFRS'nin düzenlemeleri ve muhasebe uygulamalarına

göre belirlenen muhasebe karı veya zararı farklı olduğundan, bu farklılıkların muhasebe karı veya zararı ile vergi karı veya zararı arasında yeni birtakım farklılıklara neden olması kaçınılmaz görülmektedir. Örneğin, sadece senetli alacak ve borçların değil, tüm alacak ve borçların reeskonta tabi tutulması, vadeli mal alış ve satışlarında vade farklarının ayrıca gelir veya gider kaydedilmesi, maddi duran varlıklar, garanti taahhütleri için karşılık ayrılması vb. uygulamalar muhasebe karının belirlenmesinde değişikliklere neden olmaktadır. Dolayısıyla muhasebe kar veya zararından hareketle vergi karı veya zararı hesaplanırken, yöntem olarak herhangi bir farklılık söz konusu olmazken, muhasebe karı veya zararındaki farklılıklara bağlı olarak vergi açısından kabul edilmeyen giderler ve vergiye tabi olmayan gelirlerde de farklılıklar ortaya çıkmaktadır.

TDMS'ye göre muhasebe karından hareketle vergi karı ve vergi matrahı hesaplanırken, TMS-TFRS'ye göre ertelenmiş vergi varlık ve yükümlülükleri ile ertelenmiş vergi gelir ve giderleri de hesaplanabilir. Bunun için öncelikle vergi açısından kabul edilmeyen giderler ile vergiye tabi olmayan gelirler içindeki sürekli ve geçici farklara neden olan gelir ve giderlerin belirlenmesi ve ayrıştırılması gerekmektedir. Şekil 3'te muhasebe karından hareketle vergi karının nasıl belirleneceğine ilaveten, muhasebe karı ile vergi karı arasındaki sürekli ve geçici farkların nasıl belirleneceği ve geçici farklar üzerinden ertelenmiş vergilerin nasıl hesaplanacağı şematik olarak gösterilmektedir.



J) Sürekli Farklara Neden Olan Gelirler

Bazı gelirler TMS/TFRS açısından gelir olarak kabul edilip muhasebe karının veya zararının hesaplanmasında dikkate alınırken, vergi mevzuatı açısından vergisel kar veya zararın hesaplanmasında ne cari dönemde ne de gelecek dönemlerde vergiye tabi gelir olarak dikkate alınmamaktadırlar. Cari dönemde muhasebe karı ile vergi karı arasında fark oluşmasına neden olan ve sonraki dönemlerde de ortadan kalkmayan bu tür gelirler sürekli farklara neden olan gelirler olarak adlandırılmaktadırlar. Bu tür gelirler her ülkenin yürürlükteki vergi mevzuatına bağlı olarak farklılık göstermekte; vergi mevzuatında yapılan değişikliklere göre de sürekli farklılıkların kapsamı değişmektedir. Örneğin Türk vergi mevzuatında iştirak kazançları istisnası, kurumların tam yükümlülüğe tabi başka bir kurumun sermayesine iştirakinden elde ettiği kazançların çifte vergilemesini önlemek amacıyla kurumlar vergisinden istisna edilmiştir. Türk vergi mevzuatına göre sürekli farklara neden olan gelirlerin bir kısmı şu şekilde sıralanabilir:

- iştirak kazançları istisnası (KVK m. 5/1)
- Yatırım fonları ve yatırım ortaklıkları kazançları istisnası (KVK m. 5/3)

- Serbest bölgelerden elde edilen kazançlar istisnası (3218 sayılı kanun m. 6).
- Gayrimenkul Yatırım Fonları ve Ortaklarının Kazançları (KVK m.5/d4)
- Hazine bonusu ve devlet tahvili faiz gelirleri

Yukarıdaki örnekte 30.000 liralık vergiye tabi olmayan gelirin 10.000 liralık kısmının iştiraklerden temettü gelirlerinden oluşması halinde, aşağıdaki gibi muhasebe kaydının yapılması gerekir.

...../...../..... 1.. İŞTİRAKLERDEN ALACAKLAR 6. İŞTİRAKLERDEN TEMETTÜ GELİRLERİ/...../.....	10.000	
		10.000
...../...../..... 9.. VERGİYE TABİ OLMAYAN GELİR KARŞILIKLARI İştiraklerden Temettü Gelir Karşılıkları 9.. VERGİYE TABİ OLMAYAN GELİRLER İştiraklerden Temettü Gelirleri/...../.....	10.000	
		10.000

İştiraklerden elde edilen temettü gelirleri sonraki dönemlerde de vergiye tabi olmadığından, sözkonusu iştiraklerle ilgili dönem sonu itibariyle başka bir muhasebe kaydı yapılmasının gerekli olmadığı anlaşılmaktadır.

K) Geçici Farklara Neden Olan Gelirler ve M) Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü (Borcu)

Geçici farklara neden olan gelirler TMS-TFRS açısından cari dönemde gelir olarak kabul edilerek muhasebe karının hesaplanmasında dikkate alınan, ancak vergi mevzuatına göre cari dönemde gelir olarak kabul görmeyen ve vergi karı veya zararının hesaplanmasında dikkate alınmayan ancak gelecek dönemlerde vergi karı veya zararının hesaplanmasında dikkate alınabilecek gelirlerdir. Bu tür gelirler muhasebe ve vergi karının tespitindeki zamanlama farklılıklarından dolayı ortaya çıkabileceği gibi, TMS-TFRS ile vergi mevzuatı arasındaki varlık ve kaynakların değerlendirme farklılıklarından dolayı da ortaya çıkabilmektedir.

TMS/TFRS'ye göre tahakkuk etmiş bütün gelirler, gelir olarak dikkate alınırken, Türk Vergi Mevzuatı'na göre gelirlerin gelir olarak dikkate alınması

bazen tahakkuk bazen nakit esasına bağlanmıştır. Örneğin, tahakkuk ettiği için muhasebe standartları açısından gelir kaydedilen ancak henüz tahsil edilmemiş olan komisyon ve kira gelirleri Türk Vergi Mevzuatına göre cari dönemde gelir olarak dikkate alınmazken, tahsil edildikleri dönemde gelir olarak dikkate alınmaktadırlar (Dinç 2007, 22). Geçici farklılıklara neden olan gelirlerin bir kısmı şu şekilde sıralanabilir:

- Hisse senedi değer artış kazançları
- Verilen çekler reeskont gelirleri
- Senetsiz borçlar reeskont gelirleri
- Yenileme Fonu

TMS/TFRS'ye göre belirlenen muhasebe kar veya zararından hareketle vergisel kar veya zarar belirlenirken, muhasebe karından çıkarılan veya muhasebe zararına eklenen vergiye tabi olmayan gelirler içindeki geçici farklılıklara neden olan gelirler ertelenmiş vergi yükümlülüğü oluşturmaktadır. Bu durumda ertelenmiş vergi yükümlülüğü;

Geçici farklılıklara neden olan gelirler x vergi oranı = ertelenmiş vergi yükümlülüğü şeklinde ifade edilebilir.

Yukarıdaki örnekte 30.000 liralık vergiye tabi olmayan gelirin 20.000 liralık kısmının verilen ileri tarihli çeklerin ve senetsiz borçların reeskonta tabi tutulmasından kaynaklandığının tespit edilmesi halinde, bu işlemle ilgili muhasebe kayıtları aşağıdaki gibi yapılabilir.

31/12/.....			
3.. TİCARİ BORÇLAR REESKONTU	20.000		
6.. REESKONT FAİZ GELİRLERİ			20.000
Ticari Borçlar Reeskont Faiz Gelirleri			
...../...../.....			
31/12/.....			
9.. VERGİYE TABİ OLMAYAN GELİR KARŞILIKLARI	20.000		
Verilen Çekler ve Senetsiz Borçlar Reeskontu			
9.. VERGİYE TABİ OLMAYAN GELİRLER			20.000
Verilen Çekler ve Senetsiz Alacaklar			
Reeskont Gelirleri			
...../...../.....			

31/12/.....		
6.. ERTELENMİŞ VERGİ GİDERLERİ	4.000	
4.. ERTELENMİŞ VERGİ YÜKÜMLÜLÜĞÜ		4.000
Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü 20.000 x 0,20 = 4.000		
...../...../.....		

