



TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARI, VERGİ USUL KANUNU ve TÜRK TİCARET KANUNUNA GÖRE DÖNEM SONU İŞLEMLERİNİN KARŞILAŞTIRILMASI

İsa TEKİN(*)

1 - GİRİŞ

Vergiye tabi ticari kazancın tespiti, vergi kanunlarında yer alan hükümlerin uygulanması ile mümkündür. Kar-zarar tespiti, bilanço kalemlerinin değerlendirilmesi, amortisman ayrılması gibi hususlarda vergi kanunları hükümleri uygulanır. Muhasebe açısından yapılan ilk kayıtlar, dönem sonu değerlemeleri ve kar-zarar tespiti, vergiye tabi kazancın tespiti amacıyla yapılmaktadır.

Finansal tablolardaki bilgilerin kaliteli, güvenilir, anlaşılabilir, ihtiyaca uygun, tarafsız, karşılaştırılabilir, verilecek kararlara doğru temel oluşturan bilgiler olabilmesi için, bütün dünyanın uyguladığı ve bildiği muhasebe standart ve politikalarının uygulanması gerekmektedir. Bu gereklilik muhasebe de ortak dil arayışını beraberinde getirmiştir. Bu bağlamda Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının amacı ülkeler arasında

muhasebe biliminde ortak bir dil oluşturmaya yönelik olarak ilk kayıt, dönem sonu işlemleri ve kar-zarar tespitinde standartlarda yer alan kurallar çerçevesinde işletmenin gerçek mali durumunu yansıtabilecek finansal tablolar oluşturabilmektedir.

Bu çalışmada finansal tabloların dönem sonu işlemlerinde Türkiye Muhasebe Standartları (TMS), Vergi Usul Kanunu (VUK) ve Türk Ticaret Kanununa (TTK) göre değerlendirme farklılıkları ele alınacaktır.

2-DEĞERLEME

Değerleme, belirli bir iktisadi kıymetin belli bir zamandaki kıymetinin belli bir para cinsinden ifade edilmesi işlemidir. Ekonomik ve sosyolojik olarak değer biçme işlemine etki eden birçok unsur bulunmaktadır. Bu bağlamda, genel kabul görmüş anlayış çerçevesinde değerlemenin özünde subjektiflik vardır¹. Değerleme kavramın-

(*) Vergi Müfettişi

¹ KÜÇÜK, Sema, **Değerleme ve Dönem Sonu İşlemleri**, Yaklaşım Yayınları, 2006, s. 16.

da subjektiflik olması, değerlemeyi muhasebenin önemli ve karışık konularından biri haline getirmiştir. Muhasebenin objektif ve gerçeğe uygun bilgiler sunması sorumluluğu altında değer ile muhasebedeki değerlendirme sürecinin birbirinden ayrılması gerekmektedir². Değerleme, finansal tablolarda yer alan unsurların bilançoda ve gelir tablosunda gösterilecekleri parasal tutarların belirlenmesi işlemi ifade eder. Bu işlem uygulanacak değerlendirme esasının da seçilmesini içerir³.

Günümüzde kişi veya kişi gruplarının iktisadi varlıklara atfettikleri değerler farklı olup iktisadi kıymetlere verilen değerler, değişik unsurlara göre farklılık gösterir. İşletmelerdeki iktisadi kıymetler az veya çok hareket halindedirler; hammaddeler önce yarı mamul ve nihayetinde mamul haline gelirler, demirbaşlar, makineler, gayrimenkuller ve benzerleri yıpranırlar, borç ve alacak miktarları artar veya azalır⁴. Ekonomik ve ticari hayattaki gelişmeler iktisadi kıymetlerin değerleri üzerinde önemli değişiklikler ortaya çıkarmaktadır⁵. İşte böyle bir durumda; muhasebe kayıtlarındaki değerlerle gerçek değerler birbirine uymaz bir hale gelir. Yani, bir tarihteki bilançodaki kıymetler ile gerçekte var olan kıymetler birbirine uymazlar. Bu nedenle iktisadi kıymetlerin bilanço tarihinde değerlendirilmesi gerekir⁶.

Vergi Usul Kanunu uyarınca değerlemenin amacı; vergi matrahının tespitine yönelik olarak iktisadi kıymet bedellerinin tespit edilmesidir⁷. Muhasebe standartlarına göre değerlemenin amacı, işletme varlık ve borçlarının gerçeğe uygun şekilde ölçülmesi ve finansal tabloların doğru ve gerçeği yansıtmasının sağlanmasıdır. Bu amaca dayalı olarak işletme ile ilgili karar vericilere doğru karar alabilmesine yardımcı olacak şeffaf, doğru ve güvenilir bilgi akışı sağlanması hedeflenmektedir⁸.

3- VERGİ USUL KANUNU, TÜRK TİCARET KANUNU ve TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARINA GÖRE DEĞERLEME ÖLÇÜLERİ

3.1- Vergi Usul Kanunu'na Göre Değerleme Ölçüleri

Vergi hukukunda değerlendirme hükümlerine Vergi Usul Kanunu'nda yer verilmiştir. Vergi açısından değerlendirme; vergi matrahının hesaplanması ile ilgili iktisadi kıymetlerin takdir ve tespitidir. Vergi hukukunda değerlendirme takdir ve tespit olarak iki kavramla ifade edilmektedir. Tespit değerlendirilecek iktisadi kıymetle ilgili bir mesnedin (dayanağın), olması halinde söz konusudur. Bir varlığın alış faturasına dayanılarak yapılan değerlendirme

² KALMIŞ, Halis, **Örnek Olaylarla Muhasebenin ABC'si**, Orion Yayınevi, 2005, s.270.

³ TMS, Kavramsal Çerçeve, Paragraf 99.

⁴ UYSAL, Ali, Nurettin EROĞLU, **Açıklamalı ve İctihatlı Vergi Usul Kanunu**, 3.Baskı, Sözkesen Matbaacılık Ticaret Ltd. Şti., Ankara, 2005, s.351

⁵ ÖZYER, Mehmet Ali, **Açıklamalı ve Örneklerle Vergi Usul Kanunu Uygulaması**, 3. Baskı, Hesap Uzmanları Derneği, İstanbul, 2004, s. 405

⁶ UYSAL, a.g.e., s. 351,

⁷ KÜÇÜK, a.g.e. s.32.

⁸ PENMAN, S. H., **Financial Statement Analysis And Security Valuation**, (3rd ed.). McGraw-Hill. 2007, s.5

me bir tespit işlemidir. Gerçek satış bedeli bilinmeyen bir varlığın, emsaline göre satış bedelinin belirlenmesi ise bir takdir işlemidir. Takdir yönteminde bir kıyas ve tahmin söz konusudur⁹.

