

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: 312 232 33 77

Belgeç: 312 231 71 17

e-posta: muvu@asmmmo.org.tr

Sayfa ve Kapak Tasarımı: Uğur MERMER

Baskı: Bizim Repro

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.

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. Banu Esra ASLANERTİK
Doç. Dr. Erkan AYDIN
Prof. Dr. Ercan BAYAZITLI
Prof. Dr. Kamil BÜYÜKMİRZA
Prof. Dr. Nuran CÖMERT DOYRANGÖL
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 KIZILOT
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 Şımga 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 SÜRMELE
Prof. Dr. Necdet ŞENSOY
Prof. Dr. Hülya 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
Prof. Dr. Selçuk USLU
Prof. Dr. Şaban UZAY
Yrd. Doç. Dr. Zeki YANIK
Doç. Dr. Serap YANIK
Yrd. Doç. Dr. Hilmi Erdoğan YAYLA
Doç. Dr. Seyfi YILDIZ
Prof. Dr. Mehmet YÜCE
Prof. Dr. Göksel YÜCEL
Prof. Dr. Süleyman YÜKÇÜ

SUNUŞ

Son dönemde yaşanan UFRS yakınsama süreçleri, Yeni TTK ve KGK'nın faaliyetleri meslek mensuplarının hizmet alanlarını genişletmekte ve sosyal düzen içerisindeki sorumluluklarını da arttırmaktadır.

Muhasebe meslek mensupları mesleğin yapısı gereği sürekli olarak gelişime ve eğitime açıktır. Bunun en güncel örneğini devam etmekte olan Bağımsız Denetim Eğitim Programlarında görmek mümkündür.

Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) ile çeşitli üniversiteler arasında imzalanan protokoller ile birlikte 2013 yılının başından itibaren Türkiye'nin çeşitli illerinde eğitimlere başlanmıştır. Bu eğitimlerin çıkış noktasını 26/12/2012 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren Bağımsız Denetim Yönetmeliği oluşturmaktadır. İlgili Yönetmeliğin Geçici 1 inci maddesi kapsamına giren Yeminli Mali Müşavirler (YMM) ile Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlere (SMMM), bağımsız denetçi olarak yetkilendirilmelerine yönelik eğitim verilmesi bu eğitimi gerçekleştirecek üniversiteler ile protokol imzalanması ile başlamıştır.

Genel anlamda eğitime başvurabilecek meslek mensuplarının taşıması gereken nitelikler ilgili yönetmelikte açıkça belirtilmektedir. Aslında biz her ortamda ayırım yapılmadan tüm meslektaşlarımızın bu haktan yararlanmasını istiyoruz. Ancak; belirtilen Yönetmeliğin Geçici 1 inci maddesi kapsamında bulunan YMM'ler ile 15 yıllık mesleki tecrübeye sahip SMMM'lere yönelik olup, bu meslek mensupları ruhsatlarıyla birlikte eğitim verecek olan üniversitelere *müracaat etmeleri* halinde Eğitim Programına katılabilmektedirler. Bununla birlikte belirtilen meslek mensuplarından 1/1/2013 tarihinden önce kamu kurumları tarafından bağımsız denetçiliğe ilişkin yapılan sınavlara girenler, sınavlarda başarılı olamadıkları konulardan da bu programa katılabilmektedirler. Bu durum neticesinde meslek mensupları eğitimleri tamamladıkları takdirde bağımsız denetim yetkisine sahip olabilmekte ve muhasebe ile denetime yönelik iç içe bir hizmet sağlayabilmektedirler.

KGK'dan alınan veriler doğrultusunda eğitim programlarının başladığı tarihten itibaren günümüze kadar Türkiye'nin değişik illerinden yaklaşık 4.000 meslek mensubu eğitimlere katılmış, 1.000 meslek mensubu bağımsız denetim yetkilendirmesine sahip olmuştur. KGK'nın eğitim sonrasında eğitim veren öğretim elemanı değerlendirmelerinde de olumlu sonuçlar alınmıştır.

Ankara Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası olarak hem meslek mensuplarımızın, hem meslek mensubu adayları için sürekli eğitim faaliyetlerimize güçlü akademik kadrolarla devam edeceğiz.

Mehmet OKKALI
Ankara SMMM Odası Başkanı

editörden

Değerli MUVU Okuyucuları,

Dergimizin 2013 yılı 2. Sayısı ile sizlerle yine birlikteyiz. Bu sayımızda sizlerin değerlendirmelerine altı makale sunuyoruz. Yaklaşık 11.000 baskısı ve okuyucu kitlesi olan bir derginin sürekliliği ve dergimize olan ilginin artması bizleri mutlu ediyor. Dergimiz Uluslararası Alan İndekslerinden EBSCOHO*S Business Source Complete*'te *Ulusal İndekslerden ASOS İndeks'te taramaktadır.*

Prof Dr. Nalan AKDOĞAN

Muhasebe ve Vergi Uygulamaları

Dergisi Editörü

İçindekiler

Dr. Mehpere KARAHAN GÖKMEN	ACCOUNTING CONSERVATISM: A LITERATURE REVIEV	1
Doç. Dr. Ali ALAGÖZ Okutman Sevgi SÜMERLİ Yrd. Doç. Dr. Betül ALTAY TOPCU	GERİ GELEN EŞYANIN GÜMRÜK VERGİLERİ, KDV VE ÖTV KARŞI- SINDAKİ DURUMU	23
Yrd. Doç. Dr. Hakan ARSLANER	ÖRTÜLÜ SERMAYE ÜZERİNDEN ÖDENEN FİNANSMAN GİDERLERİ VE DÜZELTME KAYDI	37
Yrd. Doç. Dr. Can Tansel KAYA	THREATHINING NATURE OF LEVEL 3 INPUTS UNDER THE HIERAR- CHY OF FAIR VALUE ACCOUNTING	55
Yrd. Doç. Dr. A. Cemkut BADEM Yrd. Doç. Dr. C. Yiğit ÖZBEK	TAM MALİYET İLE NORMAL MALİYET YÖNTEMLERİNİN TMS 2 STOKLAR STANDARDI İLE VUK AÇISINDAN KARŞILAŞTIRMASI VE MUHTEMEL ERTELENMİŞ VERGİ ETKİSİ	65
Yrd. Doç. Dr. A. Tülay YEL Öğr. Gör. Didem ÖZTÜRK ÇİFTÇİ	YENİ TÜRK TİCARET KANUNU İLE TFRS/TMS KONUSUNDA GETİRİLEN YENİLİKLER VE ORDU İLİ MUHASEBE MESLEK MENSUPLARININ BAKIŞ AÇILARINI DEĞERLENDİRMEYE YÖNELİK BİR UYGULAMA	65

ACCOUNTING CONSERVATISM: A LITERATURE REVIEW*

Dr. Mehpere KARAHAN GÖKMEN**

ÖZET

The aim of this study is to present a literature review for accounting conservatism that is one of the most ancient and debatable concepts in accounting. As a consequence of these debates, it is also an attractive topic for academic research. Initially theoretical background is examined for accounting conservatism which consists of definition, explanations for existence of accounting conservatism and measurement methods in order to provide a better insight. Then academic studies on accounting conservatism are analyzed under three major categories. Due to the vast number of studies, most commonly cited ones in well-known academic journal or meetings are selected to be presented. One of the inferences of this study is the lack of interest on this topic in Turkey. This fruitful area needs to be examined in order to observe the evidence for Turkish case. Additionally recent exemption of conservatism (prudence) from IASB's Framework enhances the significance of the topics as a research question.

Keywords: Accounting Conservatism, Literature Review

Jel Codes: M40, M41, M49.

MUHASEBEDE İHTİYATLILIK: BİR LİTERATÜR ARAŞTIRMASI

ÖZET

Bu çalışmanın amacı, muhasebenin en eski ve tartışmalı konularından biri olan muhasebede ihtiyatlılık için bir literatür araştırması sunmaktır. Bu tartışmaların bir sonucu olarak, akademik araştırmalar için çok dikkat çekici

* Bu çalışma, Dr. Mehpere KARAHAN GÖKMEN'in Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İngilizce İşletme ABD'nde Prof. Dr. Cemal İBİŞ'in danışmanlığında hazırlanmış olan "The Impact of Conditional Conservatism on Value Relevance of Earnings: An Empirical Research in Turkey" adlı tezden üretilmiştir.

** Ondokuz Mayıs Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, mehperekarahan@gmail.com.

bir konu olmuştur. İlk olarak, daha iyi bir bakış açısı sunabilmek için, muhasebede ihtiyatlılığın tanımını, muhasebe ihtiyatlılığın varlığının sebeplerini ve ölçme yöntemlerini içeren teorik altyapı incelenmiştir. Daha sonra üç ana kategori altında muhasebede ihtiyatlılık analiz edilmiştir. Çalışma sayısının çokluğu sebebiyle, iyi bilinen dergi ve toplantılarda yer alan, en çok atf almış çalışmalar sunulmak üzere seçilmiştir. Bu çalışmanın çıkarımlarından bir tanesi, Türkiye’de bu konuya duyulan ilginin eksikliğidir. Bu verimli alan Türkiye örneğindeki sonuçları gözlemlemek adına incelenmelidir. Ayrıca ihtiyatlılığın IASB’nin Kavramsal Çerçeve’sinden (IASB’s Framework) çıkarılması bir araştırma sorusu olarak bu konunun önemini artırmıştır.

Anahtar Kelimeler: Muhasebe İhtiyatlılık, Literatür Taraması

Jel Kodlar: M40, M41, M49.

INTRODUCTION

Accounting conservatism is one of the oldest concepts in accounting. However debates on accounting conservatism are also as old as its existence. While a number of academicians attribute conservatism as an integral part of accounting, some other parties advocate that it should not be applied due to bias introduced into accounting information with incorporation of conservatism in financial statements. If literature on accounting conservatism is reviewed, it is hard to state that a conclusion have been reach. In this study, it is aimed to provide a literature review on this important and debatable concept. Before the review, definition of accounting conservatism, explanations for its existence and measurements methods will be discussed in order to provide a better insight.

1. DEFINITION OF ACCOUNTING CONSERVATISM

Accounting conservatism may both be defined in the contexts of accounting theory and accounting standards. “Anticipate no profit, but anticipate all losses” is the traditional definition conservatism that is being used in accounting theory. This adage is implying that revenue should not be recognized before existence of legal claim and verifiability of the revenue to be recognized rather than recognition revenue when all related cash flows are received (Watts 2003, 208). Another description is made by Sterling (1967, 113) as the selection of the most conservative treatment when se-

veral possible accounting treatments are available.

Recently definition conservatism is being made depending on the sources that constitute conservative applications. One of such classifications is made by Givoly, Hayn and Natarajan (2007, 96). They state that systematic understatement of net assets is a major result of conservative accounting treatments and this consequence provides the basis for their classification. The first source of conservatism that causes the understatement of net assets is financial reporting system that fails to capture positive present value projects and subsequent increases in the value of assets. Historical cost convention coupled with the transaction-based accounting approach and the assumptions of going concern and a stable monetary unit are the examples of financial reporting features that cause this kind of conservatism. Management has limited or no discretion in deviating from this type of conservatism.

The other two sources of conservatism are minimization of assets on the balance sheet and the recognition of losses in a more timely fashion than gains. In these latter kinds of conservative management has discretion to affect the level of conservatism that is applied while preparing financial statement (Givoly et al. 2007, 96).

There are some other, and in some aspects overlapping, classifications of conservatism exist. In those classifications, first source of conservatism is not usually taken into consideration and conservatism is commonly grouped into two depending on the latter two sources. Ball, Kothari and Robin are the first ones who discriminate types of conservatism. They name conservatism as "income conservatism" and "balance sheet conservatism". "Income conservatism" is defined as the asymmetrical timeliness in recognition of economic losses and "balance sheet conservatism" is defined as understatement of equity value due to low level of assets than and/or high level of liabilities (Ball et. al 2000, 20).

Another and probably most commonly used classification is made by Beaver and Ryan (2005) as conditional and unconditional conservatism. Unconditional conservatism is defined as the statement of book values of net assets below their expected market value at initial recognition of those net assets. Immediate expensing of internally generated goodwill and setting amortization rate for fixed assets above expected economic rate can be given as examples of unconditional conservative applications (Ryan 2006, 513).

The traditional definition of conservatism given above is interpreted by Basu (1997, 7) as the requirement of a higher level of verification in recognition of good news as gains when compared to recognition bad news as losses. This interpretation had a significant impact on accounting research about conservatism and it changed the focus from balance sheet to income statement. (Ohlson and Lent 2006, 507) Depending on the definition of conservatism made by Basu (1997) conditional conservatism is specified as decreasing the book value of net assets under unfavorable circumstances but not increasing their values under favorable conditions and the latter situation is said to be the conservative approach. Examples of conditional conservatism are lower of cost or market rule and impairment of fixed and intangible assets. These two types of conservatism are also named as ex-post or news dependent and ex-ante and news independent respectively (Beaver and Ryan 2005, 269-270).

Definitions of accounting conservatism under different accounting standards (Turkish Accounting System, International Financial Accounting Standards and U.S. Generally Accepted Accounting Principles) are more or less same. Here only definition of IASB (previously) is provided:

“...Prudence is the inclusion of a degree of caution in the exercise of the judgments needed in making the estimates required under conditions of uncertainty, such that assets or income are not overstated and liabilities and expenses are not understated. However, the exercise of prudence does not allow, for example, the creation of hidden reserves or excessive provisions, the deliberate understatement of assets and income or the deliberate overstatement of liabilities or expenses because the financial statements would not be neutral and therefore not have the quality of reliability.” (IASB Framework for Preparation and Presentation of Financial Statements, 2001, paragraph 37)

Actually the situation explained above was available until recently. Because conservatism is excluded from IASB (International Accounting Standards Board) Framework for Preparation and Presentation of Financial Statements, as 2010, as a result of joint project between IASB and FASB (Financial Accounting Standards Board). A Discussion Paper in 2006 and is published by IASB in July 2006 that states that necessity to remove conservatism from conceptual framework. (IASB “Preliminary views on an Improved Conceptual Framework for Financial Reporting”, 2006, 1-84)

2. EXPLANATIONS FOR ACCOUNTING CONSERVATISM

Systematical classification of explanations for accounting conservatism was firstly done by Watts (2003, 209-210) basing on prior research. According to this study there are four factors that cause conservatism to exist. They are namely contracting, litigation, income tax and regulatory (or political) explanations. Besides these reasons, earnings management and abandonment option for unprofitable operations can be listed as additional explanations. However, even though previous studies imply their potential effect on existence of conservatism, their explanatory power is limited.

Recent studies verify the power of these explanations indicating the impact of each determinant of conservatism. Following Beaver and Ryan (2005, 269-309), which evidence the preemptive role of unconditional conservatism on conditional conservatism and therefore discovered a negative relationship between these two types, studies majorly suggested that these explanations basically cause only one kind of conservatism. However, there are some studies that explanations can imply both types of conservatism.

Ball and Shivakumar (2005, 83-128) argues that as tax, litigation and regulation explanations for conservatism holds for unconditional conservatism, contracting explanation only cause conditional conservatism. Basu (2005, 312-315) suggests that income tax and product market regulations gave rise to application of unconditionally conservative accounting methods. In addition, he says that conditional conservatism arises due to contracting factors as an efficiency enhancing factor. Qiang (2007) investigates the impact of these explanations on both conditional and unconditional conservatism through individual and joint analysis and he finds that as contracting causes conditional conservatism and regulation and taxation cause unconditional conservatism, only explanation that induces both types is litigation. In a similar study conducted by Lara et al. (2009), it is reached that contracting is the single determinant that induce only one type of conservatism (that is conditional conservatism) and remaining factors give rise to both.

3. MEASURES OF ACCOUNTING CONSERVATISM

Conservatism is one of the oldest conventions in accounting literature. However efforts for gauging conservatism are fairly recent. This area of study

started after the seminal work of Basu (1997). Being the most commonly cited and applied measure, his influential study led other authors and different measurement methods are developed in order to gauge conservatism. Among other five of these studies (including Basu – 1997) are widely accepted and used in academic researches. These studies are listed below with the names used in literature:

- Basu (1997) – Asymmetrical Timeliness (AT) Measure
- Beaver and Ryan (2000) – Book to Market Ratio (BTM) Measure
- Givoly and Hayn (2000) – Negative Accruals (NA) Measure
- Penman and Zhang (2002) – Hidden Reserves (HR) Measure
- Ball and Shivakumar (2005) – Asymmetrical Accruals to Cash Flows (AACF) Measure

As some of these measures are employed to gauge conditional conservatism, other are used to gauge unconditional conservatism. Each of them are discussed in detail in the following sections.

3.1. **Asymmetrical Timeliness Measure for Conservatism**

Basu (1997) model for measuring conservatism basis on his interpretation of what conservatism embodies. According to his interpretation, requirement of a higher degree of verification for good news in comparison to bad news results in conservatism. In this study good news stands for gains and bad news stands for losses. Thus bad news is reflected in earnings timelier than good news. Suppose that there is a change in the estimated life of a fixed asset. If the change increase the life of the fixed asset (good news), depreciation expenses will decrease and will be reflected earnings smoothly. Conversely if the change reduces the life of the fixed asset (bad news), depreciation charges will be reflected in earnings more quickly. In summary, responsiveness of earnings to bad news is higher and quicker than to good news.

The author constructs his hypothesis on the interpretation above in order to gauge conservatism. Negative and positive annual stock returns are used to proxy for bad and good news respectively. Because he suggests that annual stock returns contain some information about the firm that may not be reflected in earnings. The hypothesis (that “bad news” is reflected in earnings timelier than “good news”) is tested using a “reverse regression” model where earnings are the dependent variable and annual stock returns are the independent variable. The model is as follows (Basu 1997):

$$\frac{EPS_{it}}{P_{it-1}} = \alpha_1 + \alpha_2 DR_{it} + \beta_1 R_{it} + \beta_2 R_{it} + DR_{it}$$

where;

EPS_{it} / P_{it} : Price deflated earnings

DR :dummy variable, 1 when returns are negative, 0 otherwise

R : rate of return for the period

β_1 : measure for sensitivity of earnings to returns.

Basu (1997) predicts a higher association between earnings and returns when returns are negative (bad news) than returns are positive (good news). Accordingly he expects that slope coefficient and R^2 for negative returns should be higher than positive returns. If is significantly positive, then it is accepted that conditional conservatism is inherent in financial statements.

The author tests his hypothesis on all firms from 1963 to 1990 with available data on CRSP NYSE/AMEX Monthly Files, Compustat Annual Industrial and Research Files that makes 53.321 firm-year observations. He uses pooled OLS regression analysis. Consequently, his findings support his hypothesis as sensitivity of earnings to negative returns is four and a half times as large as the sensitivity of earnings to positive returns.(Basu 1997)

3.2. Book-to-Market Ratio Measure for Conservatism

Book-to-Market Ratio measure for conservatism is developed by Beaver and Ryan (2000). Their study depends on the conservatism definition of Feltham and Ohlson (1996) which relates conservatism to difference between book value and market value. Additionally previous research on expectations of book return on equity in the discounted residual income valuation model and correlation of book-to-market ratio to future book return on equity constitutes the primary motivation for the study (Beaver and Ryan 2000).

The authors distinguish two components of BTM ratio, that are namely biases and lags, which have implications for BTM's ability to estimate future book return on equity. Biases occur when book value is persistently higher (lower) than markets value, consequently BTM ratio is persistently above (below) one. Joint effect of accounting processes (e.g. conservatism and historical cost principle) and the economic environment (e.g. continuous

flow of positive present value projects) triggers bias component of BTM ratio. Lags are unexpected economic gains or losses that are recognized in book value occasionally rather than immediately. Thus lags temporarily cause BTM ratio to be higher or lower than its mean but in the end it returns to its mean (if there is no bias). Similar to bias, lag can be triggered by accounting process and economic environment. Accounting system principles such as debt at amortized cost and economic environment that cause unexpected change in positive present value projects cause lags (Beaver and Ryan 2000).

In summary, Beaver and Ryan (2000) hypothesize that future book return on equity is negatively affected from bias and lags components of BTM and bias component tend to persist as lags component likely to perish over time. In order to test this hypothesis they construct the following equation where they regress BTM on current and five lagged returns with fixed firm and time effects:

$$BTM_{it} = \alpha_t + \alpha_i + \sum_{j=0}^6 \beta_j R_{t-i,j} + \varepsilon_{t,i}$$

where;

BTM_{it} : Book to market ratio

α_t : Fixed time variation in BTM ratio common to the sample firms

α_i : Firm effect (Bias component of BTM ratio)

$R_{t-i,j}$: Current and 5 lagged Return on Equity (Lag component of BTM ratio)

β_j : Regression coefficient of $R_{t-i,j}$

α_t is the intercept term that is common to all firm observations. α_i is the firm effect that is not explained by time effect and current and lagged returns. It is the bias component and the measure of unconditional conservatism according to Beaver and Ryan (2000). Annual return on equity is used as the proxy for lag component.

Beaver and Ryan (2000) tested their hypothesis found that the association between BTM ratio and bias component is higher than lags component on all available firms on Compustat Annual PST tape from 1974 to 1993. It should be noted that conservatism measure, α_p , does not provide an absolute amount; rather it provides a relative measurement basis.

3.3. Negative Accruals Measure for Conservatism

Givoly and Hayn (2000) developed this conditional conservatism measure depending on the relation between accruals and cash flows from operations. The definition of conservatism that is referred in the study states that conservatism leads to the selection of accounting policies that results in slower recognized revenue (and gains), faster recognized expenses (and losses), understated assets and overstated liabilities.

In accordance with the definition the authors point out the multi period dimension of accruals. During the life of a firm net income before depreciation and amortization equals the cash flow from operations. However, between periods there would be an unbalanced distribution. A period in which negative accruals (net income falls below cash flow from operation) is observed is expected to be followed by periods with positive accruals (net income exceeds cash flow from operations). If negative accruals are present in the financial statements of a firm over a long period of time, then this firm is attributed to be conservative. Moreover a change in the rate of accumulation indicates a change in the degree of conservatism (Givoly and Hayn 2000).

Accruals (total accruals) are defined as the difference between depreciation added net income and cash flow from operations and are divided into two components that are namely operating accruals and non-operating accruals. While operating accruals result from daily business activities of the firm, remaining accruals are called as non-operating accruals such as loss and bad debt provisions (or their reversal), restructuring charges, the effect of change in estimates, gains and losses on the sale of assets, asset write-downs, the accrual and capitalization of expenses and the deferral of revenue and their subsequent recognition. This latter group of accruals is majorly subject to management discretion in regards of their timing and amount. Therefore Givoly and Hayn (2000) refer the accumulation of non-operating accruals over time as the measure of conservatism. If accumulation is negative direction, then financial reporting is attributed to be conservative.

Non-operating accruals are the difference between the total accruals and operating accruals. Their calculations are given below respectively (Givoly and Hayn 2000):

$$\text{Total Accruals (before depreciation)} = (\text{Net Income} + \text{Depreciation}) - \text{Cash Flows from operations}$$

$$\text{Operating Accruals} = \Delta \text{Accounts Receivable} + \Delta \text{Inventories} + \Delta \text{Prepaid Expenses} - \Delta \text{Accounts Payable} - \Delta \text{Taxes Payable}$$

Conservatism is measured on all firm on the 1999 Compustat database from 1950 to 1998 which makes the full sample 593 firms. The results of the tests for NA measure indicates that conservatism exist on the sample firms and have increased in recent 40 years. These results are consistent with other three measures of conservatism used in the study. Those measure are AT, BTM ratio and skewness of earnings. The former two measures are discussed previously. The last one is developed by the authors in this study. According to this measure, under conservative financial reporting earnings should be negatively skewed, as recognition expenses and losses are quicker than recognition of revenues and gains.¹ Overall results of the study indicate that conservatism is inherent in financial reporting and has increased in last 40 years (Givoly and Hayn 2000). It is interesting that both measures for conditional (AT, NA and skewness of earnings) and unconditional conservatism exhibit the similar results. However, in the accounting literature a negative relation between conditional and unconditional conservatism was evidenced (e.g. Beaver and Ryan (2005)).

Givoly and Hayn (2000) also point out that there may be other explanations for accumulation of negative accruals such as restructuring activities, merger and acquisitions, increased cost of pension and post-retirement benefits and growth and inflation. However tests of these factors are inconsistent with the view that they are able to better explain increased negative accruals rather than conservatism.

3.4. Hidden Reserves Measure for Conservatism

Penman and Zhang (2002) developed the C-Score for measuring unconditional conservatism. C-Score gauge the conservatism that is defined by authors as application of accounting policies and estimates that keeps book value of net assets relatively low (e.g. application of LIFO rather than FIFO or expensing of research and development cost rather than capitalizing).

¹ This method is not included as one of the measure of conservatism. Because it is not employed as commonly as the other five models.

Penman and Zhang (2002) suggest that conservatism implies “hidden reserves” by the ways of reducing earnings when a firm increases its investment. The ratio of these reserves to “net operating assets” constitutes the C-score as follows:

$$C_{it} = \frac{ER_{it}}{NOA_{it}}$$

ER_{it} : Estimated reserve created by conservatism

NOA_{it} : Net operating assets

Only operating assets are included in the denominator of the equation. Because book values of financial assets are equal or very close to market values as long as interest rates do not change broadly and therefore conservatism do not affect financial assets. As both assets and liabilities are affected from conservatism, netting is appropriate (Penman and Zhang 2002).

Reserves are only composed of inventory reserve, research and development reserve and advertisement reserve. Actually total reserves consist of all operating items on balance sheet such as bad debt allowances, valuation allowances, deferred revenue, etc. However these reserves are also subject to management manipulation. In order to distinguish temporary management accounting manipulation from persistently applied accounting policies and estimates, only three groups are included. Managers are not able to change accounting treatment for these investments freely from period to period, and then they are less subject to manipulation. These reserves are calculated as in the following (Penman and Zhang 2002).

- Inventory reserve is equal to the LIFO reserve reported in the footnotes of financial statement.
- R&D reserve is estimated as the amortized R&D assets that would have been on the balance sheet if R&D had not been expensed.
- Advertising reserve is the calculated brand assets created by advertising expenditures.

Penman and Zhang (2002) use this conservatism measure in order to test that application of conservatism can deteriorate earnings quality. Earnings are stated to be of high quality if they are good indicators of future earnings and earning can be good indicators of future earnings when they are

sustainable. Unsustainable earnings results in poor earnings quality. The authors used nonfinancial firms on NYSE and AMEX with available data on Compustat Annual Industrial and Research Files from 1975 to 1997. The results show that consistent application of conservative accounting cause poor earnings quality.

3.5. Asymmetrical Accruals to Cash Flows Measure for Conservatism

Ball and Shivakumar (2005) treat conservatism as the proxy for earnings quality and attempt to gauge it in private and public firms. The authors build up a model that originates from Basu (1997). It is not possible to apply asymmetrical timeliness model to private firms because AT model incorporates stock returns as proxy for economic bad and good news. Instead of the relation between earning and stock returns in AT model, authors constructed some “asymmetrical timeliness” relation between accruals and cash flows (Ball and Shivakumar 2005).

AACF predicts a positive but asymmetrical correlation between accrual and cash flows that can be used to measure conditional conservatism. Positive relation is based on the idea that cash flows from a fixed asset likely to be persistent. Change in cash flows are expected to be followed by change in future cash flows in the same direction (increase or decrease). Accruals accomplish their role in this sense by the way of timely gain and loss recognition that is based on expected cash flows. Asymmetrical relation between cash flows and accruals arise because economic losses are recognized on a timelier fashion than economic gains. This asymmetrical relation entails that positive relation for economic losses are higher than economic gains. All of the arguments above related to the positive but asymmetrical relation between accrual and cash flows provides Ball and Shivakumar (2005) to construct the following model:

$$ACC_t = \beta_0 + \beta_1 DCFO_t + \beta_2 CFO_t + \beta_3 DCFO_t \times CFO_t + \varepsilon_t$$

where;

ACC_t : Accruals for the period that calculated as:

Operating accruals, measured as Δ Inventory + Δ Debtors + Δ Other Current Assets - Δ Creditors + Δ Other Current Liabilities – Depreciation

$DCFO_t$: Dummy variable; 0 if $CFO_t > 0$ and 1 if $CFO_t < 0$

CFO_t : Cash flow from operations for the period.

Similar to the Basu (1997), β_3 is the measure for conservatism. A positive β_3 indicates the existence of conservatism in the sample. Ball and Shivakumar (2005) test their hypothesis on over than 100,000 British Firms from year of 1990 to 2000. Results of the study show that earnings quality which is measured with conditional conservatism is lower for private firms than for public firms. Authors note that this situation do not point out the sub-optimality but the lower demand for higher quality earnings in the market for private firms.

4. EMPIRICAL STUDIES ON ACCOUNTING CONSERVATISM

In this section leading and commonly cited studies on accounting conservatism are analyzed in order to provide an insight about the subjects that can be related to conservatism and about the usage of model for gauging conservatism. This section is designed as three parts. The relationship between various firm attributes and conservatism, conservatism in international context and change in conservatism in financial reporting over time are examined under each part respectively.

4.1. Empirical Studies on Conservatism and Various Firm Attributes

Application of conservatism in financial reporting is varying from firm to firm. Some empirical research have been made with the purpose of revealing the connection between conservatism and different firm attributes such as high tech – low tech firms, private-public firms, cross listed firms, employment of earnings management tools, ownership structure, board characteristics, internal control quality and cost of capital. Obviously the listed is not limited to these firm attributes. However, ones listed above are the most widely discussed subjects. Some of those studies which are published or presented in well known accounting journals or conferences are selected to be and tabulated in Table 1.

This review reveals that degree of conservatism adopted by firms is varying on different attributes of firms like technology used, publicly trading, ownership structure and cost of capital. There may be other attributes that may be in relation with conservatism. However these are chosen as they are more commonly discussed in the literature. When studies are overviewed thoroughly, it can be concluded contracting is the major determinant of conservatism in the context of firm attributes. Studies examined above are listed in the following.

Table 1. Summary of Empirical Evidence on Conservatism and Various Firm Attributes

Author(s)	Sample	Model(s)	Finding
Kwon et. al (2006)	U.S. 1990-1998	Basu (1997) Givoly- Hayn (2000)	High-tech firms exhibit a higher degree of conservatism.
Chandra (2011)	U.S. 1975-2006	Basu (1997) Givoly- Hayn (2000)	High-tech firms exhibit a higher degree of conservatism.
Ball –Shivakumar (2005)	U.K. 1990-2000	Ball- Shivakumar (2005)	Level of conservatism is higher in public firms than in private firms.
Nichols et. al (2009)	U.S. 1992-2002	Ball- Shivakumar (2005)	It is found that public banks prepare financial statements more conservatively than private banks.
Katz (2009)	U.S. 1978-2005	Basu (1997)	Private equity sponsorship enhances the level of conservatism.
Chen et. al (2010)	U.S. 1996-2005	Givoly and Hayn (2000)	There is a positive relationship between large shareholder ownership and accounting conservatism.
Ramalinge-gowda – Yu (2012)	U.S. 1995-2006	Basu (1997)	Institutional ownership increases conservatism in financial reporting.
LaFond- Roychowdhury (2007)	U.S. 1994-2004	Basu (1997)	If managerial ownership is low, there is a higher demand for conservatism.
Bhattacharya (2003)	U.S. 1984-1998	Ball- Shivakumar (2005)	There is a negative relationship between earnings conservatism and cost of equity.
Francis et. al (2004)	U.S. 1975-2001	Basu (1997)	A weak relationship between earnings conservatism and cost of equity is observed.
Lara et. al (2006)	U.S. 1973-2003	Basu (1997) Penman- Zhang (2002)	There is a negative relationship between cost of equity and both balance sheet conservatism and earnings conservatism.
Ahmed et. al (2002)	U.S. 1987-1998	Beaver and Ryan (2000) Givoly and Hayn (2000)	Firms that adopt conservatism incur a lower degree of cost of debt.

4.2. Empirical Studies on Conservatism and International Differences

Another string of studies is performed on accounting conservatism within the international context. Researches try to figure out which country-based variations may result in different level of conservatism. It can be stated that institutional structure difference between countries cause accounting conservatism to change from country to country. This situation is

more apparent for legal system difference such as common law and code law countries. The influence of institutional factors is so dominant that adoption of same group of standards does not eliminate the cross country differences. Furthermore earnings management and income smoothing may increase the level of international difference in conservatism. International studies on conservatism are provided in Table 3.

Table 2. Summary of Empirical Studies on Conservatism and International Differences

Author(s)	Sample	Model(s)	Finding
Pope-Walker (1999)	UK - US 1976-1996	Basu (1997)	Difference between two countries in terms of conservatism is attributed to recognition of extraordinary items.
Ball – Kothari – Robin(2000)	Australia, Canada, UK, US, France, German, Japan 1985-1995	Basu (1997)	Common law countries exhibit a higher degree of conservatism than code law countries.
Giner – Rees (2001)	Germany, France, UK 1990-1998	Basu (1997)	There is a negative relation between investor protection and conservatism. Conservatism is lowest in France and highest in UK.
Raonic et. al (2004)	European firms 1987-1999	Basu (1997)	Cross listing force firms to embrace a higher degree of conservatism.
Lara et. al (2005)	1990-2000 Germany, France, UK	Basu (1997)	When discretionary accrual is extracted from earnings, difference between level of conservatism is higher and highest in UK.
Bushman- Piotroski (2006)	1992-2001 38 countries	Basu (1997)	Institutional factors such as legal system, political economy, and securities law and tax regime affect conservatism.
Jayaraman (2012)	1992-2001 27 countries	Basu (1997)	First enforcement of insider law increase conservatism.
Ball, Robin – Wu (2003)	1984-1996 Four East Asian countries	Basu (1997)	Institutional factors predominate accounting standards in application of conservatism.
Gassen et. al (2006)	1990-2003 23 countries	Basu (1997) Givoly and Hayn (2000)	Income smoothing and unconditional conservatism has a negative relation with conditional conservatism and income smoothing explains the cross country variation in conservatism.
Lara –Mora (2004)	1988-2000 Eight European countries	Basu (1997) Givoly and Hayn (2000)	Balance sheet conservatism is higher in code law countries and earnings conservatism is existence across all European countries but most apparent in UK.

4.3. Empirical Studies on Change in Conservatism over Time

Change in the degree of conservatism adopted in financial reporting through time is another fruitful area of study that attracts researchers. It is investigated whether any increase or decrease can be observed and what factors may have caused such a change. For instance application of IFRS is one of those factors that may have an impact on conservatism when pre- and post- adoption periods are analyzed. Some academicians (that are cited below) attribute change in conservatism to measurement errors. They suggest that incorrectly applied models may result in false conclusion (observation of change in level of conservatism even no change happened).