İTUVU / 2014-1

L) Gelecek Dönemlerde Vergilendirilecek Vergi Avantajları ve M) Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü

İşletmenin vergisel karından cari dönemde indirilen ve gelecek dönemlerde vergiye tabi olmayacak vergi avantajları için herhangi bir ertelenmiş vergi kaydı yapılması sözkonusu değildir. Ancak mali kardan cari dönemde indirilen ve gelecek dönemlerde vergiye tabi olacak vergi avantajları için ertelenmiş vergi yükümlülüğü kaydı yapılır. Bu vergi avantajları vergilendirildiğinde ise ertelenmiş vergi yükümlülüğünün iptal kaydı yapılır.

N) Sürekli Farklara Neden Olan Giderler

Bu tür giderler TMS-TFRS açısından gider olarak kabul edilip muhasebe kar veya zararının hesaplanmasında dikkate alınırken, vergi mevzuatı açısından ne cari dönemde ne de gelecek dönemlerde vergi karı veya zararının hesaplanmasında dikkate alınmayan, vergi matrahından düşülmesi hiçbir zaman söz konusu olmayan giderlerdir. Dolayısıyla muhasebe karı veya zararı ile vergi karı veya zararının sürekli olarak farklılaşmasına neden olan bu tür giderler, sonraki dönemlerde de ortadan kalkmadığından ertelenmiş vergi varlığı oluşturmaları sözkonusu değildir. Bu tür giderler her ülkenin yürürlükteki vergi mevzuatına bağlı olarak farklılık göstermekte; vergi mevzuatında yapılan değişikliklere göre de sürekli farklılıkların kapsamı değişmektedir. Mevcut durumda Türk vergi mevzuatına göre sürekli farklara neden olan giderlerin bir kısmı şu şekilde sıralanabilir (Tekşen 2012, 13-14):

- Her türlü para cezaları, trafik cezaları, vergi cezaları, Vergi Usul Kanunu'ndan doğan gecikme cezaları, teşebbüs sahibinin kusurundan doğan tazminatlar (KVK b. 15)
- Alkol, alkollü içkiler, tütün, tütün mamulleri ile ilgili ilan ve reklam giderleri (KVK m. 15)
- Bazı taşıtların giderleri ve amortismanları (KVK, m. 15)
- Basın yoluyla işlenen fillerden veya radyo ve televizyon yayınlarından

doğacak maddi ve manevi zararlardan dolayı ödenen tazminat giderleri (GVK m. 41).

- Yurt dışından Türkiye'ye yönelik yayın yapan kuruluşlara verilen reklam harcamaları (GVK . m. 41).
- Öz sermaye üzerinden ödenen veya hesaplanan faizler (KVK m. 15).
- Örtülü sermaye üzerinden ödenen veya hesaplanan faiz, kur farkları ve benzeri giderler (KVK m. 15).
- Transfer fiyatlaması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazançlar (KVK m. 15).
- Vergiden istisna edilen kazançlar için yapılan harcamalar (KVK m. 15).
- Gider yazılan sayım ve tesellüm noksanlıkları
- Anormal fire ve kayıplar
- Ödenmeyen SGK primleri
- Yasal sınırı aşan bağış ve yardımlar

Muhasebe kar veya zararından hareketle vergi karı veya zararı hesaplanırken muhasebe karı veya zararına ilave edilen bu giderlere ilişkin muhasebe işlemleri şu şekilde açıklanabilir. Örneğin vergi açısından kabul edilmeyen giderleri toplamı 150.000 lira olan işletmenin bazı işlemleri şöyledir:

-15.11..... tarihinde kasa 5.000.- lira noksan vermiş, noksanlığın nedeni daha sonraki tarihlerde de belirlemediğinden dönem sonu itibariyle gider yazılmasına karar verilmiştir.

Dönem sonu stokların envanterinde 50.000 liralık fire olduğu, bunun 30.000 liralık kısmının normal fire 20.000 liralık kısmının ise anormal fire olduğu tespit edilmiştir.

_____ 15/11/..... _____		
1.. SAYIM VE TESELLÜM NOKSANLARI	5.000	
1.. TL Kasa Noksanı		
1.. KASA		5.000
1.. TL Kasası		
_____/...../..... _____		

31/12/.....		
6.. DİĞER GİDER VE ZARARLAR	5.000	
6.. Sayım Noksanı Giderleri		
1.. SAYIM VE TES. NOKSANLARI		5.000
1.. TL Kasa Noksanı		
...../...../.....		
31/12/.....		
9.. VERGİ AÇISINDAN KABUL EDİLMEYEN GİDERLER	5.000	
Kasa Noksanı		
9.. VERGİ AÇISINDAN KABUL EDİLMEYEN GİDER KARŞ.		5.000
Kasa Noksanı Karşılıkları		
...../...../.....		

Kasa noksanlığı nedeniyle muhasebe açısından gider kaydedilen, ancak vergi mevzuatına göre cari dönemde vergi açısından kabul edilmeyen gider olarak kaydedilen ve gelecek dönemlerde de gider olarak kabul görmesi mümkün olmayan bu giderler, ertelenmiş vergi oluşturmadığından dönem sonu itibarıyla başka bir muhasebe kaydı yapılmasına gerek yoktur.

31/12/.....		
6.. SATILAN TİCARİ MAL MALİYETİ	30.000	
6.. DİĞER GİDERLER VE ZARARLAR	20.000	
1.. TİCARİ MALLAR		50.000
...../...../.....		
31/12/.....		
9.. VERGİ AÇISINDAN KABUL EDİLMEYEN GİDERLER	20.000	
Anormal Fire		
9.. VERGİ AÇISINDAN KABUL EDİLMEYEN GİDERLER KARŞ.		20.000
Anormal Fire		
...../...../.....		

Muhasebe standartları açısından gider kaydedilen ancak vergi mevzuatı açısından vergi matrahının belirlenmesinde cari dönemde muhasebe karına veya zararına eklenen anormal firelerle ilgili giderler gelecek dönemlerde de gider olarak kabul edilmediğinden başka herhangi bir muhasebe kaydının yapılmasına gerek yoktur.

O) Geçici Farklara Neden Olan Giderler ve P) Ertelenmiş Vergi Varlığı (Alacağı)

Geçici farklara neden olan giderler, TMS-TFRS açısından cari dönemde gider olarak kabul edilerek muhasebe karının hesaplanmasında dikkate alınırken, vergi mevzuatına göre cari dönemde gider olarak kabul görmeyen; ancak gelecek dönemlerde vergisel kar veya zararın hesaplanmasında dikkate alınabilecek giderlerdir. TMS-TFRS ile vergi mevzuatı arasında geçici farklılıklara neden olan bu giderler, genel olarak zamanlama ve değerlendirme ve değerlendirme farklılıklarından kaynaklanmaktadır (Güçeme ve Poroy 2007; İbiş 2009, 238). Zamanlama farklılıklarından kaynaklanan geçici farklılıklara neden olan giderler, TMS-TFRS ve vergi mevzuatına göre tüm giderlerin tanınma dönemlerinin aynı olmamasıyla ilgilidir. TMS-TFRS'ye göre tahakkuk etmiş veya ödenmiş bütün giderler, gider olarak dikkate alınırken, Türk Vergi Mevzuatı'na göre giderlerin, gider olarak kabul görmesi bazen tahakkuk bazen nakit esasına bağlanmıştır (Dinç 2007, 22). Değerleme farklılıklarından kaynaklanan geçici farklara neden olan giderler ise, varlık ve kaynakların değerlemesinde TMS-TFRS'nin değerlendirme ölçüleri ile vergi mevzuatının değerlendirme ölçüleri arasındaki farklılıklardan dolayı ortaya çıkmaktadır. Örneğin TMS-TFRS'ye göre hisse senetleri gerçeğe uygun değer (borsa değeri) ile değerlendirilirken, VUK'ya göre alış değeriyle değerlendirilir. Hisse senetlerinin gerçeğe uygun değerinin alış değerinden düşük olması nedeniyle ayrılan karşılıklar için kaydedilen giderler, geçici farklara neden olan giderler olarak nitelendirilir. Gerek zamanlama gerekse değerlendirme farklılıklarından kaynaklanan ve muhasebe karı veya zararı ile vergisel kar veya zarar arasında geçici farklılıklara neden olan bu tür giderlerin bazıları şu şekilde sıralanabilir:

- Alınan çekler reeskont faiz giderleri
- Alış bedeli altında değerlendirilen hisse senetleri için kaydedilen karşılık giderleri
- Vergi açısından kabul edilmeyen şüpheli alacak karşılık gideri
- Senetsiz alacak reeskont faiz giderleri
- Vergi açısından kabul edilmeyen stok değer düşüş karşılık gideri
- Duran varlık değer düşüş karşılık giderleri
- Fazla ayrılan veya geçmiş döneme ilişkin ayrılan amortisman giderleri
- Ödenecek sosyal güvenlik kesintileri

- Kıdem tazminatı karşılık giderleri
- Garanti taahhütleri karşılık giderleri

Hangi nedenle ortaya çıkarlarsa çıksınlar cari dönemde muhasebe karı veya zararı ile vergisel kar veya zarar arasında farklılık meydana getiren bu tür giderlerle ilgili geçici farkların gelecek dönemlerde ortadan kalkma olasılığı bulunmaktadır. Örneğin kıdem tazminatı karşılığının ayrıldığı dönemde karşılık gideri kadar muhasebe karı azalırken veya muhasebe zararı artarken, bu gider vergisel kar veya zararı etkilememekte; ancak kıdem tazminatının ödendiği dönemde ise, vergisel karı düşerken veya vergisel zararı artarken; bu ödeme muhasebe kar veya zararını etkilememektedir. Böylece kıdem tazminatının fiilen ödendiği dönemde muhasebe karı veya zararı ile vergisel kar veya zarar arasında kıdem tazminat karşılık giderinden dolayı ortaya çıkan geçici fark ortadan kalkmaktadır.

TMS/TFRS'ye göre belirlenen muhasebe karı veya zararından hareketle vergisel kar veya zarar hesaplanırken, cari dönemde vergi mevzuatı açısından gider kabul edilmediği için muhasebe kar veya zararına eklenen vergi açısından kabul edilmeyen giderler içindeki geçici farklarla ilgili giderler ertelenmiş vergi varlığının (alacağının) ortaya çıkmasına neden olmaktadır. Bu durumda ertelenmiş vergi varlığı;

Geçici farklılıklara neden olan giderler x vergi oranı = ertelenmiş vergi varlığı şeklinde ifade edilir.

Örneğin yukarıda vergi açısından gider kabul edilmeyen 150.000 lira ile ilgili diğer işlemlerin aşağıdaki gibi olduğunu varsayalım.

-İşletme dönem sonunda tüm alacaklarını reeskonta tabi tutmaya karar vermiş, 40.000 liralık reeskont tutarının 10.000 liralık kısmının senetsiz alacaklar ve 5.000 liralık kısmının da ileri tarihli çeklere ait olduğu saptanmıştır.

-İşletme dönem sonunda ayrılması gereken kıdem tazminatı tutarını 80.000.- lira olarak hesaplamıştır.

-İşletme gerçeğe uygun değer farkı kar zarara yansıtılan finansal varlıklarda (hisse senetleri) 30.000- liralık değer düşüklüğü olduğunu tespit etmiş ve karşılık ayırmaya karar vermiştir.

31/12/.....	6.. REESKONT FAİZ GİDERLERİ Ticari Alacaklar Reeskont Gideri 1.. TİCARİ ALACAKLAR REESKONTU	40.000	40.000
31/12/.....	9.. VERGİ AÇISINDAN KABUL EDİLMEYEN GİDERLER Reeskont Faiz Giderleri 9.. VERGİ AÇISINDAN KABUL EDİLMEYEN GİDERLER KARŞ. Reeskont Faiz Gider Karşılığı	15.000	15.000
31/12/.....	2.. ERTELENMİŞ VERGİ VARLIĞI 6.. ERTELENMİŞ VERGİ GELİRLERİ Ertelenmiş Vergi Varlığı 15.000 x 0,20 = 3.000	3.000	3.000
31/12/.....	6.. KARŞILIK GİDERLERİ Kıdem Tazminatı Karşılığı Gideri 4.. KIDEM TAZMİNAT KARŞILIKLARI	80.000	80.000
31/12/.....	9.. VERGİ AÇISINDAN KABUL EDİLMEYEN GİDERLER Kıdem Tazminatı Karşılık Gideri 9... VERGİ AÇISINDAN KABUL EDİLMEYEN GİDERLER KARŞ.	80.000	80.000
31/12/.....	2.. ERTELENMİŞ VERGİ VARLIĞI 6.. ERTELENMİŞ VERGİ GELİRLERİ Ertelenmiş Vergi Varlığı 80.000 x 0,20 = 16.000	16.000	16.000

31/12/.....		
6.. KARŞILIK GİDERLERİ Finansal Varlıklar Değer Düşüş Karş. Gideri 1.. FİNANSAL VARLIKLAR DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIKLARI	30.000	30.000
...../...../.....		
31/12/.....		
9.. VERGİ AÇISINDAN KABUL EDİLMEYEN GİDERLER Finansal Varlıklar Değer Düşüş Karş. Gideri 9.. VERGİ AÇISINDAN KABUL EDİLMEYEN GİDERLER KARŞ.	30.000	30.000
...../...../.....		
31/12/.....		
ERTELENMİŞ VERGİ VARLIĞI 6.. ERTELENMİŞ VERGİ GELİRLERİ Ertelemiş Vergi Varlığı $30.000 \times 0,20 = 6.000$	6.000	6.000
...../...../.....		

Yukarıdaki örneklerden de anlaşılacağı gibi 150.000 liralık vergi açısından kabul edilmeyen giderlerin 25.000 liralık kısmı sürekli fark oluşturduğundan ertelenmiş vergilerle herhangi bir ilişkisi söz konusu değildir. Vergi açısından kabul edilmeyen giderler içinde geriye kalan 125.000 liralık geçici farktan dolayı 25.000 lira ertelenmiş vergi varlığı kaydı yapılmıştır.

Ö) Gelecek Dönemlerde İtfâ Edilecek Vergisel Zararlar, Vergi Avantajları ve P) Ertelemiş Vergi Varlığı

İşletmenin cari dönemde vergisel zararı sözkonusu ise ve bu vergisel zarar gelecek dönemlerin vergisel karlarından mahsup edilebilir ise, cari dönem vergisel zararı üzerinden ertelenmiş vergi varlığı hesaplanması ve kayıt altına alınması gerekir. Yine benzer şekilde işletmenin vergisel zararın sözkonusu olması veya vergisel kardan vergi avantajlarının tamamının veya bir kısmının indirilememesi ve bu vergi avantajlarının gelecek dönem mali karlarından indirilmesinin mümkün olması halinde, gelecek dönemlerde indirim tabi tutulacak vergi avantajları üzerinden ertelenmiş vergi varlığının hesaplanması ve kayıt altına alınması gerekir.

Yukarıdaki örnekte vergi zararının 20.000 lira, vergi avantajlarının 10.000 lira olduğu 2. seçenekte gelecek dönemlerde vergi karı elde edileceği ve

cari dönemdeki vergi zararı ile vergi avantajlarının mahsup edilebilme olasılığı varsa; ertelenmiş vergi varlığının aşağıdaki gibi kaydedilmesi gerekir.

31/12/.....		
2.. ERTELENMİŞ VERGİ VARLIĞI	6.000	
6.. ERTELENMİŞ VERGİ GELİRLERİ		6.000
Ertelenmiş Vergi Varlığı		
$30.000 \times 0,20 = 6.000$		
...../...../.....		

Gelecek dönemlerde vergisel zararlar, geçmiş yıllar vergisel zararları; vergi avantajları da geçmiş yıllar vergi avantajları olarak vergisel kardan indirildiğinde, ertelenmiş vergi varlığının da iptal kaydının yapılması gerekir.