VUK hükümlerine göre kullanılabilir olan değerlendirme ölçüleri ile iktisadi kıymetlerin değerlendirilmesinde kullanılan başlıca değerlendirme ölçüleri şunlardır:

- Maliyet bedeli
- Tasarruf değeri
- Borsa rayici
- Mukayyet değer
- İtibari değer
- Vergi değeri
- Rayiç bedel
- Emsal bedeli ve ücreti
- Alış bedeli¹⁰.

3.2- Türk Ticaret Kanunu'na Göre Değerleme Ölçüleri

Ticari kurallar açısından değerlendirme, TTK'da düzenlenmiştir. Kanuna göre değerlemenin ama-

cı; "İşletme sermayesinin işletme sahipleri veya ortakları arasında haksız bir şekilde dağıtılmasını önleyerek, işletme ile ilişkide bulunan üçüncü kişilerin hak ve menfaatlerini korumak" şeklinde ifade edilmektedir¹¹.

TTK'da her iktisadi kıymet için bir değerlendirme ölçüsü belirlenmemiştir. Kanunun 75/2 Md.'de "Bütün aktifler, en çok bilanço gününde işletme için haiz oldukları değer üzerinde kayıt olunur. Borsada kote edilen emtia ve kıymetler o günün borsa rayicine göre ve tahsil edilmeyen veya ihtilafli bulunanlar müstesna olmak üzere bütün alacaklarda itibari miktarlarına göre hesap edilir" denilmiştir. Pasifler hususisiyle bütün borçlar, şarta bağlı ve vadeli olsalar bile itibari değer üzerinden hesaba geçirilirler¹².

Türk Ticaret Kanunu'nda; maliyet değeri, borsa rayici, cari değer ve itibari değer olmak üzere dört temel değerlendirme ölçüğü vardır¹³.

13.01.2011 tarihinde yasalaşan 6102 sayılı yeni TTK'nın 65'inci maddesinde; muhasebe defterlerinin Türkiye Muhasebe Standartlarına uy-

⁹ AKYOL, Mehmet Emin; "Dönem Sonu İşlemlerinin Muhasebeleştirilmesi", **Vergi Dünyası Dergisi**, 196, Aralık 2006; s. 18-36.

¹⁰ Alış bedeli; bir iktisadi kıymetin iktisabı için satıcıya ödenen veya borçlanılan meblağdır. Hisse senetleri ile fon portföylerinin en az %51'i Türkiye'de kurulmuş bulunan şirketlerin hisse senetlerinden oluşan yatırım fonu katılma belgeleri alış bedeli ile değerlendirilir.

¹¹ GÜCENME, Ümit **Genel Muhasebe**, 2.Baskı, Bursa: Marmara Yayınları, 2002, s.59.

¹² ÖZMEN, Sibel, **Tekdüzen Hesap Planı**, İstanbul: Seçkin Yayınları, 2004, s.41.

¹³ ATAMAN, Ümit, **Genel Muhasebe Cilt 2, Muhasebede Dönemsonu İşlemleri**, 14. Baskı, 2004, İstanbul, Türkmen Kitabevi, s. 21.

Maliyet değeri, borsa rayici ve itibari değer ölçükleri VUK'ta yer alan değerlendirme ölçükleri ile benzerlik göstermesine rağmen cari değer VUK'ta yer alamamaktadır. Cari değer duruma göre borsa değeri, piyasa değeri, satış değeri, satın alma değeri, yeniden imal etme değerlerinden biri olabilir. Bu değerlerden en düşüğü hangisi ise cari değer olarak belirlenir. Başka bir ifade ile en düşük değer ilkesine hangi değer cevap veriyorsa cari değer olarak ifade edilmektedir. (BÜYÜKŞİK, Emre. Türk Ticaret Kanunu, Sermaye Piyasası Kanunu ve Tekdüzen Hesap Planı ve Vergi Usul Kanunu Açısından Değerleme, **Muhasebe ve Denetim Bakış**, Yıl:2, Sayı:6, 2002, s.98.)

gun olarak tutulmasını öngörmekte ve kanunun 88/1. maddesinde konuya açıklık getirmektedir: "...gerçek ve tüzel kişiler gerek ticarî defterlerini tutarken, gerek münferit ve konsolide finansal tablolarını düzenlerken, Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu tarafından yayımlanan, Türkiye Muhasebe Standartlarına, kavramsal çerçevede yer alan muhasebe ilkelerine ve bunların ayrılmaz parçası olan yorumlara aynen uymak ve bunları uygulamak zorundadırlar."

Sermaye Piyasası Kanunu (SPK)'na tabi olan "ihraç ettiği sermaye piyasası araçları bir borsada işlem gören ortaklıklar, aracı kurumlar, portföy yönetim şirketleri ve konsolidasyon kapsamına alınan diğer işletmeler (İMKB'ye tabi olan tüm işletmeler)", 01.01.2005 tarihinden sonra sona eren ilk ara dönem finansal tablolardan geçerli olmak üzere Uluslararası Muhasebe/Finansal Raporlama Standartları (UMS/UFRS) esas alınarak hazırlanan finansal tabloları hazırlamak ve sunmak zorundadırlar.

TMS/IFRS kapsamı dışında kalan, (kamuya hesap verme yükümlülüğü bulunmayan) işletmeler için Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu "IASB" tarafından küçük ve orta büyüklükteki işletmeler için Uluslararası Finansal Raporlama Standardı" (IFRS for SMEs) yayımlanmıştır. Bu standart, tam set IFRS'lerin basitleştirilmiş bir şeklidir ve tek bir standart içinde 35 bölümden oluşmaktadır. IFRS for SMEs bire bir Türkçeye çevrilmiş olup, KOBİ TFRS adı altında yayımlanmış bulunmaktadır.

3.3- Türkiye Muhasebe Standartlarında Yer Alan Değerleme Ölçüleri

Muhasebe standartlarına göre finansal tablo-

rın amacı, çeşitli kullanıcıların ekonomik kararlar verirken faydalanmaları için işletmenin finansal durumu, performansı (faaliyet sonuçları) ve finansal durumundaki değişiklikler hakkında bilgi sağlamak olarak ifade edilmektedir. Finansal tablolarda sunulan bilgileri kullananlar; mevcut ve potansiyel yatırımcılar, çalışanlar, kreditorler, satıcılar, müşteriler, finansal analistler ve devlettir. Finansal tablolarda sunulan bilgilerin tüm kullanıcı kesimin bilgi ihtiyacını karşılaması gerekmektedir.

Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarında birbirinden farklı değerlendirme ölçülerine yer verilmiştir. Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu'nun yayınladığı kavramsal çerçevede ölçüm olarak ifade edilen değerlendirme kavramı "finansal tablolarda yer alan unsurların bilançoda ve gelir tablosunda tahakkuk ettirilecekleri ve gösterilecekleri parasal tutarların belirlenmesi işlemi" olarak tanımlanmaktadır¹⁴.