When the studies within this scope are analyzed as a whole, it can be noted that results are mixed for variation in conservatism over time. Although some important studies have concluded that there is an increase in level of conservatism, this can be attributed to measurement errors. Additionally it is hard to state that IFRS adoption has an apparent effect because there is no consistent evidence in literature. As these are early evidences on IFRS adoption, probably it is not surprising to obtain these kinds of results. More research should be performed in both areas in order to strengthen the reliability of the evidences. Studies within this category are given in Table 3.

Table 3. Summary of Empirical Studies on Change in Conservatism over Time

Author(s)	Sample	Model(s)	Finding
Basu (1997)	US 1963-1989	Basu (1997)	Increase in conservatism is observed that can be explained by increased auditors' legal liability.
Givoly – Hayn (2000)	US 1950-1998	Givoly and Hayn (2000)	There is an increase in conditional conservatism. However increase in unconditional conservatism is not clear.
Grambovas et. al (2006)	EU - US 1989-2004	Basu (1997)	There is an increase in conservatism in both EU firms and US firms.
Givoly et. al (2007)	U.S Simulated data 1951-2001	Basu (2007) Beaver and Ryan (2000) Givoly and Hayn (2000) Penman and Zhang (2002)	Conditional conservatism is more apparent than previously reported.

Huang et. al (2008)	US 1976-2005	Basu (1997) Ball and Shivakumar (2005)	Level of conservatism is not as high as previously reported and no significance increase in conservatism is detected.
Brouwer (2008)	European countries 1991-2005	Basu (1997) Givoly and Hayn (2000)	There is no increase in conditional and unconditional conservatism is observed.
Hung- Subramanyam (2007)	1998-2002 Germany	Basu (1997)	No significant difference in level of conservatism is determined after adoption of IFRS.
Kaymaz Balsari – Özkan – Durak (2010)	1992-2008 Turkey	Basu (1997)	IFRS adoption enhanced conservatism in financial reporting.
Karampinis-Hevas (2011)	2002-2007 Greece	Basu (1997)	No significant difference in level of conservatism is determined after adoption of IFRS.
Andre – Filip (2012)	2002-2007 16 European countries	Basu (1997)	There is an increase in conservatism after adoption of IFRS.

5. CONCLUSION

Accounting conservatism is one of the most ancient and debatable concepts in accounting. While some academicians defend its existence, there are also opponents of conservatism due to introduction of bias into accounting information. Advocates suggest that conservatism prevents the opportunistic behavior of financial statement preparers. Empirical studies on this topic accelerated after the seminal work of Basu (1997) that provides a good measurement model. Among this high number of studies, most commonly cited studies are selected in order to prepare the literature review. These studies are categorized into three groups. In the first group studies that examines the relationship between conservatism and various firm attributes are investigated. Then international studies on accounting conservatism are discussed and lastly studies on change in accounting conservatism over time are examined. Through this literature review, it is inferred that there is a lack of interest on this highly debatable concept in Turkey. Especially contracting role of accounting conservatism that can be analyzed in many aspects needs to be examined for Turkish case. Additionally exclusion of conservatism (prudence) from International Accounting Standard Board's Framework comes out as an attractive research question to be analyzed. Appropriateness of this decision may be discussed through empirical research methods.

REFERENCES

- Ahmed, A.S., B.K. Billings, R.M. Morton, and M. Stanford-Harris. 2002. "The Role of Accounting Conservatism in Mitigating Bondholder-Shareholder Conflicts over Dividend Policy and in Reducing Debt Costs" *The Accounting Review*, Vol. 77, No. 4.
- Andre, P. and A. Filip. 2012. "Accounting Conservatism in Europe and the Impact of Mandatory IFRS Adoption: Do Country, Institutional and Legal Differences Survive?" Working Paper, Essec Business School.
- Ball, R., A. Robin, and J.S. Wu. 2003. "Incentives versus Standards: Properties of Accounting Income in Four East Asian Countries" *Journal of Accounting and Economics*, No.36.
- Ball, R. and L. Shivakumar. 2008. "Earnings Quality at Initial Public Offering" *Journal of Accounting and Economics*, No. 45.
- Ball, R., S.P. Kothari and A. Robin. 2000. "The Effect of Institutional Factors on Properties of Accounting Earnings" *Journal of Accounting and Economics*, No. 29.
- Basu, S. 2005. "Discussion of 'Conditional and Unconditional Conservatism: Concepts and Modelling'" *Review of Accounting Studies*, No. 10.
- Basu, S. 1997. "The Conservatism Principle and the Asymmetrical Timeliness of Earnings" *Journal of Accounting and Economics*, No. 24.
- Beaver, W. H. and S.G. Ryan. 2000. "Biases and Lags in Book Value and Their Effects on the Ability of the Book-to-Market Ratio to Predict Book Return on Equity" *Journal of Accounting Research*, Vol.38, No.1.
- Beaver, W.H. and S.G. Ryan. 2005. "Conditional and Unconditional Conservatism: Concepts and Modelling" *Review of Accounting Studies*, No. 10.
- Bhattacharya, U., H. Daouk and M. Welker. 2003. "The World Price of Earnings Opacity" *The Accounting Review*, Vol.78, No.3.
- Brouwer, R. 2009. "Accounting Conservatism in Europe", Book Chapter, published by Erasmus University Rotterdam.
- Bushman, R.M. and J.D. Piotroski. 2006. "Financial Reporting Incentives for Conservative Accounting: The Influence of Legal and Political Institutions" *Journal of Accounting and Economics*, No. 42.
- Chandra, U. 2011. "Income Conservatism in the U.S. Technology Sector"

Accounting Horizons, Vol. 25., No.2.

Chen,S., X. Chen, Q. Cheng and A. Hutton. 31 July -4 August 2010 “Accounting Conservatism and Large Shareholders: An Empirical Analysis” 2010 American Accounting Association Annual Meeting, San Francisco.

Feltham, G.A. and J. Ohlson. 1996. “Uncertainty Resolution and the Theory of Depreciation Measurement” Journal of Accounting Research, Vol. 34, No.2.

Francis, J., R. LaFond, P.M. Olsson and K. Schipper. 2004. “Cost of Equity and Earnings Attributes” The Accounting Review, Vol. 79, No.4.

Gassen, J. and R.U. Fülbier. 2006. “International Differences in Conditional Conservatism – The Role of Unconditional Conservatism and Income Smoothing” European Accounting Review, Vol.15, No.4.

Giner, B. and W. Rees. 2001. “On the Asymmetric Recognition of Good and Bad News in France, German and the United Kingdom” Journal of Business Finance and Accounting, Vol. 28, No.9 & 10.

Givoly, D., C.K. Hayn and A. Natarajan. 2007. “Measuring Reporting Conservatism” The Accounting Review, Vol. 82, No. 1.

Givoly, D. and C.K. Hayn. 2000. “The Changing Time-Series Properties of Earnings, Cash Flows and Accruals: Has Financial Reporting Become More Conservative?” Journal of Accounting and Economics, No.29.

Grambovas, C.A., B. Giner and D. Christodoulou. 2006. “Earnings Conservatism: Panel Data Evidence from European Union and United States” Abacus, Vol.42, No.3-4.

Huang, A., Y. Tian and T.S. Wirjanto. 2011. “Re-Examining Accounting Conservatism: the Importance of Adjusting for Firm Heterogeneity” Advances in Quantitative Analysis of Finance and Accounting.

Hung, M, and K.R. Subramanyam. 2007. “Financial Statement Effects of Adopting International Accounting Standards: the Case of Germany”, Review of Accounting Studies, No.12.

IASB, Framework for Preparation and Presentation of Financial Statements, 2001.

IASB, Framework for Preparation and Presentation of Financial Statements, 2010.

IASB “Preliminary views on an Improved Conceptual Framework for Finan-

cial Reporting”, Discussion Paper, July 2006.

Jayaraman, S. 2012. “The Effect of Enforcement on Timely Loss Recognition: Evidence from Insider Trading Law” *Journal of Accounting and Economics*, No.53.

Karampinis, N.I. and D.L. Hevas. 2011. “Mandating IFRS in an Unfavorable Environment: The Greek Experience” *The International Journal of Accounting*, No.46.

Katz, S.P. 2009. “Earnings Quality and Ownership Structure: The Role of Private Equity Sponsoring” *The Accounting Review*, Vol.84, No.3.

Kaytmaz Balsari, C., S. Özkan and G. Durak. 2010. “Earnings Conservatism in Pre- and Post- IFRS Periods in Turkey: Panel Data Evidence on the Firm Specific Factors” *Accounting and Management Information Systems*, Vol.9, No.3.

Kwon, S.S., Q.J. Yin and J. Han. 2006. “The Effect Of Differential Accounting Conservatism on the “Overvaluation” of High-Tech Firms Relative to Low Tech Firms” *Review of Quantitative Financial Accounting*, No.27.

Lafond, R. and S. Roychowhury. 2008. “Managerial Ownership and Accounting Conservatism” *Journal of Accounting Research*, Vol.46, No. 1.

Lara, J.M.G. and A. Mora. 2004. “Balance Sheet versus Earnings Conservatism in Europe” *European Accounting Review*, Vol. 13, No. 2.

Lara, J.M.G., B.G. Osma and F. Penalva. 5-8 August 2007. “Cost of Equity and Accounting Conservatism” *American Accounting Association Annual Meeting*, Chicago.

Lara, J.M.G., B.G. Osma and A. Mora. 2005. “The Effect of Earning Management on the Asymmetrical Timeliness of Earnings” *Journal of Business Finance and Accounting*, Vol. 32, No.3 & 4.

Lara, J.M.G., B.G. Osma and F. Penalva. 2009. “The Economic Determinants of Conditional Conservatism” *Journal of Business Finance and Accounting*, No. 36..

Nichols, D.C., J.M. Wahlen and M.M. Wieland. 2009. “Publicly Traded versus Privately Held: Implications for Conditional Conservatism in Bank Accounting” *Review of Accounting Studies*, No. 14.

Ohlson, J., L. van Lent. 2006. “Introduction to Special Section on Conservatism in Accounting” *European Accounting Review*, Special Section, Volume 15, No. 4.

- Penman, S.H., X.J. Zhang. 2002. "Accounting Conservatism, the Quality of Earnings and Stock Return", *The Accounting Review*, Vol.77, No.2.
- Pope, P.F. and M. Walker. 1999. "International Differences in the Timeliness, Conservatism, and Classification of Earnings", *Journal of Accounting Research*, Vol.37.
- Qiang, X. 2007. "The Effects of Contracting, Litigation, Regulation, and Tax Costs on Conditional and Unconditional Conservatism: Cross-Sectional Evidence at the Firm Level" *The Accounting Review*, Vol. 82, No. 3.
- Ramalingegowda, S. and Y. Yong. 2012. "Institutional Ownership and Conservatism" *Journal of Accounting and Economic*, No.53.
- Raonic, I., S. McLeay and I. Asimakopoulous. 2004. "The Timeliness of Income Recognition by European Countries: An Analysis of Institutional and Market Complexity" *Journal of Business Finance and Accounting*, Vol.31, No. 1 &2.
- Ryan, S.G. 2006. "Identifying Conditional Conservatism" *European Accounting Review*, Vol. 15, No.4.
- Sterling, R.R. 1967. "Conservatism: The Fundamental Principle of Valuation in Traditional Accounting" *Abacus*, Vol 3, Issue 2.
- Watts, R.L. 2003. "Conservatism in Accounting Part I: Explanations and Implications" *Accounting Horizons*, Vol. 17, No. 3.

GERİ GELEN EŞYANIN GÜMRÜK VERGİLERİ, KDV VE ÖTV KARŞISINDAKİ DURUMU

Doç. Dr. Ali ALAGÖZ*
Okutman Sevgi SÜMERLİ**
Yrd. Doç. Dr. Betül ALTAY TOPCU***

ÖZET

Geri gelen eşya, ithal edilen malın herhangi bir sebeple geldiği yere iade edilmesidir. Gümrük Yönetmeliği'nin 446. maddesine göre, kesin ihracı yapılan eşya; gönderildiği ülkede yürürlükte olan mevzuat nedeniyle serbest dolaşıma girememesi, kusurlu olması nedeniyle alıcısı tarafından kabul edilmemesi, ihracatçının elinde olmayan sebeplerden dolayı geri gelebilir. İhracat aşamasında söz konusu mal sebebiyle ithalatçı tarafından gümrükte ödenen ve indirim tabi tutulan KDV ve ÖTV'nin durumunun eşyanın geri gelmesi halinde ne olacağı, ilgili kanunlarda açıklanmıştır. Bu çalışmada, geri gelen eşyaların ithalat vergileri, KDV ve ÖTV karşısındaki durumu ilgili kanun ve tebliğlerde yer alan son değişiklikler dikkate alınarak incelenmiştir. Çalışmada ayrıca, eşya geri geldiğinde, ihracat istisnası kapsamında mükellefin yararlanmış olduğu KDV iade miktarının tespiti ve devlete ödemesi gereken tutar hakkındaki yasal düzenlemeler üzerinde durulmuştur.

Anahtar Kelimeler: Geri Gelen Eşya, İthalat Vergileri, KDV İadesi, ÖTV İadesi

Jel Kodlar: M40, M41, M49.

ABSTRACT

Returned goods are returned imported goods where it came from for any reason. According to Customs Regulations of the 446, goods that are final export is done may come back for reasons beyond the control of the ex-

* Öğretim Üyesi, Selçuk Üniversitesi, İİBF, İşletme Bölümü, aalagoz@selcuk.edu.tr

** Öğretim Elemanı, Erciyes Üniversitesi, KMYO, Dış Ticaret Programı, ssumerli@erciyes.edu.tr

*** Öğretim Üyesi, Erciyes Üniversitesi, KMYO, Dış Ticaret Programı, batopcu@erciyes.edu.tr

porter and these are listed as unable to join for free circulation due to the applicable legislation in the country that are sent, not be accepted by the recipient due to defective reasons.

The status of KDV and OTV of the imported returned goods that are discounted and paid by the importer described in the relevant laws. In this study, the import taxes and the status of the KDV and OTV of these returned goods are discussed by taking the recent changes in the relevant laws and declarations into account. The study also focused on the legal regulations about determination of the amount of KDV discount utilized by the tax payer within the scope of the export exception and the amount to be paid to the government.

Key Words: Returned Goods, Import Taxes, KDV Refund, OTV Refund

Jel Codes: M40, M41, M49.

1. GİRİŞ

Ticari hayatta satın alınan veya satılan malın iadesine günlük hayatta çokça rastlanmaktadır. 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 35. maddesi; "Malların iade edilmesi, işlemin gerçekleşmemesi, işlemde vazgeçilmesi veya sair sebeplerle matrahta değişiklik vuku bulunduğu hallerde, vergiye tabi işlemleri gerçekleştiren mükellef bunlar için borçlandığı vergiyi; bu işlemlere muhatap olan mükellef ise indirim hakkı bulunan vergiyi değişikliğin mahiyetine uygun şekilde ve değişikliğin vuku bulunduğu dönem içinde düzeltir. Bu durumda iade olunan malların fiilen işletmeye girmiş olması ve bu girişin defter kayıtları ile beyannameye gösterilmesi şarttır. Oysa yurtdışındaki piyasalardaki alıcılara yapılan satışa konu olan eşyanın geri gelmesi durumunda, geri gelen eşya, ihracat nedeniyle yararlanılan hak ve menfaatlerin iade edilmesi gibi birtakım muamelelere maruz kalmaktadır.

İhracatı gerçekleştirildikten sonra geri gelen mallara ilişkin ithalat vergileri, KDV ve ÖTV uygulamaları, uluslararası ticaretin yaygınlaşmasıyla birlikte sıkça ortaya çıkan, tartışılan ve araştırılan önemli vergisel konulardandır. Bu husus yazımızın konusunu oluşturmaktadır.

2. GERİ GELEN EŞYA TANIMI VE EŞYANIN GERİ GELME NEDENLERİ

Uluslararası ticari ilişkilerde "geri gelen eşya" ifadesiyle çok sık karşılaşılır. Eşyanın çeşitli nedenlerle ithal ülke pazarına girememesi, mahrecine (geldiği ülkeye) iadesini gerektirmektedir. Geri gelen eşya, alıcısı tarafından çeşitli nedenlerle ihraç eşyasının geri gelmesi halinde uygulanan gümrük

işleminin adıdır. Gümrük işlemi adını görüldüğü gibi eylemin kendisinden almıştır.

Gümrük Yönetmeliği'nin 446. maddesine göre, kesin ihracı yapılan eşya, üç sebepten dolayı geri gelebilir. Bu sebepler şunlardır:

- Gönderildiği ülkede yürürlükte olan mevzuat nedeniyle serbest dolaşıma girememesi veya kullanıma arz edilmemesi,
- Kusurlu olması veya sözleşme hükümlerine uygun olmaması nedeniyle alıcısı tarafından kabul edilmemesi¹,
- İhracatçının elinde olmayan sebeplerle amaçlanan kullanıma girememesi.

Yine yönetmeliğin bahse konu maddesinde, ihracatçının elinde olmayan sebepler ise aşağıdaki şekilde belirtilmiştir:

- Gönderilen kişiye teslim edilmeden önce, eşyanın tabiatından ileri gelen veya nakliye sırasında meydana gelen hasarlar yüzünden Türkiye Gümrük Bölgesi'ne geri gönderilmesi,
- Tüketilmek veya satılmak amacıyla yurt dışındaki sergi ve fuarlara gönderilen ancak, tüketilmeden veya satılmadan eşyanın geri gelmesi,
- Alıcının fiziksel bir engeli veya yasal bir engel nedeniyle eşyanın alıcısına teslim edilememesi,
- Tabii afetler, tehlikeli ve salgın hastalıklar, büyük yangınlar, radyasyon ve hava kirliliği gibi önemli nitelikteki kimyasal ve teknolojik olaylar ile, büyük nüfus hareketleri gibi kriz halleri veya siyasi ya da sosyal durumlarda meydana gelen ani ve beklenmeyen değişiklikler yüzünden eşyanın alıcısına teslim edilememesi veya ihracına ilişkin sözleşmede belirtilen tarihten sonra teslim edilmesi,
- Türkiye Gümrük Bölgesi dışındaki ülkelere gönderilen sebze ve meyvelerin piyasa kuralları gereği gönderildiği ülkede satılmaması.

İhraç edilen eşyaların yukarıda bahsedilen nedenlerle geri gelmesi halinde, bu durumun, Türkiye Gümrük Bölgesi dışındaki alıcıdan veya Türkiye Gümrük Bölgesi dışındaki yetkili kurumlardan alınacak belgelerle gümrük idaresine ispatı gerekir.

Ancak serbest dolaşımda iken ihraç edilen, ancak çeşitli nedenlerle geri

¹ Yönetmelikte bahsedilen bu durumda, eşyanın ilk kullanım dışında kullanılmamış olması gerekmektedir. Bu durum, sadece, eşyanın kusurlu olduğunun veya sözleşme hükümlerine uygun olmadığına, kullanılmadan anlaşılacağı haller için geçerli olacaktır.

gelen ticari kullanıma mahsus taşıt araçları, iş makineleri ve üretime yönelik makinelerin yukarıda belirtmiş olduğumuz nedenlere bağlı kalmaksızın, ayniyet tespiti kaydıyla, 31/12/2010 tarih ve 27802 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan yönetmelik ile geri gelen eşya muafiyetinden faydalanacağı belirtilmiştir.

3. GERİ GELEN EŞYANIN İTHALAT VERGİLERİ MUAFİYETİ

Gümrük Kanunu’nda geri gelen eşyanın ithalat vergileri muafiyeti 6. Kısım özellik gösteren faaliyetler başlığı altında yer almaktadır. 4458 Sayılı Gümrük Kanunu’nun 168. maddesinde, serbest dolaşımda bulunan eşyanın, Türkiye Gümrük Bölgesi’nden veya Türkiye’nin anlaşmalarla dâhil olduğu gümrük birliği gümrük bölgelerinin diğer bir noktasından ihraç edildikten sonra üç yıl içinde yeniden serbest dolaşıma girmesi halinde, beyan sahibinin talebi üzerine ithalat vergilerinden muaf tutulacağı belirtilmektedir. Bu üç yıllık süre, beklenmeyen haller veya mücbir sebeplerle uzatılabilir.

Bununla birlikte, Türkiye’ye geçici olarak ithal edilen eşyanın da, aynen veya belli bir işlem ya da işçilik gördükten sonra ihraç edilmesini müteakip, yukarıdaki hükme istinaden geri getirilmesi mümkündür. Söz konusu eşyanın geçici çıkışı ya da ihracatı ve yeniden ithalatı Gümrük Mevzuatı ile belirlenen belge ya da beyannamelerle yapılmaktadır. Kanun işin mantığına uygun olarak hazırlanmış, yapılan işi gayet güzel tanımlamaktadır Burada vurgulamamız gereken önemli nokta, eşyanın üç yıl içinde geri gelmesi, ayniyetinin değişmemesi ve eşya sahibinin yazılı başvuruda bulunmasıdır.

Ancak bu durum fiiliyatta bu kadar kolay olmamaktadır. Örneğin; tekstil ihracatı yapan bir firmasınız. Ürününüzü gümrükte tahlile göndermeden ihraç etme imkânınız var. GTİP’ini belirterek göndermiş olduğunuz kumaş beyan ettiniz, ihracatı gerçekleştirdiniz. Alıcısı bir sebeple beğenmedi geri gönderdi. Bu gelen eşyanın ithal edilmesi kolay olmayacaktır. Çünkü giderken ayniyatını tespit ettirmedeğiniz ve ihracatın kolaylıklarından yararlandığınız için ürününüz geri geldiğinde bir dizi gümrük işlemine tabi tutulacaktır.

Geri gelen eşya olarak, serbest dolaşıma giriş rejimine tabi tutulan eşyanın kırmızı hatta düşer; mutlaka ilgili muayene memuru tarafından ayniyatının tespiti için tahlile gidecektir. Gümrük tarafından tahlil edilen ürüne verilen GTİP numarası, sizin elinizdeki çıkış beyannamesindeki GTİP numarasına uymayacaktır. Çıkış ve giriş esnasında GTİP’leri tutmayan eşya, geri gelen eşya statüsünden çıkarılarak serbest dolaşıma giriş rejimine tabi tutulacaktır. Bu durumda ihraç etmiş olduğunuz eşyaya mal bedeli üzerinden KKDF

ve aynı zamanda eşya serbest dolaşıma gireceği için ürüne ait KDV bedelini de ödemeniz söz konusu olacaktır. Söz konusu geri gelen eşya için mali geri gönderen firma ATR ve EUR 1 belgesi de düzenlenmemiş ise bunlara ek olarak gümrük vergisi de ödemek durumunda kalacaksınız.

Yine 4458 Sayılı Gümrük Kanunu'nun 168. maddesine göre, geri gelen eşyanın, Türkiye Gümrük Bölgesinden veya Türkiye'nin anlaşmalarla dâhil olduğu gümrük birliği gümrük bölgelerinin diğer bir noktasından ihraç edilmeden önce, özel amaçlı kullanımı nedeniyle indirimli veya sıfır vergi oranından yararlanarak serbest dolaşıma girmiş olduğu hallerde, eşyanın aynı amaca yönelik olarak tekrar serbest dolaşıma sokulmak istenmesi durumunda, bu eşyaya indirimli veya sıfır vergi oranı uygulanır.

Ancak Gümrük Kanunu'nun bahse konu olan 168. maddesinde, ithalat vergilerinden muafiyet aşağıda yer alan hallerde tanınmamaktadır:

- Aynen ihraç edildiği durumda olması hali hariç, hariçte işleme rejimi çerçevesinde Türkiye Gümrük Bölgesinden veya Türkiye'nin anlaşmalarla dâhil olduğu gümrük birliği gümrük bölgelerinin diğer bir noktasından ihraç edilen eşya,
- İhracı, bir dış ticaret önlemine konu olan eşya.

Gümrük Kanunu'nun 169. maddesine göre, ithalat vergilerinden muafiyet, geri gelen eşyanın ihracı sırasındaki ayniyeti değişmeden yeniden ithali halinde tanınır. Gümrük Kanunu'nun 170. maddesine göre de ithalat vergilerinden muafiyet, dâhilde işleme rejiminin uygulanmasından sonra ihraç edilen ve sonra geri gelen işlem görmüş ürünlere de uygulanır. Aynı hüküm yeniden ihraç edilen işlem görmüş ürünler için de geçerlidir. Bu gibi hallerde, eşyanın yeniden ihraç tarihi, serbest dolaşıma giriş tarihi olarak kabul edilir ve kanunen alınması gereken ithalat vergileri tutarı, dâhilde işleme rejimi hükümlerine göre belirlenir.

Gümrük Kanunu'nun 169. maddesi hükmü çerçevesinde, 4458 Sayılı Gümrük Kanununun Bazı Maddelerinin Uygulanması Hakkında Bakanlar Kurulu Kararının (Sayı: 2009/15481) 113. maddesine göre ise, aşağıdaki durumlardan birine uygun olarak geri gelen eşya, ayniyeti değişmeden yeniden ithal edilen eşya olarak kabul edilerek, ithalat vergilerinden muaf tutulur;

- Türkiye Gümrük Bölgesi'nden veya Türkiye'nin anlaşmalarla dâhil olduğu gümrük birliği gümrük bölgelerinin diğer bir noktasından ihraç edildikten sonra sadece görünümü ile ilgili bakımın sürdürülmesi için gerekli işleme tabi tutulmuş eşya,

- Türkiye Gümrük Bölgesi'nden veya Türkiye'nin anlaşmalarla dâhil olduğu gümrük birliği gümrük bölgelerinin diğer bir noktasından ihraç edildikten sonra, sadece görünüşü ile ilgili bakımın sürdürülmesi için gerekli işleme tabi tutulduğu halde, amaçlanan kullanıma uygun olmadığı ya da kusurlu olduğu saptanmakla birlikte, bu tür bir bakım veya kontrol sadece eşyayı iyi durumda tutmak veya tamir etmek için yapılmışsa veya amaçlanan kullanım için uygun olmadığı ancak bu tür bir bakım veya kontrol işleminden sonra ortaya çıkmışsa, eşya için gümrük vergileri aranmaz. Ancak geri gelen eşyanın, bakım veya kontrol işlemine tabi tutulması sonucunda bünyesi ve niteliğinin değiştiği durumlarda, vergi yükümlülüğü doğacak olup, eşyadan ithalat vergileri tahsil olunur.

Türkiye Gümrük Bölgesi dışında mücbir sebeplerle eşyayı iyi durumda tutmak için tamir veya bakım işlemine² tabi tutmak zorunluluğunun doğduğu durumlarda, gümrük idarelerine yeterli bilgi ve belgeler ibraz edilmek suretiyle bu durumun tevsiki halinde ithalat vergileri aranmaz. Bu durumda, geri gelen eşyanın kıymeti, Türkiye Gümrük Bölgesi'nden veya Türkiye'nin anlaşmalarla dâhil olduğu gümrük birliği gümrük bölgelerinin diğer bir noktasından ihraç edildiği tarihteki kıymetinden daha yüksek olmamalıdır.

4. GERİ GELEN EŞYANIN KDV KARŞISINDAKİ DURUMU

Gümrük Kanunu'nun 74. maddesine göre; Türkiye Gümrük Bölgesine gelen eşyanın serbest dolaşıma girişi; ticaret politikası önlemlerinin uygulanması, eşyanın ithali için öngörülen diğer işlemlerin tamamlanması ve kanunen ödenmesi gereken vergilerin tahsili ile mümkündür.

Gümrük Yönetmeliği'nin 451. maddesine göre, ihraç edildikten sonra geri gelen eşyanın gümrük vergilerinden muaf olarak serbest dolaşıma girebilmesi için ihracat nedeniyle yararlanılan hak ve menfaat varsa bunların iade edildiğini gösteren belgenin beyannameye eklenmesi gerekmektedir. Bu çerçevede, ihracat nedeniyle KDV iadesi veya istisnasından yararlanan eşyanın, KDV'sinin tahsil edileceği belirtilmektedir.

Ayrıca, 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 16/1-b maddesinin parantez içi hükmünde de, ihracat istisnasından yararlanarak ihraç olunan ancak, daha sonra geri gelen eşyanın ithalat istisnasından faydalanabilmesi için, bu eşya ile ilgili olarak ihracat istisnasından faydalanılan miktarın

² Eşyayı iyi durumda tutmak için gerekli tamir veya bakım işlemi deyiminden, eşyanın Türkiye Gümrük Bölgesi dışında bulunduğu süre içerisinde yapılmadığı takdirde, bunların normal olarak amaçlanan kullanımını imkânsız hale getirecek bir çalışma bozukluğunu ya da maddi hasarını önlemek için zorunlu olan işlem anlaşılır. Eşyayı iyi durumda tutmak için yapılması gereken tamir veya bakım işlemi yedek parça kullanımını gerektirdiğinde, bu parçaların kullanımı eşyayı Türkiye Gümrük Bölgesinden veya Türkiye'nin anlaşmalarla dâhil olduğu gümrük birliği gümrük bölgelerinin diğer bir noktasından ihraç edildiği tarihteki biçiminde tutmakla sınırlı kalmalıdır.

gümrük idarelerine ödenmesinin veya bu miktar kadar teminat gösterilmesinin şart olduğu belirtilmektedir.

4.1. İHRACAT NEDENİYLE YARARLANILAN KDV İADESİ

Normal bir ihracatta, 3065 Sayılı KDVK'nın 32 ve 11. maddesi hükümlerine göre, ihraç edilen malların bünyesine giren KDV indirim konusu yapılmakta, indirilemeyen kısım mükellefe iade edilmektedir. İhraç edilen eşya hazır/nihai mal olarak yurtiçindeki bir başka firmadan temin edilmişse malın bünyesine giren KDV yurtiçindeki tedarikçi firmanın faturasında belirttiği tutardır ve bu tutarın indirim konusu yapılamayan kısmı mükellefe iade edilecektir.

Eğer ihracatçı firma, imalatçı-ihracatçı ise bu durumda malın bünyesine giren KDV, malın üretimi dolayısıyla yapılan giderler için yüklenilen KDV tutarıdır ve bu tutarın indirilemeyen kısmı mükellefe iade edilecektir. Vergi daireleri iade edilen bu tutarı, gümrük idarelerine bildirecek, gümrük idareleri de bu tutarı tahsil ederek geri gelen eşyanın yurda girmesine izin vereceklerdir. Diğer yandan, mükellef geri gelen mallarla ilgili olarak yüklendiği vergiyi tamamen indirim konusu yapmış ise, bu mallarla ilgili olarak ihracat istisnasından yararlanan bir miktar yoktur ve vergi daireleri de bu yönde bir yazı yazacaklar, gümrük idareleri de mükellef tarafından herhangi bir iade alınmadığı için KDV ile ilgili bir tahsilât gerçekleşmeyecektir.

İhraç kayıtlı satışlarda ise, KDVK'nın 11/1-c maddesi gereğince vergi, ihracatçı tarafından imalatçıya ödenmeyip, tecil ve terkin edilmiş ise, geri gelen eşyanın ihracat istisnasından faydalandığı miktar, imalatçı satış bedeline göre hesaplanıp ihracatçı tarafından ödenmeyen tutardır. Diğer bir ifadeyle imalatçının indiremediği ve bu yüzden iadesini aldığı tutar değildir. Durumu bir örnek yardımıyla açıklamaya çalışırsak;

İmalatçı firmanın bir çeşit mal ve bu maldan da sadece bir adet ürettiğini varsayalım. Veriler şunlardır;

- İmalatçı şirketin ürettiği malın maliyeti, 20.000 TL'dir.
- Bu malın üretimi için imalatçının yüklendiği KDV 3.870 TL'dir.
- İmalatçı şirket bu malı, ihracatçı firmaya 21.500 TL'ye satmıştır.
- Söz konusu satış için imalatçının düzenlediği faturada gösterilen, fakat Katma Değer Vergisi Kanunu 11/1-c maddesi gereği tahsil edilmeyip, tecil edilen KDV tutarı 3.600 TL'dir.
- İmalatçı firma malların iadesini kabul etmemektedir. Bu yüzden ithalat

beyannamesi ihracatçı adına tanzim edilmiştir.

Bu durumda ilgili dönem KDV beyanı aşağıdaki gibi olacaktır:

KDV Matrahı	21.500 TL
Hesaplanan KDV (21.500 x 0,18)	3.870 TL
İndirilecek KDV	3.600 TL
Ödenmesi Gereken KDV	270 TL
Tecil Edilebilir KDV (İhraç Edilen Mala İlişkin İmalatçı Satış Bedeline Göre Hesaplanan KDV)	3.600 TL
Tecil Edilecek KDV (Ödenmesi Gereken KDV)	270 TL
Sonraki Döneme Devreden KDV	0 TL
İade Edilecek KDV (Tecil Edilebilir KDV -Tecil Edilecek KDV)	3.600 TL

Örnekte görüldüğü üzere, gümrük idarelerinin imalatçının ne kadar iade aldığı yönünde sorduğu soruya vergi daireleri 3.600 TL olarak cevap verecek, gümrük idareleri de bu tutarı tahsil ederek eşyanın yurda girişine izin verecektir. Bu durumda ihraç konusu malın imalatçıdan ihracatçıya geçişi aşamasında vergilendirilmesi yapılmamış olacaktır.

Oysa 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 1. maddesine göre ticari, sınaî, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan tüm teslim ve hizmetler, KDV'nin konusuna girmektedir. Eşya geri gelmekle ihracatçının mülkiyetine geçmekte olduğundan, imalatçıdan ihracatçıya mal teslimi yapılmış gibi olacak fakat bu aşama vergilendirilmemiş olacaktır. Yapılan bu uygulama hatası hazinede gelir kaybına neden olmaktadır. Burada yapılması gereken, gümrük idareleri tarafından yazılan yazıda imalatçının KDV beyannamesinde gözüken "Tecil Edilebilir KDV" satırındaki tutarın, bir başka deyişle yapılan ihracat nedeniyle yararlanılan KDV menfaatinin ne olduğunun sorulmasıdır. Böylelikle, örneğimizde görüldüğü üzere 270 TL'nin hazineye intikali sağlanmış olacaktır.

4.2. İHRACAT NEDENİYLE YARARLANILAN KDV İSTİSNA MİKTARININ TESPİTİ

3065 Sayılı KDVK'nın 11/1-c maddesi çerçevesinde, ihraç edilmek şartıyla, imalatçılar tarafından ihracatçıya teslim edilen mallara ait katma değer vergisi, ihracatçılar tarafından ödenmez. Mükelleflerce tahsil edilmeyen ancak ilgili dönem beyannamesinde beyan edilecek olan bu vergi, vergi dairesince tarh ve tahakkuk ettirilerek tecil olunur.