R) Toplam Vergi Gideri, S) Ertelenmiş Vergi Gideri, Ş) Ertelenmiş Vergi Geliri ve H)

Kurumlar Vergisi Gideri

Şekil 2'de görüldüğü gibi toplam vergi gideri, kurumlar vergisi giderine, ertelenmiş vergi giderinin eklenmesi ve bu vergi giderlerinin toplamından ertelenmiş vergi gelirlerinin çıkarılmasıyla elde edilir.

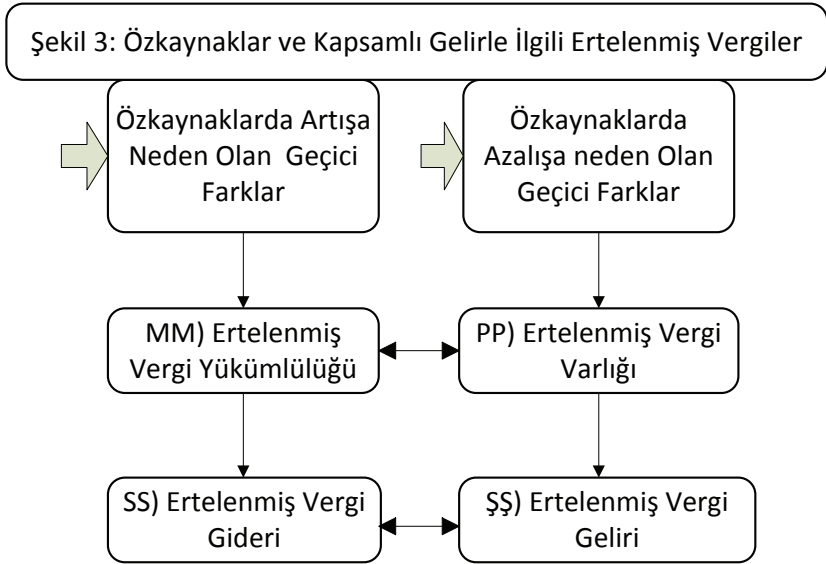
A) Muhasebe Karı veya Zararı, R) Toplam Vergi Gideri ve T) Dönem Net Karı veya Zararı

Yine Şekil 2'de görüldüğü gibi işletmenin muhasebe karından (dönem karından, vergi öncesi kardan) toplam vergi giderinin çıkarılması veya muhasebe zararına (dönem zararına, vergi öncesi zarara) toplam vergi giderinin eklenmesiyle dönem net karı veya zararı bir başka deyişle vergi sonrası kar veya zarar elde edilir.

3.2. Özkaynaklar ve Kapsamlı Karla İlgili Ertelenmiş Vergiler

Muhasebe kar veya zararından hareketle vergisel kar veya zarar hesaplanırken, muhasebe karından çıkarılan veya muhasebe zararına eklenen vergiye tabi olmayan gelirler ve muhasebe karına eklenen veya muhasebe zararından çıkarılan vergi açısından kabul edilmeyen giderler içinde özkaynaklarla ilgili geçici farklar yer almamaktadır. Çünkü bu tür geçici farklar cari dönemde ne muhasebe kar veya zararını ne de vergisel kar veya zararı etkilememekte; ancak özkaynaklarda artışa veya azalışa neden olmaktadır. Vergiye tabi olmayan gelirler ve vergi açısından kabul edilmeyen giderler içindeki geçici farklara ilaveten ortaya çıkan ve kar zararları ilişkilendirilmeyip doğrudan özkaynaklarla ilişkilendirilen varlık ve borçlarla ilgili geçici farklara ilişkin hesaplanan ertelenmiş vergi gelir ve giderleri

öz kaynaklar grubunda dönem kar veya zararından ayrı başlıklarda izlenmektedir. Bu nedenle tür geçici farklardan dolayı ortaya çıkan ertelenmiş vergi gelir ve giderleri gelir-gider tablosunda yer almazken, kapsamlı gelir tablosunun bir unsuru olarak kapsamlı gelir tablosunda yer almaktadır. Öz kaynaklarda artış ve azalışa göre ertelenmiş vergiler aşağıdaki gibi şematik olarak gösterilebilir.



3.2.1. Öz kaynaklarda Artışa Neden Olan Geçici Farklar ve Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü

Genellikle varlıklarda değer artışları veya borçlarda değer azalışları nedeniyle ortaya çıkan öz kaynaklarda artışa neden olan bu tür geçici farklar gelecek dönemlerde işletmenin hem muhasebe karı veya zararını hem de vergisel kar veya zararını etkileyebilirler. Dolayısıyla bu tür geçici farklarla ilgili ertelenmiş vergi yükümlülüğü kaydının yapılması gerekmektedir.

Doğrudan öz kaynaklara kaydedilecek ertelenmiş vergi yükümlülüklerine ilişkin hususların bazıları aşağıdaki gibi sıralanabilir:

-Maddi ve maddi olmayan duran varlıklar ile iştirak, bağlı ortaklık ve iş ortaklığı yatırımlarının yeniden değerlendirilmesinden kaynaklanan kayıtlı değerdeki bir artış,

-Muhasebe politikasındaki bir değişikliğin geçmişe uygulanması veya bir hatanın düzeltilmesi nedeniyle geçmiş dönem zararlarının açılış bakiyesindeki bir düzeltme,

-Yabancı bir işletmenin mali tablolarının raporlama yapan işletmenin para birimi cinsinden ifade edilmesinden kaynaklanan yabancı para çevrim farkları.

Örneğin dönem içinde 500.000 liraya satın alınan bir arsanın dönem sonu itibariyle gerçeğe uygun değerinin 600.000 lira olduğu tespit edilmiştir. Arsanın satılması veya kullanılması halinde kayıtlı değer ile gerçeğe uygun değer arasındaki farkın ortadan kalkacağı ve elde edilen gelir üzerinden vergi ödeneceği dikkate alındığında, yeniden değerlendirme sonucu ortaya çıkan 100.000 liralık fark vergilendirilebilir geçici fark olarak nitelendirilir. Bu nedenle vergi oranının yüzde 20 olması halinde 100.000 liralık fark üzerinden 20.000 liralık ertelenmiş vergi yükümlülüğünün kaydedilerek finansal tablolarda raporlaması gerekmektedir. Dolayısıyla 100.000 liralık değer artışıyla ilgili aşağıdaki gibi kayıt yapılabilir.

31/12/.....		
2.. ARAZİ VE ARSALAR	100.000	
5.. MDV YENİDEN DEĞERLEME ARTIŞLARI		100.000
...../...../.....		
31/12/.....		
5.. ERTELENMİŞ VERGİ GİDERLERİ	20.000	
4.. ERTELENMİŞ VERGİ YÜKÜMLÜLÜĞÜ Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü 100.000 x 0,20 = 20.000		20.000
...../...../.....		

3.2.2. Özkaynaklarda Azalışa Neden Olan Geçici Farklar ve Ertelenmiş Vergi Varlığı

Genellikle varlıklarda değer artışları veya borçlarda değer artışları nedeniyle ortaya çıkan kar zararlar ilişkilendirilmeyip özkaynaklarda azalışa neden olan bu tür geçici farklar gelecek dönemlerde işletmenin hem muhasebe karı veya zararını hem de vergisel kar veya zararını etkileyebilirler. Dolayısıyla bu tür geçici farklarla ilgili ertelenmiş vergi varlığı ve ertelenmiş vergi geliri kaydının yapılması gerekmektedir. Doğrudan özkaynaklara kaydedilecek ertelenmiş vergi varlıklarına ilişkin hususların bazıları aşağıdaki gibi sıralanabilir:

-Maddi ve maddi olmayan duran varlıklar ile iştirak, bağlı ortaklık ve iş ortaklığı yatırımlarının yeniden değerlendirilmesinden kaynaklanan kayıtlı de-

ğerdeki bir düşüş,

-Muhasebe politikasındaki bir değişikliğin geçmişe uygulanması veya bir hatanın düzeltilmesi nedeniyle geçmiş dönem zararlarının açılış bakiyesindeki bir düzeltme,

-Yabancı bir işletmenin mali tablolarının raporlama yapan işletmenin para birimi cinsinden ifade edilmesinden kaynaklanan yabancı para çevrim farkları.

Örneğin işletmenin dönem içinde yapmış olduğu 100.000 liralık iştirak yatırımının değerinin dönem sonunda 90.000 lira olduğu tespit edilmiştir.