Finansal tablo kalemlerinin değerlemesi ile ilgili olarak muhasebe standartlarında dört temel ölçümleme esasına yer verilmiştir¹⁵:

a) Maliyet Bedeli (Tarihi Maliyet): Tarihi maliyet kavramı kavramsal çerçevede varlıklar ve borçlar için ayrı ayrı tanımlanmıştır. Varlıkların tarihi maliyeti "varlıkların elde edildikleri tarihte alımları için ödenen nakit veya nakit benzerlerinin tutarları ile veya onlara karşılık verilen varlıkların piyasa değerleri" olarak tanımlanmaktadır. Borçların tarihi maliyeti ise, "borç karşılığında elde edilenin tutarı ile veya işletmenin normal faaliyetlerinden kaynaklanan borçlarda, örneğin kurumlar vergisinde olduğu gibi, borcun kapatılması için gereken nakit veya nakit benzerlerinin

¹⁴ TMS, Kavramsal Çerçeve, Paragraf 99.

¹⁵ Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu, TMS-Türkiye Muhasebe Standartları, s.29.

tutarı ile gösterilir” şeklinde açıklanmaktadır¹⁶.

b) Cari Maliyet (Yenileme Maliyeti): Cari maliyet kavramsal çerçevede varlıklar ve borçlar için ayrı tanımlanmıştır. Varlıklar aynı varlığın veya bu varlıkla eşdeğer olan bir varlığın alınması için hali hazırda gereken nakit veya nakit benzerlerinin tutarı ile gösterilirler. Borçlar ise yükümlülüğün kapatılması için gereken nakit ve nakit benzerlerinin iskonto edilmemiş tutarları ile gösterilir¹⁷.

c) Gerçekleşebilir Değer (Ödeme Değeri): Gerçekleşebilir değer kavramsal çerçevede varlıklar ve borçlar için ayrı tanımlanmıştır. Varlıklar, işletmenin normal faaliyet koşullarında, bir varlığın elden çıkarılması halinde ele geçecek olan nakit ve nakit benzerlerinin tutarıdır. Borçlar, işletmenin normal faaliyet koşullarında, kapatılmaları için ödenmesi gereken nakit ve nakit benzeri değerlerin iskonto edilmemiş tutarları ile gösterilir. Olağan bir elden çıkarmada varlığın satışından şu anda elde edilebilecek nakit ve nakit eşdeğerlerinin tutarıdır¹⁸.

d) Bugünkü Değer: Bugünkü değer kavramsal çerçevede varlıklar ve borçlar için ayrı tanımlanmıştır. Varlıklar, işletmenin normal faaliyet koşullarında, ileride yaratacakları net nakit girişlerinin bugünkü iskonto edilmiş değerleri ile gösterilirler. Borçlar ise işletmenin normal faaliyet ko-

şullarında, kapatılmaları için ileride ödenmesi gereken net nakit çıkışlarının bugünkü iskonto edilmiş değerleri ile gösterilirler¹⁹.

3.4- Türkiye Muhasebe Standartlarında Yer Alan Diğer Değerleme Ölçüleri

Kavramsal çerçevede, finansal tabloların ölçüm esasları olarak yukarıdaki dört temel değerlendirme ölçüğünü ifade etmektedir. Fakat standartlarda yer alan farklı değerlendirme ölçüleri de bulunmaktadır.

a) Gerçeğe Uygun Değer (Fair Value-Makul Değer): Karşılıklı pazarlık ortamında, bilgili ve istekli gruplar arasında bir varlığın el değiştirmesi ya da bir borcun ödenmesi durumunda ortaya çıkması gereken tutardır²⁰. Yani, gerçeğe uygun değer piyasa değeridir. Eğer piyasa değeri yoksa maliyet değeri veya geri kazanılabilir değer düşük olanıyla değerlendirilir. Yansız, danışıklı olmayan, ilgili taraflar arasında olmayan ve objektif bir işlemde bilgili ve istekli taraflar arasında bir varlığın değişimi veya bir borcun kapatılması için kabul edilen tutardır²¹.

b) Maliyet Bedeli (Cost): Bir varlığın elde edilmesinde veya inşaatında ödenen nakit veya nakit benzerlerini veya verilen diğer bedellerin gerçeğe uygun değerini veya belli durumlarda, ilk muhasebeleştirme sırasında ilgili varlığa atfe-

¹⁶ TMS, Kavramsal Çerçeve, Paragraf 100 (a)

¹⁷ TMS, Kavramsal Çerçeve, Paragraf 100 (b)

¹⁸ TMS, Kavramsal Çerçeve, Paragraf 100 (c)

¹⁹ TMS, Kavramsal Çerçeve, Paragraf 100 (d)

²⁰ TMS 2, 6. Paragraf.

²¹ ŞENSOY, Necdet, **Muhasebede Gerçekleşme Kavramı ve Yansımaları-Kapsamlı Kar**, Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, MÖDAV, Nisan – Haziran 2002, s.9,

dilen bedeli ifade eder²².

c) Kalıntı-Hurda Değer: İlgili varlığın tahmin edilen faydalı ömrünün sonundaki durum ve yaşına ulaştığı dikkate alınarak, şu anda elden çıkarılması sonucunda elde edilmesi beklenen tutardan, beklenen elden çıkarma maliyetleri düşüldükten sonra kalan tutardır²³.

d) Kayıtlı Değer (Defter Değeri): Bir varlığın, birikmiş amortisman ve birikmiş değer düşüklüğü kayıplarının düşülmesinden sonra bilançoda gösterilen tutardır²⁴.

e) Net Gerçekleştirilebilir Değer (Net Realizable Value): İşin normal akışı içinde tahmini satış fiyatından, tahmini tamamlanma maliyeti ve satışı gerçekleştirmek için gerekli tahmini satış giderleri toplamının indirilmesiyle elde edilen tutarı ifade eder²⁵.

f) Geri Kazanılabilir Tutar (Recoverable Amount): Bir varlığın net satış fiyatı ve kullanım değerinden büyük olanıdır. Bir varlığın (veya nakit üreten birimin) "Makul değeri eksi satış maliyetleri" ile aynı varlığın "Kullanım Değeri" nden büyük olanıdır²⁶.

g) Geri Kazanılabilir Tutar (Recoverable Amount): Geri kazanılabilir tutar; varlığın net sa-

tış fiyatı ile kullanım değerinden büyük olanını ifade eder²⁷.

h) Kullanım Değeri (Value in Use): Bir varlığın sürekli kullanımından ve faydalı ömrü sonunda elden çıkarılmasından elde edilmesi beklenen nakit akımlarının tahmin edilen bugünkü değeridir. Bir varlık veya nakit yaratan birimden elde edilmesi beklenen gelecekteki nakit akışlarının bugünkü değeridir²⁸.