23 ve 46 Seri No.lu KDV Genel Tebliği çerçevesinde imalatçı faturasında hesaplanan fakat tahsil edilmeyen miktar gümrük idarelerince tahsil edilerek eşyanın Türkiye Gümrük Bölgesine girişine izin verilmektedir. Bu sa-

yede eşya, eşyanın imalatçıdan ihracatçıya teslimi aşaması vergilendirilmiş olmaktadır. Tebliğlerin amacı da, ihraç kayıtlı alınmış olması nedeniyle KDV zincirinin dışına çıkmış olan malın tekrar bu zincirin içine dâhil olmasını sağlamaktır. İhracat istisnasından faydalanılan miktarın belirlenmesinde, Kanunun 11. maddesi ile ihracatçıya getirilen imkânlar göz önünde bulundurulurken vergi daireleri tarafından aşağıdaki şekilde hareket edilecektir;

- Vergi dairesince yapılacak inceleme sonunda, mükellefin geri gelen mallarla ilgili olarak yüklendiği vergiyi tamamen indirim konusu yaptığı tespit edilirse, bu mallarla ilgili olarak ihracat istisnasından yararlanan bir miktarın bulunmadığı ilgili gümrük idaresine bildirilecektir. Bu yazıyı alan gümrük idareleri geri gelen eşya ile ilgili olarak ithalat istisnası kapsamında işlem yapacaklardır.
- Geri gelen malların bünyesine giren vergiler için ihracatçının, bu vergileri indiremeyip nakden veya diğer vergi borçlarına mahsuben iade olarak aldığı belirlenmesi halinde ise bu iadede; geri gelen mallara isabet eden kısım kadar ihracat istisnasından faydalandığı belirtilecektir.
- İhraç edilip geri gelen mallar ile ilgili vergi, 3065 sayılı Kanunun 3297 Sayılı Kanunla değişik 11/c maddesi gereğince, ihracatçı tarafından imalatçıya ödenmeyip, tecil ve terkin edilmişse ihracat istisnasından faydalanılan miktar, imalatçı satış bedeline göre hesaplanıp ihracatçı tarafından ödenmeyen tutar olacaktır.

Vergi dairelerince, geri gelen eşyayla ilgili olarak ihracatçının ihracat istisnası nedeniyle faydalandığı miktar, yukarıda yapılan açıklamalara göre tespit edilir, bu durum ilgili gümrük idaresine bildirilir ve böylece gümrük idaresine ödenen miktarlar, ihracatçı tarafından ilgili dönem beyannamesinde indirim konusu yapılabilir.

Bir başka husus, KDVK'nın 11/1-c maddesi çerçevesinde tecil-terkin kapsamında vergi ödenmeden satın alınan ve ihracatı gerçekleştirilen malların geri gelmesi halinde, terkin veya iadesi gereken KDV ile ilgili olarak ne şekilde işlem yapılacağı hususunda tereddüde düşülmesidir. Bu duruma açıklık getirmek üzere 46 Seri No.lu KDV Genel Tebliği'nde, Kanunun 11/1-c maddesi uyarınca satın alınarak ihraç edilen malların geri gelmesi halinde gümrüğe ödenmesi gereken iade miktarı ile ilgili açıklama şu şekildedir:

“KDVK'nın 11/1-c maddesi kapsamında teslim edilen ve ihracatı gerçekleştirilen malların Gümrük Kanununda belirtildiği şekilde geri gelmesi halinde ithalat istisnasından faydalanılabilmemesi için, ihracatçıya düzenlenen faturada hesaplandığı halde tahsil edilmeyen KDV'nin ihracatçı tarafından

ilgili gümrük idaresine ödenmesi veya aynı miktarda teminat gösterilmesi gerekmektedir. Bu durumda, Kanununun 11/1-c maddesi uyarınca fatura üzerinde hesaplandığı halde ihracatçı tarafından ödenmeyen KDV tutarının ilgili gümrük idaresine ödendiğinin ihraç kaydıyla mal teslim eden taraftan tevsiği şartıyla, döviz alım belgesi ve gecikme zammı aranmaksızın anılan madde kapsamında terkin veya iade işlemleri yerine getirilebilecektir. Öte yandan, geri gelen malların ihracatçılar tarafından imalatçılara, tedarikçilerine ya da yurt içindeki üçüncü şahıslara teslimi, genel hükümler çerçevesinde katma değer vergisine tabi bulunmaktadır”.

Gümrük idaresi, imalatçı firmanın vergi dairesine ihracatçının geri gelen eşya ile ilgili olarak ne tutarda ihracat istisnasından yararlandığını sormalı ve aldığı cevap dâhilinde işlem tesis etmelidir. Böyle olmadığı takdirde hazineye intikali sağlanmayan KDV’yi (örneğimizdeki 270 TL’yi), imalatçı firma ilave KDV olarak beyan etmelidir. Daha sonra imalatçı firma, ilave KDV olarak beyan ettiği tutarı Borçlar Kanunu hükümlerine göre ihracatçıdan rücu edebilecektir.

23 Seri No.lu KDV Genel Tebliği’ne göre, 3065 Sayılı KDVK’nın ithalat istisnasını düzenleyen 16. maddesinde yapılan değişiklik ile ihracat istisnasından faydalanılarak ihraç edilen ancak, Gümrük Kanununun 132. maddesinde belirtildiği şekilde, geri gelen eşyanın ithalat istisnasından faydalanabilmesi için, bu eşya ile ilgili olarak ihracat istisnası nedeniyle faydalanılan miktarın, gümrük idarelerine ödenmesi veya bu miktar kadar teminat gösterilmesi şartı getirilmiştir.

KDV ödenerek satın alınan veya işletme bünyesinde üretilen malların ihraç edilmesinden sonra herhangi bir nedenle geri gelmesi halinde, gerçekleştirilen ihracata ilişkin yüklenilen katma değer vergisinin tabi tutulduğu işleme göre uygulama yapılması gerekmektedir. Fiili ihracatı gerçekleştirilen mallarla ilgili olarak yüklenilen KDV’nin nakden veya mahsuben iade alınması, iade veya mahsup işleminin henüz gerçekleşmemiş olması veya yüklenilen verginin indirilecek KDV olarak giderilmesinin tercih edilmesi hallerinde yapılması gerekenler işlemler ilgili açıklamalar şu şekildedir:

- Geri gelen ihracat mallarına ait olup ödenerek indirim konusu yapılmış ve 3065 sayılı KDVK’nın 32. maddesi gereği nakden veya mahsuben iadesi talep edilen KDV’nin iadesi henüz yapılmamışsa, ihracatçının ihracat istisnasından yararlanmadığı kabul edilecek ve geri gelen mallar için gümrükte KDV ödemesi söz konusu olmayacaktır.

KDV ödeyerek satın aldığı veya kendi işletmesi bünyesinde ürettiği malları

ihraç eden ihracatçının, fiili ihracatın gerçekleştiği dönem beyannamesinde “İade Edilmesi Gereken Katma Değer Vergisi” olarak beyan ettiği vergi tutarından geri gelen mallara ait olan kısım, malların gümrükten çekilip (ithalat işleminin yapılıp) işletmeye girdiği döneme ilişkin KDV beyannamesinin “24. Satışlardan İade Edilen, İşlemi Gerçekleşmeyen veya İşleminden Vazgeçilen Mal ve Hizmetler Nedeniyle İndirilmesi Gereken KDV” satırına yazılarak indirim konusu yapılması gerekmektedir.

- İhraç edilen malların geri geldiği tarihte, geri gelen ihracat mallarına ait yüklenilerek iadesi talep edilen KDV'nin nakden veya mahsuben iadesi yapılmış ise, ithalat istisnasından faydalanılabilmesi için, bu mallara isabet eden katma değer vergisinin ithalatın gerçekleştirileceği gümrük idaresine ödenmesi veya bu tutar kadar teminat gösterilmesi gerekmektedir.

Teminat göstererek ithalat istisnasından faydalanma, iade edilen ihracat malının genellikle malın tekrar ihraç edilmesi düşünüldüğünde yapılmaktadır. İhracatçı firma, yurtdışı alıcı firma ile anlaşarak, malların iadesine neden olan eksikliği telafi ederek malı tekrar ihraç etmek amacıyla ise, iade olarak aldığı KDV tutarını ilgili gümrük veznesine nakden ödemek yerine aynı tutarda teminat vererek malı KDV ödmeden gümrükten çekebilir. Mal yurt dışı edildiğinde teminat çözülerek geri alınabilir.

- Geri gelen mallara ilişkin olarak yüklenilen vergilerin indirim yolu ile giderilmiş veya iade talep edilmeksizin sonraki dönemlere devredilmiş olması hallerinde, bu vergilere ilişkin olarak yapılacak bir işlem bulunmamaktadır.

5. GERİ GELEN EŞYANIN ÖTV KARŞISINDAKİ DURUMU

Gümrük Yönetmeliği'nin 451. maddesine göre, ihraç edildikten sonra geri gelen eşyanın gümrük vergilerinden muaf olarak serbest dolaşıma girebilmesi için ihracat nedeniyle yararlanılan hak ve menfaat varsa bunların iade edildiğini gösteren belgenin beyannameye eklenmesi gerektiği, ihracat nedeniyle özel tüketim vergisi iadesinden veya istisnasından yararlanan eşyanın özel tüketim vergisinin tahsil edileceği belirtilmektedir.

4760 Sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu'nun 7/6. maddesinin parantez içi hükmüne göre geri gelen eşyanın ithalat istisnasından faydalanabilmesi için, bu eşya ile ilgili olarak ihracat istisnasından veya tecil-terkin uygulamasından faydalanılan miktarın gümrük idaresine ödenmesinin veya bu miktar kadar teminat gösterilmesinin şart olduğu belirtilmiştir. Bu hükme ilişkin ayrıntılı düzenleme 1 Seri No.lu ÖTV Genel Tebliği'nin “5.1.3 İhraç Edilen Malların Geri Gelmesi” kısmında yer alıyor. Tebliğde yer alan

hükümlere göre; ÖTV mükelleflerince ihracat istisnası uygulanarak ihraç edilen malların, Gümrük Kanunu hükümlerine göre geri gelmesi halinde ithalatta ÖTV uygulanmayacaktır.

Ancak, ihracatçıların ÖTV iadesinden yararlandığı ihracat işlemine konu malların veya ÖTV ödemeksizin ihraç kaydıyla satın alarak ihraç ettiği malların geri gelmesi halinde, gümrük idaresince geri gelen mallar için ithalatın yapıldığı tarih itibarıyla ÖTV uygulanacaktır. Bu nedenle geri gelen mallar için gümrük idaresi, ihracatçının ÖTV iadesinden veya tecil-terkin uygulamasından yararlanıp yararlanmadığını ihracatçının bağlı olduğu vergi dairesinden tespit edecek ve buna göre işlem yapacaktır.

İhraç kaydıyla yapılan teslimlere ilişkin olarak, ihraç kaydıyla teslimde bulunan mükellefin tecil edilen vergisi henüz terkin edilmemişse, ihracatçının ÖTV'yi gümrük idaresine ödediğinin tevsiki üzerine, vergi dairesince tecil edilen vergi gecikme zammı uygulanmaksızın terkin edilecektir.

Öte yandan, (I) sayılı listedeki malların ithali ile (II) sayılı listedeki mallardan kayıt ve tescile tabi olanların motorlu araç ticareti yapanlar tarafından satılmak üzere ithali verginin konusuna girmediğinden, bu kapsamdaki malların ihracından sonra geri gelmesi halinde ÖTV uygulanmayacaktır.

SONUÇ

Bu çalışmada, ÖTV özellikle de KDV uygulamaları içerisinde önemli bir yeri bulunan ihraç edilen malların geri gelmesi ve ithalat vergi istisnasından yararlanarak yurda girişi konusu, yasal kaynakları belirtilerek açıklanmaya çalışılmıştır. Uygulamada hatalı bilgi verilmesi nedeniyle yanlış işlemler yapıldığına rastlanmaktadır. Hazinesin gelir kaybına uğramaması ve mükellefin bu işlemlerden zarar görmemesi için, bu konuda ortaya çıkan problemlerin çözümüne yönelik yürürlüğe konan uygulamaların iyi dizayn edilmiş bir denetim programı ve planının yapılması gerekmektedir.

Vergi yasalarına uyum konusunda iyi bir geçmişe sahip olan mükelleflere bir takım kolaylıklar sağlayan yöntemler geliştirilmelidir. Sağlanan bu kolaylıklarla idare bu problemlerin çözümünde cezalandırma yönteminin yanı sıra, daha da etkili olabilecek ödüllendirme yöntemini de eklemiştir.

KAYNAKÇA

Danıştay 7. Dairesinin K:1918, E:798 sayılı 01.05.1995 tarihli Kararı

4458 Sayılı Gümrük Kanunu'nun 74, 168, 169, 170. Maddeleri

4458 Sayılı Gümrük Kanununun Bazı Maddelerinin Uygulanması Hakkında Bakanlar Kurulu Kararının 113. Maddesi

Gümrük Yönetmeliği'nin 446, 451. Maddeleri

Gümrükler Genel Müdürlüğü'nün 26.06.2004 Tarihli, 2004/17 Sayılı Genelgesi

Gümrükler Genel Müdürlüğü'nün 29.09.2004 Tarihli, 2004/24 Sayılı Genelgesi

Gümrükler Genel Müdürlüğü'nün 14.07.2008 Tarihli, 17488 Sayılı Tasarruflu Yazısı

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 11, 16, 32, 35. Maddeleri

23, 46 Seri No.lu KDV Genel Tebliği

4760 sayılı ÖTV Kanunu'nun 7. Maddesi

1 Seri No.lu ÖTV Genel Tebliği

ÖRTÜLÜ SERMAYE ÜZERİNDEN ÖDENEN FİNANSMAN GİDERLERİ VE DÜZELTME KAYDI

Yrd. Doç. Dr. Hakan ARSLANER*

ÖZET

Şirketler, genel olarak, finansman ihtiyaçlarını iki yolla giderebilmektedirler. Bunun birinci yolu öz sermayelerini kullanmak; ikinci yolu ise borçlanmaktır. Yeni ortak almak ta öz sermayeyi kullanmak olarak değerlendirilebilir. Şirketler, daha çok, borçlanma yolunu tercih etmektedirler. İşte bu noktadan itibaren, borç maliyetlerinin bilançolarında ve bilançoların yansıması olan kurumlar vergisi beyannamelerinde gider yazılıp yazılmayacağı önemli bir sorun olarak karşılırlarına çıkmaktadır.

Kanunen gider yazılması mümkün olan kalemlerden biri de borçlanma maliyetleridir. Ancak borçlanma maliyetlerinin tamamının gider yazılması halinde, borç alma işlemlerinin amacını aşan uygulamalara sebebiyet verebileceğini de düşünmek gerekmektedir. Borçlanmalar için ödenen vade farkı ya da faiz gibi giderlerin aslında birer kar payı dağıtımı olabileceği fikri gözden kaçırılmamalıdır. Bu bağlamda, hangi borçlanmaların örtülü sermaye sayılacağı, hangi finansman giderlerinin gider kaydı yapılarak kurumlar vergisi beyannamelerinde kurum kazancından düşülebilmesi imkanı ve bu konudaki kısıtlamalar mevzuatlarda yer almaktadır.

Çalışmada, öncelikle örtülü sermaye kavramı üzerinde durulmuş, şirketler tarafından temin edilen hangi borçların örtülü sermayenin hesabınadakil edilmesi gerektiği ve örtülü sermaye üzerinden ödenen finansman giderlerinin kanunen kabul edilmemesinin yasal sınırları tartışılarak, borç alan kurumlar ile borç veren ortak ya da ortakla ilişkili kişiler tarafından, örtülü sermayenin tespiti halinde, düzeltme kayıtları yapılırken dikkat edilmesi gereken hususlar değerlendirilmiştir.

Anahtar Kelimeler: Kurumlar Vergisi, Örtülü Sermaye, Kanunen Kabul Edilmeyen Finansman Giderleri, Düzeltme Kaydı

Jel Kodlar: K34, H26, M41

* Adnan Menderes Üniversitesi, Nazilli İİBF, Maliye Bölümü, Mali Hukuk ABD, harslaner@adu.edu.tr

FINANCIAL EXPENSES AND CORRECTING ENTRY PAID ON THIN CAPITALIZATION

ABSTRACT

Generally, companies provide their financial requirements in two ways; Either through using their own capital stocks or through borrowing. Finding a new partner can also be regarded as using capital stock. Companies usually prefer providing their financial requirements by borrowing debt from financial institutions. This would raise the issue of how to record the borrowing costs of the compaines at balance sheets, and whether it is legally appropriate to show them as expenses on the balance sheets and corporate tax returns which is a reflection of balance sheets.

In legal terms, borrowing costs are considered as one of the items for expenses compenents. However, it is important to consider that this might go beyond the purpose of debt process when whole borrowing costs are written off as expenses. It should be noted, expenses such as interests and chares for late payments can also be considered as dividend payments. In this context, the questions of which kind of debts can be regarded as thin capitalization, the financial expenses which can be deducted from corporate income by writing off at corporate tax returns and some restraints regarding this can find answers in legislations.

In this study, firstly the concept of thin capitalization was explored. Then, the issues regarding identification of which debts borrowed by the companies should be included in thin capital account was discussed. By considering legal boundries of financial expenses on thin capitalization, main requirements for making reverse entries when thin capitilization was identified were assessed from the point of borrowing institutions or lending partners and parties relevant to the partners.

Keywords: Corporation Tax, Thin Capitalization, Non-Deductable Financial Expenses, Correcting Entry.

Jel Codes: K34, H26, M41

1. GİRİŞ

Dünyada küreselleşme sürecinin bu denli hızlı olması ve teknolojik gelişmelerin baş döndürücü nitelik kazanması, ekonomik anlamda ülke sınırlarının yok olmasına ve bununla birlikte küresel sermayenin mobilitesinin artmasına sebebiyet vermiştir. Artık bir şirket aynı anda birçok ülkede yatırım yapmakta,

yatırım kararlarını ülkelerin ekonomik, siyasi ve hukukî kararlarına göre anlık olarak değiştirebilmektedir. Serbest piyasa ekonomisinde var olması gereken şirket rekabetleri, bu bağlamda, ülkeler için de söz konusu olur hale gelmiştir. Ülkeler yerli yatırımcıları ülkede tutabilmek, yabancı yatırımcıları da ülkelerine çekebilmek için politika üretmektedirler. Elbette ki uygulanacak politikaların da hukukî altyapısının olması gereklidir. Bir şirketin yatırım kararı alacağı ülkeyi seçmesinde etkili olan en önemli unsurların başında vergi mevzuatı gelmektedir. Bu nedenle, kurum kazançlarının doğru bir şekilde tespit edilmesi ve vergilendirilmesine ilişkin usul ve esaslar belirlenirken, günümüz şartlarına, diğer ülke uygulamalarına ve uluslararası kurallara riayet edilmelidir. Vergi mevzuatımızda en yeni düzenleme 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu (KVK)¹'dur. Bu Kanun ile, şirketlerin vergilendirilmesinde gerçek kazancı tespit ederek şirketler arası vergi adaletinin sağlanması, yurtdışında şirketlerin rekabet edebilirliğinin artırılması, küresel değişimlere uyum sağlanması, uluslar üstü kurumların kabul ettiği ilkelere iç mevzuata yer verilmesi amaçlanmıştır.

2. KURUMLAR VERGİSİ MATRAH TESPİTİNDE KANUNEN KABUL EDİLEN VE EDİLMEYEN GİDERLER

KVK'nın 6. maddesinde, kurumlar vergisi hesaplanırken, safi kurum kazancının dikkate alınacağı hüküm altına alınmıştır. Takip eden maddelerde de safi kurum kazancına ulaşılabilmesi için indirim konusu yapılabilecek² ve yapılamayacak³ giderler düzenlenmiştir.

- 1 26205 sayılı, 21.06.2006 tarihli Resmi Gazete (RG)'de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. Çalışmada bu Kanun, "KVK" olarak zikredilecektir.
- 2 KVK madde 8 (madde hükmü asıl anlamlarına bağlı kalınarak kısaltılmıştır); "(1) Ticarî kazanç gibi hesaplanan kurum kazancının tespitinde, mükellefler aşağıdaki giderleri de ayrıca hasılattan indirebilirler:
 - a) Menkul kıymet ihraç giderleri.
 - b) Kuruluş ve örgütlenme giderleri.
 - c) Genel kurul toplantıları için yapılan giderler ile birleşme, devir, bölünme, fesih ve tasfiye giderleri.
 - ç) Sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlerde komandite ortağın kâr payı.
 - d) Katılım bankalarınca katılma hesabı karşılığında ödenen kâr payları.
 - e) Sigorta ve reasürans şirketlerinde bilanço gününde hükmü devam eden sigorta sözleşmelerine ait olup, kanun maddesinin devamında belirtilen teknik karşılıklar".
- 3 KVK madde 11 (madde hükmü asıl anlamlarına bağlı kalınarak kısaltılmıştır); "(1) Kurum kazancının tespitinde aşağıdaki indirimlerin yapılması kabul edilmez:
 - a) Öz sermaye üzerinden ödenen veya hesaplanan faizler.
 - b) Örtülü sermaye üzerinden ödenen veya hesaplanan faiz, kur farkları ve benzeri giderler.
 - c) Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazançlar.
 - ç) Her ne şekilde ve ne isimle olursa olsun ayrılan yedek akçeler.
 - d) Bu Kanuna göre hesaplanan kurumlar vergisi ile her türlü para cezaları, vergi cezaları, gecikme zamları ve gecikme faizleri.
 - e) Menkul kıymetlerin itibarî değerlerinin altında ihracından doğan zararlar ile bu menkul kıymetlere ilişkin olarak ödenen komisyonlar ve benzeri her türlü giderler.
 - f) İşletmenin esas faaliyet konusu ile ilgili olmayan araçların giderleri ve amortismanları.
 - g) Kurumun kendisinin, ortaklarının, yöneticilerinin ve çalışanlarının suçlarından doğan tazminat giderleri.
 - h) Basın yoluyla işlenen fiillerden veya radyo ve televizyon yayınlarından doğacak maddî ve manevî zararlardan dolayı ödenen tazminat giderleri.
 - ı) Bazı ürünlerin reklam giderleri.
 - i) İşletmede kullanılan yabancı kaynaklara ilişkin faiz, komisyon, vade farkı, kâr payı, kur farkı ve benzeri

KVK'nın 11. maddesinin birinci fıkrasının (b) bendinde örtülü sermaye üzerinden hesaplanacak ya da ödenecek faiz, kur ya da vade farkları gibi ödemelerin gider olarak kurum kazancından indirilemeyeceği belirtilmiştir. Aynı Kanun'un 12. Maddesinde de Örtülü Sermaye müessesesi ile ilgili ayrıntılı hükümlere yer verilmiştir. Konunun karmaşık bir yapıda olması nedeniyle, kanun koyucu, böyle özel bir düzenleme yapma gereği duymuştur.

3. ÖRTÜLÜ SERMAYE

KVK'nın 12. maddesinin (1) fıkrası, şirketler bakımından örtülü sermayeyi, ortaklarından veya ortaklarla ilişkili olan kişilerden doğrudan veya dolaylı olarak temin ederek işletmede kullandıkları borçların, hesap dönemi içinde herhangi bir tarihte kurumun öz sermayesinin üç katını aşan kısmı olarak hüküm altına almıştır.

Fıkra metninden de anlaşılacağı üzere şirket tarafından alınan bir borcun örtülü sermayenin hesabına katılabilmesi için bazı özelliklerinin mevcut olması gerekmektedir. Öncelikle borcun, doğrudan veya dolaylı olarak ortaklardan ya da ortaklarla ilişkili kişilerden alınması, daha sonra borcun işletmede kullanılması ve kullanılan borcun hesap döneminin herhangi bir gününde şirket öz sermayesinin üç katını aşmış olması şarttır. Bu şartların varlığı halinde, aşan kısım örtülü sermaye olarak değerlendirilecektir.

3.1. Borcun ortaklardan ya da ortaklarla ilişkili kişilerden temin edilmesi

3.1.1. Ortak

Şirketlerin hem ortak oldukları şirketlerden hem de kendisine ortak olan gerçek ve tüzel kişilerden elde ettikleri borçlanmalar, diğer şartların da sağlanması halinde, örtülü sermayenin hesabında dikkate alınacaktır. KVK'nın 12. maddesinde bu borçların örtülü sermayenin hesabında dikkate alınabilmesi için ortaklık hakkı konusunda herhangi bir oransal şart öngörmemiştir. Bununla birlikte, İstanbul Menkul Kıymetler Borsası (İMKB)'de işlem gören hisselerin elde bulundurulması halinde, Aynı Kanun'un 4 numaralı fıkrasında ve 1 Seri No'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği⁴'nde, bu hisselerin ait olduğu kurumlardan yapılan borçlanmalarda, borç miktarının örtülü sermayenin hesabında dikkate alınmaması için, bu şekilde elde bulundurulan hisselerin sağladığı ortaklık payının en az %10 olması gerektiğine vurgu yapılmıştır.

Bu açıklama ışığında, borç veren şirketin halka açık olması halinde, borç alan şirketin elinde söz konusu şirkete ait ortaklık hakkı veren hisselerin en

adlar altında yapılan gider ve maliyet unsurları toplamının %10'unu aşmamak üzere Bakanlar Kurulunca kararlaştırılan kısmı."

4 03.04.2007 tarihinde 26482 sayılı RG'de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir.

az % 10'una sahip olması halinde bu şirketten yapılan borçlanmalar örtülü sermayenin hesaplanmasında dikkate alınmayacaktır. Bu oranın altında bir ortaklık ilişkisi var ise; yani borçlanan şirket, borç veren şirkete % 10'un daha altında bir oranda iştirak etmiş ise; yapılan borçlanmalar örtülü sermayenin hesabında dikkate alınacaktır.

Son dönemlerde sermaye piyasasını güçlendirmeyi amaçlayan politikalar güdülmektedir. Yeni KVK'nın kabul edilmesi, Gelir Vergisi Kanunu (GVK)⁵'nin 75. Maddesinde yapılan düzenlemeler, yine GVK'nın 01.01.2006 tarihinde yürürlüğe giren Geçici 67. Maddesinin uygulamaya konulması, sermaye piyasasının sağlam ve karmaşık olmayan bir yapıya kavuşmasında önemli birer süreç olarak algılanabilir. İşte bu noktada sermaye piyasası araçlarının da tamamıyla ekonomik kaygılarla kullanılması, bu finansal enstrümanların başka amaçlarla alınıp – satılmasının, finans piyasasına zarar vereceği düşüncesinden hareketle, engellenmesine yönelik hukukî tedbirlerin alınması gerekmektedir. İlgili maddede getirilen bu % 10'luk ortaklık payı ölçütü ile, şirketlerin, başka şirketlerin sadece İMKB'de işlem gören hisse senetlerinden cüz'i oranda satın alarak aralarında bir ortaklık hukuku kurmalarının önüne geçilmek istenmiştir. Bu sayede finans piyasasında manülatif hareketler önlenmiş olacak, kurumların vergi matrahlarının azalması neticesinde oluşabilecek vergi kayıplarının da önüne geçilebilecektir.

3.1.2. Ortakla İlişkili Kişi

Ortakla ilişkili sayılan kişi ve kurumlarda ise, hem KVK'nın 12. Maddesinde hem de adı geçen Tebliğ'de, borç alan kuruma en az %10 oranında sermaye, oy ya da kâr payı hakkına sahip olma şartı aranmaktadır. Aksi halde, yani gerçek kişi veya kurumların, borç kullanan kurumlara, %10 oranından daha az sermaye, oy veya kâr payı hakkı bulunması halinde, ortakla ilişkili kişi sayılmaları söz konusu olmayacaktır. Bu kişi ve kurumların da % 10'dan daha az bir oranda ortak oldukları şirkete vermiş oldukları borçlar, örtülü sermayenin hesabında dikkate alınmayacaktır.

Ortakla ilişkili kişi kavramı belirlenirken % 10 gibi çok net ve katı bir sınırın belirlenmesi, kimine göre vergi planlamasına uygun bir yasal zemin oluşturulması kimine göre de vergi idaresine karşı muvazaalı işlemlerin yapılmasına imkan sağlanması anlamına gelmektedir. Ancak her iki anlamda da idarenin bir vergi kaybı olacağı muhakkaktır. Bununla birlikte, yapılan işlemi vergi planlaması olarak yorumlamak idarenin kaybettiği vergiyi hiçbir zaman alamayacağı anlamına gelmektedir. Ancak olay idareye karşı yapıl-

⁵ 193 sayılı Kanun 31.1.21960 tarihinde kabul edilmiş ve 06.01.1961 tarihli, 10700 sayılı RG'de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir.

mış bir muvazaalı işlem olarak değerlendirilirse, oluşabilecek ihtilaflar sonucunda dahi olsa idarenin vergi kaybını telafi etme şansı bulunabilecektir (Tekin ve Kartaloğlu 2007, 522).

3.2. Borcun Doğrudan ya da Dolaylı Temini

Ortaklar ya da ortaklarla ilişkili gerçek ve tüzel kişiler, şirkete doğrudan finansman desteği sağladıklarında bu borçların örtülü sermayenin hesabına katılması gerektiğinde şüphe yoktur. Bu sebeple, ortaklar ya da ortakla ilişkili kişiler şirkete dolaysız bir şekilde borç vermek yerine üçüncü şahısları kullanarak şirkete borç verebilirler. Araya birden fazla kurumun girmesi borcun örtülü sermaye olarak kabul edilmesine engel teşkil etmemektedir⁶. Görünen bu işlemin muvazaalı olduğunun ispatı halinde dolaylı olarak temin edilen borcun örtülü sermayenin hesabına dahil edilmesi gerekmektedir. Bunun yanında, böyle bir durumun ispat edilmesinin zorluğu da kuşku götürmemektedir.

Burada dikkat edilmesi gereken bir diğer husus, üçüncü kişi üzerinden dolaylı olarak borçlanma durumunda, örtülü sermaye olarak nitelendirilecek borç tutarının tespitinde, üçüncü kişinin ilişkili kişiden aldığı (kaynak) borç tutarının esas alınarak belirleme yapılması gerektiğidir. Üçüncü kişiden borç alan kurumun aldığı (türev) borç tutarı ile üçüncü kişinin ilişkili kişiden aldığı (kaynak) borç tutarının birbirinden farklı olması durumunda esas olarak ilişkili kişi ile üçüncü kişi arasındaki (kaynak) borç tutarı kadar bir kısım, örtülü sermaye uygulamasında dikkate alınmalıdır. Üçüncü kişi ile borç alan kurum arasında daha yüksek tutarda bir borçlanma söz konusu ise aşan kısmın örtülü sermaye değerlendirilmesinde dikkate alınmaması gerekmektedir (Erdem 2006).

3.3. Borcun İşletmede Kullanılması

Ortaklardan ya da ortaklarla ilişkili kişilerden elde edilen borcun örtülü sermayenin hesabında dikkate alınabilmesi için gerekli olan bir diğer şart, borcun herhangi bir şekilde işletmede kullanılmasıdır. Eğer ki, alınan borç başka bir kişi ya da kuruma aktarılmış ise, doğaldır ki, bu borcun örtülü sermaye olarak kabul edilmesi mümkün değildir. Bununla birlikte, borcun aktarıldığı şirket ile bir ortaklık ilişkisinin olması durumunda o şirket için ise örtülü sermayenin hesaplanması gerektiği durumu gözden kaçırılmamalıdır.

⁶ Danıştay Vergi Daireleri Kurulu, E. No:2007/187, K. No:2007/661, "Kurumların aralarından vasıtalı veya vasıtasız şirket ilişkisi veya sıkı iktisadi münasebet bulunanlardan aldıkları ve örtülü sermaye niteliği taşıyan kredilere ilişkin faiz, kur farkı ve komisyon giderlerinin, kurum kazancının tespitinde gider olarak indirilmeyeceği hakkında."

Borcu kullanan kurumun aynı zamanda borç kullandığı ortak veya ortakla ilişkili kişiden alacağına olması durumunda örtülü sermayenin varlığının tespitinde bu kurumdan olan alacağın bu kuruma olan borca mahsup edilmesi söz konusu olmayacaktır.

3.4. Borcun Öz Sermayenin Üç Katını Aşması

Ortak ya da ortakla ilişkili kişilerden elde edilen borçların işletmede kullanılması halinde bu borçların örtülü sermayenin hesabına katılabilmesi için, borç miktarının işletmenin hesap dönemi başındaki öz sermayesinin üç katını aşmış olması gerekmektedir⁷.

Görüldüğü üzere örtülü sermaye hesaplamalarında öz sermaye ile borç oranlaması yapılmaktadır. Bu bakımdan öz sermaye kavramının iyi anlaşılması gerekmektedir.

İşletmenin öz sermayesi; işletme sahiplerinin işletmedeki haklarının toplamını ifade etmektedir. Öz sermaye, ortaklar tarafından işletmeye konmuş esas sermaye ile işletmenin faaliyeti neticesi elde edilmiş karların işletmede tutulması ile ortaya çıkmış kazanılmış sermayeden oluşur. Bu durumda öz sermaye, şirketlerin kuruluş aşamasında ortaklar tarafından konulmuş sermaye ile şirketin faaliyetleri neticesinde sonradan elde edilen kazançlardan oluşmaktadır.

Vergi Usul Kanunu (VUK) açısından öz sermaye ise Aynı Kanun'un 192. Maddesinde açıklanmıştır. Bu maddeye göre; öz sermaye; Şirketlerin bilançolarında yer alan aktif ve pasifler arasındaki farktır. Bir başka deyişle; şirketin mevcutlar ile alacaklar toplamından borçları düşülerek öz sermayesine ulaşılır. Buna göre, kurumların yapmış oldukları borçlanmaların örtülü sermaye olup olmadığı yönündeki tespit, hesap dönemi başındaki bilançoda yer alan öz sermaye ile kıyaslanmak suretiyle yapılacaktır.

Kurumun dönem başı öz sermayesinin sıfır veya negatif değerler taşıması durumunda, söz konusu kurumun ortak ve ortaklarla ilişkili kişilerden yaptığı borçlanmaların tamamı örtülü sermaye olarak değerlendirilecektir.

KVK'nın 12. Maddesinde yer alan bu düzenlemeden anlaşılacağı üzere, kanun koyucu, şirketlerin ortak ve ortakla ilişkili kişilerden öz sermayelerinin üç katına kadar borçlanabilmeleri ve bu borçlanmalar için katlanacağı finansman giderlerini kurumlar vergisi beyannamesinde gider olarak gösterebilmelerinde hukuken bir sakınca görmemektedir. Üç katını aşan kısım,

⁷ Sadece ilişkili şirketlere finansman temin eden kredi şirketlerinden yapılan borçlanmalar hariç olmak üzere, ana faaliyet konusuna uygun olarak faaliyette bulunan ve ortak veya ortakla ilişkili kişi sayılan banka veya benzeri kredi kurumlarından yapılan borçlanmalar % 50 oranında dikkate alınır.