31/12/.....		
5.. GERÇEĞE UYGUN DEĞER FARKI	10.000	
2.. İŞTİRAKLER		10.000
31/12/.....		
2.. ERTELENMİŞ VERGİ VARLIĞI	2.000	
5.. ERTELENMİŞ VERGİ GELİRLERİ		2.000
Ertelemiş Vergi Varlığı		
10.000 x 0,20 = 2.000		
31/12/.....		

4. ÖZKAYNAK YAKLAŞIMINA GÖRE GEÇİCİ FARKLARIN BELİRLENMESİ VE ERTELENMİŞ VERGİLER

Vergiye tabi olmayan gelirler içindeki geçici farklar aynı zamanda vergilendirilebilir geçici farklar olarak ifade edilebilir. Çünkü bu tür geçici farklar cari dönemde vergi matrahının tespitinde dikkate alınmayan ancak gelecek dönemlerde vergi matrahının tespitinde dikkate alınacak gelirlerden oluşmaktadır. Yine genel olarak değerlendirme işlemlerinden dolayı özkaynaklarda artışa neden olan ve gelecek dönemlerde artış realize olduğunda, kar zarara aktarılacak değer artışları da vergilendirilebilir geçici fark olarak ifade edilebilir. Dolayısıyla toplam olarak vergilendirilebilir geçici farklar cari dönemde vergiye tabi olmayan gelirler içindeki geçici farklar ile gelecek dönemlerde vergilendirilebilecek özkaynaklardaki değer artışlarından oluşmaktadır.

Vergiye tabi olmayan gelirler içindeki vergilendirilebilir geçici farklar ve bilançoda özkaynaklar grubunda yer alan vergilendirilebilir geçici farklar, toplam olarak özkaynak yaklaşımına göre de hesaplanabilir. Zamanlama

farklılıklarından kaynaklanan vergilendirilebilir geçici farklar, muhasebe standartları açısından tahakkuk esası gereğince kaydı yapılan gelir tahakkuklarından oluşmaktadır. Gelir tahakkukları finansal durum tablosunda varlıklar grubunda yer alarak toplamda varlıkların muhasebe değerini artırırken, vergi değerini etkilememektedir. Değerleme farklılıklarından kaynaklanan vergilendirilebilir geçici farklar ise, varlıkların muhasebe değerinin vergi değerinden yüksek değerlenmesi veya yabancı kaynakların (borçların) muhasebe değerinin vergi değerinden düşük değerlenmesi nedeniyle ortaya çıkmaktadır. Bu durum şu şekilde formüle edilebilir (Güçenme ve Poroy 2007, 12):

$$\left. \begin{array}{l} \text{Varlıkların Muhasebe Değeri} > \text{Varlıkların Vergi Değeri} \\ \text{Borçların Muhasebe Değeri} < \text{Borçların Vergi Değeri} \end{array} \right\} \text{ Vergilendirilebilir Geçici Farklar}$$

$$\text{Vergilendirilebilir Geçici Farklar} \times \text{Vergi Oranı} = \text{Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü} \rightarrow \text{Ertelenmiş Vergi Gideri}$$

Bu şekilde özkaynak yaklaşımına göre belirlenen vergilendirilebilir geçici farklar üzerinden hesaplanan ertelenmiş vergi yükümlülükleri hem kar zarar hem de özkaynaklarla ilgili ertelenmiş vergileri kapsamaktadır.

Vergi açısından kabul edilmeyen giderler içindeki geçici farklar da aynı zamanda indirilebilir geçici farklar olarak ifade edilebilir. Çünkü bu tür geçici farklar cari dönemde vergi matrahının tespitinde indirimi kabul edilmeyen ancak gelecek dönemlerde vergi matrahının tespitinde indirimi sözkonusu olacak giderlerden oluşmaktadır. Yine genel olarak değerlendirme işlemlerinden dolayı özkaynaklarda azalışa neden olan ve gelecek dönemlerde bu azalış realize olduğunda, kar zarara aktarılacak değer azalışları da indirilebilir geçici fark olarak ifade edilebilir. Cari dönemde vergi açısından kabul edilmeyen ancak gelecek dönemlerde kabul edilebilecek giderler içindeki indirilebilir geçici farklar ile gelecek dönemlerde kardan indirilebilecek özkaynaklardaki değer azalışları indirilebilir geçici farkların toplamını oluşturmaktadır.

Gerek vergi açısından kabul edilmeyen giderler içindeki indirilebilir geçici farklar gerekse bilançoda özkaynaklar grubunda yer alan indirilebilir geçici farklar da toplam olarak özkaynak yaklaşımına göre de hesaplanabilir. Zamanlama farklılıklarından kaynaklanan indirilebilir geçici farklar, muhasebe standartları açısından tahakkuk esası gereğince kaydı yapılan gider tahakkukları ile borç ve gider karşılıklarından oluşmaktadır. Gider tahakkukları ile borç ve gider tahakkukları finansal durum tablosunda yabancı kaynaklar grubunda yer alarak toplamda yabancı kaynakların (borçların) muhasebe değerini artırırken, vergi değerini etkilememektedir. Değerleme farklılıklarından kaynaklanan indirilebilir geçici farklar ise, bir varlığın veya

yükümlülüğün muhasebe değeri (defter değeri) ile vergi değeri arasındaki farklılıklardan dolayı ortaya çıkmaktadır. Değerleme farklılıklarından dolayı finansal durum tablosundaki varlıkların muhasebe değeri, bu varlıkların vergi değerinden düşük ise veya zamanlama ve değerlendirme farklılıklarından dolayı yabancı kaynakların (borçların) muhasebe değeri, vergi değerinden büyük ise indirilebilir geçici fark ortaya çıkmaktadır. Bu durum şu şekilde formüle edilebilir (Gücenme ve Poroy 2007, 8):

$$\left. \begin{array}{l} \text{Varlıkların Muhasebe Değeri} < \text{Varlıkların Vergi Değeri} \\ \text{Borçların Muhasebe Değeri} > \text{Borçların Vergi Değeri} \end{array} \right\} \text{İndirilebilir Geçici Farklar}$$

$$\text{İndirilebilir Geçici Farklar} \times \text{Vergi Oranı} = \text{Ertelenmiş Vergi Varlığı} \rightarrow \text{Ertelenmiş Vergi Geliri}$$

Bu şekilde özkaynak yaklaşımına göre belirlenen indirilebilir geçici farklar üzerinden hesaplanan ertelenmiş vergi varlıkları da hem kar zarar hem de özkaynaklarla ilgili ertelenmiş vergileri kapsamaktadır.

5. MUHASEBE KAR VEYA ZARARI İLE VERGİSEL KAR VEYA ZARAR VE ERTELENMİŞ VERGİLERİN FİNANSAL TABLOLARDA RAPORLANMASI

TDMS’de muhasebe kar veya zararından hareketle vergisel kar veya zarar belirlenirken, gerek değerlendirme gerekse zamanlama farklılıklarından kaynaklanan gider ve gelirler de nazım hesaplarda vergi açısından kabul edilmeyen giderler ve vergiye tabi olmayan gelirler olarak cari dönem açısından kayıt altına alınmaktadır. Böylece cari döneme ilişkin kurumlar vergisi matrah ve kurumlar vergisi hesaplanabilmekte; dönem vergi karşılığı ve dönem net karı veya zararı hem finansal durum tablosunda hem de gelir-gider tablosunda raporlanmaktadır. Ayrıca muhasebe ilke ve standartları ile vergi mevzuatı açısından tanınma zamanları farklı olan gelir ve giderler gelir tablosunun çeşitli kalemlerinde yer alırken, bunlarla ilgili gelir ve gider tahakkukları da bu gelir ve giderler vergi mevzuatınca tanınmaya kadar bilançoda raporlanmaktadır.