ı) İşletmeye Özgü Değer: Eğer varlık o anda faydalı ömrü sonunda bulunması beklenen yaş ve durumda ise işletmenin bu varlığını elden çıkarması halinde, tahmini elden çıkarma maliyetleri düşüldükten sonra, o anda eline geçeceği tahmin edilen tutar. Bir işletmenin bir varlığın devamlı kullanımından ve yararlı ömrünün sonunda elden çıkarıldığında elde edilmesi beklenen veya bir yükümlülüğün karşılanmasında oluşması beklenen nakit akışlarının bugünkü değerini ifade eder²⁹.

j) Finansal Varlıkların veya Finansal Yükümlülüklerin Amorti Edilmiş Maliyet Değeri (Etkin Faiz Yöntemi İle Amorti (İtfa) Edilmiş Maliyet) (Amortised cost of a financial asset or financial liability): Bir finansal varlık veya yükümlülüğün kayıtlarda ilk tanındığı zaman ölçülen değeri ek-

²² TMS 16, 6.- 38.8 Paragraf.

²³ GÖKÇEN, Gürbüz ve Ataman Akgül Başak, Çakıcı Cemal, **Türkiye Muhasebe Standartları Uygulamaları**, İstanbul: Beta Basım Yayım Dağıtım A.Ş., 2006, s.146.

²⁴ TMS 16, 6. Paragraf.

²⁵ TMS 2, 6. Paragraf.

²⁶ TMS 36, 6. – TFRS 5,A Paragraf

²⁷ TMS 16,6 Paragraf

²⁸ TFRS 5-A, TMS 36,6 Paragraf.

²⁹ TMS 16, 6, TMS 38,8 Paragraf.

si anapara geri ödemeleri; artı veya eksi, ilk değerle vadedeki değer arasındaki farkın “etkin faiz metodu” ile birikimli itfası; ve eksi değer kaybı veya tahsil edilememeden ötürü yapılan değer azaltılmaları (doğrudan veya bir karşılık hesabı kullanılarak)³⁰.

k) Borçlanma Maliyetleri (Borrowing Costs): Bir işletme tarafından ödünç alınan fonlar nedeniyle katlanılan faiz ve diğer maliyetlere “Borçlanma Maliyetleri” denilir³¹.

l) (Net) Devrolunan Değer (Carrying Amount): Bir varlığın tanınmış olduğu değerden birikmiş amortisman veya itfa payları düşüldükten sonra kalan tutardır³².

m) Dönüştürme Maliyetleri: TMS 2’ye göre üretim sürecinde stokları dönüştürme maliyetleri; direk işçilik giderleri, direkt ilk madde giderleri gibi, üretimle doğrudan ilişkili maliyetleri kapsar. Bu maliyetler ayrıca ilk madde ve malzemenin mamule dönüştürülmesinde katlanılan sabit ve değişken genel üretim giderlerinden sistematik bir şekilde dağıtılan tutarları da içerir. Bu ölçü kavramsal çerçevede belirtilen dört temel değerlendirme esasından tarihi maliyet esasına karşılık gelmektedir³³.

n) Satın Alma Maliyeti: TMS 2’ye göre satın alma fiyatı, ithalat vergileri ve diğer vergiler (işletme tarafından vergi idaresinden iade alınabilecekler hariç) ve nakliye, yükleme boşaltma mali-

yetleri 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. Bu ölçü, tarihi maliyet esasına karşılık gelmektedir³⁴.

o) Amortisman Tabi Tutar: TMS 36’ya göre bir varlığın maliyetinden veya finansal tablolarda maliyet yerine geçen diğer tutarlardan, kalıntı değerinin düşülmesiyle bulunan tutarı ifade eder. Bu ölçü, tarihi maliyet esasına karşılık gelmektedir.

p) Tahmini Maliyet: Belirli bir tarihteki maliyet veya amortisman tabi tutulmuş maliyet açısından tahmin edilen tutardır. Buna ek olarak gerçekleştirilen amortisman veya itfa işlemlerinde, işletmenin ilk başta anılan belirli tarih itibarıyla ilgili varlık ve borcu finansal tablolarına yansıttığı ve söz konusu tarihteki maliyetin tahmini maliyete eşit olduğu varsayılır³⁵.

Yukarıda yer alan değerlendirme ölçülerinin haricinde Standartlarda ayrıca Yeniden Değerlenmiş Tutar, Stok Maliyetleri (Cost of Inventories), Satın Alma Maliyeti (Cost of Purchase), Elden Çıkarma Maliyeti (Cost of Disposal), Satış Maliyetleri (Costs to Sell), Cari Maliyet (Current Cost), Değer Kaybı Zararı (Impairment Loss), Gerçekleşebilir Değer (Realizable Value), Geri Kazanılabilir Değer (Recoverable Amount), Faydalı Ömür (Useful Life), Yeniden Değerleme (Revaluation) Ağırlıklı Ortalama Maliyet Yöntemi (Weighted Average

³⁰ TMS 39,9 Paragraf.

³¹ TMS 23.4. Paragraf

³² TMS 36.6.- TMS 16.6.- TMS 38.8 Paragraf

³³ TMS 2.12 Paragraf

³⁴ TMS 2.11 Paragraf

³⁵ TFRS 1,A Paragraf

cost method) ve İlk Giren İlk Çıkar (FIFO (first- in, first-out)) Yöntemi gibi değerlendirme ölçütleri bulunmaktadır.

4- DEĞERLEME FARKLILIKLARININ MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

İşletme faaliyetleri ile ilgili finansal olayların sunumunda, doğma zamanı ile vergi kanunlarına göre tanınma zamanı farklı olan gelir ve gider unsurları, her bir muhasebe dönemi için ayrı ayrı ele alınırsa muhasebe kârı ile mali kâr arasında farklılıklar ortaya çıkmaktadır. Bu farklılıklar, muhasebe uygulamaları ile vergi mevzuatının finansal sonuçları aktarmadaki amaçlarının çeşitli noktalarda değişiklik göstermesinden ileri gelmektedir. Vergi idaresi için önemli olan, işletme faaliyetleri sonucunda oluşmuş gelirden vergi matrahının en doğru şekilde tespit edilmesinin sağlanması, sosyal hedeflere yönelik uygun vergilendirme politikalarının oluşturulması ve mali denetimler için en uygun ortamın sağlanmasıdır. Muhasebe için önemli olan ise, işletme faaliyetleri sonucunda oluşmuş finansal bilgilerin işletmenin gerçek durumunu yansıtacak şekilde muhasebeleştirilmesinin sağlanmasıdır. Muhasebe ve vergi idaresi arasındaki bu farklı amaçlar muhasebe kârı ile vergiye tabi kârın farklı olmasına sebep olmaktadır.

Bu durumun ortaya çıkmasına sebep olan farklar geçici farklar ve sürekli farklar olmak üzere

iki farklı şekilde ortaya çıkmaktadır. Ortaya çıkan farkların geçici olması durumunda, TMS-12 Gelir Vergileri Standardı'na göre, geçici farkların vergi etkilerinin işletmenin finansal tablolara yansıtılabilmesi ve işletmenin gerçek finansal durumunun görülebilmesi için ertelenmiş vergilerin muhasebeleştirilmesi gerekmektedir³⁶.