örtülü sermaye olarak kabul edilecektir. Dolayısıyla bu borç miktarı kadar yapılan; vade farkı, kur farkı, faiz ödemesi gibi finansman giderlerinin kurum kazancından indirilmesi mümkün olmayacaktır.

Sermaye şirketi kapsamında vergilendirilen anonim, limited ve eshamlı komandit şirketlerin ortak ya da ortakla ilişkili kişilerle girmiş oldukları öz sermayelerinin üç katını aşan borç ilişkilerinde getirilen bu sınırlama ile, alınan borçlar karşılığında ödenen finansman giderlerinin aslında görünürde bir işlem olduğu, ortak ya da ortaklarla ilişkili kişilere yapılan bu ödemelerin birer kar payı dağıtımı olduğu kabul edilerek, bu giderlerin kurum matrahlarını azaltmasının önüne geçilmek istenmiştir.

Aslında, KVK'nın ilgili maddesinde hüküm altına alınmış olan örtülü sermaye müessesesi, fiili olarak uygulanamaz haldedir. Bunun nedeni, örtülü sermayenin hesaplanmasındaki zorlukların yanı sıra, sınırın çok yüksek olarak belirlenmiş olmasıdır. Sınır o kadar yüksektir ki, bu sınırın aşılması, ticari borçlar ve kanun kapsamına girmeyen diğer borçlar da düşünüldüğünde, imkansız hale gelmektedir. Aşılması demek, işletmenin mali yapısının iflası gerektirecek kadar kötü olması anlamına gelecektir (Karapınar ve Bayırlı 2006, 46).

Örtülü sermayenin uygulanmasında karşılaşılan bir diğer durum ise, yukarıdaki şartları taşıyan ancak bir karşılık ödenmeyen borçların örtülü sermaye olarak değerlendirilip değerlendirilmeyeceğidir.

Örtülü sermaye hesabında dikkate alınacak borçlanmalar arasına faiz uygulanmayan borçlanma tutarlarının dahil edilip edilmeyeceği hususunda birincil ve ikincil mevzuatta bir düzenleme yoktur. Bu borçlanma tutarlarının örtülü sermaye hesabında dikkate alınmayacağını savunanlar yanında örtülü sermaye tutarının hesaplanmasında tüm ortak ve ilişkili kişilerden alınan borçların hesaplamaya katılacağı görüşü de bulunmaktadır (İstanbul YMMO Rapor 2006, 10).

Örtülü sermayenin hesabına, ortaktan ya da ortaklarla ilişkili kişilerden alınan borçlar nedeniyle ödenecek bir faiz, vade farkı ya da kur farkı yok ise bu borçların örtülü sermayenin hesabına dahil edilmemesi gerekmektedir. Dahil edilmesi halinde, borç/öz sermaye oranı yüksek çıkacaktır. Bu rasyonun yüksek çıkması, kurum kazancından indirilemeyen finansman giderlerinin de her bir ortaktan alınan borç miktarı nispetinde fazla çıkmasına sebebiyet verecektir .

KVK'da örtülü sermaye müessesesinin düzenlenmesindeki temel amaç, ortaklara kar payı olarak ödenmesi gereken parasal değerlerin, finansman

gideri adı altında ödenmesinin ve bu ödemelerin de gider olarak kurum kazancından düşülmesinin önüne geçmektir. Ortak ya da ortakla ilişkili kişilere, alınan borç nedeniyle böyle bir ödeme yapılmıyor ise, bu borçları da örtülü sermayenin hesabına dahil etmek, hem ekonomik hem de hukukî sebeplerden doğru olmayacaktır.

4. ÖRTÜLÜ SERMAYE SAYILMAYACAK BORÇLANMALAR

KVK'nın 12. Maddesi gereği, şirketlerin ortaklar ya da ortaklarla ilişkili kişilerden temin etmiş oldukları borçların, hesap dönemi içerisinde herhangi bir tarihte dönem başı öz sermayelerinin üç katını aşması halinde, aşan kısım örtülü sermaye olarak sayılacak ve bu borçlanmalar için ödenen faiz, kur farkı, vade farkı gibi finansman giderleri, kurum kazancından indirilemeyecektir. Kanun koyucu, örtülü sermaye müessesesinin işlerliği için tahdidi olarak şartları sıralamakla birlikte, aynı maddenin 6. Fıkrasında tadadi olarak ne tür borçlanmaların örtülü sermaye sayılmayacağını da hüküm altına almış bulunmaktadır.

4.1. Kurumların Ortaklarının veya Ortaklarla İlişkili Kişilerin Sağladığı Gayrinakdi Teminatlar Karşılığında Üçüncü Kişilerden Yapılan Borçlanmalar

Kurumların, ortaklar veya ortaklarla ilişkili kişilerden sağlamış oldukları borçlanmalar örtülü sermaye sayılmakla birlikte bunların, gayrinakdi mallarını teminat göstermesi karşılığında almış oldukları borçları, ilgili kuruma aktardıkları takdirde, bu borç, kurum için örtülü sermayenin hesabında dikkate alınmayacaktır. Böyle bir durumda, nakdi olarak gösterilen teminatların karşılığında elde edilen kredilerin borç alan kuruma intikali halinde borç miktarının örtülü sermayenin hesabına dahil edilmesi gerekmektedir.

Her ne kadar gayrinakdi mallardan nelerin kastedildiği KVK'da belirtilmemiş olsa da ilgili Tebliğ'de bu duruma açıklık getirilmiştir. Şu halde, kurumun kasasında veya bankada bulunan yerli veya yabancı paralar ile her an nakde çevrilebilen çekler, altın, Devlet Tahvili, Hazine bonusu, Toplu Konut İdaresince çıkarılan veya İMKB'de işlem gören hisse senetleri, tahvil ve bonolar dışındaki her türlü teminat gayrinakdi teminat olarak değerlendirilecektir. Sonuç olarak, bu gibi malların teminat gösterilmesi karşılığında alınan borçların kuruma aktarılması halinde elde edilen krediler örtülü sermayenin hesabında dikkate alınacaktır.

Bununla birlikte, teminat olarak gayrimenkul gösterilmiş ve bu durumda borç temin edilmiş ise, alınan borcun ilgili kuruma verilmesi halinde, borç miktarı, örtülü sermaye olarak kabul edilmeyecektir.

4.2. Kurumların İştiraklerinin, Ortaklarının veya Ortaklarla İlişkili Kişilerin, Banka ve Finans Kurumlarından ya da Sermaye Piyasalarından Temin Ederek Aynı Şartlarla Kısmen veya Tamamen Kullandığı Borçlanmalar

Bazı kurumlar, ihtiyaç duydukları zamanlarda borç bulamayabilirler. Bu gibi durumlarda kurumlar ya başka firma kanalıyla kredi kullanma yoluna gidebilirler ya da başka şirketlerin kefil, veyahut garantör olması yoluyla kredi temin edebilirler. Genellikle karşılaşılan durum, grup şirketlerinden kredibilitesi yüksek olan şirket adına alınan kredinin tüm grup tarafından kullanılmasıdır.

KVK'nın 12. Maddesinin 6. Fıkrasının (b) bendinde yer alan ve örtülü sermayenin hesabına dahil edilmeyecek borçlanmaların bir diğeri de ortak veya ortakla ilişkili kişilerin finans ya da sermaye piyasalarından temin ettikleri borçlardır. Maddeye baktığımızda, bu gibi borçlanmaların örtülü sermayenin hesabına dahil edilmemesi için bazı şartların da varlığı aranmaktadır.

Borç alan ortak ya da ortakla ilişkili kişi, hangi şartlarda borcu temin etmiş ise aynı şartlarda ilgili kuruma borcu aktarması gerekmektedir. Buna göre, borç veren şirketin bankadan temin ettiği krediyi, kredi sözleşmesinin içerdiği vade, faiz oranı ve benzeri kullanma şartlarında herhangi bir değişiklik yapmadan⁸ ortak olduğu veya ilişkili kişi durumunda olduğu kuruma kullandırması durumunda, borç alan kurum için bu krediler örtülü sermaye tutarının tespitinde dikkate alınmayacaktır. Dolayısıyla, grup şirketinin finans kuruluşlarından temin etmiş olduğu krediyi, aynı faiz ve vade ile birden fazla şirkete paylaşması durumunda örtülü sermayeden söz edilemeyecektir.

İlk borcun kullanım şartlarında değişiklik yapılması halinde ise, borcun tamamının örtülü sermaye sayılıp sayılmayacağı konusu ile ilgili KVK'da bir hüküm bulunmamaktadır. Şöyle ki, ortak, iştirak ya da ortakla ilişkili kişi, borcu kullanırken katlanmış olduğu şartlardan daha ağır bir şekilde; örneğin, yüzde 5 faiz ile kullanmış olduğu borcu, yüzde 7 faiz ile ilgili kuruma aktardığında temin etmiş olduğu borcu aynı şartlarda kullandırmamış olacaktır. Bu durumda aradaki yüzde 2'lik fark mı yoksa borcun tamamının mı örtülü sermayenin hesabına dahil edileceği konusu açık değildir.

Mezkûr Kanun'da tek tek sayılan örtülü sermaye olarak kabul edilmeyecek borçlanmaları yorum yolu ile genişletmenin mümkünü yoktur. Kaldı ki; kanun koyucunun böyle bir amacı olsa idi, ilgili madde hükmünde bu müstes-

⁸ Gelir İdaresi Başkanlığı, Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı, B.07.1.GİB.04.99.16.01/2 sayılı Mukteza.

nai durumu belirtir idi. Bununla birlikte; İdare, 1 Seri No'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nde bu özellikli durum ile ilgili herhangi düzenlemeye yer vermemekle zimni irade açıklamasında bulunmuştur. Hem ilgili Kanun'da hem de Tebliği'de "aynı şartlarda" kavramının "kredi sözleşmesinin içerdiği vade, faiz oranı ve benzeri kullanma şartlarında herhangi bir değişiklik yapmadan" ifadesi ile açık bir şekilde belirtildiği bir durumda başka yorum yöntemlerini kullanarak, borcun ortak ya da ortakla ilişkili kişi tarafından ilgili Kuruma, katlanılan faiz oranından daha yüksek bir faiz oranı ile kullanılması halinde aradaki faiz farkının örtülü sermaye üzerinden ödenen faiz olması gerektiğini söylemek doğru bir yaklaşım olmayacaktır. Böyle bir durumda borç için ödenen faizin tamamının kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınması gerekmektedir.

4.3.5411 Sayılı Bankacılık Kanununa Göre Faaliyette Bulunan Bankalar Tarafından Yapılan Borçlanmalar

5411 sayılı Bankacılık Kanunu⁹ hükümlerine göre faaliyette bulunan bankaların, yürütmüş oldukları faaliyetleri ile ilgili olarak ulusal ve uluslararası piyasalardan borçlanmaları halinde, bu borçlar örtülü sermayenin hesabında dikkate alınmayacaktır. Mezkûr Kanun ve Kanun'a dayalı çıkarılan diğer düzenlemeler bankaların borçlanmaları konusunda sıkı tedbirler getirdiğinden, Kanun koyucu KVK'da herhangi bir düzenleme yapma gereği duymamıştır.

4.4.Finansal Kiralama Şirketleri, Finansman ve Faktoring Şirketleri ile İpotek Finansman Kuruluşlarının Bankalardan Yaptıkları Borçlanmalar

3226 sayılı Finansal Kiralama Kanunu kapsamında faaliyet gösteren finansal kiralama şirketleri, 90 sayılı Ödünç Para Verme İşleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname Kapsamında faaliyet gösteren finansman ve faktoring şirketleri ile ipotek finansman kuruluşlarının kendileriyle özgülenmiş bu faaliyetleriyle ilgili olarak ortak veya ortakla ilişkili kişi sayılan bankalardan yaptıkları borçlanmalar örtülü sermayenin hesabında dikkate alınmayacaktır.

Bununla birlikte, borç veren bankaların ortak veya ortakla ilişkili kişi kapsamı dışında olması halinde, söz konusu borçlanma esas itibarıyla bu istisna kapsamına girmeyecektir.

⁹ .10.2005 tarihinde kabul edilmiş ve 01.11.2005 tarihli, 25983 sayılı RG'de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir.

4.5. Ortak veya Ortakla İlişkili Kişi Sayılan Banka veya Benzeri Kredi Kurumlarından Yapılan Borçlanmalar

KVK'nın 12. maddesinin 2. fıkrasına göre; sadece ilişkili şirketlere finansman temin eden kredi şirketlerinden yapılan borçlanmalar hariç olmak üzere, ana faaliyet konusuna uygun olarak faaliyette bulunan ve ortak veya ortakla ilişkili kişi sayılan banka veya benzeri kredi kurumlarından yapılan borçlanmalar % 50 oranında dikkate alınmaktadır.

Bu durumda, borç alan kurumla doğrudan ortaklık ilişkisi bulunan ya da dolaylı olarak ortakla ilişkili kişi niteliğinde olan bankalardan temin edilen borçların yalnız yarısı örtülü sermaye olarak kabul edilecektir.

Ortakların işletmelere koydukları sermaye üzerinden düzenli bir gelir elde etme garantisi olmaması ancak bu fonları şirketlere borç olarak kullandırmaları halinde düzenli faiz geliri elde edebilmeleri ya da işletmenin iflas etmesi durumunda alacaklıların, alacaklarını alma konusunda ortaklara göre önceliğe sahip olması gibi nedenler, örtülü sermaye uygulamalarının altında yatan nedenler olarak sıralanabilir (Işık 2005, 39-40).

Bu nedenler, şirket ve ortakları açısından kabul edilebilir nitelikte olsa da örtülü sermaye uygulamalarının önlenmesi, sermaye piyasalarında işlem yapan yatırımcıların korunması açısından önem taşımaktadır. Çünkü örtülü sermaye uygulamaları ile şirketlerin finansal yapısı bozulmaktadır. Örtülü sermaye uygulamalarının önüne geçilmesi, sermaye piyasasını hem yatırımcı sayısı hem de işlem hacmi bakımından güçlendirecektir (Gençoğlu ve Ertan 2012, 86).

Örtülü sermaye üzerinden ödenen finansman giderlerinin şirket matrahlarında önemli azalmalara sebebiyet vereceği kuşkusuzdur. Bu bakımdan, vergi alacağını ödeme gücü ilkesi bağlamında tahsil etmekle sorumlu tahsil daireleri için de örtülü sermaye uygulamalarının önüne geçmek şüphesiz doğru bir yaklaşım olacaktır.

5. ÖRTÜLÜ SERMAYENİN TESPİTİ SONRASI DÜZELTME BEYANNAMELERİ VE DÜZELTME KAYDI

Kurumun ortak ya da ortaklarla ilişkili kişilerden temin ettiği borcun, örtülü sermaye olarak kabul edilmesi durumunda, bu borç için ödenen faiz, vade farkı gibi giderlerin kanunen kabul edilmeyen gider olduğunu; faiz alanın gerçek kişi olması durumunda kar payı kabul edilmesi, kurum olması durumunda ise iştirak kazancı kapsamında kurumlar vergisinden istisna tutulması gerektiğini söyleyebiliriz.

Bu açıklama ışığında ve KVK'nın 12. Maddesinin (7) numaralı bendi gereği, örtülü sermaye üzerinden kur farkı hariç¹⁰, faiz ve benzeri ödemeler veya hesaplanan tutarlar, Gelir ve Kurumlar Vergisi kanunlarının uygulanmasında, gerek borç alan gerekse veren nezdinde, örtülü sermaye şartlarının gerçekleştiği hesap döneminin son günü itibarıyla dağıtılmış kar payı veya dar mükellefler için ana merkeze aktarılan tutar sayılır. Daha önce yapılan vergilendirme işlemleri, tam mükellef kurumlar nezdinde yapılacak düzeltmede örtülü sermayeye ilişkin kur farklarını da kapsayacak şekilde, taraf olan mükellefler nezdinde buna göre düzeltilir. Şu kadar ki, bu düzeltmenin yapılması için örtülü sermaye kullanan kurum adına tarh edilen vergilerin kesinleşmiş ve ödenmiş olması şarttır.

Dolayısıyla düzeltme kayıtlarının ve kurumlar vergisi beyannamesinde matrah artırıcı düzeltmelerin yapılabilmesi için öncelikle örtülü sermayenin tespit edilmesi gerekmektedir.

Böyle bir tespiti borç alan ve veren kurumların kendisi yaptığında hesaplarında düzeltme yapmaları mümkündür. Bu tespit vergi daireleri ya da inceleme elemanları tarafından yapıldığında ise, ikmalen ya da re'sen tarhiyat yapılacaktır. Hesapları idare tarafından düzeltilen bu kurumlar, yapılan tarhiyat sonrası vergisini ödediğinde, borç veren de aldığı faizi gelir kaleminden çıkarıp kar payı (iştirak kazancı) kabul edecek, dolayısıyla da, borç veren kurumun tam mükellef bir kurum olduğu varsayımı altında, istisnaya tabi tutacaktır. İdarenin, borç verene vergi iadesi yapabilmesi, yukarıda belirtildiği gibi, borç alanın tarhiyatlar sonrası vergisini ödemiş olduğu koşuluyla bağlanmıştır. Bu uygulamanın doğru bir yaklaşım olduğu söylenebilir. Çünkü idare, tahsil edemediği bir vergiyi iade etmek istememektedir. Ancak bu durumun, örtülü sermayeyi kendiliklerinden görüp, kurumlar vergisi beyannamesini vermeden önce, hesap düzeltmelerini yapan ilgili veyahut ilişkili kurumları da kapsamı doğru bir uygulama değildir (Doğrusöz 2010).

Daha açık bir ifade ile, borç veren kurum, borç verdiği kurumla ilgili ya da ilişkili bir durumunun olduğunu (verdiği borcun örtülü sermaye sayıldığını) biliyor ise, verdiği borcun örtülü sermaye olduğunu (ilgili ya da ilişkili bir durumunun olduğunu), tahsil ettiği faizin de kar payı niteliğinde olduğunu bilmesi gerekmektedir. Bu durumda borç alanın da ödemiş olduğu faizi kanunen kabul edilmeyen bir gider olarak bilmesi lazım gelmektedir. Hal böyle iken; kendiliklerinden muhasebe kayıtlarını düzeltmeyen kurum adı-

¹⁰ Örtülü sermaye kabul edilen borçlanmalarda YTL'nin değer kazanması sonucu oluşacak kur farkı gelirlerinin de söz konusu borcun örtülü yoldan konulan bir sermaye olarak kabul edilmesinin bir sonucu olarak, vergiye tabi kurum kazancının tespitinde gelir olarak dikkate alınması söz konusu olmayacaktır.

na eksik beyanname veren mükellefler için, daha sonra yapılan düzeltme beyannameleri ile vergi iadesi yapılabilmesi için (istisna kapsamındaki kazançlar), “tarh edilen verginin kesinleşmiş ve ödenmiş olması” şartını aramak doğru olmakla birlikte; düzeltme beyanına gerek kalmadan kurumların kendiliklerinden hesap ve muhasebe kayıtlarını doğru bir şekilde tutmaları ve beyannamelerini de bu yeni duruma göre düzenleyip vermeleri halinde kar payı kazancının istisnadan yararlandırabilmesi için, borç alan kurum nezdinde tarh edilen ve kesinleşen verginin ödenmesi gerektiğini söylemek doğru olmayacaktır.

Borç alan tam mükellef kurum, ilgili dönem beyannamesini verdikten sonra düzeltme talebinde bulunur ise, vergi dairesince Vergi Usul Kanunu uyarınca değerlendirilip sonuçlandırılacaktır (olağanüstü tarhiyat uygulamalarının gerekip gerekmediği, pişmanlık müessesinden yararlanıp yararlanamayacağı gibi). Bu düzeltme sonucu tarh edilen vergilerin kesinleşmiş ve ödenmiş olması halinde, borç veren tam mükellef kurumun da gerekli düzeltme işlemini kendiliğinden yapması mümkün olacaktır.

Borç alan kurum için örtülü sermayeye isabet eden ödemiş olduğu faiz ya da vade farkı kanunen kabul edilmeyen gider sayılacak, aynı tutar dağıtılmış kar payı kabul edilecektir. Bu bağlamda borç alan kurum, ortağa ödemiş olduğu faiz, vade farkı gibi giderleri “780 – Finansman Giderleri” hesabından “570 – Geçmiş Yıl Kârları” hesabına virman yapacak buradan da “331 – Ortaklara Borçlar” hesabını kullanarak ödemiş olduğu kâr payını muhasebeleştirecektir.

Borç alan kurumla birlikte borç veren kurum da gerekli düzeltmeleri hesaplarında yapacaktır. Borç alan kurum tarafından yapılan düzeltmenin, gider yazılan geçici vergi döneminden sonra gerçekleşmesi halinde, borç alan kurum tarafından verilen düzeltme beyanamesi ile tahakkuk eden vergilerin kesinleşmiş ve ödenmiş olması şartıyla, borç veren kurum tarafından da bir sonraki geçici vergi döneminde düzeltme yapılabilecektir. Bu sayede mükerrer vergilemenin de önüne geçilmesi planlanmaktadır.

Borç veren kurum, örtülü sermayeye tekabül eden elde etmiş olduğu faiz gelirlerini “642 – Faiz Gelirleri” hesabından, vade farkı gelirlerini “602 – Diğer Gelirler” hesabından; “640 – İştiraklerden Temettü Gelirleri” hesabına virman yaparak ve bu kazancı, diğer şartların da uygun olması halinde, iştirak kazançları istisnasına dahil ederek, kendi kurumlar vergisi beyanamesinde gösterecektir.

Bununla birlikte; borç kullanan kurumun düzeltme işlemlerinden sonra za-

rar etmesi halinde ortaya kesinleşmiş ve ödenmiş bir vergi çıkmayacağı için borç kullandıran kurumun bu durumda düzeltme yapabilmesinin mümkün olmayacağını söylemek doğru olacaktır.

Netice itibarıyla borç alan kurum daha önce, yapmış olduğu;

780 Finansman Giderleri	XXX	
102 Bankalar		XXX

muhasabe kaydını örtülü sermayenin tespiti halinde;

689 Diğer Olağandışı Gider ve Zararlar	XXX	
780 Finansman Giderleri		XXX

şeklinde düzelterektir.

Borç veren kurum da daha önce yapmış olduğu;

102 Bankalar	XXX	
642 Faiz Gelirleri		XXX

muhasabe kaydını, örtülü sermayenin tespiti halinde;

642 Faiz Gelirleri	XXX	
640 İştiraklerden Temettü Gelirleri		XXX

şeklinde düzeltmesi gerekecektir.

Kurumların ilgili ya da ilişkili kişilerden temin edilerek kullandığı tüm borçlar, örtülü sermayenin varlığı halinde bile hukuken bir sorun teşkil etmemektedir. Bu işlemlerin gerçeği yansıtmadığı ileri sürülerek işlemler ve kayıtlar üzerinde herhangi bir değişiklik yapılmayacaktır. Örneğin, örtülü sermaye kapsamındaki borçlanmanın "ortaklara borçlar hesabı"nda izlen-

diği bir durumda, ortaklara borçlar hesabının örtülü sermaye kapsamına giren kısmı, bu tespitten sonra borç olarak değerlendirilmeyeceği, sermaye olarak değerlendirilmesi gerektiği düşüncesi doğru olmayacaktır (Doğan 2011). Dolayısıyla düzeltme kayıtlarının, ortaklardan alınan borçların öz sermayenin üç katını aşan kısmı için ödenen finansman giderlerinin, kurumların beyannamesinde gider olarak yazamayacakları düşüncesinden ibaret olmalıdır.

Bununla birlikte, borç alan kurum tarafından ödenen faizlerin daha sonra kar payı olarak tespit edilmesi halinde gerçek kişilere ödenen rakamların brüt tutarı üzerinden tevkifat yapılması gerekecektir. Ödemenin tam mükellef bir kuruma yapılması halinde tevkifat uygulaması söz konusu olmayacaktır.

6. SONUÇ

Şirketlerin hemen hemen her dönem nakit sıkıntıları vardır. Üretimde büyümeyi düşünen, yatırımlarını genişletmek isteyen, ihracat/ithalat yapmak isteyen ya da dış ticaret hacimlerini büyütmeyi hedefleyen firmalar için nakit ihtiyacı her zaman gündemlerindedir. Şu ya da bu sebeple nakit bulmak isteyen firmaların da kolay ve zahmetsiz olarak borç bulabilecekleri yerler; ortaklar, iştirakleri, veyahut bunlarla ticari ve hukuki ilişkileri olan üçüncü kişilerdir. Ancak bu kişi ve kurumlardan sınırsız bir şekilde borç temin edebilmek, elbette ki mümkün değildir.

Kurumlar Vergisi Kanunu'nda, bir vergi güvenlik müessesesi olarak yer alandırılmış sermayenin şartları, örtülü sermaye üzerinden ödenen finansman giderlerinin kanunen kabul edilmeyeceği ve istisnai durumlar, hüküm altına alınmıştır. Yasa koyucu mümkün olduğu kadar anlaşılır ve kuşku götürmeyecek ifadelere yer vermiş olsa da uygulamada zaman zaman sorunlarla karşılaşmaktadır. Bunun yanında, bir şirketin, öz sermayesinin üç katı kadar borçlanmaya başvurması, o şirketin mali açıdan durumunun pek te iyi olmadığını göstergesidir. Bu borçlanma sınırına gelmiş bir kurumun ekonomik hayatta var olması pek mümkün değildir. Bu bakımdan, öz sermayenin üç katını aşan borçlanmalar için ödenen finansman giderlerinin kanunen kabul edilmemesinin vergi mevzuatında yer alması çok ta verimli bir anlam ifade etmemekle birlikte, doğru bir yaklaşımdır. Yeni Türk Ticaret Kanunu ile birlikte bağımsız denetim müessesesinin şirket yönetimlerine getirmiş olduğu sıkı tedbirlerle şirketlerin yüksek oranlarda borçlanma kararlarının alınmasına, genel olarak, şirketlerin ekonomik bakımdan bu denli kötü yönetilmesine zaten günümüzde pek te müsaade edilmemektedir.

7. KAYNAKÇA

Doğan, H. 2011. "Örtülü Sermaye Müessesesi Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Müessesesinde Kar Dağıtımı". <http://www.muhasabetr.com/yazarlarimiz/hayrullah/006/> (13.03.2013)

Doğrusöz, A. B. 2010. "Örtülü Sermaye Faizinde Hazine Zararı", 11.10.2010 tarihli Referans Gazetesi.

Erdem, T. 2006. "Borç İlişkisindeki Değişikliklerin Örtülü Sermaye Uygulamasına Etkileri", Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog Dergisi.

Gelir İdaresi Başkanlığı, Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı, B.07.1.GİB.04.99.16.01/2 sayılı Mukteza.

Gençoğlu, Ü. G. ve Ertan, Y. 2012. "Türkiye'de Örtülü Sermaye ve Örtülü Kazanç Dağıtımı: İMKB 50 Endeksinde Bir Uygulama". Bursa: Muhasebe ve Finansman Dergisi, Ekim Sayısı.

Gülhan, N. 2012. "Faiz ve Kur Farkı Hesaplanmayan Borçlar Örtülü Sermaye Tutarının Hesabında Dikkate Alınabilir mi?" Ankara: Yaklaşım Yayınları, Eylül Sayısı.

Işık, H. 2005. Çok Uluslu Şirketlerde Örtülü Kazanç ve Örtülü Sermaye: Uluslararası Düzenlemeler ve Uygulamalar ile Türk Vergi Sisteminin Karşılaştırılması ve Öneriler, Yayın No: 2005/370, Ankara: Maliye Bakanlığı Araştırma, Planlama ve Koordinasyon Kurulu Başkanlığı.

İstanbul Yeminli Mali Müşavirler Odası, 2006. 5520 Sayılı Kanunla Örtülü Sermaye Konusunda Yapılan Düzenlemeler. İstanbul.

Karapınar A. ve Bayırlı R. 2006. "Örtülü Sermayede Kanunen Kabul Edilmeyen Gider Tutarının Hesaplanması", İstanbul: Mali Çözüm Dergisi, Kasım – Aralık Sayısı.

Tekin, C. ve Kartaloğlu, E. 2007. Kurumlar Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu.

6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu.

1 Seri No'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği.

THREATENING NATURE OF LEVEL 3 INPUTS UNDER THE HIERARCHY OF FAIR VALUE ACCOUNTING

Yrd. Doç. Dr. Can Tansel KAYA*

ABSTRACT

Accounting academia along with practitioners has been long debating on the pros and cons of the transition from Historical Cost Accounting into Fair Value Accounting. Within this transition period, both sides have solid arguments in various areas. As far as the hierarchy set by the International Accounting Standards Board (IASB) is concerned, this area raises the main cluster of questions which deserves the most attention. The aim of this paper is to criticize the threatening nature of the levels of the hierarchy; especially the level 3 inputs, by pointing out specific deficiencies.

Keywords: Level 3 inputs, hierarchy, fair value

Jel Codes: M40, M41, M49.

ÖZET

Gerek muhasebe disiplinine ait akademik çevreler, gerekse de muhasebe meslek kuruluşları, uzun süredir tarihi maliyet esaslı muhasebeden gerçeğe uygundeğer muhasebesine geçişin artıları ve eksileri üzerinde tartışmaktadırlar. Bu geçiş süreci içerisinde, her iki tarafın da farklı alanlarda güçlü savları olduğu söylenebilir. Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu tarafından ortaya konulan hiyerarşi ise, eleştirilerin en büyük hedefi haline gelmiştir. Bu çalışmanın amacı, özellikle 3. seviye girdileri üzerinde yoğunlaşarak ortaya konmuş olan hiyerarşi seviyelerine eleştirel bir bakış açısı getirmektir.

Anahtar Kelimeler: Seviye 3 girdileri, hiyerarşi, gerçeğe uygun değer

Jel Kodlar: M40, M41, M49.

* Yeditepe Üniversitesi, İktisadi İdari Bilimler Fakültesi, İşletme Bölümü, Muhasebe Finansman Anabilim Dalı Öğretim Üyesi

1. INTRODUCTION

IASB has developed a three level fair value hierarchy so that it would act as a guide for financial statement preparers on how to determine the fair value through more reliable and comparable manner. Certainly, as much as the financial statement preparers, primarily investors as well as all stakeholders will benefit from this aid to a great extent. Level 1 inputs are quoted prices (unadjusted) in active markets for identical assets or liabilities that the reporting entity has the ability to access at the measurement date. Level 2 inputs cover a series of areas. This level inputs range from the observable quoted prices in active markets for similar assets or liabilities; prices for identical or similar assets or liabilities in markets that are not active, in addition to directly observable market inputs for substantially the full term of the asset or liability, and market inputs that are not directly observable but are derived from or corroborated by observable market data (Zacharski ve diğerleri 2007). In other words, level 2 simply refers to cases in which hypothetical market prices must be estimated based on observable inputs (Ronen 2008). Level 3 inputs are *unobservable* inputs for the asset or liability that reflect the firm's *own assumptions* regarding valuation. So it is fair to say these are inputs that reflect the reporting entity's own assumptions about the assumptions market participants *would* use in pricing the asset or liability. Fundamentally, market value and fair value each require that level 3 form of analysis to be applied when transaction data are tainted or non-existent because they do not meet all of the requirements of the relevant value definition (Dorchester 2010).

2. "LEVEL 3" INPUTS

Accounting profession has always proposed alternatives in valuation in almost all aspects ranging from, on the matters of, inventories to depreciation to receivables. Alternatives though should not be mingled with loopholes. Such latitude in professional standards clearly set the stage for the liberties taken by financial institutions in valuing the bad assets on their books. On an objective ground, it is rational to state that as long as level 1 inputs are available, fair value provides little room for manipulation and generally provides reliable information. As for level 2 inputs, things get interesting; fair value accounting offers some discretion for managers. Last but not the least, as far as level 3 inputs are concerned, things get very interesting; and this time, management has considerable discretion (Laux and Leuz 2010). In comparison with the prior levels, level 3 allocates a great deal of emphasis on unobservable inputs. Unobservable inputs,

subjectively determined by the firm's management, and subject to random errors and moral hazard, may cause significant distortions both on the balance sheet and on the income statement (Ronen 2008). The extent to which Level 3 measurements contributed to the economic crisis was not known until the economic crisis hit. The Level 3 overvaluations permitted to be used by financial institutions acted as a catalyst in fueling the economic crisis (Cortese-Danile ve diğeri 2010).

The importance of inputs cannot be underestimated, for it is these upon which reliance is placed and these which are most susceptible to manipulation. Observable inputs, used in level 1 and 2 fair values, include the data sources and market prices that are available and visible outside the entity which is gathered from independent sources. Observable inputs are external to the entity and more objective than the internal unobservable inputs of level 3. However, unobservable inputs are the data and analysis that are developed within the entity to assess the fair value. To better explain, these are the inputs which are solely based on the reporting entity's *own* assumptions about while pricing of an asset or liability by the buyer and seller based on the best information *available* (IASB 2007). Though valuation techniques should place the highest necessity on the use of observable, rather than unobservable inputs, because of the fact that the term "best available information" is a broad area, subjectivity is inevitable. With the introduction and application of fair value accounting, valuation behavior shifted from entity-specific, in terms of internal valuation; to a more market-oriented conduct which involves what is, and would be in the market. This has created colossal flexibility, and therefore subjectivity. Through subjective discretion only come greater problems. When markets are severely illiquid, firm's financial statement preparers are driven into imagination. This imagination spins over hypothetical exist prices. Deaconu and colleagues (2009) believe that understanding and controlling economic phenomena, and developing a better prevention system for financial instability, is linked to disclosed accounting information and its quality. The only accounting information that can provide such guidance is objective information. In this context, fair value and its applications, which are believed to outline the role of accounting information, should be properly known. Clark and Mills (2009) also point out the probable subjective nature of fair value that once a market becomes inactive, the fair value inputs become less reliable and definitely subjective. Metzger (2009) defines the accounting professional as someone who must have a multifaceted personality and be able to integrate the past and present to affect

the future. Especially in the light of recent accounting scandals, without any reservations, is it possible to speak of all accounting professionals as people in conjunction with the above definition? Yahanpath and Joseph (2011) relate the recent financial crisis, among other things, in addition to fair value, with inadequate governance and regulations, agency problems, executive compensation and inappropriate incentives, ethics and social responsibility. Is it not fair to say that the above mentioned factors are easier to be practiced in an environment where there is high measure of assumption, subjectivity, lack of uniformity, and complexity on valuation? Chuck Mulford of Georgia Tech firmly believes that the subjectivity of fair value is very much of a problem. He states that financial statements are supposed to be objective and verifiable, and that there is significant effort for replacing it with something much more subjective (Whitehouse 2010). Cozma (2009) also argues that other components (alternative to historical cost) are inherently subjective that since valuations are based on the estimates of people who use only the available objective data-at-the-time; therefore applying their personal interpretations on the matter, results in the precision that no valuation conducted by different people for the same item submitted to valuation will be identical. Penman (2007) emphasizes the importance on where to draw the line on estimates especially concerning level 3. He argues that it is difficult to handle a priori, for resolution rides largely on one's assessment, not only of the integrity of managers but also of their (honest) subjective biases. Penman's view on the issue is noteworthy:

"The competence and independence of monitors – auditors, assessors, and corporate boards – must also be evaluated, along with the effectiveness of controls. (Honest) managers are naturally optimistic, for it is their business plan. Accounting, however, serves as a counterweight to managements' optimism, so raising their estimates to the level of accounting information contaminates. Some argue that such estimates elicit information from management that might not otherwise surface. The stewardship perspective underscores the downside; rewarding managers based on their estimates exposes the shareholder to moral hazard" (2007, 41).