TMS-TFRS’nin uygulanmasıyla birlikte muhasebe kar veya zararı ile vergisel kar arasındaki bağlantı ve farklılıkların finansal tablolarda raporlanmasına bakıldığında, gelir ve gider tahakkukları finansal durum tablosunda daha önce olduğu gibi raporlanırken, bunlarla ilgili gelir ve giderlerin de gelir-gider tablosunun çeşitli kalemleri içinde raporlanmasına devam edilmesi gerekmektedir. Yine önceden olduğu gibi dönem net karı ile ödenecek kurumlar vergisi hem gelir-gider tablosunda hem de finansal durum tablosunda raporlanmaya devam etmektedir. Ancak dönem net karı ile

kurumlar vergisi gelir tablosunda sürdürülen faaliyetler ve durdurulan faaliyetlerle ilgili oluşlarına göre ayrıma tabi tutulmaktadır.

TMS-TFRS ile Türkiye muhasebe uygulamalarına getirilen önemli yeniliklerden biri, muhasebe karı veya zararı ile vergisel kar veya zarar arasında geçici farklılıklara neden olan gelir ve giderlerden kaynaklanan ertelenmiş vergilerin finansal durum tablosunda, gelir-gider tablosunda ve kapsamlı gelir tablosunda raporlanmasıdır. Geçici farklılıklara neden olan giderlerle ilgili ertelenmiş vergi varlıkları, finansal durum tablosunda duran varlıklar grubunda raporlanırken, bunlarla ilgili ertelenmiş vergi gelirleri muhasebe karından düşülerek veya muhasebe zararına eklenerek gelir-gider tablosunda raporlanır. Geçici farklılıklara neden olan gelirlerle ilgili ertelenmiş vergi yükümlülükleri ise finansal durum tablosunda uzun vadeli yabancı kaynaklar grubunda raporlanırken, bunlarla ilgili ertelenmiş vergi giderleri muhasebe karından düşülerek veya muhasebe zararına eklenerek gelir-gider tablosunda raporlanır. Özkaynaklarda değer artışları ile ilgili ertelenmiş vergi varlıkları da finansal durum tablosunda duran varlıklar grubunda raporlanırken bunlarla ilgili ertelenmiş vergi gelirleri hem finansal durum tablosunda özkaynak grubunda hem de kapsamlı gelir tablosunda raporlanmaktadır. Benzer şekilde özkaynaklardaki azalışlarıyla ilgili ertelenmiş vergi yükümlülükleri uzun vadeli yabancı kaynaklar içinde yer alırken, bunlara ilişkin ertelenmiş vergi giderleri de finansal durum tablosunun özkaynaklar grubunda ve kapsamlı gelir tablosunda raporlanmaktadır.

Kar-zarar, cari döneme ilişkin vergi ve ertelenmiş vergiler rakamsal verilerle birlikte finansal durum tablosunda, gelir-gider tablosunda ve kapsamlı gelir tablosunda bir örnek yardımıyla aşağıdaki gibi gösterilebilir. Örneğin, muhasebe karının 100.000 lira, vergi açısından kabul edilmeyen giderlerin 150.000 lira, vergiye tabi olmayan gelirlerin 30.000 lira, mali karının 220.000 lira, indirilebilir vergi avantajının 10.000 lira olması halinde işletmenin kurumlar vergisi gideri $42.000 [(220.000 - 10.000) \times 0,20]$ lira olacaktır.

Aşağıda şekil 3'te muhasebe karı veya zararı ile mali kar veya zarar arasındaki zamanlama ve değerlendirme farklılıklarının finansal durum tablosu ve gelir-gider tablosu üzerine etkileri şemantik olarak sunulmaktadır. Kar-zarar tablosunda görüldüğü gibi 100.000 lira dönem karından 42.000 lira kurumlar vergisi gideri 4.000 lira ertelenmiş vergi gideri çıkarılıp 25.000 lira ertelenmiş vergi geliri dönem karına eklendiğinde vergi sonrası kar (Dönem net karı) 79.000 lira olur. Böylece 79.000 lira dönem net karı hem gelir-gider tablosunda hem de finansal durum tablosunda raporlanırken,

4.000 liralık ertelenmiş vergi gideri ve 25.000 liralık ertelenmiş vergi geliri de gelir-gider tablosunda raporlanmış olmaktadır. Dönemin kurumlar vergisi gideri olan 42.000 liradan 30.000 lira peşin ödenen vergi çıkarıldıktan sonra 12.000 lira ödenecek kurumlar vergisi finansal durum tablosunda raporlanacaktır.

Finansal durum tablosunda özkaynaklar grubunda raporlanan değer artış ve azalışlarıyla ilgili ertelenmiş vergi varlıkları finansal durum tablosunun duran varlıklar grubunda, ertelenmiş vergi yükümlülükleri de finansal durum tablosunun yabancı kaynaklar grubu içinde raporlanırken, bunlarla ilgili ertelenmiş vergi gelir ve giderleri de özkaynaklar grubunda ve diğer kapsamlı gelir içinde raporlanır. Yukarıdaki örneklerde de bahsedildiği gibi, işletmenin iştiraklerdeki yatırımlarında 10.000 liralık bir değer azalışı olması halinde, iştirakler hesabı alacaklandırılarak bu tutarda duran varlıklar grubunda iştirakler azaltılırken, özkaynak grubunda yer alan gerçeğe uygun değer farkı hesabı da borçlandırılmakta ve özkaynakların tutarı da azaltılmaktadır. Diğer taraftan iştiraklerdeki değer azalışıyla ilgili ertelenmiş vergi varlıklarına kaydedilen 2.000 lira finansal durum tablosunun duran varlıklar grubunda raporlanmakta ve ertelenmiş vergi gelir etkisi de özkaynakları artırıcı bir unsur olarak özkaynak grubunda ve diğer kapsamlı gelirden raporlanacaktır. Yine yukarıdaki örneklerde arazi ve arsaların yeniden değerlemeye tabi tutulması nedeniyle, arazi ve arsalar hesabı 100.000 lira borçlandırılarak arsalarındaki değer artışı duran varlıklar grubunda gösterilirken, bu artış bir özkaynak artışı olarak değerlendirildiğinden özkaynaklar grubu içinde maddi duran varlık yeniden değerlendirme artış fonu hesabı aynı tutarda alacaklandırılmaktadır. Bu değerlendirme artışı ile ilgili olarak hesaplanan 20.000 liralık ertelenmiş vergi yükümlülüğü uzun vadeli yabancı kaynaklar içinde raporlanırken, bunlarla ilgili ertelenmiş vergi gideri özkaynaklarda bir azalış unsuru olarak özkaynak grubunda ve diğer kapsamlı gelirden raporlanacaktır.

Şekil 4: Kar-Zarar ile Cari Dönem Vergisi ve Ertelenmiş Vergilerin Finansal Durum Tablosu, Gelir-Gider Tablosu ve Kapsamlı Gelir Tablosunda Raporlanması

X İşletmesinin 31.12.....Tarihli Finansal Durum Tablosu

Varlıklar		Kaynaklar	
DÖNEM VARLIKLAR		KISA VAD. YAB. KAY.	
		Ödenecek Kurumlar Vergisi	12.000
		Kurumlar Vergisi Gideri 42.000	
		Peşin Öd. Vergi (30.000)	
Gelir Tahakkukları		Gider Tahakkukları	
DURAN VARLIKLAR		UZUN VAD. YAB. KAY.	
Gelir Tahakkukları		Gider Tahakkukları	
Ertelenmiş Vergi Varlığı	27.000	Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü	24.000
		ÖZKAYNAKLAR	
		Ertelenmiş Vergi Geliri	2.000
		Ertelenmiş Vergi Gideri	(20.000)
		Dönem Net Karı	79.000
VARLIK TOPLAMI		KAYNAK TOPLAMI	