Mali kar ile ticari kar arasındaki farklılıklar ertelenmiş vergi kavramının doğmasına neden olmaktadır. Bu farklılıklar şu şekilde sınıflandırılmaktadır.

- 1-Sürekli Farklılıklar ve
- 2-Geçici Farklılıklar,
- İndirilebilir Geçici Farklılıklar
- Vergilendirilebilir Geçici Farklılıklar

Sürekli Farklar: Muhasebe karı ile mali karın farklılaşmasına vergi mevzuatının hiçbir zaman kabul etmediği gelir ve giderler neden oluyorsa, bu farka sürekli fark denir. Örneğin trafik cezaları ve vergi cezaları işletme varlıklarını azaltan ve işletmeden kaynak çıkışına neden olan unsur oldukları için muhasebe ilkeleri bakımından gider olarak kabul edilirken, vergi mevzuatı bunları hiçbir zaman gider olarak kabul etmez³⁷. Sürekli farklılığa neden olan giderler G.V.K 41 maddede gider kabul edilmeyen ödemeler ve K.V.K 13. maddesinde kabul edilmeyen indirimler başlığı altında belirtilmiştir.

³⁶ TEKŞEN, Ömer, **TMS-12 Gelir Vergileri Standardına Göre Ertelenmiş Verginin İncelenmesi Ve Muhasebeleştirilmesi**, Süleyman Demirel Ü., İİBF Dergisi Y.2010, C.15, S.2 s.298, <http://iibf.sdu.edu.tr/dergi/files/2010-2-15.pdf> (Erişim tarihi, 15.10.2011)

³⁷ ÖZKAN, Azzem, **TMS-12 Gelir Vergileri Standardına Göre Ertelenmiş Vergiler Ve Muhasebe Uygulamaları**, Erciyes Ü., İİBF Dergi, S.32, Sf. 98 <http://iibf.erciyes.edu.tr/dergi/sayi32/006%20azzem%20ozkan.pdf> (Erişim Tarihi: 22.10.2011)

Bu tür giderler şunlardır:

- Vergi cezaları ve gecikme zamları
- Özel iletişim ve özel işlem vergileri
- Örtülü kazançlar
- Belgesiz giderler
- Bağışlar
- Binek oto motorlu taşıtlar vergisi
- Trafik cezaları
- Örtülü sermaye faizleri... gibi.

Sürekli farklara neden olan gelirler ise aşağıdaki gibidir:

- İştiraklerden temettü gelirleri,
- Yurt dışı inşaat, montaj ve teknik hizmet kazançları,
- Serbest bölge kazançları,
- Risk sermayesi ve gayrimenkul yatırım fonları ve ortaklıkları kazançları... gibi.

Geçici Farklar: Gelir veya gider unsurlarının ortaya çıkma zamanı ile vergi mevzuatı tarafından tanınma zamanı farklı ise muhasebe karı ile mali kar arasında geçici bir fark oluşur. Bu fark, birkaç dönem sonra ortadan kalkar. Geçici farklar vergi mevzuatının bilanço kalemleri için muhasebe ilkelerinden farklı değerlendirme ölçüsü benimsemesinden (değerleme farkları) ve/veya gelir ve giderleri farklı dönemlerde tanınmasından (zamanlama farkları) kaynaklanır³⁸. Bu farklılıklar, muhasebe karı ile mali karı farklılaştırır. TMS-12, muhasebe ve vergi karını farklılaştıran unsurları indirilebilir geçici farklar ve vergilendirilebilir geçici farklar olarak ikiye ayırmaktadır.

İndirilebilir Geçici Farklar – Ertelenen Vergi Yükümlülükleri: Muhasebe ilkelerine göre cari dönemde gider olarak kaydedilen, ancak vergi

mevzuatı tarafından gelecek dönemlerde vergi matrahı hesaplanırken indirilebilen giderler, indirilebilir geçici farkı oluşturur³⁹.

Geçici Farklara Neden Olan Giderler:

- Kıdem tazminatı karşılıkları,
- Diğer borç ve gider karşılıkları,
- Alınan çekler reeskont giderleri,
- Vadesiz alacak reeskont giderleri,
- Fazla ayrılan veya geçmiş döneme ilişkin ayrılan amortisman giderleri,
- Alış bedeli altında değerlendirilen hisse senetleri için yazılan giderler,
- Kanunen indirilmesi mümkün olmayan aktif hesap karşılıkları.

Geçici Farklara Neden Olan Gelirler:

- Hisse senetleri değer artış kazançları,
- Verilen çekler reeskont gelirleri,
- Vadesiz borçlar reeskont gelirleri,
- Varlık değer artış kazançları (gelecek dönemlerde vergilendirilecek),
- Geliştirme giderleri,
- Yenileme fonu vb.

Örneğin çalışanlar için kıdem tazminatı giderinin muhasebe ilkelerine göre kayda alınması, bu giderin gelirler toplamından indirilmesine ve dönemin muhasebe karının azalmasına neden olur. Halbuki vergi mevzuatınca bu gider henüz ödenmediği için (şimdilik) gider olarak kabul edilmeyecek, ancak ödendiği zaman kabul edilecektir. Vergi mevzuatınca kabul edilmeyen bu gider, vergi matrahı hesaplanırken muhasebe karına eklenecek ve mali kar bulunacaktır. Bu mali kar üzerinden de vergi ödenecektir. Dolayısıyla vergi mevzuatının şimdi kabul etmediği, ileri bir

³⁸ GÜCENME, Ümit, Aylın POROY, **Vergilerin Muhasebeleştirilmesi, Ertelenen Vergi Varlık ve Yükümlülükleri**, Muhasebe ve Denetime Bakış, S. 6(21), s. 4,

³⁹ DİNÇ, Engin, **Muhasebe ve Vergi Kuralları Arasındaki İlişki ve Gelir Vergileri (TMS 12) Standardının Muhasebe Uygulamalarına Etkisi**, Erciyes Ü. İİBF Dergisi, S. 28, s. 27. <http://iibf.erciyes.edu.tr/dergi/sayi28/edinc.pdf> (Erişim Tarihi: 22.10.2011)

tarihte kabul edeceği giderin vergisi peşin olarak ödenmiş olacaktır. Gelecek dönemlerde vergi mevzuatının kabul etmesiyle peşin ödenen bu vergi gideri geri kazanılacağı için işletmeye bir alacak doğuracaktır. Zamanlamadan kaynaklanan bu farkın vergi etkisi bilançoda bir duran varlık kalemi gibi ertelenen vergi varlıkları olarak raporlanacaktır⁴⁰.