Emerson and his colleagues (2010) second Penman's views. Moral hazard will occur when managers benefit by using their private information to manipulate the information they disclose. Further, adverse selection implies that the market will view similar instruments that are held by different entities similarly, even though their actual values are significantly diffe-

rent. Although the intense scrutiny that companies are subjected to has the effect of keeping firms and their managers honest; it does so with a noticeable time lag. An effective countermeasure to the estimation measurement problem is a requirement for disclosure of the underlying assumptions used when estimating fair value.

Orin (2008) argues that it is very difficult to detect errors because of the subjectivity, lack of uniformity and complexity of the fair valuation process. Everyone agrees that fair value accounting is out there to provide the best utility for investors for decision making purposes. On the other hand, investors, beyond any doubt, are more concerned with risk and transparency and are therefore looking for financial statements with verifiable numbers.

As mentioned above, level 1 application is in line with serving investors with aid to make decisions as well as the transparency since these are the quoted prices that there is particular corroboration. The fact that levels 2 and 3 numbers are not verifiable, and since use of mark to market accounting, instead of historical cost accounting, relies on assumed inputs to pricing models which placed emphasis on future cash flows, while considerably less emphasis has been placed on the reliability and integrity of information (Wagner and Garner 2010).

The historical accounting system is independent of the accountant's ability to measure the market component. The accounting valuation of the fair-value accounting system depends on the quality of the accountant (Christensen 2010). The quality of the accountant, or generally speaking, the *valuer*, depends strictly on their ability of judgment far from bias or subjectivity.

On the banking side, criticisms continue towards fair value accounting. When the Basel Committee on Banking Supervision reported to G7 finance ministers on International Accounting Standards (IASs) earlier in 2000, it related the concern expressed by the banking industry over the proposed fair value measurement of the banking book. It concluded that further research was needed in order to determine whether fair value disclosure could meet investors' needs and for a view to be taken on "whether further steps towards fair value accounting in the primary financial statements are actually necessary" (Chisnall 2001). The American Bankers Association (ABA) argument really faults the major accounting firms for trying to apply "rules" regarding the fair value of a particular security and determining

by that rule when an impairment exists and must be recorded. Yet there are no formal rules in the United States Generally Accepted Accounting Principles (GAAP) as to the determination of “the market.” The real determination of fair value or fair market value involves judgment (King 2009), and only with robust judgment we can prevent subjectivity. By the same token, banking institutions claim that fair value accounting has led to procyclical behavior by forcing impairment write-downs to amounts that do not reflect the true economic values of the assets. They say that the write-downs have caused a downward spiral that has exacerbated the financial crisis and that fair value accounting should be suspended or modified (MacDonald 2010). According to Ryan (2008), virtually all traditional banks and other financial institutions, most bank regulators, and some investors and accounting academics believe that fair value accounting hurts investors compared to historical cost, at least in some circumstance. Anagnostopoulos and Buckland (2005) argue that fair value models incorporate numerous assumptions and trivial changes which can lead to substantial alterations of income as it is a known fact about the uniqueness and the lending terms of many banks.

The real question is, what happens when formerly liquid securities abruptly become illiquid and are no longer being traded, such as with collateralized debt obligations (CDOs) in which have become clear with the latest crisis? In the absence of market information, an entity is allowed to use its very own assumptions about what the price would be if a willing buyer actually existed (Wagner ve Garner 2010). The Financial Accounting Standards Board (FASB) on the matter of allowing the use of specifically level 3 inputs should have foreseen the potential pitfalls of allowing companies to value assets based on in-house models. This type of action violates both the spirit and substance of GAAP, and in particular the role of stewardship. The level of financial creativity is outpacing the FASB’s attempt to create appropriate GAAP (Moore ve Baker 2008).

Benston (2006) believes, among many causes, there is strong reason to believe that Enron’s early and continuing use of level 3 fair-value accounting played an important role in its demise. He also asserts that Enron initially used level 3 fair-value inputs without any intent to mislead investors, but rather to motivate and reward managers for the economic benefits they achieved for shareholders.

The questionable reliability of fair value measures, especially for model-based estimates relies on management’s expectations and projections.

Hitz' (2007) findings indicate that the decision relevance of fair value measurement can be justified from both perspectives, yet the conceptual case is not strong. Correspondingly, according to Bies (2004), the fact that management uses significant judgment in the valuation process, particularly for level-3 estimates, increases concerns about reliability. Management bias, whether intentional or unintentional, may result in inappropriate fair value measurements and misstatements of earnings and equity capital. In addition, there is little disclosure to investors regarding whether, when, and how fair values are calculated, who is performing fair valuations, and the impact on portfolio valuation and share pricing (Freeman 2003). Beyond all, according to Benston (2006), the Enron experience should give the FASB, IASB, and others who would permit (indeed, mandate) level 3 fair value accounting, wherein the numbers reported are no well grounded in relevant market prices, reason to be cautious.

CONCLUSION

Remarkably subjective nature of level 2 and especially 3 inputs, particularly with respect to the lack of adequate control over the unobservable inputs, endanger the financial system overall. Dealing with unobservable inputs is nothing more than gambling, since they are clearly based on the reporting entity's own assumptions about the assumptions hypothetical market participants would use (Zyla 2009, 188). This kind of an approach generates significant questions about the integrity of hierarchy of inputs. The ambiguous nature of unobservable inputs during times of illiquidity in the markets, particularly under level 3 regarding valuation assets or liabilities which are solely based on the firm's *own assumptions* disregards the very nature of accounting through the involvement of hypothetical estimations.

REFERENCES

- Anagnostopoulos Y.ve Buckland R. 2005. Historical cost versus Fair Value Accounting in Banking: Implications for Supervision, Provisioning, Financial Reporting and Market Discipline, *Journal of Banking Regulation* (2005) 6, 109–127; doi:10.1057/palgrave.jbr.2340186
- Benston, G. J. 2006. Fair Value Accounting: A Cautionary tale from Enron, *Journal of Accounting and Public Policy*, 25, pp. 465-484
- Bies, S. S. 2004. Fair Value Accounting, Bank for International Settlements, Remarks by Ms Susan Schmidt Bies, Member of the Board of Governors of the US Federal Reserve System, to the International Association of Credit

Portfolio Managers General Meeting, New York, 18 November 2004.

Christensen, J. 2010. Accounting Errors and Errors of Accounting *The Accounting Review*, American Accounting Association Vol. 85, No. 6 DOI: 10.2308/accr.2010.85.6.1827, 2010, pp. 1827-1838

Clark, A. ve Mills, A. 2009. "Fair Value Accounting" CAPITA Financial Group, KPMG, http://www.capitafinancial.co.uk/files/KPMG_Fair_Value_Accounting..pdf

Cortese-Danile, T. M., Mautz Jr., veM. D. and McCarthy, I. M. 2010. Ethics is Imperative to Effective Fair, *Review of Business*, March 22, 2010, <http://www.highbeam.com/doc/1G1-232824951.html>

Cozma, D. I. 2009. Historical Cost versus Fair Value, *The Journal of the Faculty of Economics - Economic*, University of Oradea, May 2009, pp. 860-865

Deaconu, A., Nistor, C. ve Cuzdriorean, D. 2009. Considerations on the fair value of revenues recognized in financial statements, *International Conference of European Integration Volume - New challenges for the Romanian economy*, ed. a V-a, Oradea, 2009

Dorchester Jr, J. 2010. Market Value, Fair Value, and Duress, *Journal of Property Investment and Finance*, Vol. 29, No. 4/5, 2011, pp. 428-447.

Emerson, D. J., Karim, K. E. ve Rutledge, R. W. 2010. Fair Value Accounting: A Historical Review Of The Most Controversial Accounting Issue In Decades, *Journal of Business & Economics Research -April, 2010 Volume 8, Number 4*

Freeman, D. F. jr 2003. The Fair Value Mess, *The Journal of Investment Compliance*, Summer 2003

Hitz, J-M. 2007. The Decision Usefulness of Fair Value Accounting – A Theoretical Perspective

International Accounting Standard Board (IASB), 2007. "Statement of Financial Accounting Standards No 157 Fair Value Measurements" Discussion Paper, United Kingdom, paragraphs 5, 12-35.

Laux, C. ve Leuz C. 2010. Did Fair-Value Accounting Contribute to the Financial Crisis?, *Journal of Economic Perspectives*, Vol. 24, No. 1, Winter 2010, pp. 93-118

MacDonald, L. A. 2010. Fair Value Changes Ahead, The CPA Journal, January 2010, Vol. 80 Issue 1, p24-27, 4p

Metzger, L. 2009. The Past as Prologue: Connecting History to Accounting Ethics, Management Accounting Quarterly, Spring 2009, Vol. 10, No. 3, pp. 51-57

Moore, W.B. ve Baker, C. A. 2008. The 2008 financial crisis: FAS 157 and SAS 59 – did they reflect reality?, Journal of Finance and Accountancy, The 2008 financial, Page 1

Orin, Richard M. 2008. Ethical Guidance and Constraint under the Sarbanes-Oxley Act of 2002. Journal of Accounting, Auditing & Finance, Winter 2008, Vol. 23 Issue 1, p141-171, 31p, 2 Charts

Penman, S. H. 2007. Financial reporting quality: is fair value a plus or a minus?, *Accounting and Business Research* Special Issue: International Accounting Policy Forum. pp. 33-44. 2007

Ronen, J. 2008. To Fair Value or Not to Fair Value: A Broader Perspective, *Abacus*, Vol. 44, No. 2, 2008, doi: 10.1111/j.1467-6281.2008.00257.x

Ryan, S. G. 2008. Fair Value Accounting: Understanding the Issues Raised by the Credit Crunch, Council of Constitutional Investors, July 2008.

Wagner, A. ve Garner, D. 2010. Fair Value Accounting - Fact Or Fancy?, *Journal of Business & Economics Research* — November, 2010 Volume 8, Number 11

Whitehouse, T. 2010. Mixed Approaches, Messages on Financial Reports, Accounting & Auditing, June 2010, www.complianceweek.com, 888.519.9200

Yahanpath, N. ve Joseph, T. 2011. A Brief Review of the Role of Shareholder Wealth Maximisation and Other Factors Contributing to the Global Financial Crisis, *Qualitative Research in Financial Markets* Vol. 3 No. 1, 2011, pp. 64-77, Emerald Group Publishing Limited 1755-4179 DOI 10.1108/175541711111124621

Zacharski, A. H., Rosenblat and A., Teufel, A. 2007. FASB Statement on Fair Value Measurements, *Journal of Investment Compliance*, Vol 8, No. 1., pp. 36-39, Emerald Group Publishing Limited, ISSN 1528-5812

Zyla, M. L. 2009. Fair Value Measurements: Practical Guidance and Implementation, Wiley Corporate F&A, second edition, 188.

TAM MALİYET İLE NORMAL MALİYET YÖNTEMLERİNİN TMS 2 STOKLAR STANDARDI İLE VUK AÇISINDAN KARŞILAŞTIRMASI VE MUHTEMEL ERTELENMİŞ VERGİ ETKİSİ

Yrd. Doç. Dr. A. Cemkut BADEM*
Yrd. Doç. Dr. C. Yiğit ÖZBEK**

ÖZET

Vergi Usul Kanunu ile TMS 2 Stoklar Standardı arasında üretim maliyetinin hesaplanması açısından önemli bir fark vardır. Vergi Usul Kanunu'na göre üretim maliyeti hesaplanırken tam maliyet yönteminin kullanılması gerekirken, TMS 2 Stoklar Standardına göre bazı istisnai durumlar dışında normal maliyet yöntemi zorunlu kılınmaktadır.

Muhasebeleştirme ve raporlama işlemlerini Türkiye Muhasebe Standartlarına uygun olarak gerçekleştirmek zorunda olan üretim işletmeleri açısından dönemsel üretim miktarları ile satış miktarları arasında farklılıklar olduğunda ertelenmiş vergi etkisi ortaya çıkmaktadır.

Çalışmada kapsam açısından maliyetleme yöntemleri üzerinde kısaca durulmuş, Vergi Usul Kanunu ile TMS 2 Stoklar Standardı bu açıdan karşılaştırılmış, birbirini izleyen iki vergi dönemi için ertelenmiş vergi etkisinin ortaya konabileceği bir örnek yardımıyla çalışma sonuçlandırılmıştır.

Anahtar Kelimeler: Tam Maliyet Yöntemi, Normal Maliyet Yöntemi, TMS-2, Vergi Usul Kanunu, Ertelenmiş Vergi Etkisi

Jel Kodlar: M41,M48,M49

* Kocaeli Üniversitesi, İİBF, İşletme Bölümü Muhasebe Finansman ABD Öğretim Üyesi, cembadem@kocaeli.edu.tr

** Gazi Üniversitesi, Endüstriyel Sanatlar Eğitim Fakültesi, İşletme Eğitimi Bölümü Muhasebe Finansman ABD Öğretim Üyesi, ozbek@gazi.edu.tr

Full Costing Normal Costing Comparison in terms of TAS 2 and Turkish Tax Procedural Law and Potential Deferred Tax Effect

ABSTRACT

There is significant difference between Turkish Tax Procedural Law and Turkish Accounting Standard 2 Inventories (TAS 2) in terms of calculating production cost. Turkish Tax Procedural Law requires to use full absorption costing. On the other hand, TAS 2 necessitates to use normal costing except in exceptional circumstances.

In addition, when the differences between the amounts of sales and production quantities, the accounting transactions realized according to TAS 2 Inventories Standard, the deferred tax effect will arise in terms of TAS 12 Income Tax Standard for industrial enterprises that have to apply Turkish Accounting Standards.

In this study, costing methods in terms of scope were explained briefly, Turkish Tax Procedural Law and TAS 2 were compared in terms of calculating production cost. The deferred tax effect that will arise in terms of TAS 12 Income Tax Standard in the accounting and reporting realized according to TAS 2, was analyzed with the aid of a sample for the two tax period following each other.

Key Words: Full Absorption Costing, Normal Costing, TAS-2, Turkish Tax Procedural Law Deferred Tax Effect

Jel Codes: M41,M48,M49

1. GİRİŞ

Maliyet kavramı, öz bir tanımla “mal ve hizmet üretimi için değer kullanımı” şeklinde tanımlanabilir. Tanımdan da anlaşılacağı gibi maliyet, gider hesaplarında yer alan ve işletmenin üretim faaliyetlerinde katlanılmış, kullanılmış veya tüketilmiş olan üretim giderlerine çok yakın bir kavramdır (Haftacı 2013a, 37).

Üretim maliyeti bilgisi özellikle üretim işletmeleri için; ürün fiyatlaması, ürün kârlılığı, üretim maliyet kontrolü ve stratejik rekabet politikalarının belirlenmesi gibi amaçlar için değerli bilgi türlerinden birisidir.

Bir ürünün maliyeti, o ürünün üretimi için kullanılan direkt ilk madde ve malzeme, direkt işçilik ve genel üretim maliyetleri toplamından oluşur (Küçüksavaş 2006, 21). Bu hesaplamada ifade edilen maliyet unsurlarından

genel üretim maliyetlerinin yapısı bunların üretim maliyetlerine yüklenmesinde farklı yöntemler kullanılmasını gerektirmiştir. Genel üretim maliyetleri, yapısı gereği sabit ve değişken nitelikli unsurlardan oluşmaktadır. Üretim hacmine bağlı olmayan yani üretim artsa da azalsa da değişmeyen sabit genel üretim maliyetlerinin tamamını farklı üretim hacimlerine yüklemek, maliyet dönemleri itibarıyla birim maliyet bilgisinde tutarsızlıklara yol açabilmektedir. Maliyet ve yönetim muhasebesi yazınında üretim maliyetlerinin belirlenmesinde bahsi geçen bu üç unsurun hepsinin mi ya da bir bölümünün mü üretilen mamule yüklenmesi gerektiği konusunda çeşitli yöntemler yer almaktadır. Bu yöntemler;

- Tam maliyet yöntemi
- Normal Maliyet Yöntemi
- Değişken Maliyet Yöntemi
- Asal Maliyet Yöntemi
- Süper Değişken Maliyet Yöntemi

olarak bilinmektedir.

Konu vergi mevzuatı ve TMS 2 Stoklar Standardı açısından incelendiğinde; Vergi Usul Kanunu'nun (VUK) tam maliyet yöntemini, TMS 2 Stoklar Standardının normal maliyet yöntemini benimsediği anlaşılmaktadır. Muhasebeleştirme sürecinde TMS 2 Stoklar Standardını uygulayan üretim işletmeleri için üretim ve satış miktarları arasında farklılaşmalar olduğunda normal maliyet yöntemine göre hesaplanan kâr rakamı ile, VUK gereği tam maliyet yöntemine göre hesaplanması gereken kâr rakamı arasında farklılaşmalar olabilmekte, bu farklar ertelenmiş vergi etkisini ortaya çıkarmaktadır.

Çalışmada birinci bölümde maliyet unsurlarının üretime yüklenmesinde dikkate alınacak kapsama göre maliyetleme yöntemleri kısaca açıklanmış, ikinci bölümde tam ve normal maliyetleme yöntemlerine VUK ve TMS 2 Stoklar Standardının bakış açıları incelenmiş, üçüncü bölümde ise bir örnek uygulama ile yöntemlerin farklılaştırdığı kâr ve vergi rakamları TMS 2 Stoklar Standardına göre muhasebeleştirilmiş ve ertelenmiş vergi etkileri tartışılarak, sonuç bölümünde değerlendirmelerde bulunulmuştur.

2. KAPSAM AÇISINDAN MALİYET YÖNTEMLERİ

2.1. Açıklama

Üretilen birimlerin toplam ve birim üretim maliyetini hesaplama, maliyet ve yönetim muhasebesinin önemli bir işlevidir. Çünkü bu iki veri, hem satılan mamuller maliyetini, hem de işletmenin dönem sonunda satılmayan mamul stoklarının değerini etkiler (Haftacı 2013, 83). Üretilen mamullerin maliyetinin hesaplanmasında dikkate alınacak maliyet unsurlarının kapsamı açısından maliyet yöntemleri aşağıdaki Tablo 1’de özetlenmiştir:

Tablo 1: Maliyet Unsurlarının Kapsamı Açısından Maliyet Yöntemleri

	Tam Maliyet Yöntemi	Normal Maliyet Yöntemi	Değişken Maliyet Yöntemi	Asal Maliyet Yöntemi	Süper Değişken Maliyet Yöntemi
Direkt İlk Madde ve Malzeme Maliyetleri	%100	%100	%100	%100	%100
Direkt İşçilik Maliyetleri	%100	%100	%100	%100	% 0
Değişken Genel Üretim Maliyetleri	%100	%100	%100	% 0	% 0
Sabit Genel Üretim Maliyetleri	%100	KKO* Kadar	% 0	% 0	% 0

*KKO: Kapasite Kullanım Oranı

Tam maliyet yönteminde maliyet unsurlarının tamamı üretim maliyetine katıldığı için genel üretim giderlerinin sabit ve değişken bölümlerinin hesaplanmasına gerek yoktur. Asal maliyet yöntemi ve süper değişken maliyet yönteminde de genel üretim maliyetlerinin sabit ve değişken bölümleri hesaplanmamaktadır. Genel üretim maliyetlerinin sabit ve değişken bölümlerinin hesaplanması normal maliyet yöntemi ile değişken maliyet yöntemi için bir zorunluluktur. Aşağıda yöntemler üzerinde kısaca durulmuştur.

2.2. Tam Maliyet Yöntemi

Uluslararası yazında “full costing, full absorbtion costing” (Coperland ve diğerleri 1991, 295) kavramlarıyla nitelenen bu yöntem, sabit ve değişken nitelikteki tüm maliyet unsurlarını üretilen mamulün maliyetine dahil etmektedir (Erden 2004, 100). Bu yöntem, ister değişken ister sabit olsun, dönem içinde ortaya çıkan tüm maliyet unsurlarına üretim faaliyeti için katlanıldığını, dolayısıyla tamamının üretilen mamullerin maliyetine katıl-

ması gereğini kabul eder (Büyükmirza 2003, 498). Tam maliyetleme temeline dayalı bir maliyetleme dışı dönük raporlama amaçları için gerekli iken, içe dönük karar verme amaçları açısından daha az uygundur (Haftacı 2013, 83). Genel üretim maliyetlerinin sabit ve değişken olarak ayrılmasına gerek göstermemesi açısından yöntem uygulama kolaylığı sağlamakla birlikte, üretim hacmi değişimlerinde üretim maliyetleri ters yönlü olarak değişmekte, bu da yüksek hacimli üretim dönemlerinde maliyetlerin düşük, düşük hacimli üretim dönemlerinde maliyetlerin yüksek hesaplanmasına ve yanlış yönetsel kararlara yol açabilmektedir. Tam maliyet yönteminin en çok eleştirilen noktası nedensellik ilkesine ters düşmesidir. Nedensellik ilkesine göre, mamullere ancak değişken maliyetlerin doğrudan yüklenmesi anlamlıdır. Oysa tam maliyet sisteminde, sabit maliyetler de mamullere yüklenmekte ve bu şekilde sabit maliyetlerle üretilen mamüller arasında, gerçekte olmayan bir doğru orantı kurulmuş olmaktadır (Saban 2002, 35). Tam maliyet yöntemi, işletme yönetiminde gereksinim duyulacak kâr planlaması ve kontrolü gibi konularda yetersiz kalmaktadır (Altuğ 2000, 378).

2.3. Değişken Maliyet Yöntemi

Uluslararası yazında “variable costing” (Hansen ve Maryanne 1992, 411) kavramıyla nitelenen bu yöntem, sadece değişken nitelikteki maliyet unsurlarını üretilen mamulün maliyetine dahil etmekte, sabit genel üretim maliyetlerini dönem giderleri içerisinde değerlendirmektedir (Yükçü ve İçerli 2007, 67). Yöntemin felsefesi, üretim yapılmısa da katlanılmak zorunda olan sabit genel üretim unsurlarının dönem gideri olarak kabul edilmesinden kaynaklıdır. Dolayısıyla sabit genel üretim maliyetlerinin tümü gerçekleştiği dönemde giderleştirilir (Yükçü 2005, 350-351). Değişken maliyet yöntemi özellikle mamul hatlarının göreceli kârlılıkları belirlenmek istendiğinde veya üretim hacminde, fiyatta ya da maliyetteki değişimlerin etkileri belirlenmek istendiğinde işletme yönetimine yararlı bir karar aracı olur. Tam maliyet yöntemine göre kurgulanmış bir organizasyonda bu analizleri yapmak zorlaşır (Moore ve Jaedicke 1980, 492; Hansen ve Maryanne 1992, 421-429). Yöntemi savunan bilim adamları, yöntemin ürün fiyatlama kararlarında tam maliyet yöntemine göre daha iyi bir alt yapı oluşturduğunu ileri sürmektedirler. Bunun nedenini ise ürünün değişken maliyetinin üstündeki her fiyat düzeyinin sabit maliyetlere ve kâra yapacağı katkıyı hesaplamının çok daha mümkün olduğunu savunarak açıklamaktadırlar (Hilton 2005, 732). Değişken maliyet yönteminin sakıncası; maliyetlerin sabit ve değişken şeklinde ayrılmasının külfetli ve bu ayırmada kullanılan yöntemlerin birbirinden farklı sonuçlar verebilmesidir (Büyükmirza 2003, 511;

Haftacı 2013, 87). Bununla birlikte özellikle fiyatlandırma kararları açısından uzun dönemde sabit maliyetleri de karşılayacak satış fiyatının belirlenmesi gereği tam maliyet yöntemini üstün kılmaktadır (Haftacı 2013, 87).

2.4. Normal Maliyet Yöntemi

Uluslararası yazında “normal costing” (Dominiak ve Louderback 1991i 544) kavramıyla nitelenen bu yöntemde, üretilen mamullerin maliyeti hesaplanırken değişken üretim maliyetlerinin tamamı dikkate alınıp, sabit üretim maliyetleri ise normal kapasiteye göre hesaplanmış yükleme oranları aracılığı ile mamullere yüklenir (Karakaya 2007, 325). Bir başka deyişle direkt ilk madde ve malzeme maliyetleri, direkt işçilik maliyetleri ve değişken genel üretim maliyetlerinin tamamı, sabit genel üretim maliyetlerinin ise kullanılan kapasiteye ait olan bölümü üretim maliyetlerine yüklenir. Boş kapasiteye düşen sabit genel üretim maliyetleri, dönem gideri sayılarak sonuç hesaplarına gönderilir (Akdoğan 2009, 42). Yöntem, sabit genel üretim maliyetlerinin bir üretim potansiyeli oluşturmak ya da var olan üretim potansiyelini sürdürmek için yapıldığını varsayarak, bu maliyetleri üretime yüklerken bu üretim potansiyelinden ne kadar yararlanıldığına bakarak hareket etmekte, kullanılmayan üretim potansiyeline düşen sabit üretim maliyetlerini üretim maliyetleri ile ilişkilendirmemektedir. Bu yöntemin tam maliyet yöntemine üstünlüğü, üretim hacmindeki değişmelerin birim üretim maliyetlerini etkilemesine izin vermemesinden kaynaklanmaktadır (Büyükmirza 2003, 504). Değişken maliyet yönteminde olduğu gibi farklı üretim hacimlerinde aynı birim üretim maliyeti bilgisi elde edilebilmekte ve bu bilgi kısmen de olsa sabit genel üretim maliyetlerini içermektedir. Yönteme normal maliyet yöntemi denmesinin nedeni işletmede hesaplanacak kapasite ölçüsünün normal kapasiteye göre belirlenmesi gereğindedir.

Normal maliyet yönteminin sakıncası ise değişken maliyet yönteminde olduğu gibi sabit ve değişken maliyetlerin belirlenmesi açısından ortaya çıkmakla birlikte, buna ek olarak kapasite sapmalarının hesaplanması ve muhasebeleştirilmesi külfetlerinin ortaya çıkmasıdır (Büyükmirza 2003, 504).

2.5. Asal Maliyet Yöntemi

Uluslararası yazında “prime costing” olarak ifade edilen ve tam maliyet yönteminin karşılığı olarak gösterilen bu yöntemde üretilen mamullerin maliyetine sadece direkt maliyet unsurları dahil edilmekte, yani genel üretim maliyetleri dönem gideri olarak değerlendirilmektedir. Toplam üretim maliyeti içinde genel üretim maliyetlerinin oranının düşük olduğu üretim

işletmeleri için yöntem uygulama kolaylığı açısından tercih edilebilir. Çünkü yöntemde genel üretim maliyetlerinin sabit ve değişken ayrımı, maliyet yerlerine dağıtımı, yükleme oranlarının belirlenmesi gibi ilave külfetlere gerek kalmadan üretim maliyetini hesaplayabilmektedir. Ancak günümüz üretim ortamlarında genel üretim maliyetlerinin toplam üretim maliyeti içinde artan önemi yüzünden çok fazla tercih edilmemektedir (Akdoğan 2009, 44; Karakaya 2007, 326; Can 2006, 150).

2.6. Süper Değişken Maliyet Yöntemi

Uluslararası yazında “super variable costing” (Hornigren ve diğerleri 2001, 299), “throughput costing” (Lal ve Srivastava 2009, 16) gibi kavramlarla nitelenen bu yöntemde, üretilen mamullerin maliyetine sadece direkt ilk madde ve malzeme maliyetleri yüklenmekte, geriye kalan direkt işçilik ve genel üretim maliyetlerinin tamamı dönem gideri olarak kabul edilmektedir (Çakıcı 2006, 103). Basit ve anlaşılması kolay olan süper değişken maliyetleme yöntemiyle mamuller itibarıyla firma kârına yapılan katkının belirlenmesi suretiyle yöneticilerin hızlı ve doğru karar almaları sağlanır (Corbett 1998, 5). Maliyet kayıtlarının tutulmasında daha az hesap kullanılmak suretiyle tasarruf sağlanan yöntemde maliyetlerin hesaplanması diğer yöntemlere göre daha hızlı yapılmakta, bu da performans değerlendirme, karar alma ve kontrol bakımlarından da faydalı olmaktadır. Yöneticilerin stoklar değil de satışlar üzerine odaklanması sağlanarak gerçek anlamda kârlılık artışı sağlanmaktadır. Yöntemde stokları artırmak suretiyle yani üretim artışı yoluyla değil de, satışları artırmak suretiyle kârların artırılması teşvik edilmekte ve yönetimin satışlar üzerine odaklanması sağlanmaktadır (Çakıcı 2006, 103-104).

3. YÖNTEMLERİN VUK ve TMS 2 STOKLAR STANDARDI AÇISINDAN KARŞILAŞTIRILMASI

3.1. Açıklama

Muhasebe yazınında kapsam açısından maliyet yöntemleri yukarıda açıklandığı şekliyle yer almaktadır. Üretim işletmelerinde karar alma süreçlerinde bu yöntemlerden tam maliyet yöntemi dışında kalan yöntemlerin tercih edilmesi beklenmektedir. Ancak dışa dönük raporlama açısından bakıldığında, muhasebe standartlarına tabi üretim işletmeleri açısından Vergi Usul Kanunu ve TMS 2 Stok Standardının maliyet yöntemlerine bakış açılarının incelenmesi gerekir.

3.2. VUK Açısından Tam Maliyet Yöntemi

Vergi mevzuatına göre tam maliyet yönteminin uygulanması esastır (Örten ve diğerleri 2010, 47). VUK 275. maddeye göre; “İmal edilen emtianın (tam ve yarı mamul mallar) maliyet bedeli aşağıda yazılı unsurları ihtiva eder:

1. Mamulün vücuda getirilmesinde sarf olunan iptidai ve ham maddelerin bedeli;
2. Mamule isabet eden işçilik;
3. Genel imal giderlerinden mamule düşen hisse;
4. Genel idare giderlerinden mamule düşen hisse; (Bu hissenin mamulün maliyetine katılması ihtiyaridir.)
5. Ambalajlı olarak piyasaya arz edilmesi zaruri olan mamullerde ambalaj malzemesinin bedeli.

Mükellefler, imal ettikleri emtianın maliyet bedellerini yukarıdaki unsurları ihtiva etmek şartıyla diledikleri usulde tayin edebilirler” şeklinde ifade edilmiştir. Kanun’un 275. maddesi incelendiğinde tam maliyet yönteminin benimsendiği sonucuna ulaşılmaktadır.

Vergi Usul Kanunu’na göre tam maliyet yöntemi esasına dayalı olarak, yarı mamul ve mamul stokları bilançoda, satılan mamuller maliyeti gelir tablosu ve satışların maliyeti tablosunda tam maliyet üzerinden hesaplanıp raporlanmaktadır.

3.3. TMS 2 Stoklar Standardı Açısından Tam ya da Normal Maliyet Yöntemi

TMS 2 Stoklar standardı, üretim maliyetlerinin kapsam açısından belirlenmesi konusuna standardın stokların maliyeti, satın alma maliyeti ve dönüştürme maliyetleri başlıklı bölümlerinde değinmiştir.

TMS 2 paragraf 10’a göre “stokların maliyeti; tüm satın alma maliyetlerini, dönüştürme maliyetlerini ve stokların mevcut durumuna ve konumuna getirilmesi için katlanılan diğer maliyetleri içerir” (KGK, www.kgk.gov.tr). Burada üretim işletmeleri için söz konusu olabilecek satın alma maliyetleri ile kastedilen üretim ortamında kullanılan direkt ya da endirekt malzeme stoklarıdır. Yine üretim işletmeleri için söz konusu olabilecek dönüştürme maliyeti ile kastedilen üretim maliyetleridir ki bunlar direkt ilk madde ve malzemeyi mamul haline dönüştürecek unsurlardan kaynaklanan direkt işçilik ve genel üretim maliyetleridir.

TMS 2 paragraf 11'e göre satın alma maliyeti stokların "satın alma maliyeti; satın alma fiyatı, ithalat vergileri ve diğer vergiler (firma tarafından vergi idaresinden iade alınabilecekler hariç) ve nakliye, yükleme boşaltma maliyetleri ile mamul, malzeme ve hizmetlerin elde edilmesiyle doğrudan bağlantısı kurulabilen diğer maliyetleri içerir. Ticari iskontolar ve benzeri diğer indirimler, satın alma maliyetinin belirlenmesinde indirim konusu yapılır" (KGK, www.kgk.gov.tr). Bu maddede üretim işletmeleri için üretimde kullanılacak ilk madde ve malzemenin tedariki sırasında stok hesabının borcuna kaydedilecek alış maliyetinin içeriği ile malzemenin maliyetini azaltacak unsurlar açıklanmıştır. Alış bedeli, taşıma, sigorta, mahsubu veya iadesi söz konusu olmayan vergi gibi malzemeyi işletmeye getirene kadar katılan tüm maliyetler malzeme maliyeti içine katılarak aktifleştirilecektir.

TMS 2 paragraf 12'ye göre "Stokların dönüştürme maliyetleri; direkt işçilik maliyetleri gibi, üretimle doğrudan ilişkili maliyetleri kapsar. Bu maliyetler ayrıca ilk madde ve malzemenin mamule dönüştürülmesinde katılan sabit ve değişken genel üretim maliyetlerinden sistematik bir şekilde dağıtılan tutarları da içerir. Sabit genel üretim maliyetleri; amortisman, fabrika binası ve teçhizatının bakım onarımı gibi, üretim miktarından bağımsız olarak nispeten sabit kalan dolaylı üretim maliyetleri ile fabrikanın yönetim ve idaresi ile ilgili maliyetlerdir. Değişken genel üretim maliyetleri, endirekt (dolaylı) malzeme ve endirekt (dolaylı) işçilik gibi, üretim miktarı ile birlikte doğru orantılı olarak değişen dolaylı üretim maliyetleridir" (KGK, www.kgk.gov.tr). Bu maddede özellikle genel üretim maliyetlerine vurgu yapılmış ve genel üretim maliyetlerinin sabit ve değişken bölümlerine örnekler verilmiştir. Genel üretim maliyetlerinin sabit ve değişken bölümlere ayrılması gereği 13. paragraf ile birlikte değerlendirildiğinde daha net olarak belirlenebilmektedir.