X İşletmesinin Kar-Zarar ve Diğer Kapsamlı Gelir (Kar) Tablosu

Net Esas Faaliyet Gelirleri		
Esas Faaliyet Giderleri		
Brüt Kar (Zarar)		
"		
"		
SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER DÖNEM KARI (ZARARI)		100.000
SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER VERGİ VE YASAL YÜKÜMLÜLÜK KARŞILILIĞI (-)		(21.000)
Kurumlar Vergisi Gideri	(42.000)	
Ertelenmiş Vergi Gideri	(4.000)	
Ertelenmiş Vergi Geliri	25.000	
1. SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER DÖNEM NET KARI (ZARARI)		79.000
DURDURULAN FAALİYETLERLE İLGİLİ GELİR VE GİDERLER		
"		
DURDURULAN FAALİYETLER VERGİ VE YASAL YÜKÜMLÜLÜK KARŞILILIĞI (-)		
Kurumlar Vergisi Gideri		
Ertelenmiş Vergi Gideri		
Ertelenmiş Vergi Geliri		
2. DURDURULAN FAALİYETLER DÖNEM NET KARI (ZARARI)		
I. TOPLAM DÖNEM NET KARI (ZARARI) (1+2)		79.000
DİĞER KAPSAMLI GELİR VE GİDERLER		
"		
Ertelenmiş Vergi Gideri	(20.000)	
Ertelenmiş Vergi Geliri	2.000	
II. KAPSAMLI KAR (ZARAR)		
III. TOPLAM KAPSAMLI KAR (ZARAR) (I+II)		

6. SONUÇ

TMS-TFRS'nin uygulanmasıyla birlikte muhasebe karından hareketle vergi matrahının belirlenmesinde ve dolayısıyla cari dönemin vergi tutarının hesaplanmasında herhangi bir farklılık sözkonusu olmamaktadır. Ancak muhasebe karı veya zararı ile vergisel kar veya zarar arasındaki geçici farklarla ilgili ertelenmiş vergi varlık ve yükümlülükleri ile ertelenmiş vergi gelirleri ve giderlerinin belirlenmesi ve finansal tablolarda raporlanması gerek-

mektedir. TMS-TFRS'nin uygulanması işletmenin cari döneme ilişkin vergi tutarını etkilemekle birlikte, ertelenmiş vergi gelir ve giderlerinden dolayı dönem net karı veya zararını ve dolayısıyla ortaklara ödenecek kar payını etkilemektedir.

Muhasebe kar veya zararı ile vergisel kar veya zarar ve bunlar arasındaki farklılıklara ilişkin ertelenmiş vergi yükümlülükleri ile ertelenmiş vergi varlıkları; ertelenmiş vergi gelirleri ile ertelenmiş vergi giderleri özkaynak ve gelir-gider yaklaşımına göre de belirlenebilir. Her iki yaklaşım açısından da ertelenmiş vergilerin belirlenmesi için hem muhasebe ilke ve standartları hem de vergi mevzuatı açısından ayrı ayrı kayıt tutulması gerekliliği ortaya çıkmaktadır. Bu çalışmada açıklandığı gibi bir taraftan daha TDMS'de olduğu gibi muhasebe karından hareketle vergi matrahı hesaplanırken; diğer taraftan TDMS ile ertelenmiş vergilerin bağlantısı kurularak ertelenmiş vergilerle ilgili dönem içi ve dönem sonu kayıtları yapılabilir ve finansal tablolarda da raporlanabilirler. Böylece hem muhasebe standartları hem de vergisel açıdan tamamen ayrı kayıt tutulmadan tek kayıt sistemiyle ertelenmiş vergilerin kayıt altına alınması ve raporlanması sağlanmaktadır.

7. KAYNAKÇA

Akdoğan, N. 2006. "UMS 12 – Gelir Vergileri Standart Hükümlerine Göre Dönem Karından İndirilecek Vergi Giderinin Hesaplanması ve Ertelemiş Vergilerin Muhasebeleştirilmesi" Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi 5 (18): 1-18.

Akdoğan, N. ve Sevilengül, O. 2000. Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulaması. Ankara: Gazi Kitabevi.

Gelir Vergisi Kanunu. <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1028> (Erişim: 13.02.2014)

Dinç, E. 2007. "Muhasebe ve Vergi Kuralları Arasındaki İlişki ve Gelir Vergileri (TMS12) Standardının Muhasebe Uygulamalarına Etkisi" Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi 28 (Ocak – Haziran): 21-48.

Güçenme, Ü. ve Poroy, A. 2007. "Vergilerin Muhasebeleştirilmesi, Ertelemiş Vergi Varlık ve Yükümlülükleri" Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi 6 (21): 1-16.

İbiş, C. 2009. "TMS 12 Gelir Vergileri (Kurum Kazancı Üzerinde Hesaplanan Vergileri)" Seçilmiş Türkiye Muhasebe Finansal Raporlama Standartları Açıklamalar ve Uygulamalar. İstanbul: İSMMMMO Yayını No. 99.

Kurumlar Vergisi Kanunu. <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1028> (Erişim: 13.02.2014)

Örten, R., Kaval, H. ve Karapınar, A. 2008. Türkiye Muhasebe – Finansal Raporlama Standartları Uygulama ve Yorumları. Ankara: Gazi Kitabevi.

Özerhan, Y. ve Yanık, S. 2012. IFRS/IAS ile Uyumlu TMS/TFRS. Ankara: TÜRMOB Yayınları 427. Muhasebe Denetim Basın Yayın.

Özkan, A. 2009. "TMS-12 Gelir Vergileri Standardına Göre Ertelemiş Vergiler ve Muhasebe Uygulamaları" Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi 32 (Ocak-Haziran): 97-112.

Sümer Göğüş, E. H. 2010. "Ertelemiş Vergi ve Muhasebeleştirilmesi" Mali Çözüm Dergisi 101 (Eylül-Ekim): 13-29.

Tekşen, Ö. 2012. TMS – 12 Gelir Vergileri Standardına Göre Ertelemiş Verginin İncelenmesi ve Muhasebeleştirilmesi, Yayınlanmamış Doçentlik Tezi.

TMS – 12 Gelir Vergileri. 2008. Uluslararası Finansal Raporlama Standartları ile Uyumlu TMS, Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu Yayını No. 3. Ankara: Fersa Matbaası.

YAYIN KOŞULLARI VE YAZIM KURALLARI

I. BİÇİM

1. Bütün metinler; Times New Roman, 12 punto ile A4 kâğıdın tek yüzüne ve çift satır aralığı ile yazılmalıdır.
2. Metinler genellikle 7000 kelimeyi geçmeyecek şekilde ve konu ile araştırma metodunun izin verdiği ölçüde öz olmalıdır. Giriş, metin, sonuç ve kaynakça dâhil olmak üzere tüm başlıklar numaralandırılmalı ve koyu olmalıdır. Birinci derecedeki başlıkların “*tümü büyük harf*”, diğerlerinde “*sadece ilk harf büyük*” şeklinde olmalıdır.
3. Üst, alt ve her iki yandaki kenar boşlukları düzenleme ve çoğaltmayı kolaylaştıracak şekilde en az 2,5cm. olmalıdır.
4. Tarafsız bir değerlendirme yapılabilmesi için yazarlar metinde veya başvuru dâhilindeki deneysel test araçlarında kendilerini doğrudan veya dolaylı biçimde belli edecek şekilde davranmamalıdır. Tek çalışma yapanlar “biz” şeklinde vurgu yapmamalıdır.
5. Çalışmanın başlığı, yazarın adı, unvanı ve bağlı olduğu kuruluş, e-mail adresi, olası teşekkür notları ve yazarın verileri paylaşmak isteyip istemediğini belirten dipnotu içeren bir kapak sayfası oluşturulmalıdır.

Sayfa numaralandırma: Tablolar, ekler ve kaynakça da dâhil olmak üzere bütün sayfalar sıralı biçimde numaralandırılmalıdır.

- *Numaralar:* Birden ona kadar olan rakamlar; tablo ve listelerde kullanılması, matematiksel, istatistikî veya teknik birim ve miktarların (uzaklık, ağırlık vs.) belirtilmesi hariç yazı ile yazılmalıdır. Diğer tüm sayılar nümerik olarak gösterilmelidir. Örneğin: üçüncü gün, 3 km., 30 yıl.
- *Yüzdeler ve kesirler:* Teknik olmayan kopyada metin içerisinde yüzde kelimesi kullanılmalıdır.
- *Denklemler:* Denklemler parantez içerisinde numaralandırılarak sağa yaslı olarak yer almalıdır.
- *Kısa çizgi:* Tek kelimeleri birleştirmek veya kullanımı netleştirmek için kısa çizgi kullanılır.
- *Anahtar kelimeler:* Özet, endekslemeye yardımcı olacak 4 anahtar kelimeyi de içermelidir.