Vergilendirilebilir Geçici Farklar-Ertelenen Vergi Yükümlülükleri:

Muhasebe ilkelerine göre cari dönemde gelir olarak kaydedilen, ancak vergi mevzuatı tarafından gelecek dönemlerde kabul edilecek gelirler, vergilendirilebilir geçici farkı oluşturur. Mesela işletmenin alım satım amacıyla satın almış olduğu hisse senetlerinin dönem sonunda gerçeğe uygun değerle değerlendirilmesi yapıldığında borsa değer artış karı oluşabilir. Bu değer artış karı muhasebe ilkeleri bakımından dönemin geliri içine girecek, fakat vergi mevzuatı tarafından kabul edilmeyecektir. Dolayısıyla vergi matrahı hesaplanırken muhasebe karından değer artış karı indirilecek ve matrah bulunacaktır. Gelecek dönemlerde hisse senedinin satışıyla bu değer artış karı gerçekleştiğinde ise muhasebe karı etkilenmeyecek, ancak vergi matrahı hesaplanırken bu tutar hesaba katılacak ve muhasebe karına eklenerek vergi hesaplanacaktır. Tabiatıyla değer artış karının muhasebe ilkelerine göre kayıtları yapıldığı yıl yüksek muhasebe karı raporlanmasına rağmen, daha düşük bir tutar üzerinden vergi ödenecektir. Ancak vergi mevzuatının kabul etmediği bu tutar ertesi yıllarda kabul edildiğinde daha yüksek bir kar üzerinden vergi ödenecektir. Bu da vergilendirilebilir geçici bir fark doğurmaktadır. Bu farkın vergi etkisi bilançoda uzun vadeli bir yabancı kaynak olarak ertelenen vergi yükümlülükleri olarak raporlanacaktır⁴¹. Vergilendirilebilir geçici farklara neden olan bazı gelir ve giderler aşağıdaki gibidir:

- Hisse Senetleri Değer Artış Kazançları
- Verilen Çekler Reeskont Gelirleri
- Vadesiz Borçlar Reeskont Gelirleri
- Varlık Değer Artış Kazançları (Gelecek Dönemlerde Vergilendirilecek)
- Geliştirme Giderleri
- Yenileme Fonu.. gibi.

Tablo 1: Ertelenmiş Vergi Varlığı ve Vergi Yükümlülüğünün Doğuş Nedenleri⁴²

Durum Farkın Niteliği Sonuç	Durum Farkın Niteliği Sonuç	Durum Farkın Niteliği Sonuç
Aktiflerde		
Vergi Değeri > Muhasebe Değeri	İndirilebilir Geçici Fark	Ertelenmiş Vergi Varlığı
Vergi Değeri < Muhasebe Değeri	Vergilendirilebilir Geçici Fark	Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü
Pasiflerde		
Vergi Değeri > Muhasebe Değeri	Vergilendirilebilir Geçici Fark	Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü
Vergi Değeri > Muhasebe Değeri	İndirilebilir Geçici Fark	Ertelenmiş Vergi Varlığı

⁴⁰ ÖZKAN, age, s.99

⁴¹ ÖZKAN, age, s.102-103

⁴² ÖRTEN,Remzi, Hasan Kaval, Aydın Karapınar; **Türkiye Muhasebe-Finansal Raporlama Standartları**, Gazi Kitabevi 2. Baskı 2008 s.160.

4.1- Ertelenmiş Vergi Varlığı Ve Yükümlülüklerinin Muhasebeleştirilmesi

Geçici farkların doğrudan muhasebeleştirilmesi mümkün değildir. Buna göre, yıl sonu itibari ile envanter döneminde vergi karşılıkları hesaplanırken, geçici farka neden olan varlık ve borçlardan kaynaklanan ertelenmiş vergi varlıkları (alacakları) ve ertelenmiş vergi yükümlülükleri (borçları) hesaplanır. Hesaplanan ertelenmiş vergi varlıkları (alacakları) ve yükümlülükleri (borçları), dönem net karını düzelterek şekilde kaydedilir.

Kullanılacak hesaplar aşağıdaki gibidir:

691.01 Dönem Karı Vergi ve Yasal Yükümlülük Karşılığı Hesabı

691.02 Dönem Karı Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü Hesabı

691.03 Dönem Karı Ertelenmiş Vergi Varlığı Hesabı

692 Dönem Net Kar veya Zararı Hesabı

590 Dönem Net Karı

591 Dönem Net Zararı

182 Ertelenmiş Vergi Varlığı Hesabı

282 Ertelenmiş Vergi Varlığı Hesabı

382 Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü Hesabı

482 Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü Hesabı⁴³

5- TMS-VUK KARŞILAŞTIRMALI ÖRNEK UYGULAMASI⁴⁴

1.1.20xx tarihinde faaliyete geçmiş olan Cündoğan A.Ş.'nin 1.1.20xx-31.12.20xx tarihleri arasındaki faaliyetlerine ilişkin bilgiler ve faali-

yetleri sonucundaki muhasebe uygulamalarının Türk Vergi Yasaları karşısındaki durumları aşağıdaki gibidir.

Şirketin 20xx yılı dönem muhasebe karı 450.000 TL'dir.

1- Şirketin elinde alım satım kazancı amaçlı ve alış bedeli 162.000 TL olan borsadan satın aldığı (B) A.Ş.ye ait hisse senetleri bulunmaktadır. Hisselerin dönem sonu değeri 100.000 TL'ye düşmüştür. İşletme 62.000 TL'lik değer düşüklüğü için karşılık ayırmış ve gelir tablosuna yansıtılmıştır.

Vergi Usul Kanunu'nun 279. maddesine göre hisse senetleri alış bedeliyle değerlendirilir. Alış bedeliyle değerlendirilen menkul kıymetlerden değerlendirme günü itibariyle envantere bulunanların değerlerinde önemli değişiklikler olsa dahi, bunun karşılığı ayrılması suretiyle sonuç hesaplarına intikal ettirilmesi VUK' a göre mümkün değildir. Menkul kıymetlerde meydana gelen değer düşüklüğü, ilgili menkul kıymetler satılmak suretiyle realize edilirse ancak o zaman satış zararı olarak mali kardan düşülebilir. Buna göre ayrılan karşılığın muhasebe değeri 62.000 TL vergi değeri ise sıfır TL'dir. Muhasebe ve vergi değeri arasındaki bu fark (62.000 TL) İndirilebilir geçici farktır ve ertelenmiş vergi varlığına neden olur.

2- İşletmenin bu döneme ait reeskont faiz giderlerinin toplam 64.000 TL olduğu belirlenmiştir. Bu tutarının 18.000 TL' sinin VUK hükümlerine uygun olarak hesaplandığı 46.000 TL' sinin ise vadesi 3 ayı geçen senetsiz alacaklara ve çeklere ait olduğu anlaşılmıştır.

Toplam 45.000 TL tutarındaki reeskont faiz

⁴³ DİNÇ, a.g.e., s.37-38

⁴⁴ ŞİŞMAN, Ahmet Gündoğan, **TMS-12 "Gelir Vergileri" Standardı'nın Analizi**, Yayınlanmamış Y. Lisans Tezi, Sakarya Ün., s. 123, (TMS/TFRS ve Türk Vergi Mevzuatı hükümleri temel alınarak hazırlanmıştır.)

gelirlerinin 18.000 TL' sinin VUK hükümlerine uygun olarak hesaplandığı, 27.000 TL'lik kısmının ise senetsiz borçlara ait olduğu anlaşılmıştır.