TMS 2 paragraf 13'e göre "Sabit genel üretim maliyetlerinin dönüştürme maliyetlerine dağıtımı, üretim faaliyetlerinin normal kapasitede olacağı varsayımına dayanır. Normal kapasite, planlanan bakım-onarım çalışmalarından kaynaklanacak kapasite düşüklüğü de dikkate alınarak, normal koşullarda bir veya birkaç dönem veya sezonda elde edilmesi beklenen ortalama üretim miktarıdır. Gerçek üretim düzeyi normal kapasiteye yakınsa, bu kapasite normal kapasite olarak kabul edilebilir. Her bir üretim birimine dağıtılan sabit genel üretim gider tutarı, düşük kapasite ya da atıl kapasite nedeniyle arttırılmaz. Dağıtılmayan genel üretim giderleri, gerçekleştiği dönemde gider olarak kaydedilerek sonuç hesaplarına alınır. Çok

yüksek üretim olan dönemlerde, her bir üretim birimine dağıtılmış sabit genel üretim gideri payı düşer, böylece stoklar yüksek maliyetten değerlendirilmemiş olur. Değişken genel üretim giderleri, üretim tesislerinin gerçek kullanıma bağlı olarak her bir üretim birimine dağıtılır” (KGK, www.kgk.gov.tr). Bu maddeden sabit genel üretim maliyetlerinin üretilen birimlere normal kapasite temelinde ve kapasite kullanım oranına göre yükleneceği anlaşılmaktadır. Normal kapasitenin tam kullanılmaması durumunda üretime yüklenemeyecek olan sabit genel üretim maliyetleri ise dönem gideri olarak kabul edilerek sonuç hesaplarına alınacaktır.

Standartta fiili (gerçek) üretim düzeyinin normal kapasiteye yaklaşması durumunda, fiili kapasitenin normal kapasite sayılabileceği belirtilmektedir. İfadenin İngilizce metni *“You can use the actual level of production provided that closely approximates the normal capacity”* (www.worldgaapinfo.com) şeklindedir. Cümleden tam maliyet yönteminin kullanılabilirliği anlaşılmaktadır. Aslında burada normal maliyet yöntemi terk edilmemekte, fiili üretimin normal kapasiteye yakın olma koşulu ile tam maliyet yöntemine izin verilmektedir. Bu durumda zaten tam maliyet yöntemine göre hesaplama normal maliyete göre hesaplamaya çok yakın sonuç verecektir (Büyükmirza 2003, 517).

Standardın ilgili paragrafında bir başka ifade *“Çok yüksek üretim olan dönemlerde, her bir üretim birimine dağıtılmış sabit genel üretim maliyeti payı düşer, böylece stoklar yüksek maliyetten değerlendirilmemiş olur”* ifadesidir. Bu ifadenin yeterince açıklayıcı olmadığı düşüncesindeyiz. Çok yüksek üretim neye göre yüksektir? Burada kastedilen normal kapasitenin üstü olmalıdır. İfadenin İngilizce metni *“In periods of abnormally high production, the amount of indirect cost distributed to each unit of production decline, so that no stocks are valued above cost”* (www.worldgaapinfo.com) şeklindedir. *“Abnormally high production”* ifadesi normal kapasitenin üstü üretim düzeyini göstermektedir. Bu durumda birime düşen sabit maliyet azaltılmalı yani normal maliyet yönteminden tam maliyet yöntemine dönülmelidir. Örneğin normal kapasitesi 1000 birim olan ve toplam sabit genel üretim gideri 200.000 TL olan işletmede fiili üretimin 1200 birim olması durumunda normal maliyet yöntemi mantığına göre 1200 birime 200.000 TL/1000 birim x 1200 birim = 240.000 TL yüklemek gerekir. Yani birim sabit genel üretim gideri 200 TL/birim olur. Ancak standarda göre 200.000 TL yüklenecek ve birime düşen sabit genel üretim gideri 200.000 TL/1200birim = 166,6 TL ye düşürülecektir. Bu durumda tam maliyet yöntemi uygulanmış olur (Büyükmirza 2003, 517).

TMS 2 Stoklar Standardı yukarıda bahsi geçen özellikli durumlar dışında normal maliyet yöntemini benimsemektedir. Netice itibariyle standardın sabit genel üretim maliyetlerine bakış açısı belirli olup normal kapasite temel alınarak kapasite kullanım oranına göre üretilen birimlere yükleme yapılacağı açıkça benimsenmiş ve normal maliyet yöntemi standarda tabi üretim işletmeleri için şart olarak ortaya konmuştur.

Bununla birlikte konunun bir de Vergi Usul Kanunu açısından incelenmesi yerinde olur. Bilindiği gibi işletmeler, bir döneme ilişkin vergilerini, vergi mevzuatındaki ilke ve esaslara göre hesaplayarak ödemek zorundadırlar. Diğer taraftan Türkiye Muhasebe Standartları (TMS)'na göre hesaplanan vergi öncesi kâr (zarar) tutarı, ticari kâr (zarar) olarak adlandırılırken (Mırsırlıoğlu 2005, 51), dönemin vergisi muhasebe (ticari) kârı üzerinden değil mali kâr üzerinden hesaplanmaktadır.

Vergiye tabi kâr olan mali kâr üzerinden hesaplanan vergi tutarı ile muhasebe kârı olan ticari kâr üzerinden hesaplanan vergi tutarı arasındaki sürekli olmayan farka ertelenmiş vergi denir (Göğüş 2010, 13). Vergi düzenlemeleri ile Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri'ne göre bazı gelir ve giderler oluştukları dönemde değil de farklı dönemlerde tanınarak finansal tablolarda yer alır. Sonraki finansal raporlama dönemlerinde ortadan kalkan ve ertelenmiş vergiyi doğuran bu farklar geçici veya zamanlama farkları adını almaktadır (Süer ve Şenyiğit 2006, 203). Geçici farklar vergi mevzuatının bilanço kalemleri için muhasebe ilkelerinden farklı değerlendirme ölçüleri benimsemesinden veya gelir ve giderleri farklı dönemlerde tanınmasından kaynaklanır (Gücenme ve Poroy 2007, 4). Muhasebe kârı ile mali kârı farklılaştıran bu farklılıklar TMS 12 Gelir Vergileri Standardına göre ertelenmiş vergi varlığı etkisi doğuran indirilebilir geçici farklar ile ertelenmiş vergi yükümlülüğü etkisi doğuran vergilendirilebilir geçici farklar olarak ikiye ayrılır (Özkan 2009, 99). Uygulamada standarda uygun olarak raporlama yapmak zorunda olan üretim işletmeleri açısından normal kapasitenin altında üretim yapıldığı dönemlerde üretime yüklenmeyen giderler dönem gideri olarak kabul edilecektir. Ancak Vergi Usul Kanunu açısından bu giderler kanunen kabul edilmeyen gider olarak vergi matrahına ilave edilecektir. Dolayısıyla ertelenmiş vergi varlığı etkisi ortaya çıkacak, bu etki tüm üretim birimleri satılmadığı sürece işletme bilançolarında raporlanacaktır. Üretilen birimlerin tamamı satıldığında bu etki ortadan kalkacaktır. Konu izleyen bölümde bir örnek yardımı ile ele alınmıştır.

4. ÖRNEK UYGULAMA

4.1. Açıklama

Uygulamada ertelenmiş vergi etkisini inceleyebilmek için birbirini izleyen iki üretim dönemi aynı zamanda vergi dönemi olarak varsayılmış olup, örnekte işletmenin normal üretim kapasitesi, fiili üretim düzeyi, satış miktarları ve fiyatı ile sabit ve değişken üretim maliyeti unsurları temel düzeyde ele alınmıştır. Örnekte birbirini izleyen iki dönem için gerçekleşen satışların peşin tahsil edildiği varsayılmış, katma değer vergisi kayıtları örnek bütünlüğünü bozmamak için dikkate alınmamıştır. Örnek verileri, I. ve II. dönemler için aşağıda Tablo 2'deki gibi kurgulanmıştır.

TABLO 2: I. ve II. Dönem İçin Örnek Verileri

I. Dönem	II. Dönem
Normal Üretim Kapasitesi = 10.000 birim	Normal Üretim Kapasitesi = 10.000 birim
Dönem Başı Stok = 0	Dönem Başı Stok = 4.000 birim
Fiili Üretim = 8.000 birim	Fiili Üretim = 4.000 birim
Satış Miktarı = 4.000 birim (100 TL/br'den)	Satış Miktarı = 8.000 birim (100 TL/br'den)
Dönem Sonu Stok = 4.000 birim	Dönem Sonu Stok = 0
Direkt İlk Madde ve Malzeme Maliyeti = 200.000 TL	Direkt İlk Madde ve Malzeme Maliyeti = 100.000 TL
Direkt İşçilik Maliyeti = 50.000 TL	Direkt İşçilik Maliyeti = 25.000 TL
Değişken Genel Üretim Maliyeti = 130.000 TL	Değişken Genel Üretim Maliyeti = 65.000 TL
Sabit Genel Üretim Maliyeti = 100.000 TL	Sabit Genel Üretim Maliyeti = 100.000 TL

Bu verilere göre I. ve II. dönemlerin üretim maliyeti hesaplamaları tam ve normal maliyet yöntemlerine göre yapılacak, sonra üretim ve satış kayıtları TMS 2 Stoklar Standardına uygun olarak muhasebeleştirilecektir.

4.2. "I. Dönem" TMS 2 Çerçevesinde Hesaplama ve Muhasebeleştirme

Yukarıdaki verilere göre I. dönemin tam ve normal maliyet yöntemine göre toplam ve birim üretim maliyetleri ile vergi karşılıkları aşağıda Tablo 3'deki şekilde hesaplanacaktır.

TABLO 3: I. Dönem İçin Tam ve Normal Maliyet Yöntemlerine Göre Üretim Maliyetleri ile Vergi Karşılıklarının Hesabı

I. Dönem	
Normal Üretim Kapasitesi = 10.000 birim	
Dönem Başı Stok	= 0
Fiili Üretim	= 8.000 birim (Kapasite Kullanım Oranı 8.000/10.000 = %80)
Satış Miktarı	= 4.000 birim (Birim Satış Fiyatı 100 TL/br'den)
Dönem Sonu Stok	= 4.000 birim
Direkt İlk Madde ve Malzeme Maliyeti	= 200.000 TL
Direkt İşçilik Maliyeti	= 50.000 TL
Değişken Genel Üretim Maliyeti	= 130.000 TL
Sabit Genel Üretim Maliyeti	= 100.000 TL
Tam Maliyet Yöntemi	Normal Maliyet Yöntemi
+Direkt İlk Madde ve Malzeme Maliyeti = 200.000 TL	+Direkt İlk Madde ve Malzeme Maliyeti = 200.000 TL
+Direkt İşçilik Maliyeti = 50.000 TL	+Direkt İşçilik Maliyeti = 50.000 TL
+Değişken Genel Üretim Maliyeti = 130.000 TL	+Değişken Genel Üretim Maliyeti = 130.000 TL
+Sabit Genel Üretim Maliyeti = 100.000 TL	+Sabit Genel Üretim Maliyeti = 80.000 TL
=Toplam Üretim Maliyeti= 480.000 TL	(100.000 x %80 KKO)
Birim Üretim Maliyeti = 480.000 TL/8000 birim	=Toplam Üretim Maliyeti= 460.000 TL
= 60 TL/br	Birim Üretim Maliyeti = 460.000 TL/8000 birim
	= 57,5 TL/br
Tam Maliyet Yöntemi'ne Göre Vergi Karşılığı	Normal Maliyet Yöntemi'ne Göre Vergi Karşılığı
Brüt Satışlar (4000 x 100 TL/br) = 400.000	Brüt Satışlar (4000 x 100 TL/br) = 400.000
-Satılan Mamul Maliyeti (4000 x 60 TL/br) =(240.000)	-Satılan Mamul Maliyeti (4000 x 57,5 TL/br) = (230.000)
= Brüt Satış Kârı = 160.000	- Sabit GÜM Kapasite Farkı ¹ = (20.000)
-Vergi karşılığı (160.000 x %20) = (32.000)	= Brüt Satış Kârı = 150.000
	-Vergi karşılığı (150.000 x %20) = (30.000)

TMS 2 Stoklar Standardı çerçevesinde I. dönem için muhasebeleştirme işlemleri aşağıdaki gibi yapılacaktır:

I. DÖNEM		
1	151 Yarımamuller Üretim Hesabı 711 DiMMG Yansıtma Hesabı 721 DiG Yansıtma Hesabı 731 GÜG Yansıtma Hesabı Normal maliyet yöntemine göre üretime yüklenen maliyet	460.000 200.000 50.000 210.000

2	I. DÖNEM		
	711 DİMMG Yansıtma Hesabı 721 DİG Yansıtma Hesabı 731 GÜG Yansıtma Hesabı 624 Dağıtılmayan GÜM Hesabı ²	200.000 50.000 210.000 20.000	
	710 DİMMG Hesabı 720 DİG Hesabı 730 GÜG Hesabı		200.000 50.000 230.000
	Yansıtma ve gider hesaplarının mahsubu ve yüklenmeyen kapasite farkının muhasebeleştirilmesi		
3	I. DÖNEM		
	152 Mamuller Hesabı	460.000	
	151 Yarımamuller Üretim Hesabı		460.000
	Tamamlanan 8000 birimin maliyetinin mamuller hesabına devri.		
4	I. DÖNEM		
	289 Ertelenmiş Vergi Varlığı	4.000	
	693 Sürdürülen Faaliyetler Ertelenmiş Vergi Gelir Etkisi		4.000
	20.000 x 0,20 = 4.000 TL vergi mevzuatına göre kanunen kabul edilmeyen 20.000 TL tutarındaki giderin ertelenmiş vergi etkisinin muhasebeleştirilmesi		

Dört numaralı muhasebe kaydında, 8000 birimlik üretim düzeyinde üretilen birimlere yüklenmeyen 20.000 TL'lik sabit genel üretim maliyeti kapasite farkı, TMS 2 Stoklar Standardında normal maliyet yöntemine göre dönem gideri olarak dikkate alınmıştır. Ancak VUK hükümlerine göre bu gider kanunen kabul edilmeyen giderdir. Bu 8000 birimlik üretimin tamamı satılmadığı sürece ertelenmiş vergi varlığı etkisi devam edecektir. Ancak bu 8000 birimlik üretimin tamamı satılırsa VUK hükümlerinde kabul edilen tam maliyet yöntemine göre hesaplanan kâr rakamı ile TMS 2 Stoklar Standardı'na göre kabul edilen normal maliyet yöntemi kâr rakamları eşitleneceği için ertelenmiş vergi etkisi ortadan kalkacaktır. Dolayısıyla dört numaralı muhasebe kaydının iptali gerekir. 8000 birimlik üretimin altında gerçekleşen satış miktarları için de Ertelenmiş Vergi Varlığı Hesabının düzeltilmesi gerekecektir. Örnekte I. dönemde 4000 birimlik satış gerçekleşti-

ği için Ertelemiş Vergi Varlığı Hesabı bakiyesinin yarısının satış kaydından sonra 7 numaralı kayıta iptal edildiği görülmektedir. Dönemde başka satış olmayıp VUK'na göre işletme 2000 TL fazla vergi verecektir.

5	I. DÖNEM		
	100 Kasa Hesabı		400.000
	600 Yurtiçi Satışlar Hesabı		400.000
	Satılan 4000 birimden elde edilen 4000 br x 100 TL/br = 400.000 TL hasılatın kaydedilmesi		
6	I. DÖNEM		
	620 Satılan Mamuller Maliyeti Hesabı		230.000
	152 Mamuller Hesabı		230.000
	Satılan 4000 birimin maliyetinin stok hesabından düşülerek giderleştirilmesi (4000br x 57,5 TL/br = 230.000 TL)		
7	I. DÖNEM		
	692 Sürdürülen Faaliyetler Ertelemiş Vergi Gider Etkisi ³		2.000
	289 Ertelemiş Vergi Varlığı		2.000
	4000 birimin satışıyla ortadan kalkan 2000 TL ertelenmiş vergi varlığının iptali		

İşletmede I. dönemde kâr sonucunu etkileyecek başka bir faaliyet olmayıp dönem net kârının muhasebeleştirilmesi aşağıdaki gibi yapılır:

8	I. DÖNEM		
	690 Sürdürülen Faaliyetler Dönem Kârı veya Zararı ⁴		250.000
	620 Satılan Mamuller Maliyeti Hesabı		230.000
	624 Dağıtılmayan GÜM Hesabı		20.000
	Dönem giderlerinin Kâr Zarar Hesabına devri		
9	I. DÖNEM		
	600 Yurtiçi Satışlar		400.000
	690 Sürdürülen Faaliyetler Dönem Kârı veya Zararı		400.000
	Dönem gelirlerinin Kâr Zarar Hesabına devri		

10	I. DÖNEM		
	691 Sürdürülen Faaliyetler Dönem Kârı Yasal Vergi Gideri ⁵	32.000 ⁶	
	370 Dönem Kârı Vergi ve Diğer Yasal Yükümlülük Karşılıkları		32.000
	Tablo 1’de yer alan VUK tam yöntemine göre ayrılması gereken vergi karşılığı		
11	I. DÖNEM		
	690 Sürdürülen Faaliyetler Dönem Kârı veya Zararı	150.000	
	693 Sürdürülen Faaliyetler Ertelenmiş Vergi Gelir Etkisi	4.000	
	692 Sürdürülen Faaliyetler Ertelenmiş Vergi Gider Etkisi		2.000
	691 Sürdürülen Faaliyetler Dönem Kârı Yasal Vergi Gideri		32.000
	694 Sürdürülen Faaliyetler Dönem Net Kârı veya Zararı ⁷		120.000
	Dönem Net Kârının tahakkuku		
12	I. DÖNEM		
	694 Sürdürülen Faaliyetler Dönem Net Kârı veya Zararı	120.000	
	590 Dönem Net Kârı		120.000
	Dönem Net Kârının bilançoaya aktarılması		

Dönem kârından, dönem net kârına ulaşmada ertelenmiş vergi gelir/gider etkisinin gösterilmesi için Tablo 4’de I. dönem için gelir tablosu düzenlenmiştir.

TABLO 4: Türkiye Muhasebe Standartları Uyumlu Gelir Tablosu

	TMS'ye Göre I. Dönem Gelir Tablosu
+ Brüt Satışlar	400.000
- SMM 620 Satılan Mamul Maliyeti 230.000 624 Dağıtılmayan GÜM Hesabı 20.000	(250.000)
= Brüt Satış Kârı	150.000
= Sürdürülen Faaliyetler Dönem Kârı	150.000
- Sürdürülen Faaliyetler Dönem Kârı Vergi ve Diğer Yasal Yükümlülükler Karşılıkları	(32.000)
- Sürdürülen Faaliyetler Ertelenmiş Vergi Gider Etkisi	(2.000)
+ Sürdürülen Faaliyetler Ertelenmiş Vergi Gelir Etkisi	4.000
= Sürdürülen Faaliyetler Dönem Net Kârı veya Zararı	120.000

4.3. "II. Dönem" TMS 2 Çerçevesinde Hesaplama ve Muhasebeleştirme

II. dönemin tam ve normal maliyet yöntemine göre toplam ve birim üretim maliyetleri ile vergi karşılıkları aşağıda Tablo 5'deki şekilde hesaplanacaktır.

TABLO 5: II. Dönem için Tam ve Normal Maliyet Yöntemlerine Göre Üretim Maliyetleri ile Vergi Karşılıklarının Hesabı

II. Dönem	
Normal Üretim Kapasitesi = 10.000 birim	
Dönem Başı Stok	= 4.000 birim
Fiili Üretim	= 4.000 birim (Kapasite Kullanım Oranı 4.000/10.000 = %40)
Satış Miktarı	= 8.000 birim
Dönem Başı Stok	= 0
Direkt İlk Madde ve Malzeme Maliyeti	= 100.000 TL
Direkt İşçilik Maliyeti	= 25.000 TL
Değişken Genel Üretim Maliyeti	= 65.000 TL
Sabit Genel Üretim Maliyeti	= 100.000 TL
Tam Maliyet Yöntemi	Normal Maliyet Yöntemi
+Direkt İlk Madde ve Malzeme Maliyeti = 100.000 TL	+Direkt İlk Madde ve Malzeme Maliyeti = 100.000 TL
+Direkt İşçilik Maliyeti = 25.000 TL	+Direkt İşçilik Maliyeti = 25.000 TL
+Değişken Genel Üretim Maliyeti = 65.000 TL	+Değişken Genel Üretim Maliyeti = 65.000 TL
+Sabit Genel Üretim Maliyeti = 100.000 TL	+Sabit Genel Üretim Maliyeti = 40.000 TL
=Toplam Üretim Maliyeti= 290.000 TL	(100.000 x %40 KKO)
Birim Üretim Maliyeti = 290.000 TL/4000 birim	=Toplam Üretim Maliyeti= 230.000 TL
= 72,5 TL/br	Birim Üretim Maliyeti = 230.000 TL/4000 birim
	= 57,5 TL/br
Tam Maliyet Yöntemi'ne Göre Vergi Karşılığı	Normal Maliyet Yöntemi'ne Göre Vergi Karşılığı
Brüt Satışlar (8000 x 100 TL/br) = 800.000	Brüt Satışlar (8000 x 100 TL/br) = 800.000
- Satılan Mamul Maliyeti (4000 x 72,5 TL/br) = (290.000)	- Satılan Mamul Maliyeti (4000 x 57,5 TL/br) = (230.000)
(4000 x 60 TL/br) = (240.000)	(4000 x 57,5 TL/br) = (230.000)
= Brüt Satış Kârı = 270.000	- Sabit GÜM Kapasite Farkı = (60.000)
- Vergi karşılığı (270.000 x %20) = (54.000)	= Brüt Satış Kârı = 280.000
	- Vergi karşılığı (280.000 x %20) = (56.000)

TMS 2 Stoklar Standardı çerçevesinde II. dönem için muhasebeleştirme işlemleri aşağıdaki gibi yapılacaktır:

II. DÖNEM		
1	151 Yarımamuller Üretim Hesabı 711 DİMMG Yansıtma Hesabı 721 DiG Yansıtma Hesabı 731 GÜG Yansıtma Hesabı Normal maliyet yöntemine göre üretime yüklenen maliyet	230.000 100.000 25.000 105.000

2	<p style="text-align: center;">II. DÖNEM</p> <p>711 DİMMG Yansıtma Hesabı 100.000 721 DİG Yansıtma Hesabı 25.000 731 GÜG Yansıtma Hesabı 105.000 624 Dağıtılmayan GÜM Hesabı 60.000</p> <p style="text-align: right;">710 DİMMG Hesabı 100.000 720 DİG Hesabı 25.000 730 GÜG Hesabı 165.000</p> <p>Yansıtma ve gider hesaplarının mahsubu ve yüklenmeyen kapasite farkının muhasebeleştirilmesi</p>		
3	<p style="text-align: center;">II. DÖNEM</p> <p>152 Mamuller Hesabı 230.000</p> <p style="text-align: right;">151 Yarımamuller Üretim Hesabı 230.000</p> <p>Tamamlanan 4000 birimin maliyetinin mamuller hesabına devri.</p>		
4	<p style="text-align: center;">II. DÖNEM</p> <p>289 Ertelenmiş Vergi Varlığı 12.000</p> <p style="text-align: right;">693 Sürdürülen Faaliyetler Ertelenmiş Vergi Gelir Etkisi 12.000</p> <p>60.000 x 0,20 = 12.000 TL Vergi Mevzuatına göre Kanunen Kabul edilmeyen 60.000 TL tutarındaki giderin ertelenmiş vergi etkisinin muhasebeleştirilmesi</p>		
5	<p style="text-align: center;">II. DÖNEM</p> <p>100 Kasa Hesabı 800.000</p> <p style="text-align: right;">600 Yurtiçi Satışlar Hesabı 800.000</p> <p>Satılan 8000 birimden elde edilen 8000 br x 100 TL/br = 800.000 TL hasılatın kaydedilmesi</p>		

6	II. DÖNEM	460.000	460.000
	620 Satılan Mamuller Maliyeti Hesabı 152 Mamuller Hesabı Satılan 8000 birimin maliyetinin stok hesabından düşülerek giderleştirilmesi (4000br x 57,5 TL/br = 230.000 TL)		
7	II. DÖNEM	14.000	14.000
	692 Sürdürülen Faaliyetler Ertelenmiş Vergi Gider Etkisi 289 Ertelenmiş Vergi Varlığı 4000 birimin satışıyla ortadan kalkan 12000 TL ile birinci vergi döneminden devreden 4000 birimin de satılmasıyla ilgili ertelenmiş vergi varlığının iptali		

İşletmede II. dönemde kâr sonucunu etkileyecek başka bir faaliyet olmayıp dönem net kârının muhasebeleştirilmesi aşağıdaki gibi yapılır:

8	II. DÖNEM	520.000	460.000
	690 Sürdürülen Faaliyetler Dönem Kârı veya Zararı 620 Satılan Mamuller Maliyeti Hesabı 624 Dağıtılmayan GÜM Hesabı Dönem giderlerinin Kâr Zarar Hesabına devri		
9	II. DÖNEM	800.000	800.000
	600 Yurtiçi Satışlar 690 Sürdürülen Faaliyetler Dönem Kârı veya Zararı Dönem gelirlerinin Kâr Zarar Hesabına devri		

10	II. DÖNEM		54.000 ⁸	54.000
	691 Sürdürülen Faaliyetler Dönem Kârı Yasal Vergi Gideri			
	370 Dönem Kârı Vergi ve Diğer Yasal Yükümlülük Karşılıkları			54.000
	Tablo 3'de yer alan VUK tam yöntemine göre ayrılması gereken vergi karşılığı			
11	II. DÖNEM		280.000	
	690 Sürdürülen Faaliyetler Dönem Kârı veya Zararı			
	693 Sürdürülen Faaliyetler Ertelenmiş Vergi Gelir Etkisi		12.000	
	692 Sürdürülen Faaliyetler Ertelenmiş Vergi Gider Etkisi			14.000
	691 Sürdürülen Faaliyetler Dönem Kârı Yasal Vergi Gideri			54.000
	694 Sürdürülen Faaliyetler Dönem Net Kârı veya Zararı		224.000	
	Dönem Net Kârının tahakkuku			
12	II. DÖNEM		224.000	
	694 Sürdürülen Faaliyetler Dönem Net Kârı veya Zararı			
	590 Dönem Net Kârı			224.000
	Dönem Net Kârının bilançoya aktarılması			

Dönem kârından, dönem net kârına ulaşmada ertelenmiş vergi gelir/gider etkisinin gösterilmesi için Tablo 6'da II. dönem için gelir tablosu düzenlenmiştir.

TABLO 6: Türkiye Muhasebe Standartları Uyumlu Gelir Tablosu

	TMS'ye Göre II. Dönem Gelir Tablosu
+ Brüt Satışlar	800.000
- SMM 620 Satılan Mamul Maliyeti 460.000 624 Dağıtılmayan GÜM Hesabı 60.000	(520.000)
= Brüt Satış Kârı	280.000
= Sürdürülen Faaliyetler Dönem Kârı	280.000
- Sürdürülen Faaliyetler Dönem Kârı Vergi ve Diğer Yasal Yükümlülükler Karşılıkları	(54.000)
- Sürdürülen Faaliyetler Ertelenmiş Vergi Gider Etkisi	(14.000)
+ Sürdürülen Faaliyetler Ertelenmiş Vergi Gelir Etkisi	12.000
= Sürdürülen Faaliyetler Dönem Net Kârı veya Zararı	224.000

İşletmenin I. ve II. dönemler birlikte değerlendirildiğinde Türkiye Muhasebe Standartları'na uyumlu olarak düzenlenen gelir tabloları aşağıda Tablo 7'deki gibidir.

TABLO 7: Türkiye Muhasebe Standartları Uyumlu Gelir Tabloları

	I. Dönem Gelir Tablosu	II. Dönem Gelir Tablosu	TOPLAM
+ Brüt Satışlar	400.000	800.000	1.200.000
- SMM	(250.000)	(520.000)	(770.000)
= Brüt Satış Kârı	150.000	280.000	430.000
= Sürdürülen Faaliyetler Dönem Kârı	150.000	280.000	430.000
- Sürdürülen Faaliyetler Dönem Kârı Vergi ve Diğer Yasal Yükümlülükler Karşılıkları	(32.000)	(54.000)	(86.000)
- Sürdürülen Faaliyetler Ertelenmiş Vergi Gider Etkisi	(2.000)	(14.000)	(16.000)
+ Sürdürülen Faaliyetler Ertelenmiş Vergi Gelir Etkisi	4.000	12.000	16.000
= Sürdürülen Faaliyetler Dönem Net Kârı veya Zararı	120.000	224.000	344.000

İşletmenin I. ve II. dönemleri tek bir faaliyet dönemi gibi değerlendirildiğinde net kâr 344.000 TL ve toplam vergi yükü 86.000 TL olarak hesaplanmaktadır. İşletme bu vergi yükünün 32.000 TL'sini I. dönem için, 54.000 TL'sini II. dönem için ödeyecektir. İki dönem sonuçları birlikte değerlendirildiğinde Vergi Usul Kanunu ve Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği (TMSUGT) açısından tam maliyet yöntemine uygun olarak düzenlenen gelir tabloları aşağıda Tablo 8'deki gibi olacaktır.

Tablo 8: VUK ve TMSUGT uyumlu Gelir Tabloları

	I. Dönem Gelir Tablosu	II. Dönem Gelir Tablosu	Toplam
+ Brüt Satışlar	400.000	800.000	1.200.000
- SMM	(240.000)	(530.000)	(770.000)
= Brüt Satış Kârı	160.000	270.000	430.000
= Dönem Kâr/Zararı	160.000	270.000	430.000
- Dönem Kârı V ve DYYK	(32.000)	(54.000)	(86.000)
=Dönem Net Kârı	128.000	216.000	344.000

Toplam rakamlara bakılıp, iki dönem birlikte değerlendirildiğinde TMS ile VUK ve TMSUGT açısından farklı bir sonuç ortaya çıkmamaktadır. Ancak Tablo 6 ile Tablo 7 incelendiğinde raporlama dönemleri açısından I. dönemin dönem kârı ile dönem net kâr rakamları ile II. dönemin raporlanan dönem kârı ile dönem net kâr rakamları TMS ile VUK ve TMSUGT açısından farklılaşmaktadır.

5. SONUÇ VE DEĞERLENDİRME

Üretim maliyetinin hesaplanması için maliyet unsurlarının kapsamı açısından muhasebe yazınında tam maliyet yöntemi, değişken maliyet yöntemi, normal maliyet yöntemi, asal maliyet yöntemi ve süper değişken maliyet yöntemi olmak üzere toplam beş adet hesaplama yöntemi yer almaktadır. Bunlar arasında tam maliyet yöntemi dış raporlama amaçları açısından kullanılırken, yöntemine göre hesaplanan birim üretim maliyeti farklı kapasite düzeylerinde farklı olarak hesaplanmaktadır. Tam maliyet yönteminde sabit genel üretim maliyetlerinin tamamı üretilen birimlere yüklendiği için düşük üretim kapasitesinde birim maliyet yüksek, yüksek üretim kapasitesinde birim maliyet düşük hesaplanmaktadır. Bunun dışındaki tüm yöntemler farklı kapasite düzeylerinde aynı birim maliyeti hesaplamaya izin vermekte, böylece yönetsel amaçlı olarak içe dönük raporlamalarda kullanılmaktadırlar.

Konu, Türkiye Muhasebe Standartlarını uygulamak zorunda olan üretim işletmeleri açısından özellik arz etmektedir. TMS 2 Stoklar standardına göre üretim maliyeti hesaplanırken normal maliyet yöntemine vurgu yapılmakta, istisnai durumlar dışında normal maliyet yöntemi zorunlu kılınmaktadır. İstisnai durumlar fiili üretim düzeyinin normal kapasite düzeyine yaklaştığı ya da normal kapasite düzeyinin aşıldığı anormal fiili üretim düzeyidir. Bu iki olasılıkta da standart, tam maliyet yöntemine izin vermektedir. Bunun nedeni ise zaten bu iki olasılık durumunda tam maliyet yöntemi

mine göre bulunan üretim maliyeti rakamı ile normal maliyet yöntemine göre bulunan üretim rakamlarının birbirine yakın olmasıdır. Standart her iki durumda da işletmeleri normal maliyet yönteminin gerektirdiği sabit ve değişken genel üretim maliyetlerinin belirlenmesi külfetini üretim işletmelerinin üzerinden almaktadır. Bununla birlikte standartta normal maliyet yönteminin kullanılacağı durumlar için sabit ve değişken maliyetlerin belirlenmesinde; muhasebe yöntemi, mühendislik, matematik ve istatistik yöntemler gibi yöntemlerden hangisinin kullanılacağına değinilmemiş, bu durumda işletmelere serbesti tanınmıştır. Ancak bu yöntemlerin subjektif yargılara dayalı olanlarının gerçekten uzak sonuçlar vereceği unutulmamalıdır.

TMS 2 Stoklar Standardında benimsenen normal maliyet yönteminin bir de Vergi Usul Kanunu açısından incelenmesi gerekli ve yerindedir. Çünkü Vergi Usul Kanunu'nda üretim maliyetlerinin belirlenmesinde tam maliyet yönteminin kullanılması gerektiği hüküm altına alınmıştır. Vergi Usul Kanunu'na göre üretim maliyet unsurlarının tamamı üretilen mamullere yüklenmektedir. Normal maliyet yönteminde ise normal kapasite altında gerçekleşen üretim dönemlerinde sabit genel üretim maliyetleri kapasite kullanım oranıyla orantılı olarak mamullere yüklenmekte, boş kapasiteye ait sabit genel üretim maliyetlerinin tamamı ise dönem gideri olarak dönemin gelirlerinden düşülmektedir. Vergi Usul Kanunu açısından bu kanunen kabul edilmeyen giderdir. Dolayısıyla ertelenmiş vergi varlığı etkisi ortaya çıkar ve bu etkinin tüm üretim birimleri satılmadığı sürece işletme bilançolarında raporlanması gerekir. Üretilen birimlerin tamamı satılmadığı sürece ertelenmiş vergi varlığı etkisi devam eder. Ancak üretimin tamamı ilgili üretim döneminde satılırsa VUK hükümlerinde kabul edilen tam maliyet yöntemine göre hesaplanan kâr rakamı ile TMS 2 Stoklar Standardı'na göre kabul edilen normal maliyet yöntemi kâr rakamları eşitleneceği için ertelenmiş vergi etkisi ortadan kalkar. Dolayısı ile aktifleştirilmiş olan ertelenmiş vergi varlığı muhasebe kaydının iptali gerekir. Üretimin altında gerçekleşen satış miktarları için de ertelenmiş vergi varlığı muhasebe kaydının kısmen düzeltilmesi gerekir.