II. ÖZET/GİRİŞ

Makale *Türkçe* ve *İngilizce* başlığı taşınmalıdır. Ortalama 100 kelimedenden oluşan *Türkçe* ve *İngilizce* özet, metin öncesinde ayrı bir sayfada yer almalıdır. Özet okuyucu metnin başlığı, metodu ve bulguları hakkında kısaca bilgilendirmelidir. Anahtar kelimeler ve veri kullanılabilirlik açıklaması özeti takip etmelidir.

Çalışma metni, çalışmanın amacı, metodolojisi ve bulguları hakkında daha fazla detay sağlayan “1. Giriş” başlıklı bir bölümle başlamalıdır. Özet ve giriş görece olarak teknik olmamakla beraber konu hakkında bilgili bir okuyucunun çalışmanın katkısını anlayabileceği netlikte olmalıdır. Sadece metnin adı özet sayfasında yer almalıdır.

III. TABLO VE ŞEKİLLER

Yazar şu noktalara dikkat etmelidir:

1. Her tablo ve şekil ayrı bir sayfada görünmeli ve metnin sonuna yerleştirilmelidir. Her biri bir numaraya ve içeriği tam olarak belirten bir başlığa sahip olmalıdır. Tablo ve şekiller her değişkeni açıklayabilmelidir. Başlık ve tanımlar, okuyucunun metne bakmadan tablo veya şekli anlayabileceği kadar yeterli detaylandırılmış olmalıdır.
2. Her grafiğin referansı metinde yer almalıdır.
3. Yazar her grafiğin metnin neresine ait olduğunu göstermelidir.
4. Grafiklerin içeriği metne bakılmadan önemli biçimde anlaşılabilir olmalıdır.
5. Kaynak satır ve notları gerektiğinde eklenmelidir.

IV. ATIFTA BULUNMA

Kaynakçada belirtilen çalışmalara bağlı olunmalı ve atıfta bulunulacak çalışma için “yazar-tarih” sistemi kullanılmalıdır. Alınan çalışmanın ilgili sayfa numaralarının belirtilmesine çalışılmalıdır.

1. Metin içinde atıflar şu şekilde yapılmalıdır: yazarın soyadı ve tarih, virgül konulmadan ve parantez içerisinde (Akdoğan 2005), sayfa no varsa (Akdoğan 2005, 145); iki yazar olursa (Akdoğan ve Sevilengül 2007, 58), ikiden fazla yazar varsa (Karacabey ve diğerleri 2006, 124). İki çalışmadan alıntı yapılırsa (Karan 2003, 54; Karacabey 2001, 27); aynı yazarın iki veya daha fazla çalışmasından alıntı yapılırsa (Karatepe 2003, 2006).

2. Kaynakçada aynı yazarın aynı yıl içerisinde yayınlanmış birden fazla çalışması

olduğu durumlarda a,b, ek olarak yılın sonuna yazılmalıdır. (Sayılğan 2002a, 37)

3. Bir yazarın adının metin içerisinde geçmesi halinde atıfta tekrar isim belirtmeye gerek

yoktur. Örneğin: “Çelik (1999, 67) diyor ki...”

4. Kurumlar adına yapılan çalışmalarda imkân varsa kısaltma veya kısa başlıklar kullanılmalıdır. (SPK Aylık Bülteni Ocak 2007)

5. Eğer hukuki mevzuat, yasal anlaşma veya mahkeme kararlarına atıfta bulunulacaksa hukuk çalışmaları ile ilgili atıfta bulunma kuralları kullanılmalıdır.

KAYNAKÇA

Her çalışmada sadece atıfta bulunulan çalışmaları içeren bir kaynak listesi bulunmalı

ve aşağıdaki bilgileri içermelidir:

1. Kaynaklar ilk yazarın soyadı veya kurumun adına göre alfabetik biçimde sıraya konulmalıdır.
2. Yazarların tam adı yerine ismin baş harfleri kullanılmalıdır.
3. Yazarın adının hemen arkasından yayının tarihi yer almalıdır.
4. Dergi başlıkları kısaltılmış olmamalıdır.
5. Aynı yazarların aynı yıl içerisindeki çalışmaları yılın arkasından harf ve-rilecek şekilde belirtilmelidir.

Örnek kaynak gösterimleri:

Akdoğan, N. ve O. Sevilengül. 2007. Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulaması. Yenilenmiş ve Genişletilmiş 12. Baskı Ankara: Gazi Kitabevi

Demsky, J.S. ve D.E.M. Sappington. 1989. "Hierarchical Structure and Responsibility Accounting" Journal of Accounting Research 27 (Spring): 40-58

Dipnotlar: Dipnotlar atıf yapmak için kullanılmamalıdır. Ancak metin içerisinde kullanıldığı takdirde metnin bütünlüğünü bozacak nitelikteki bilgiler dipnot olarak kullanılmalı ve metinden daha uzun olmamalıdır. Dipnotlar metin boyunca üst simge şeklinde numaralandırılarak ilerlemelidir. Dipnot metni tek satır aralığıyla sayfa altında yer almalıdır.

VI. METİNLERİN TESLİMİ

Yazarlar şu kurallara dikkat etmelidir:

1. Başka bir dergi tarafından değerlendirmede olan çalışmalar gönderilmemelidir. Yazar çalışmanın başka bir yerde yayınlanmadığı veya değerlendirme altında olmadığını bir dilekçe ile belirtmelidir.
2. Çalışmanın iki kopyası word dosyasında, CD ortamında ve basılı döküman olarak yazışma adresine gönderilmelidir. Ayrıca muvu@asmmmo.org.tr elektronik posta olarak gönderilmelidir. Yazısı kabul edilen yazarlara derginin yayınlanmasından sonra telif ücreti ödenecektir. Bu nedenle yazar, dilekçesinde mail adresi ve banka hesap numarasını bildirmelidir.
3. Saha çalışması veya deneyle dayalı çalışmalarda çalışmanın dayandığı araçtan (anket, görüşme planı vs.) yazarın kimliğini belli etmeyecek şekilde bir CD ve bir kopya teslim edilmelidir.
4. Dergiye gönderilen yazıların yazar tarafından basıma uygun olduğu kabul edilecektir.
5. Yazar metnin bir kopyasını elinde tutmalıdır.

Prof.Dr. Beyhan MARŞAP
Atilla BARIŞCI

TMS-2 STOKLAR STANDARDINA GÖRE DÖNÜŞTÜRME
MALİYETLERİNİN ÜRÜN MALİYETLERİNE ETKİSİ

..... 1

Öğr.Gör.Dr. Erdal YILMAZ

HALKA AÇIK OLMAYAN SERMAYE ŞİRKETLERİNDE KÂR PAYI
AVANSININ DAĞITILMASI, MUHASEBELEŞTİRİLMESİ VE
VERGİLENDİRME BOYUTU

..... 17

Yrd.Doç.Dr. Osman TUĞAY

MADDİ DURAN VARLIKLARDA DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ, DEĞER
DÜŞÜKLÜĞÜNÜN İPTALİ VE MUHASEBELEŞTİRİLMESİ
İŞLEMLERİNİN TMS 16/TMS36 VE VERGİ MEVZUATI AÇISINDAN
İNCELENMESİ.....

..... 31

Öğr.Gör.Dr. Murat ATİK
Yrd.Doç.Dr. Yaşar KÖSE
Öğr.Gör. Bülent YILMAZ

ALLOCATION OF THE GENERAL PRODUCTION COSTS TO THE COST
CENTERS BY LINEAR PROGRAMMING METHOD

..... 53

Dr. M. Uğur AKDOĞAN

İŞLETMELERİN FİNANSMAN YAPISINI ETKİLEYEN ORTAKLARA
BORÇLANMA VE SERMAYE ARTIŞI ALTERNATİFLERİNİN
TÜRKİYE'DEKİ VERGİ DÜZENLEMELERİ AÇISINDAN ANALİZİ.....

..... 67

Doç.Dr. Osman BAYRI

TEKDÜZEN MUHASEBE SİSTEMİ KAPSAMINDA MUHASEBE
KARI VEYA ZARARI, VERGİSEL KAR VEYA ZARAR VE ERTELENMİŞ
VERGİLER.....

..... 81