Vergi yasalarına göre bir alacak veya borcun reeskonta tabi tutabilmesi için, senede bağlı bir alacak veya borç olması gerekmektedir. Yine senetli alacaklar ve borçların reeskonta tabi tutulup bu işlemler sonucunda ortaya çıkacak olan gelir veya giderin mali karın tespitinde dikkate alınabilmesi reeskont işleminin VUK hükümlerine uygun olarak yapılmasına bağlıdır.

Bunun yanında VUK hükümlerine göre reeskonta tabi tutulacak alacak ve borç senetlerinden sayılmadıklarından dolayı çeklerin reeskonta tabi tutulması ve bunun sonucunda oluşan gelir veya giderin mali kar hesabında dikkate alınması mümkün değildir.

Buna göre senetli ve senetsiz alacaklar için muhasebe standartlarına göre hesaplanan reeskont faiz giderinin muhasebe değeri 64.000 TL, vergi değeri ise 18.000 TL olacaktır. Aradaki 46.000 TL' lik fark indirilebilir geçici farktır ve ertelenmiş vergi varlığına neden olur. Senetli ve senetsiz borçlar için muhasebe standartlarına göre hesaplanan reeskont faiz gelirinin muhasebe değeri 45.000 TL, vergi değeri ise 18.000 TL'dir. Aradaki 27.000 TL'lik fark vergiye tabi bir geçici farktır ve ertelenmiş vergi varlığına neden olur.

3- Tamamına karşılık ayrılmış olan şüpheli ticari alacakların henüz dava ve icra safhasında olmadığı belirlenmiştir.

Vergi yasalarına göre kurum kazançlarında tahakkuk esası geçerlidir. Tahakkuk esası, gelirin elde edilmiş olması için hukuken o gelire alacaklı olmayı ifade etmektedir. Tahakkuk esasının bir

sonucu olarak, tahakkuk ettiğinde gelir yazılan hâsılatların, fiilen tahsil edilmemesi halinde gelirler içinden çıkarılması gerekmektedir.

VUK' a göre ticari veya zirai kazancın elde edilmesi ve ettirilmesi ile ilgili olması şartıyla; dava ve İcra Safhasında bulunan alacaklar ve yapılan protestoyla veya yazı ile bir defadan fazla istenilmesine rağmen borçlu tarafından ödenmemiş bulunan dava ve icra takibine değmeyecek derecede küçük alacaklar şüpheli alacak sayılır ve bu durumdaki alacaklar için değerlendirme gününün tasarruf değerine göre pasifte karşılık ayrılabilir.

Ancak örneğimizde; hesaplanan karşılığın muhasebe değeri 9.000 TL iken şüpheli alacak henüz dava ve icra safhasında olmadığından vergiye esas değeri sıfır TL olacaktır. Oluşan bu 9.000 TL'lik fark İndirilebilir bir geçici farktır ve ertelenmiş vergi varlığına neden olur.

4- Tamamına karşılık ayrılmış olan modası geçmiş stoklar için henüz takdir komisyonu kararının gelmediği tespit edilmiştir.

VUK'a göre emtia maliyet bedeli ile değerlendirilir. Örneğimizde olduğu gibi modasının geçmesi nedeniyle stoklarda meydana gelen değer düşüklüğü için karşılık ayrılabilir. Ancak bunun mali karın tespitinde dikkate alınabilmesi için VUK' ta yer alan hükümlere uyulması gerekmektedir. Örneğimize göre stok değer düşüklüğü karşılığının vergi kanunlarına göre hüküm ifade etmesi bu değer düşüklüğünün takdir komisyonu tarafından tespit edilerek bir rapora bağlanmasına bağlıdır. Ancak örneğimizde takdir komisyonu kararının henüz gelmediği tespit edildiğinden muhasebe değeri 27.000 TL olan stok değer düşüklüğü karşılığının vergiye esas değeri sıfır TL

olacaktır. Muhasebe değeri ile vergi değeri arasında oluşan bu fark indirilebilir geçici bir farktır ve ertelenmiş vergi varlığına neden olur.(VUK 267,274,278)

Değer düşüklüğü karşılığı ancak ve ancak Takdir Komisyonlarınca tespit edilirse gider kabul edilirler. Aksi durumda Kanunen Kabul Edilmeyen Gider sayılırlar.

5- 20xx yılının ocak ayında satın alınan maddi duran varlıkların maliyet bedeli 1.800.000 TL'dir.

Maddi duran varlıklar için vergi mevzuatına göre ayrılan (% 20), dönemin amortisman gideri 360.000 TL'dir. Muhasebe standartlarına göre ise (% 15) göre 270.000 TL amortisman gideri oluşmuştur. Maddi olmayan duran varlıkların maliyet bedeli 360.000 TL, vergi mevzuatına göre ayrılan (% 20) dönemin amortisman gideri 72.000 TL'dir. Muhasebe standartlarına göre ise (% 10) 36.000 TL amortisman gideri oluşmuştur.

Türk Ticaret Kanunu ile muhasebe ilkelerine göre işletmeler durumlarına uygun amortisman ayırmakta serbesttirler. Bu durumda işletmeler vergi yasalarında belirtilen⁴⁵ üst sınırı aşmayan miktarlarda amortisman ayırabilirler. Örneğimizde hem Maddi Duran Varlıklar hem de Maddi Olmayan Duran Varlıklar için muhasebe standartlarına göre ayrılan amortisman gideri vergi yasalarına göre ayrılan amortisman giderinden daha azdır.

Buna göre Maddi Duran Varlıklar için ayrılan amortisman giderinin muhasebe değeri 270.000

TL vergi değeri ise 360.000 TL'dir. İki değer arasındaki fark (90.000 TL) vergiye tabi geçici farktır ve ertelenmiş vergi yükümlülüğü doğmasına neden olur.

Aynı şekilde Maddi Olmayan Duran Varlıklar için ayrılan amortisman giderinin muhasebe değeri 36.000 TL vergi değeri ise 72.000 TL'dir. İki değer arasındaki fark (36.000 TL) vergiye tabi geçici farktır ve ertelenmiş vergi yükümlülüğü doğmasına neden olur.

6- Yabancı paralı borçlar yıl sonunda Merkez Bankası döviz satış kuru ile değerlendirilmiş, hesaplanan 45.000 TL'lik kur farkı gider olarak kaydedilmiştir.

Türk vergi mevzuatına göre yabancı para ile senetli veya senetsiz alacaklar borsa rayici ile değerlendirilir. Ancak Türkiye'de yabancı paralar için borsa bulunmadığından Maliye Bakanlığınca belirlenecek kurlar üzerinden değerlendirilir. Yılsonunda değerlendirme işleminde ise TCMB efektif alış kuru dikkate alınır.