Tabii ki vergi yasaları ile TMS arasında ertelenmiş vergi etkisi doğuran birçok geçici fark vardır. Bunların dönem sonunda birlikte değerlendirilmesi gerekir. Ancak bu çalışmada öncelikli amaç olmamakla birlikte, tam maliyet / normal maliyet yöntem farklılığı ile bu etkinin net olarak daha kolay ortaya konabileceği, özellikle ertelenmiş vergi etkisinin tek bir konu üzerinden daha iyi ifade edilebileceği düşünülmüştür.

Aslında uzun dönemde üretilen birimlerin hepsinin satıldığı varsayıldığında tam maliyet yöntemi ile normal maliyet yöntemi arasında hesaplanan dönem kârı rakamı açısından bir fark kalmaz. Ancak dönemsel olarak üretim ve satış miktarları arasında farklılıklar oluşabileceği için yöntemlere göre hesaplanan ve raporlanması gereken kâr rakamları birbirlerinden farklılaşabilir.

KAYNAKÇA

Akdoğan, N. 2009. **Maliyet Muhasebesi Uygulamaları**, Ankara: Gazi Kitabevi.

Akdoğan, N. ve O. Sevilengül. 2007. "Türkiye Muhasebe Standartlarına Uyum için Tekdüzen Hesap Planında Yapılması Gereken Değişiklikler", **Mali Çözüm Dergisi İSMMMO**, Sayı: 84, ss.29-70.

Akgün, A. İ. 2012. "TMS 2 Stoklar Standardı Kapsamında Tam ve Normal Maliyete Göre Düzenlenen Gelir Tabloları", **SDÜ İİBF Dergisi**, 17/2, ss. 229-246.

Altuğ, O. 2000. **Maliyet Muhasebesi**, İstanbul: Türkmen Kitabevi.

Büyükmirza, K. 2003. **Maliyet ve Yönetim Muhasebesi**, Ankara: Gazi Kitabevi.

Can, A. V. 2006. **Maliyet Muhasebesi**, Adapazarı: Sakarya Kitabevi.

Copeland, R. M., P. E. Dascher, J. R. Strawser. 1991. **Managerial Accounting**, Houston: Dame Publications.

Corbett, T. 1998. **Throughput Accounting**, USA: The North River Press.

Çakıcı, C. 2006. "Süper Değişken Maliyetleme (Throughput Costing)", **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, Sayı:30, ss.102-111.

Dominiak, F.G. ve J. G. Louderback. 1991. **Managerial Accounting**, PWS Kent Publishing.

Erden, S. A. 2004. **Stratejik Maliyet Yönetimi**, İstanbul: Türkmen Kitabevi.

Göğüş, H. S. 2010. "Ertelemiş Vergi ve Muhasebeleştirilmesi", **Mali Çözüm Dergisi İSMMMO**, Sayı:101, ss.13-30.

Gücenme, Ü. ve A. Poroy. 2007. "Vergilerin Muhasebeleştirilmesi, Ertelemiş Vergi Varlıkları ve Yükümlülükleri", **Muhasebe ve Denetim Bakış**, 6 (21), ss.1-16.

Haftacı, V. 2013. **Yönetim Muhasebesi**, 5. B., Kocaeli: Umuttepe Yayınevi.

- Haftacı, V. 2013a. **Maliyet Muhasebesi**, 9. B., Kocaeli: Umuttepe Yayınevi.
- Hansen, D. R. ve M. M. Mowen. 1992. **Management Accounting**, Ohio: South Western Publishing.
- Hilton, R. W. 2005. **Managerial Accounting**, New York: McGraw-Hill.
- Horngren, C. T., C. Foster, S. M. Datar. 2001. **Cost Accounting A Managerial Emphasis**, New Delhi: Prentice Hal.
- Karakaya, M. 2007. **Maliyet Muhasebesi**, Ankara: Gazi Kitabevi.
- Küçüksavaş, N. 2006. **Yönetim Açısından Maliyet Muhasebesi**, İstanbul: Kare Yayınları.
- Lal, J. ve S. Srivastava. 2009. **Cost Accounting**, New Delhi: Mcgraw Hill.
- Mısırlıoğlu, İ. U. 2005. "Kurum Kazancı Üzerinden Hesaplanan Vergilerin Raporlanması", **Mali Çözüm Dergisi İSMMMO**, Sayı: 72, ss.51-65.
- Moore, C. L. ve R. K. Jaedicke. 1980.; Çeviren: Alparslan Peker, **Yönetim Muhasebesi**, İstanbul: İÜ Yayın No: 2683.
- Örten, R, H.Kaval, A. Karapınar. 2010. **TMS-TFRS Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları**, Ankara: Gazi Kitabevi.
- Özkan, A. 2009. "TMS 12 Gelir Vergileri Standardına Göre Ertelemiş Vergiler ve Muhasebe Uygulamaları", **Erciyes Üniversitesi İİBF Dergisi**, Sayı:32, ss. 97-112.
- Saban, M. 2002. **Modern Maliyet Muhasebesi ve Yönetimi**, İstanbul: Yayımlı Matbaası.
- Süer, A. Z. ve Y. B. Şenyiğit. 2006. "Amortisman Uygulamasının Ertelemiş Vergiler Üzerindeki Etkisi ve Finansal Tablolarda Raporlaması", **Mali Çözüm Dergisi İSMMMO**, Sayı: 74, ss. 199-213.
- Yereli, A. N., N. Kayalı, L. Demircioğlu. 2012. "Maliyetlerin Tepitinde Normal Maliyet Yöntemi: TMS 2 Stoklar Standardı ile Vergi Mevzuatı'nın Karşılaştırılması ve Uyumlaştırılması", **İSMMMO Mali Çözüm Dergisi**, ss. 21-41.
- Yükçü, S. ve M. Y. İçerli. 2007. "Direkt Malzemeye Dayalı Maliyet Hesaplama Sistemi", **Mali Çözüm Dergisi İSMMMO**, Sayı:34, ss. 66-73.
- Yükçü, S. 2005. **Yönetim Açısından Maliyet Muhasebesi**, 5. B., İzmir: Birleşik Matbaacılık.
- Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK), Türkiye Muhasebe Standartları, TMS 2 Stoklar Standardı <http://kgk.gov.tr/con>

[tents/files/TMS2.pdf](https://www.tmmvb.org/files/TMS2.pdf) (Erişim Tarihi: 04.03.2013, saat: 16:00)

<http://www.worldgaapinfo.com/pdf/IAS/IAS2.pdf> (Erişim Tarihi: 11.03.2013, saat: 15:00)

Vergi Usul Kanunu.

TMS ile Uyumlu Hesap Planı Taslağı.

(Footnotes)

1 Üretime yüklenmeyen boş kapasiteye ait sabit genel üretim gideri farkı için 625 Dağıtılmayan Genel Üretim Maliyetleri (-) hesabı, (Akdoğan ve Sevilengül 2007, 84) önerilmiştir.

Türkiye Muhasebe Standartları ile uyumlu ancak henüz resmîyet kazanmamış Hesap Planı Uygulama Genel Tebliğı'nde bu hesap 624 kod numarası ile "Normal kapasitenin altında üretimde bulunduğu dönemlerde, üretim faaliyeti ile ilişkili sabit genel üretim giderlerinin boş kapasiteye düşen tutarlarının üretim maliyetine yüklenmeyip doğrudan sonuç hesaplarına aktarımında kullanılan hesaptır" açıklaması ile yer almaktadır.

2 Kullanılmayan kapasiteden kaynaklanan ve üretime yüklenmeyen sabit genel üretim maliyetlerinin kaydedilebileceğı bu hesap dışında; Akgün (2012, 239) ile Örtten ve diğerleri (2010, 47) "680 Çalışmayan Kısım Gider ve Zararları Hesabını", Yereli ve diğerleri (2012, 31) ise "634 Genel Üretim Giderleri Kapasite Sapmaları Hesabını" önermişlerdir.

3 "Bu hesap sürdürülen faaliyetlere ilişkin olarak vergilendirilebilir farklardan ortaya çıkan ertelenmiş vergi borçları ve iptallerinden kaynaklanan ertelenmiş vergi gider etkisinin izlendiğı hesaptır. Sürdürülen faaliyetlerle ilgili ertelenen vergi farkı gideri bu hesaba borç, "489 Ertelenmiş Vergi Borcu" hesabına veya iptallerde "289 Ertelenmiş Vergi Varlığı" hesabına alacak kaydedilir. Bu hesap dönem sonlarında "694 Sürdürülen Faaliyetler Dönem Net Kârı veya Zararı" hesabına aktarılarak kapatılır." Hesapla ilgili bu açıklama resmîyet kazanmamış olan TMS ile Uyumlu Hesap Planı Taslağı'nda yer almaktadır.

4 "Sürdürülen faaliyet gelirleri bu hesabın alacağına giderleri ise borcuna yazılır. Dönem sonunda hesabın kalanı, sürdürülen faaliyetler dönem kârı vergi ve diğer yasal yükümlülük karşılıkları ve ertelenmiş vergi gelir etkisi veya gider etkisi hesapları ile birlikte "694 Sürdürülen Faaliyetler Dönem Net Kârı veya Zararı" hesabına aktarılarak kapatılır." Hesapla ilgili bu

açıklama resmiyet kazanmamış olan TMS ile Uyumlu Hesap Planı Taslağında yer almaktadır.

5 “Sürdürülen faaliyetler dönem kârı üzerinden, ilgili mevzuat hükümlerine göre hesaplanan vergi ve yasal yükümlülüklerin izlendiği hesaptır. Söz konusu yasal yükümlülük karşılık giderleri bu hesabın borcuna, “370 Dönem Kârı Vergi ve Diğer Yasal Yükümlülük Karşılıkları” hesabının alacağına kaydedilir. Bu hesap dönem sonlarında “694 Sürdürülen Faaliyetler Dönem Net Kârı veya Zararı” hesabına aktarılarak kapatılır.” Hesapla ilgili bu açıklama resmiyet kazanmamış olan TMS ile Uyumlu Hesap Planı Taslağında yer almaktadır.

6 Tam maliyet yöntemine göre hesaplanan kâr = 160.000 TL (VUK'nun kabul ettiği kâr rakamı)

Vergi Karşılığı = $160.000 \times 0.2 = 32.000$ TL

7 “Sürdürülen faaliyetlere ilişkin elde edilen kârdan (zarardan) vergi karşılığının düşülmesi sonucunda hesaplanan net kâr veya zararın izlendiği hesaptır. “690 Sürdürülen Faaliyetler Dönem Kârı veya Zararı” ile “691 Sürdürülen Faaliyetler Dönem Kârı Yasal Vergi Gideri” ve “692 Sürdürülen Faaliyetler Ertelenmiş Vergi Gider Etkisi” ile “693 Sürdürülen Faaliyetler Ertelenmiş Vergi Gelir Etkisi” hesaplarının karşılıklı olarak kapatılması sonucu bulunan fark bu hesaba kaydedilir. Sürdürülen faaliyetlerle ilgili vergiden sonraki net kâr bu hesabın alacağına, zarar ise borcuna yazılır. Bu hesap, dönem sonlarında farkın kâr veya zarar oluşuna göre “590 Dönem Net Kârı” veya “591 Dönem Net Zararı” hesaplarından ilgili olanına devredilerek kapatılır.” Hesapla ilgili bu açıklama resmiyet kazanmamış olan TMS ile Uyumlu Hesap Planı Taslağında yer almaktadır.

8 Tam maliyet yöntemine göre hesaplanan Kâr = 270.000 TL (VUK'nun kabul ettiği kâr rakamı)

Vergi Karşılığı = $270.000 \times 0.2 = 54.000$ TL.

YENİ TÜRK TİCARET KANUNU İLE TFRS/ TMS KONUSUNDA GETİRİLEN YENİLİKLER VE ORDU İLİ MUHASEBE MESLEK MENSUPLARININ BAKIŞ AÇILARINI DEĞERLENDİRMEYE YÖNELİK BİR UYGULAMA

Yrd. Doç. Dr. A. Tülay YEL*
Öğr. Gör. Didem ÖZTÜRK ÇİFTÇİ**

ÖZET

YENİ TÜRK TİCARET KANUNU İLE TFRS/TMS KONUSUNDA GETİRİLEN YENİLİKLER VE ORDU İLİ MUHASEBE MESLEK MENSUPLARININ BAKIŞ AÇILARINI DEĞERLENDİRMEYE YÖNELİK BİR UYGULAMA

ÖZET

Dünya ekonomisindeki globalleşme ile birlikte ortaya çıkan muhasebe sistemlerindeki uyum ihtiyacı nedeniyle ülkemizde de bu konuda çalışmalar yapılmaya başlanmıştır. Bu çalışmalardan biri olan Temmuz 2012 tarihinde yürürlüğe giren 6102 sayılı Yeni Türk Ticaret Kanunu ile muhasebe ve finansal raporlama faaliyetlerinin dünya standartlarına ulaştırılması hedefi büyük ölçüde gerçekleşmiştir. Söz konusu yeniliklerin uygulama aşamasındaki sonuçlarını ilk olarak değerlendirecek olan muhasebe meslek mensuplarının algıları son derece önemlidir. Bu nedenle bu çalışmada, Ordu ili bölgesinde faaliyet gösteren muhasebe meslek mensuplarının 6102 sayılı Yeni TTK ile muhasebe standartları konusunda getirilen yeniliklere bakış açıları incelenmiştir. Bunun için yapılan anket çalışması istatistiki testler kullanılarak değerlendirilmiş ve elde edilen sayısal sonuçlar literatür araştırması ile desteklenerek yorumlanmıştır.

Anahtar Kelimeler; Yeni TTK, Muhasebe Standartları, Meslek Mensupları, Finansal Raporlama Standartları

Jel Kodlar: ???

* Abant İzzet Baysal Üniversitesi, İİBF, İşletme Bölümü.

** Ordu Üniversitesi, Fatsa MYO, Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Bölümü.

REFORMS IN THE NEW TURKİSH COMMERCIAL COD AND AN APPLICATION TO ASSESS PERCEPTIONS OF MEMBERS OF ACCOUNTING PROFESSION IN ORDU PROVINCE (TURKEY)

ABSTRACT

With the globalization in the world economy, studies have been initiated in Turkey as a result of the emerging need for harmonization of accounting systems. The objective regarding to reach international standards of accounting and financial reporting activities has been highly achieved with the new commercial code which came into force in July, 2012. The perceptions of accounting profession members who are the first to asses the results of the reforms being applied are extremely important. Therefore, in this study, the perceptions of professional accountants in Ordu Province regarding the reforms in the No: 6102 Turkish Commercial Act were examined. The data collected with the questionnaire surveys were analyzed by statistical analysis techniques and the results were evaluated according to previous studies.

Keywords: New Turkish Commercial Act, Members of Accounting Profession, Financial Reporting Standards.

Jel Codes: ???

1. GİRİŞ

Dünya ticaretinde son yıllarda yaşanan gelişmeler, rekabet düzeyindeki artış ve küreselleşmenin oluşturduğu yeni koşullar, ülkemizde 1957 yılından beri yürürlükte bulunan 6762 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun birçok konuda yetersiz kalmasına neden olmuştur. Uluslararası ticaret, endüstri, hizmet finans ve sermaye piyasalarının bir parçası olmak için bu alanlara ilişkin hukuki alt yapının küresel sürece uyumlaştırılması kaçınılmazdır. Bunun yanında Avrupa Birliği adaylık süreci de sermaye piyasaları ve ticaret hayatına ilişkin hükümlerin uyumlaştırma kapsamına alınmasını zorunlu kılmıştır. Tüm bu nedenler, 1999 yılında yeni yasa hazırlama çalışmaları ile başlayan ve 09.11.2005 tarihinde yeni Türk Ticaret Kanunu (TTK) taslağının Türkiye Büyük Millet Meclisi Başkanlığı'na getirilmesi ile büyük bir adım atılmış olan süreci doğurmuştur. Bu süreç, tasarının 13.01.2011 tarih ve 6102 sayılı TTK olarak yasalaşması ve 01.07.2012 tarihinde yürürlüğe girmesiyle sonuçlanmıştır.

Yeni TTK, esas itibariyle şeffaflık ve denetim üzerine oturmakta ve iş hayatı için çağdaş ve reformcu bir yaklaşım taşımaktadır (Ulusan ve diğerleri, 2012, 11). Kanun ile muhasebe kayıt düzeni ve ilkeleri, finansal raporlama, muhasebe standartları ve bağımsız denetim gibi birçok konuda yeni düzenlemeler getirilmiştir. Bu açıdan bakıldığında, 6102 sayılı TTK, işletmelerin sermaye piyasalarında ve uluslararası piyasalarda rekabet edebilmesi ve rekabet piyasalarında güçlü olarak yer alabilmesi için, tam şeffaflığa dayalı muhasebe kayıt yönteminin Uluslararası Muhasebe Standartlarını esas alarak nasıl yürütülmesi gerektiğini ortaya koymaktadır (Bozdemir, 2012, 102).

Bu çalışmada, Yeni TTK ile özellikle muhasebe ve finansal raporlama konularında getirilen yeniliklere değinilmiştir. Söz konusu yenilikler içerisinde özellikle muhasebe ve finansal raporlama konusunda, Ordu ili ve ilçelerinde faaliyet gösteren meslek mensuplarının bakış açılarını ifade eden veriler, anket yöntemi uygulanarak elde edilmiştir.

2. MUHASEBE VE FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARI

Bir ülkenin muhasebe sistemi, muhasebenin teorisini oluşturan unsurların ve yasal düzenlemelerin etkisi altındadır. Ülke bazında ortak bir muhasebe uygulamasının sağlanması ancak ulusal muhasebe standartları aracılığıyla mümkündür (Ayboğa, 2002, 44).

Muhasebe standartları, muhasebe uygulamalarına yön veren ve finansal tabloların hazırlanmasına belirli bir düzen getiren kurallar olarak tanımlanmaktadır. Muhasebe standartları ayrıca, finansal tablo kullanıcılarının ihtiyaç duyduğu faaliyet sonuçlarını doğru, karşılaştırılabilir, tutarlı, güvenilir, dengeli ve anlaşılabilir olarak yansıtabilmesi için uygulanması gereken ilke ve kurallar bütünü olarak da tanımlanabilir. Muhasebe standartlarının oluşturulması ve oluşturulan muhasebe standartlarına uyum, küreselleşen finansal bilgilerin güvenilirliğinin artmasını sağlamıştır (Toroslu, 2012, 174).

Her ülkede değişik kişi ve gruplar, işletmelere ait finansal bilgileri değişik amaçlar için kullanmaktadır. Finansal tablolar, muhasebe standartlarına uyularak hazırlandıklarında, tabloların kabul edilme ve dikkate alınma oranları artmaktadır. Finansal tabloların kamuya açıklanmaları halinde yapılacak denetimlerde, şeffaflığı sağlayacak göstergeler olarak muhasebe standartları ele alınmaktadır (Şensoy, 2008, 7). Muhasebe ve finansal tablo standartları, işletmelerin finansal performanslarını farklı dönemler itibariyle aynı temelde karşılaştırabilmelerine, finansal performansın doğ-

ru analiz edilmesine ve bunun sonucunda da gerçekçi plan ve hedefler oluşturulmasına olanak tanır.

2.1. Uluslararası Muhasebe Ve Finansal Raporlama Standartlarının Gelişim Süreci

2.1.1. Muhasebe Ve Finansal Raporlama Standartların Dünyadaki Gelişim Süreci

Finans pazarlarındaki hızlı gelişmeler, uluslararası karşılaştırılabilir finansal tablolara olan ihtiyacı da arttırmıştır. Muhasebe ve raporlama standartlarında ortak uygulamaların benimsenmesi şirketler açısından; mali tabloların hazırlanması ve konsolide edilmesinde maliyetlerin düşürülmesi, uluslar arası faaliyetlerin performanslarının değerlendirilmesi, faaliyet gösterilen ülkeler arasında iş gücü hareketlerinin kolaylaşması ve bağımsız denetim maliyetlerinin azalması gibi alanlarda fayda sağlamaktadır (Çelik, 2008, 14). Bu bilgiler, farklı ülkelerde uygulanan farklı muhasebe ve finansal raporlama standartlarının uyumlu hale getirilmesinin gerekliliğini de açıklamaktadır.

Dünyada ortak bir muhasebe setinin oluşturulması konusunda birçok çalışmalar yapılmıştır. Bu çalışmaların en önemlisi 1973 yılında kurulan Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi'nin (UMSK; IASC) 1975 yılında muhasebede uyumlaştırmanın, daha şeffaf ve tutarlı raporlamayı desteklemenin bir yolu olduğu düşüncesiyle özel sektör işletmelerinin kullanımı için ilk Uluslararası Muhasebe Standartlarını (UMS) yayınlamasıdır (Al-Shammar ve diğerleri, 2008, 426).

Daha sonra bu gelişmeler, profesyonel muhasebeciler arasında uluslararası işbirliği ve muhasebe standartlarının dünya genelinde uygulanması şeklinde devam etmiştir (Aysan, 2007, 52). 2001 yılında UMSK (IASC), daha etkin çalışabilmesi amacıyla Uluslararası Muhasebe Standartları Kuruluna (IASB) dönüştürülmüştür. IASB, merkezi Londra'da bulunan ve bağımsız muhasebe standartları hazırlama ve yayınlama konusunda genel kabul görmüş bir otoritedir. Kurulun amacı, finansal tabloların sunulmasında gerekli muhasebe standartlarının geliştirilmesi ve uyumu için çalışmak olup, hiçbir zorlayıcı etkisi yoktur (Kurcan ve diğerleri, 2011, 17).

Avrupa Birliği(AB) ülkelerinde finansal raporlama konusunda ilk adım 1970' lerin sonunda uluslararası yatırımları kolaylaştırmak ve finansal raporlamadaki farklılıkları azaltarak uyumu kolaylaştırmak amacıyla bir dizi yönerge yayınlanmasıyla başlamıştır. Bu süreç AB ülkeleri arasında ekonomik ve politik gelişmeler yaşandıkça (tek para birimi gibi) ilerlemeye de-

vam etmiştir (Soderstorm ve Sun, 2007, 677). 2002 yılında tüm AB ülkelerindeki halka açık şirketlerin konsolide hesaplarını 2005 yılı itibarıyla IFRS'ye uygun olarak tutması zorunluluğu getirilmiştir (Larson ve Street, 2004, 90).

Gelişmekte olan ülkelere bakıldığında ise uluslararası muhasebe standartlarına uyum tartışmalarının çok daha az olduğu görülmektedir. Bu durum yabancı sermaye ve yatırımcı açısından söz konusu ülkelere gelen muhasebe ve finansal bilginin finansal tabloların daha az güvenilir olduğu algısı sonucunu oluşturmaktadır. Bugün tüm gelişmekte olan ülkelerin uluslararası muhasebe standartlarına uyumu ile ilgili kesin bir yürürlük tarihi olmamakla birlikte, bazı ülkelerin uyum için girişimlerinden söz edilebilir (Zeghal ve Mhedhbi, 2006, 375).

Bugün dünyada 113 ülkede bulunan yaklaşık 12.000 şirket UMS/UFRS'leri kısmen ya da tamamen benimsemiş durumdadır. Tahminlere göre önümüzdeki birkaç yıl içinde UMS/UFRS'leri benimseyen ülke sayısı 150'ye ulaşacaktır. (Toroslu, 2012, 194). Standartlaştırma konusundaki bu gelişmelere rağmen, muhasebe standartlarının dünya genelinde uyumlu hale gelmesi henüz mümkün görülmemektedir. Nitekim dünyada NAFTA (North American Free Trade Agreement-Kuzey Amerika Gümrük Birliği Anlaşması) ülkelerinin benimsediği muhasebe standartları ile Avrupa Birliği'nin benimsediği muhasebe standartları farklıdır (Yalkın ve diğerleri, 2006, 293).

Muhasebe standartlarının uluslararası uyumunun gerçekleştirilmesini önleyen güçlükler; ülkelerin muhasebe uygulamaları arasındaki mevcut farklılıkların büyüklüğü, bazı ülkelerde etkin profesyonel muhasebe meslek örgütlerinin yokluğu, milliyetçi bakış açılarının bulunması ve ekonomik sonuçların muhasebe standartları üzerindeki etkileri şeklinde sıralanabilir (Akgün, 2012, 47).

2.1.2. Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartlarının Türkiye'deki Gelişimi

Muhasebe standartlarının Türkiye'deki gelişimi tarih boyunca incelendiğinde bu sürecin ekonomik gelişme ile birlikte ilerlediği görülmektedir. Cumhuriyetin ilk yıllarında özel sermaye olmaması nedeniyle yatırımların devlet tarafından yapılması serbest ekonomiye geçişi geciktirmiştir. Bu durum aynı zamanda muhasebe uygulamalarındaki gelişmeleri de engellemiştir (Sayar ve diğerleri 2012). İlerleyen yıllarda devrimlerin sosyal hayatı olduğu kadar ticari hayatı da etkilemesi sonucu 1926 yılında Almanya'dan alınan ilk Ticaret Kanunu yürürlüğe girmiştir. 1977 yılında ise Türk Hesap

Uzmanları Derneği Uluslararası Muhasebe Standartları komitesine üye olmuş ve muhasebe standartları Türkiye de ilk kez yayınlanmıştır. Bu gelişmeleri, 1989 yılında Türkiye Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirler Odasının kuruluşu, 1993 yılında Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'nin yürürlüğe girmesi ve 1994 yılında Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu'nun kuruluşu takip etmiştir. Ülkemizde yer alan farklı mevzuatların birleştirilmesi sonucu 1999 yılında idari ve mali özerkliği bulunan Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu kurulmuş ve 2002 yılında çalışmalarına başlamıştır.

Avrupa Birliği 01.01.2005 tarihinden itibaren UMS ve UFRS'lerin uygulanmasına karar vermiştir. Türkiye'de de, üyelik sürecinin doğal sonucu olarak 2005 yılı başından itibaren bankalar ve borsada işlem gören firmalar finansal tablolarını UFRS'ye uyumlu olarak düzenlemektedir. Bunun dışında kalan şirketler içinse uygulama zorunluluğu 01.01.2013 tarihinde başlayacaktır.

Yeni TTK 88. maddesinin ikinci fıkrasında, TMS'nin IFRS ile özdeş olması zorunludur. Bu kısmen, Avrupa Birliği'nin 12.07.2002 tarihli Uluslararası Muhasebe Standartları'nın Uygulanmasına İlişkin Tüzüğü'nün gereğidir. Her ne kadar bu tüzükte bahsedilen şirketler anonim şirketler olsa da üye devletler istedikleri takdirde tüm şirketler için IFRS'ye uyabilirler. Türkiye de yeni TTK ile uygulanacak standartlar bakımından tam birliği sağlamak ve KOBİ'ler için de muhasebe standartlarına uyum getirmek amacıyla tüm şirketler için IFRS uygulama seçeneğini tercih etmiştir. (Demir, 2011, 66).

01.07.2012 tarihinde yürürlüğe giren 6102 sayılı TTK ile genel anlamda ülkemizde muhasebe standartları uluslararası uygulamalarla uyumlu hale getirilmiş ve muhasebe standartları konusunda 02.11.2011 tarihinde kurulan Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu yetkilendirilmiştir.

2.1.3. Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu

Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGMDSK)'nin kurulması, 6 Nisan 2011 tarihli ve 6223 sayılı kanunun verdiği yetkiye dayanılarak, Bakanlar Kurulunca 26 Eylül 2011 tarih ve 660 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile gerçekleşmiştir. 660 sayılı KHK ile Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu kapatılmış ve muhasebe standartları ile ilgili olarak her türlü düzenleme yapma yetkisi Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Kurumu'na verilmiştir.

Kurul ve başkanlıktan oluşan kurumun merkezi Ankara'da olup, kurum

gerekli gördüğü takdirde temsilcilikler açabilir. Kurul, Gümrük ve Ticaret Bakanlığı ile Maliye Bakanlığı tarafından önerilecek dörder aday arasından ikişer kişi, Hazine Müsteşarlığı, Sermaye Piyasası Kurulu ve Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumunun bağlı olduğu Bakanlıklar ile Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği ve Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği tarafından önerilecek ikişer aday arasından birer kişi olmak üzere, Bakanlar Kurulu tarafından atanan dokuz üyeden oluşur.

Kurul üyeliklerine atanacakların en az dört yıllık eğitim veren yükseköğretim kurumlarının hukuk, siyasal bilgiler, iktisat, işletme, iktisadi ve idari bilimler ile ticari bilimler fakültelerinden ya da bunlara denkliği Yükseköğretim Kurulunca kabul edilen yükseköğretim kurumlarından mezun olmaları veya bu dallarda yüksek lisans yapmış olmaları ve muhasebe, finans, vergi, denetim ve hukuk alanlarından birinde en az on yıllık deneyim sahibi olmaları gerekmektedir.

3. YENİ TTK'DA YER ALAN TMS/TFRS KAYNAKLI YENİLİKLER

Yeni TTK ile gerek muhasebe uygulamaları ve muhasebe standartları gerekse denetim ve denetim standartları konularında devrim niteliğinde yasal düzenlemeler getirilmektedir. Yeni TTK'ya göre muhasebe artık vergi kanunlarına göre değil Uluslararası Muhasebe Standartlarının (UMS) / Uluslararası Raporlama Standartlarının

(UFRS) çevirisi niteliğinde olan Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) / Türkiye Finansal Raporlama Standartları'na göre tutulacaktır (Ulusan ve diğerleri, 2012, 13). Bu kapsamda TMS ve TFRS'nin uygulanmaya başlaması ile işletmelerin finansal tablolarından yararlanacak olan hedef kitle olarak yatırımcıların ve finansman sağlayıcıların daha fazla bilgi edinmeleri için finansal tabloların niteliği ve bunların dipnotları ile muhasebe politikalarını özetleyen diğer açıklamalar önem kazanacaktır

(Sağlam ve diğerleri, 2012, 2).

3.1. Ticari Defterler ve TMS/TFRS

Yeni TTK'ya göre her tacir, ticari defterleri tutmak ve defterlerinde ticari işlemleriyle mal varlığı durumunu, TMS'ye ve 88. madde hükümleri başta olmak üzere bu kanuna göre açıkça görülebilir bir şekilde ortaya koymak zorundadır (Bozdemir, 2012, 104). Buradaki "zorundadır" ifadesiyle emredici nitelik kazanan söz konusu yenilik ile amaçlanan finansal raporların güvenilir şekilde hazırlanmasını sağlamaktır.

Defterler, üçüncü kişi uzmanlara, yapacakları incelemede işletmenin faaliyetleri ve finansal durumu hakkında fikir verebilecek şekilde tutulur. Buradaki üçüncü kişi ibaresi, tacirden bağımsızlığı ve tarafsızlığı ifade eder. Bu hüküm, defterlerin aynı zamanda uzmanca, profesyonellik ilkelerine göre, meslek etiği, yöntemi ve terimleri uyarınca tutulması gerektiğini de ortaya koymaktadır. (Demir, 2011, 52).

“İşletme faaliyetlerinin oluşumu ve gelişimi defterlerden izlenebilmelidir” ifadesi ile her tacirin ticari defter tutma yükümlülüğüne ilişkin emredici bir kural koyulurken, bu ifadeden ayrıca ticari defterlerin tutulmasında bir sistem içinde muhasebenin tutulmasına vurgu yapıldığı anlaşılmalıdır. Bu çıkarım, TMS uygulama zorunluluğunu ortaya koyan ifadeden de anlaşılmalıdır (Haftacı ve Badem, 2011, 3).

Defter tutma konusunda getirilen bir diğer yenilik ise gerçek kişi ve tüzel kişi ayırımının ortadan kalkmasıdır. Tüm tacirler yevmiye defteri, defteri kebir ve envanter defterlerini tutmakla yükümlü kılınmış, bunun dışındaki defterler için Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu yetkilendirilmiştir.

Ticari defterlerin, ilgili yasaya ve yasanın atf yaptığı TMS' ye uygun olarak tutulması, öncelikle kendi yararları açısından tacirlere, tüzel kişi tacirlerde alınacak finansal ve yönetsel kararlarda ortaklara ve yöneticilere, vergi alacağının belirlenmesinde devlete, ticari alacaklarla ilgili uyuşmazlıklarda alacaklılara, çeşitli hukuk dalları açısından ortaya çıkan uyuşmazlıklarda delil olarak mahkemelere önemli faydalar sağlamaktadır (Haftacı ve Badem, 2011: 3).

Yeni Türk Ticaret Kanunu ile birlikte teknik gelişmeler dikkate alınmıştır. Bu gelişme ticari defterlerin elektronik ortamda tutulmasını ve işletme ile ilgili her türlü belgenin elektronik ortamda saklanması imkânını sunmuştur(Çaldağ, 2013, 20).

3.2. Finansal Tablolar ve TMS/TFRS

Türk Ticaret Kanununun 68. maddesine göre; (1) Tacir ticari faaliyetinin başında ve her faaliyet döneminin sonunda, varlık ve borçlarının tutarlarının ilişkisini gösteren finansal tabloyu çıkarmak zorundadır. (2) Tacir gelir tablosunu hazırlar. (3) Bilanço ile gelir tablosu yılsonu tablolarını oluşturur.

Bu maddede yer alan birinci ve ikinci fıkralar varlık ve borçların tutarlarının ilişkisini vurgulayarak bilanço kavramına gönderme yaparken, üçüncü fıkra hükmü ise yılsonu finansal tablolarını tanımlamaktadır (Demir, 2011, 68).

Hüküm, yıl sonu finansal tabloları ile sınırlı gibi gözükse de hem, “Yönetim kurulu, geçmiş hesap dönemine ait, TMS/IFRS’de öngörülmüş bulunan finansal tablolarını, eklerini ve yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporunu, bilanço gününü izleyen hesap döneminin ilk üç ayı içinde hazırlar ve genel kurula sunar” diyen TTK 514. maddesi hem de TMS saklı tutulmuştur.

TTK’nin 69’uncu maddesine göre, yılsonu finansal tablolar; Türkiye Muhasebe Standartlarına uyularak düzenlenmeli, açık ve anlaşılır olmalı, düzenli bir işletme faaliyeti akışının gerekli kıldığı süre içinde çıkarılmalıdır. Madde gerekçesinde hükmün içerik ve anlamının, TMS’ ye göre belirlenip tanımlanacağı belirtilmiştir.

Yeni TTK ile getirilen dürüst resim ilkesi, şirketlerin finansal tablolarını TMS göre şirketin mal varlığını, borç ve yükümlülüklerini, öz kaynaklarını ve faaliyet sonuçlarını tam, anlaşılabilir, karşılaştırılabilir, ihtiyaçlara ve şirketin niteliğine uygun bir şekilde ve güvenilir olarak hazırlanması gerektiğini ifade etmektedir. Dürüst resim ilkesi dört emredici ilkeyi içerir;

1. Yılsonu finansal tabloları Türkiye Muhasebe Standartlarına göre çıkarılır.
2. Finansal tablolardan şirketin malvarlığı, borçları, yükümlülükleri, özkaynakları ve faaliyet sonuçları anlaşılmalıdır.
3. Finansal tablolar tam, anlaşılabilir, geçmiş yıllarla karşılaştırılabilir, ihtiyaçlara ve işletmenin niteliğine uygun, şeffaf, güvenilir olmalıdır.
4. Finansal tablolar şirketin durumunun resmini vermelidir.

Ayrıca, yeni TTK’nin finansal tabloların düzenlenmesi ile ilgili en dikkat çekici değişikliği 68.maddenin gönderme yaptığı, Anonim Şirketlerin(AŞ) finansal tabloları ile ilgili düzenlemeleri içeren 514 ve 528. madde hükümleridir. 514. madde, Anonim Şirketlerde yönetim kurullarının geçmiş hesap dönemine ait Finansal Tabloların Sunuluşu (TMS1) standardında sayılan bilanço, gelir tablosu, özkaynak değişim tablosu, nakit akış tablosu ve tabloların dipnot ve açıklamalarından oluşan tam bir finansal tablolar seti ile yıllık faaliyet raporunu izleyen hesap döneminin ilk üç ayı içinde hazırlayıp genel kurula sunması gerektiğini hükme bağlamıştır. Limited şirketler için de 514. maddedeki hükümler geçerli olacak ve her Limited şirket finansal tablolarını yayınlamak yükümlülüğünde olacaktır (Haftacı ve Badem, 2011, 8).

3.3. Bağımsız Denetim ve TMS/IFRS

Sermaye Piyasası Kurulu tarafından yayınlanan “Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Hakkında Tebliğ” in 2. maddesinde bağımsız denetim; “

Ortaklıkların ve Sermaye Piyasası Kurumlarının kamuya açıklanacak veya kurulca istenecek mali tablolarının, genel kabul görmüş muhasebe ilke ve standartlarına uygunluğu ile bilgilerin doğruluğunun ve gerçeği dürüst bir şekilde yansıtmayı yansıtmadığının, denetçiler tarafından denetim ilke ve kurallarına göre defter kayıt ve belgeler üzerinden incelenmesini ve tespit edilen sonuçların rapora bağlanmasını ifade eder” şeklinde tanımlanmıştır.

Bu tanımdan da anlaşıldığı gibi bağımsız denetimin mali tabloların muhasebe kavram, ilke ve standartlarına uygunluğunun tespiti ve mali tablolarda yer alan bilgilerin doğruluğu ile gerçeği dürüst bir şekilde yansıtmayı yansıtmadığının tespiti olmak üzere 2 temel işlevi vardır (Yavaşoğlu, 2001, 22). Yeni TTK ile TMS/TFRS konusunda getirilen yeniliklerin söz konusu standartların uygunluğunun tespitini de içeren denetim faaliyetlerini etkilememesi olanaksızdır. Diğer taraftan, Yeni TTK ile muhasebe uygulamalarında oluşturulan standardizasyon, diğer faydalarının yanında denetim faaliyetlerinin daha sağlıklı ve kolay yürütmesini de sağlamaktadır.

Denetim konusunda getirilen yeniliklere genel bir çerçeve çizilecek olursa başlangıç olarak 6102 sayılı kanunda denetim kavramının kapsamından bahsedilmelidir. Yeni Türk Ticaret Kanunu ile denetlemenin kapsamı, şirketin ve şirketler topluluğunun finansal tablolarının uluslararası denetim standartları ile uyumlu Türkiye Denetim Standartlarına göre denetlenmesi olarak açıklanmıştır. Yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporu içinde yer alan finansal bilgilerin, denetlenen finansal tablolar ile tutarlı olup olmadığı ve gerçeği yansıtmayı yansıtmadığının da denetimin kapsamı içinde olduğu belirtilmiştir (www.gureli.com.tr/unisite/MaliislerveFinansal Raporlama.pdf. 10.10.2012 tarihinde erişilmiştir).

Yeni kanun ile getirilen en önemli değişikliklerden biri, halka açık anonim şirketler için zorunlu olan bağımsız denetimin, halka açık olsun ya da olmasın bütün şirketler için zorunlu hale getirilecek olması ve denetçinin ortaklarının ancak Yeminli Mali Müşavir veya Serbest Muhasebeci Mali Müşavir olabilmesi şartlarıdır. Böylece ülkemizde bağımsız denetim konusunda, TTK ve SPK arasında benzer uygulamalar görülecektir (Bezirci ve Karasioğlu, 2011, 588). Ancak, 660 sayılı Kanun Hükmünde Kararname, daha sonra yeni TTK'nin 397. maddesinde yapılan “398 inci madde kapsamında denetime tabi olacak şirketler Bakanlar Kurulunca belirlenir” şeklindeki değişiklik, yeni TTK ile bağımsız denetim ve denetçiler konusunda yaratılmış olan beklenti sonuçsuz bırakılmıştır. Bu konuda bakanlar kurulunun denetime tabi şirketlerin yer aldığı taslak bir listesi mevcut olmakla birlikte bu yapı henüz kesinleşmemiştir.

Yeni TTK ile murakıplık kavramı yerini muhasebenin sürekli denetimine bırakmıştır. Yeni denetim kavramı, uzmanlık, yeterlilik, mesleki donanım ve sorumluluk kavramları ile uluslararası standartların ön planda olduğu şeffaf bir denetleme faaliyetini içermektedir. Bu içerik ile yola çıkıldığında denetim faaliyetini gerçekleştirecek olan kişi ya da kuruluşların yetkinliğinin artık çok daha fazla önem taşıdığı açıktır.

Özetle, yeni TTK ile denetim konusunda, uluslararası piyasalarda ülkemiz adına güven ve olumlu algı oluşturması beklenen köklü bir değişime gidilmiş olduğu görülmektedir. Bununla birlikte bağımsız denetime ilişkin düzenleme yapma yetkisinin gelişmiş ülkelerde olduğu gibi meslek örgütüne verilmemiş olmasının, yapılan düzenlemelerde uyumsuzluğa sebep olduğu ve meslek gelişimini olumsuz etkilediği ifade edilebilir (Bezirci ve Karasioğlu, 2011, 589).

3.4. Küçük ve Orta Büyüklükte İşletmelerde TMS ve TFRS Uygulanması

01 Kasım 2010 tarihinde yürürlüğe giren KOBİ TFRS'ye göre kamuya hesap verme yükümlülüğü bulunmayan ve dış kullanıcılar için genel amaçlı finansal tablo hazırlayan işletmeler Küçük ve Orta Büyüklükte İşletme (KOBİ) olarak tanımlanmıştır.

Genel olarak gelişmekte olan ülkelerdeki işletmelerin çoğunluğunu KOBİ'lerin oluşturduğu gözlenmektedir. Türkiye'de de toplam işletmelerin %98'lik kısmını KOBİ'ler oluşturmaktadır. İşte bu noktada KOBİ'lerin esnek yapıları, değişime kısa sürede uyum sağlamaları ve bölgesel kalkınmaya katkıları göz önüne alındığında, ülkelerin ekonomilerinde önemli rol oynadıkları görülmektedir.

KOBİ'lerin kendilerine özgü yapıları nedeniyle özel çözümlerin geliştirilmesi zorunludur. Özel çözüm gerektiren konulardan biri de finansal raporlamadır (Bulut, 2012, 96). Bu nedenle finansal raporlama alanında kendilerine has yöntem ve uygulamaların geliştirilebilmesi amacıyla, 9 Temmuz 2009 tarihinde KOBİ'ler için Uluslararası Finansal Raporlama Standartları yayınlanmıştır. Bu standartlarla uyumlu olarak da ülkemizde KOBİ TFRS, 1 Kasım 2010 tarih ve 27746 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak mevzuata dâhil edilmiştir. Ülkemizde 13.1.2011 tarihinde meclis de kabul edilerek, 14.02.2011 tarihinde de 27846 sayılı Resmi Gazete de yayınlanarak yürürlüğe giren yeni TTK'nın 88. maddesine uygun olarak, TMSK tarafından yayımlanan standartların uygulanması zorunlu hale gelmiştir (Demirel ve diğerleri, 2011, 20).

KOBİ'ler için, muhasebe standardı geliştirmedeki ana amaç; güvenilir, an-

lamli ve kullanılabilir bilgi üretmede bir çerçeve oluşturmayı sağlamaktır. Bunun yanında, finansal bilgilerin uluslararası düzeyde anlaşılması ve diğer şirketlerle karşılaştırılabilmesi, müşteriler, tedarikçiler, yatırımcılar ve bankalarla olan ilişkileri geliştirerek yeni tedarikçiler sağlamada, finans kaynaklarını elde etmede, borç almanın maliyetini düşürmede ve kazançlarını arttırmada önemli bir faktör olacaktır (Korkmaz ve diğerleri, 2007, 102).

Yeni TTK'nın yürürlüğe girmesiyle yukarıda belirtilen özelliklere sahip işletmelerin 01.01.2013 tarihi itibarıyla KOBİ TFRS'ye tabi olacağı, defter ve raporlamasını bu standarda göre düzenleyeceği ve bu kapsamda denetime tabi olacağı sonucu çıkmaktadır. Bu da kısıtlı zaman sürecinde KOBİ'lere hem maddi hem de uygulama yönlü birtakım zorlukları beraberinde getirecektir.

4. YENİ TTK' NIN ZAMAN PLANI

Tablo1: Yeni TTK Zaman Planı

01.07.2012	14.08.2012	01.10.2012
Kanunun istisnai düzenlemeler hariç yürürlük tarihi	Şirket hükümlerinin yeni TTK ile uyumlu hale getirilmesi	Tüzel kişi ortakların temsilcisi olan yönetim kurulu üyelerinin istifa etmesi ve yeni atamaların yapılması Şirketin taraf olduğu cari hesap sözleşmelerinden bileşik faiz öngören hükümlerin çıkarılması
01.01.2013	01.03.2013	01.07.2013
Konsolide ve solo finansal tablo hazırlanmasında ve ticari defterlerin tutulmasında Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının (TFRS) uygulanmaya başlanması, Bağımsız denetim yükümlülüğü	Bağımsız denetçinin seçilmesi.	Anonim Şirketlerin esas sözleşmelerinde bulunan nama yazılı payların devri ile ilgili kısıtlama ve özel düzenlemelerin Yeni TTK ile uyumlu hale getirilmesi. Sermaye şirketlerinin internet sitesi açma ve mevcutsa bu sitenin belirli bir bölümünün Yeni TTK belirtilen hususlara ayrılması
14.02.2014	01.07.2014	01.07.2015
Anonim ve Limited Şirketlerin mevcut sermayelerinin Yen, TTK' da belirtilen asgari sermayelerle uyumlu hale getirilmesi.	Bağlı bir şirketin Yeni TTK 202. madde kapsamına giren kayıplarının olması halinde hakim şirketin zararı denkleştirmesi.	Pay sahipleri ve Limited Şirket ortaklarının şirkete borçlanma yasağı.

Yaklaşık 11 yıllık bir çalışmanın ürünü olarak 14 Şubat 2011 de yasalaşan ve 01 Temmuz 2012 tarihinde yürürlüğe girecek olan yeni TTK özellikle sermaye şirketlerini ilgilendiren birçok önemli değişiklik içermektedir. Bu değişikliklerin tümüne kanunun yürürlük tarihi itibariyle geçişin birtakım sorunlar oluşturabileceği ihtimali ile aşamalı geçiş benimsenmiştir. Yukarıdaki tabloda Yeni TTK ile getirilen bazı hükümlerin yürürlük tarihleri sırasıyla yer almıştır.

Belirtilen tarihler, Yeni TTK'nin aşamalı olarak uygulanacağını ve geçiş sürecinin 2015 yılına kadar süreceğini göstermektedir. Yeni TTK ile ticaret hayatında ne denli büyük değişikliklerin meydana geleceği düşünüldüğünde aşamalı geçiş kaçınılmaz olduğu söylenebilir. Gerçekleşecek olan değişiklikler için eğitimsel ve teknik alt yapının oluşturulması gerekmektedir. Bir diğer husus ise oluşturulmuş bir takvim olmasına karşın bugün itibariyle kanunda değişiklik yapılmaya devam edildiğidir. Birçok konuda ilk kabul edilen maddeler ile bugünkü durum arasında fark gözlenmektedir. Bu değişiklikler devam ettiği sürece yukarıda görülen takvimde de değişiklikler olması kaçınılmazdır.

5. ARAŞTIRMA METADOLJİSİ

5.1.Araştırmanın Amacı

Bu araştırmanın amacı, Ordu ilinde faaliyet gösteren muhasebe meslek mensuplarının 01.07.2012 tarihinde yürürlüğe giren 6102 sayılı TTK ile muhasebe ve finansal raporlama standartları hususunda getirilen yeniliklere bakış açılarını ve bakış açılarının belirlenen faktörlere göre etkileşimlerinin tespit edilmesidir.

5.2 Araştırmanın Kapsamı ve Verilerin Toplanması

Araştırma kapsamında, Ordu ili ve ilçelerinde faaliyet göstermekte olan meslek mensuplarına Yeni TTK uygulanması ile muhasebe alanında meydana gelecek olan değişiklikleri içeren sorulardan oluşan bir anket uygulanmıştır. Ankette 5'i demografik 17'si ise konu temelli toplam 22 soru bulunmaktadır. Konu bazlı sorular Likert derecelendirme ölçeği ile hazırlanmış ve cevaplayıcıdan konu hakkındaki düşüncesini 1 ile 5 arasındaki değerlerden biri ile ölçmesi istenmiştir.

Ordu Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odasına kayıtlı 139'u Serbest Muhasebeci (SM) 111'i Serbest Muhasebeci Mali Müşavir (SMMM) olmak üzere toplam 350 muhasebe meslek mensubu bulunmaktadır. Bu üyelerden 197'si aktif olarak faaliyet göstermektedir (<http://www.ordusmmo.>

org.tr/sayfa-ic-osmmmo_tarihce-detay-9_1.html). Hazırlanan anket, meslek mensuplarının 86'sı tarafından cevaplanmıştır. Anketi cevaplayan meslek mensuplarına ilişkin demografik veriler aşağıdaki tabloda yer almaktadır;

Tablo2: Anket Katılımcılarına Ait Demografik Özellikler

	CİNSİYET		ÜNVAN			YAŞ				
	K	E	SM	SMMM	YMM	20-25	26-35	36-45	46-55	56+
SAYISAL	6	80	8	78	--	--	26	29	13	18
%	0,07	0,93	0,09	0,91	0,00	0,00	0,30	0,34	0,15	0,21
	HİZMET YILI					EĞİTİM				
	0-5	6-15	16-25	26-35	36+	LİSE	ÖN LİSANS	LİSANS	YÜKSEK LİSANS	DOKTORA
SAYISAL	11	36	14	14	11	31	4	46	5	--
%	0,13	0,42	0,16	0,16	0,13	0,36	0,05	0,53	0,06	0,00

5.3.Araştırmanın Bulguları ve Analizi

Araştırmada elde edilen veriler, SPSS 15.0 istatistik programı kullanılarak değerlendirilmiştir. Bu değerlendirmede, faktör analizi, bağımsız örneklem T testi ve ANOVA testleri kullanılmıştır.

5.3.1. Anket Sorularına Verilen Cevapların Yüzelik Dağılımları

5.3.2. Faktör Analizi

Faktör Analizi, değişkenler arasındaki ilişkiyi analiz ederek, orijinal veri setindeki gerekli bilgileri kaybetmeden çok sayıdaki değişkeni daha az sayıdaki bağımsız değişkene indirgemeyi sağlamaktadır. Kullanılan verilerin yeterliliği ise Kaiser-Mayer- Olkin (KMO) örneklem yeterliliği testi ile belirlenmektedir. (Çankaya ve Hatipoğlu, 2011, 74). Bu test sonucu çıkan değer 0,50 nin altında ise faktör analizine devam etmek doğru değildir. Bartlett testi ise değişkenler arasındaki ilişkiyi gösterir. İlişki azaldıkça faktör analizinin sonuçlarına olan güven de azalacaktır. Bartlett testi sonucunun 0.05 değerinden küçük olması beklenir.

Tablo 3'de de görüldüğü gibi çalışmanın KMO değeri 0,755 bulunduğundan çalışmanın faktör analizi yapmak için uygun olduğu gözlenmiştir. Ayrıca Bartlett testi sonucunda 0,00 değeri ile 0,05 den küçük gerçekleşmiştir. Bu durumda değişkenler arasında yüksek korelasyon olduğu söylenebilir.

Tablo3: KMO ve Bartlett Testi Sonuçları

Kaiser-Meyer-Olkin Measure of Sampling Adequacy.		,755
Bartlett's Test of Sphericity	Approx. Chi-Square	628,821
	df	136
	Sig.	,000

Testin güvenilirliğini belirlemek için bulunan Cronbach Alfa değerinin en az 0,60-0,70 aralığında olması gerekir. Çalışmaya ait Cronbach Alfa değeri 0,627 bulunduğundan güvenilirliği yeterli düzeydedir.

Çalışmaya ait verilerin faktör analizi yapmaya uygun ve güvenilir olduğu tespit edildikten sonra faktörler belirlenir. Anket sorularına ilişkin faktörlerin oluşumuna ilişkin değerler Tablo 4'de görülmektedir.

Tablo4: Döndürülmüş Faktör Matrisi

	Faktör1	Faktör2	Faktör3	Faktör4	Faktör5
S10	0,826				
S9	0,796				
S12	0,795				
S11	0,789				
S1	0,693				
S8	0,647				
S4		0,769			
S3		0,747			
S7		0,576			
S2		0,54			
S5			0,789		
S6			0,745		
S17			0,694		
S15				0,858	
S16				0,723	
S14				0,634	
S13					0,9

Faktör analizinin en önemli dezavantajlarından biri, faktörlerin adlandırılmasıdır. Faktörlerin adlandırılması faktörü meydana getiren değişkenlere göre olmaktadır. Yapılan adlandırmanın mevcut tüm değişkenleri kapsa-

ması gerekse de, bu çoğu zaman mümkün olmamaktadır. Bu durumda, faktör yükü en fazla olan değişken esas alınarak isimlendirme yapılmaktadır (Nakip, 2003, 415). Bu çalışmada da faktörlerin adlandırılması, en fazla ağırlığı olan soru grubu esas alınarak gerçekleştirilmiştir.

Faktör1: Muhasebe uygulamalarına olumlu katkı

Faktör2: Yeterlilik ve eğitim faktörü

Faktör3: Muhasebe uygulamalarına olumsuz etki

Faktör4: Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu faktörü (KGMSDK)

Faktör5: Kobi TMS TFRS faktörü

5.3.3. T Testi

Meslek mensuplarının cinsiyetlerine göre belirlenen faktörler açısından bir farklılık olup olmadığını belirlemek için T Testi yapılmıştır. Sonuçlar aşağıdaki tabloda özetlenmiştir.

Tablo5: Meslek Mensuplarının Cinsiyetlerine Göre T Testi Sonuçları (*p<0,05)

Faktör	t	df	Sig.
F1:Muhasebe Uygulamalarına Olumlu Katkı	0,34	84	0,735
F2: Yeterlilik ve Eğitim	1.298	84	0,198
F3: Muhasebe Uygulamalarına Olumsuz Etki	0,333	84	0,74
F4:KGMSDK	0,982	84	0,329
F5: Kobi TMS/TFRS	0,845	84	0,401

Bu tabloda görülen anlamlılık değerlerinin tümü 0,05'den büyüktür. Bu nedenle tüm faktörler için yapılan değerlendirmede, %95 güven aralığında cinsiyete göre istatistiksel olarak anlamlı sayılan bir fark bulunmadığı söylenebilir. Bir başka deyişle, tüm faktörler için cinsiyete göre farklılık olmadığını ifade eden Ho hipotezi kabul edilir.

Meslek mensuplarının unvanlarına göre belirlenen faktörler açısından bir farklılık olup olmadığını belirlemek için T Testi yapılmıştır. Sonuçlar aşağıdaki tabloda özetlenmiştir;

Tablo6: Meslek Mensuplarının Unvanlarına Göre T Testi Sonuçları (*p<0,05)

Faktör	t	df	Sig.
F1:Muhasebe Uygulamalarına Olumlu Katkı	1,340	84	0,192
F2: Yeterlilik ve Eğitim	1,652	84	0,102
F3: Muhasebe Uygulamalarına Olumsuz Etki	1,102	84	0,274
F4:KGMSDK	1,166	84	0,247
F5: Kobi TMS/TFRS	2,780	84	0,007

Tablo 6 incelendiğinde yalnızca Faktör 5 için istatistiksel olarak anlamlı bir farklılıktan söz edilebilir. Bu nedenle meslek mensuplarının KOBİ'ler için TMS ve TFRS uygulaması hakkında düşüncelerinin unvanlarına göre farklılık gösterdiği sonucuna ulaşılabilir. Diğer faktörler içinse unvana göre istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık yoktur. Bu durumda Faktör 5 için anlamlı bir farklılık olduğunu söyleyen H1 hipotezi, diğer faktörler için ise anlamlı bir farklılık olmadığını söyleyen Ho hipotezi kabul edilir.

5.3.4. ANOVA Testi

Faktör analizi sonucu elde edilen 5 faktörün, eğitim, hizmet yılı ve yaş değişkenlerine göre farklılık göstermediğini tespit etmek için ANOVA testi uygulanmıştır. SPSS'de gerçekleştirilen uygulama sonucu elde edilen veriler Tablo7'de izlenebilir.

Tablo7: ANOVA Testi Sonucu Anlamlılık Değerleri

Faktör	Eğitim		Hizmet Yılı		Yaş	
	F	Sig.	F	Sig.	F	Sig.
F1:Muhasebe Uygulamalarına Olumlu Katkı	2,347	0,079	1,374	0,250	0,772	0,513
F2: Yeterlilik ve Eğitim	0,288	0,834	0,693	0,599	0,809	0,492
F3: Muhasebe Uygulamalarına Olumsuz Etki	3,909	0,012	0,166	0,955	1,165	0,328
F4:KGMSDK	3,184	0,028	0,319	0,865	0,168	0,918
F5: Kobi TMS/TFRS	0,389	0,761	0,180	0,948	0,659	0,580

Tablo8: Faktör 3 için Tukey Testi Sonuçları

(I) Eğitim	(J) Eğitim	Mean Difference (I-J)	Std. Error	Sig.
Lise	Ön Lisans	-0,58	0,51	0,66
	Lisans	0,01	0,22	1,00
	Y. Lisans	-1,43	0,46	0,01
Ön Lisans	Lise	0,58	0,51	0,66
	Lisans	0,59	0,50	0,64
	Y. Lisans	-0,85	0,64	0,54
Lisans	Lise	-0,01	0,22	1,00
	Ön Lisans	-0,59	0,50	0,64
	Y. Lisans	-1,44	0,45	0,01
Yüksek Lisans	Lise	1,43	0,46	0,01
	Ön Lisans	0,85	0,64	0,54
	Lisans	1,44	0,45	0,01

Tablo9: Faktör 4 için Tukey Testi Sonuçları

(I) Eğitim	(J) Eğitim	Mean Difference (I-J)	Std. Error	Sig.
Lise	Ön Lisans	0,45	0,51	0,82
	Lisans	-0,59	0,22	0,05
	Yüksek Lisans	-0,38	0,46	0,84
Ön Lisans	Lise	-0,45	0,51	0,82
	Lisans	-1,04	0,50	0,17
	Yüksek Lisans	-0,83	0,65	0,58
Lisans	Lise	0,59	0,22	0,05
	Ön Lisans	1,04	0,50	0,17
	Yüksek Lisans	0,21	0,45	0,97
Yüksek Lisans	Lise	0,38	0,46	0,84
	Ön Lisans	0,83	0,65	0,58
	Lisans	-0,21	0,45	0,97

Tablodaki değerler incelendiğinde, eğitim durumuna bağlı olarak Faktör 3 ve Faktör 4 algılarında istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık olduğu gözlenmiştir. Tablo 8'deki Faktör 3'e ait Tukey testi sonuçları incelendiğinde, Faktör 3'deki farklılığın Yüksek Lisans (Y. Lisans)-Lise ve Yüksek Lisans-Lisans grupları arasındaki farklılıktan kaynaklandığı görülmektedir. Yine Tablo 9'da görülen Faktör 4 için uygulan Tukey Testi sonuçlarına göre farklılık, Lise-Lisans eğitim gruplarından kaynaklanmaktadır. Bu görüş farklılığının ne-

deni olarak eğitim düzeyinin düşüşüyle yeniliklere bakış arasındaki ilişki gösterilebilir. Tüm faktörler için eğitim ya da yaş durumuna göre istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık yoktur. Diğer bir deyişle, eğitim durumu için anlamlı bir farklılık olduğunu ifade eden H1 hipotezi, yaş ve hizmet yılı için ise anlamlı bir farklılık olmadığını ifade eden Ho hipotezi kabul edilir.

6. SONUÇ

6102 Sayılı Yeni TTK ile ülkemizde özellikle muhasebe alanında köklü değişiklikler öngörülmüştür. Bu değişiklikler uluslararası boyutta muhasebe bilgilerinin geçerlilik ve güvenilirliği ile karşılaştırılabilirliğini arttırmayı hedeflemektedir. Muhasebe politikalarında meydana gelen değişikliklerin, uygulama aşamasını gerçekleştiren meslek mensupları açısından değerlendirilmesi ulaşılmaya çalışılan noktaya olan uzaklığı değerlendirmek için bir ölçüt sayılabilir.

Yapılan çalışmada, meslek mensuplarının cinsiyetlerine göre oluşturulmuş faktörleri algıları konusunda bir farklılık olmadığı tespit edilmiştir. Unvanlara göre ise, Faktör 5 konusunda algının SM ve SMMM unvanları arasında anlamlı bir farklılık olduğu tespit edilmiştir. Bu farklılığın nedeni olarak, SM unvanındaki meslek mensuplarının yeniliklere SMMM unvanındaki meslek mensupları kadar açık olmamaları ve daha temkinli yaklaşımları değerlendirilebilir.

Eğitim durumu açısından yapılan değerlendirmede ise Faktör 3 ve Faktör 4 algılarında anlamlı farklılık gözlenmiştir. Bu farklılığın, Yüksek Lisans eğitim grubundaki meslek mensuplarının Lise ve Lisans eğitim durumundaki meslek mensupları ile aralarındaki farklılıktan kaynaklandığı gözlenmiştir. Eğitimden kaynaklanan bu farklılığın, eğitim düzeyi arttıkça eleştirel bakışın ortaya çıkması ve yüksek lisans eğitiminin kazandırdığı analitik düşünme yeteneğinin sonucu şeklinde yorumlanabilir.

7. KAYNAKÇA

AKGÜN, A.İ., (2012), "Muhasebede Küreselleşmenin Finansal Raporlama Standartlarına Etkisi", Cumhuriyet Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi, 13(1): 43-60.

ARIKAN, Y. (2011), " Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu", İSMMM Mali Çözüm Dergisi, Eylül-Ekim 2011: 7-15.

AYBOĞA, Hanefi, (2002), " Globalleşme Sürecinde Muhasebe Alanındaki Gelişmelere Ülkemizin Uyumu", Balıkesir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, 5(8): 39-55.

AYSAN, Mustafa (2007), “ Uluslararası Finansal Raporlama Standartları Ve Küresel Uyum”, Muhasebe ve Finansman Dergisi, Nisan 2007: 51-56.

BEZİRCİ, M., KARASİOĞLU, F., (2011), “Türkiye’de Denetimin Tarihsel Gelişimi”, Selçuk Üniversitesi Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi, 15(21): 571-592.

BOZDEMİR, Enver (2012), “Yeni Türk Ticaret Kanunu’nun Muhasebe Meslek Mensupları Açısından Değerlendirilmesine Yönelik Ampirik Bir Uygulama”, Muhasebe ve Finansman Dergisi, Nisan 2012: 101-122.

BULUT, O., (2012). “Kobi Tanımı Ve Kobi TFRS (Finansal Raporlama)’Ye Bakış”, İZSMMMO Dayanışma Dergisi, 116: 95-97.

ÇALDAĞ, Yurdakul, (2013), Şirketler Muhasebesi, Gazi Kitabevi, Ankara.

ÇELİK, Orhan (2008), “ Uluslararası Muhasebe Standartlarına İlişkin Gelişmeler: Dünya Ve Türkiye”, XII. Dünya Muhasebe Standartları Sempozyumu Bildiriler Kitabı, 2008 Kıbrıs.

DEMİR, Ş., (2011), “Türk Ticaret Kanunundaki Değişikliklerin Muhasebe Ve Vergilendirme Yönüyle Değerlendirilmesi”, İSMMMO Mali Çözüm Dergisi, Mart-Nisan: 43-68.

DEMİREL UTKU, B., GÜRSOY, K., (2011), “Kobiler için Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının (Kobi Tfrs) Tam Set TFRS İle Karşılaştırılarak Değerlendirilmesi, Mali Çözüm Dergisi, 103: 19-42.

HAFTACI, V., BADEM, A.C.,(2011), “Yeni Türk Ticaret Kanunu Kapsamında Muhasebe Mesleğini İlgilendiren Genel Düzenlemeler”, Muhasebe ve Finansman Dergisi, Nisan: 1-16.

KORKMAZ, T., TEMEL, H., BİRKAN, E., (2007), “Uluslararası Muhasebe Standartları ve Kobilere Etkileri”, Muhasebe ve Finans Dergisi, 36: 96-105.

KURCAN,F., UYAR,S., TETİK, N. (2011), “Meslek Mensuplarının UFRS’ye Bakış Açıları Ve Farkındalık Düzeyleri Üzerine Bir Araştırma”, Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi, 4(3): 15-28.

LARSON, R.K., STREET, D.L., (2004), “ Convergence With IFRS In An Expanding Europe: Progress And Obstacle Identified By Large Accounting Survey”, Journal of International Accounting and Taxation, 13: 89-119.

NAKİP, Mahir, (2003), Pazarlama Araştırmaları Teknikler ve (SPSS Destekli) Uygulamalar, 1. Baskı, Ankara:Seçkin Yayıncılık.

SAĞLAM, N., YOLCU, M., EFLATUN, A.O., (2012), UFRS (UMS-TFRS-TMS)

Uygulama Rehberi, MuhasebeTR.

SAYAR, Z., KARATAŞ, M., BÖLÜKBAŞI, T., (2012), Development Of Accounting Standards İn Turkey Within An Historical Perspective, 13th World Congress Of Accounting Historians.

SHAMMARI, B., BROWN, P., TARCA, A., (2008), “ An İntestigation Of Compliance With İnternational Standarts By Listed Companies İn The Gulf Co-Operation Council Member States”, The International Journal Of Accounting 43: 425-447.

SODERSTORM, N.S., SUN, K.J., (2007), “IFRS Adoption And Accounting Quality: A Review”, European Accounting Review, 16(4): 675-702.

ŞENSOY, Hatice Belgin (2008), “Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının Ortaya Çıkışı Ve Gelişimi İle Muhasebe Standartlarının Türkiye’deki Durumu”, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yüksek Lisans Tezi, Ankara.

TOROSLU, M.V., (2012) Muhasebe Teorisi, Ankara: Adalet Yayınevi.

ULUSAN, H., EREN, E., ve KÖYLÜ,Ç. (2012), “ 6102 Sayılı Yeni Türk Ticaret Kanunu (TTK)’Nun Muhasebe Ve Denetim Uygulamalarına Getirdiği Yenilikler Üzerine Bir Araştırma”, Muhasebe Ve Finansman Dergisi, Temmuz sayısı: 11-33.

YAVAŞOĞLU, M., (2001), Sermaye Piyasası Mevzuatında Bağımsız Denetim, Ankara:Seçkin Yayınevi.

YALKIN, K, Y., DEMİR,V., DEMİR,D., (2006), “ Uluslararası Finansal Raporlama Standartları Ve Türkiye’de Finansal Raporlama Standartlarının Gelişimi”, Mali Çözüm Dergisi 17. Dünya Muhasebeciler Kongresi Özel Sayısı: 291-307.

ZEGHAL, D., MHEDHBI, K., (2006), “ An Analysis Of The Factor Affecting The Adoption Of İnternational Accounting Standarts By Developing Countries”, The International Journal Of Accounting,41: 373-386.

www.gureli.com.tr/unisite/.../MaliIslerveFinansalRaporlama.pdf, 10.10.2012 tarihinde erişilmiştir

http://www.ordusmmmo.org.tr/sayfa-ic-osmmmo_tarihce-detay-91.html 21.10.2012 tarihinde erişilmiştir.

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.
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 deneye 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.

Dr. Mehpere KARAHAN GÖKMEN	ACCOUNTING CONSERVATISM: A LITERATURE REVIEV	1
Doç. Dr. Ali ALAGÖZ Okutman Sevgi SÜMERLİ Yrd. Doç. Dr. Betül ALTAY TOPCU	GERİ GELEN EŞYANIN GÜMRÜK VERGİLERİ, KDV VE ÖTV KARŞI- SINDAKİ DURUMU	23
Yrd. Doç. Dr. Hakan ARSLANER	ÖRTÜLÜ SERMAYE ÜZERİNDEN ÖDENEN FİNANSMAN GİDERLERİ VE DÜZELTME KAYDI	37
Yrd. Doç. Dr. Can Tansel KAYA	THREATHINING NATURE OF LEVEL 3 INPUTS UNDER THE HIERAR- CHY OF FAIR VALUE ACCOUNTING	55
Yrd. Doç. Dr. A. Cemkut BADEM Yrd. Doç. Dr. C. Yiğit ÖZBEK	TAM MALİYET İLE NORMAL MALİYET YÖNTEMLERİNİN TMS 2 STOKLAR STANDARDI İLE VUK AÇISINDAN KARŞILAŞTIRMASI VE MUHTEMEL ERTELENMİŞ VERGİ ETKİSİ	65
Yrd. Doç. Dr. A. Tülay YEL Öğr. Gör. Didem ÖZTÜRK ÇİFTÇİ	YENİ TÜRK TİCARET KANUNU İLE TFRS/TMS KONUSUNDA GETİRİLEN YENİLİKLER VE ORDU İLİ MUHASEBE MESLEK MENSUPLARININ BAKIŞ AÇILARINI DEĞERLENDİRMeye YÖNELİK BİR UYGULAMA	65