Buna göre borcun muhasebe standartlarına göre döviz satış kuru ile değerlendirilmesi ancak vergi mevzuatına göre ise efektif alış kuru ile değerlendirilmesi gerektiğinden oluşan bu 45.000 TL'lik fark indirilebilir geçici farktır ve ertelenmiş vergi varlığının doğmasına neden olur.

7- Yıl içerisinde toplam 9.000 TL vergi cezası ödenmiştir.

Kurumlar Vergisi Kanunu'na göre para ve vergi cezaları kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınamaz. (KVK 11/d) Diğer ifa-

⁴⁵Amortisman oranları iktisadi kıymetlerin faydalı ömürleri de dikkate alınmak suretiyle Maliye Bakanlığınca belirlenir. (VUK GT 333,339,365) VUK'un 315. maddesinin değişmeden önceki halinde Mükelleflerin amortismanına tabi iktisadi kıymetlerinin değerini, % 20 nispetinden fazla olmamak üzere, serbestçe tespit ettikleri nispetler üzerinden yok edecekleri hüküm altına alınmışken 5024 sayılı kanunla değişen şekilde ise "Mükellefler amortismanına tabi iktisadi kıymetlerini Maliye Bakanlığının tespit ve ilan edeceği oranlar üzerinden itfa ederler. İlan edilecek oranların tespitinde iktisadi kıymetlerin faydalı ömürleri dikkate alınır." (VUK Md 315)

deyle bu tutar kanunen kabul edilmeyen gider niteliğindedir. Bu nedenle geçici değil sürekli farka neden olur. Dolayısıyla bu tutarın mali karın tespitinde kanunen kabul edilmeyen gider olarak ticari kara ilavesi durumda ertelenmiş vergi oluşması söz konusu olmayacaktır.

8- Şirketin 31.12.2008 tarihi itibarıyla hesaplanan kıdem tazminat yükümlülüğü 54.000 TL'dir. Tamamı bu yıla ait olan tutar için karşılık ayrılmıştır.

Vergi yasaları her yıl ayrılan kıdem tazminatları karşılıklarının "gider" yazılmasına izin vermemiş, işçinin iş yerinden ayrılacağı sırada fiilen ödenen kıdem tazminatı toplam tutarının gider yazılabileceğini hüküm altına almıştır.

Buna göre muhasebe değeri 54.000 TL olan kıdem tazminat karşılığı giderinin vergiye esas değeri sıfır olacaktır. Bu iki değer arasındaki fark ise indirilebilir geçici farktır ve ertelenmiş vergi varlığının doğmasına neden olur.

9- Dönem içinde tahakkuk eden iştirak kazancı 9.000 TL'dir. Kurumlar Vergisi Kanunu'na göre kurumların başka bir kurumun sermayesine katılmaları nedeniyle elde ettikleri kazançlar (İştirak kazançları) Kurumlar Vergisi'nden müstesnadır. (KVK Md.5)

Buna göre vergiye tabi olmayan bu tutar nedeniyle ticari kar ile mali kar arasında bir farklılık oluşacaktır. Ancak bu farklılık geçici değil sürekli olacaktır. Bu nedenle de bu farklılık herhangi bir ertelenmiş vergi etkisi yaratmayacaktır.

10- Bilanço tarihi itibarıyla kurumlar vergisi oranı % 20'dir. Bu oran üzerinden vergi karşılığı ayrılmıştır. İzleyen dönem için de vergi oranının % 20 olacağı kabul edilmiştir.

Bu verilere göre Gündoğan A.Ş'nin Kurumlar Vergisi Karşılığı aşağıdaki gibi hesaplanacaktır.

Tablo: 20xx Hesap Dönemine ait Kurumlar Vergisinin Hesaplanması

DÖNEM MUHASEBE KARI		450.000
Menkul Kıymet Değer Düşüklüğü Karşılığı	İndirilebilir Geçici Fark	62.000
Reeskont Faiz Gideri	İndirilebilir Geçici Fark	46.000
Şüpheli Ticari Alacak Karşılığı	İndirilebilir Geçici Fark	9.000
Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı	İndirilebilir Geçici Fark	27.000
Borç Değerlemesinden Doğan Kur Farkı	İndirilebilir Geçici Fark	45.000
Kıdem Tazminat Karşılığı	İndirilebilir Geçici Fark	54.000
Trafik ve Vergi Cezaları	Sürekli Fark	9.000
Reeskont Faiz Gelirleri	Vergilendirilebilir Geçici Fark	(27.000)
Maddi Duran Varlıklar Amortisman Gider Farkı	Vergilendirilebilir Geçici Fark	(90.000)
Maddi Olmayan Duran Varlıklar Amortisman Gider Farkı	Vergilendirilebilir Geçici Fark	(36.000)
İştirak Kazançları	Sürekli Fark	(9.000)
Mali Kar		540.000
Vergi Karşılığı (%20)		(108.000)
DÖNEM NET KARI		342.000

MAKALELER

sayı: 147 • aralık 2011

Gündoğan A.Ş.'nin Türkiye Muhasebe Standartlarına göre düzenlediği 31.12.20xx tarihli bilançosu ertelenmiş vergi hesaplanmadan önce aşağıdaki gibidir.

DÖNEN VARLIKLAR	926.000
Hazır Değerler	18.000
Menkul Kıymetler	162.000
Menkul Kıymet Değer Düşüklüğü Karşılığı (-)	62.000
Ticari Alacaklar	540.000
Alacak Senetleri Reeskontu (-)	64.000
Şüpheli Ticari Alacak Karşılığı (-)	9.000
Stoklar	360.000
Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı (-)	27.000
Diğer Dönen Varlıklar	8.000
DURAN VARLIKLAR	2.214.000
Mali Duran Varlıklar	360.000
Maddi Duran Varlıklar	1.800.000
Maddi Duran Varlıkların Birikmiş Amortismanları (-)	270.000
Maddi Olmayan Duran Varlıklar	360.000
Maddi Olm. Duran Varlıkların Birikmiş Amortismanlar(-)	36.000
AKTİF	3.140.000
KISA VADELİ YÜKÜMLÜLÜKLER	387.000
Mali Borçlar	144.000
Ticari Borçlar	180.000
Borç Senetleri Reeskontu (-)	45.000
Vergi Karşılıkları	108.000
UZUN VADELİ YÜKÜMLÜLÜKLER	71.000
Kıdem Tazminat Karşılıkları	54.000
Diğer Uzun Vadeli Yükümlülükler	17.000
ÖZKAYNAKLAR	2.682.000
Ödenmiş Sermaye	2.340.000
Dönem Net Karı	342.000
PASİF	3.140.000

Gündoğan A.Ş.'nin bilanço kalemlerinin defter değeri ve vergi değerleri ile bu değerler arasında oluşan geçici farklar aşağıdaki gibi olacaktır.

Tablo: Geçici Farkların Hesaplanması

BİLANÇO KALEMİ	Muhasebe Standartlarına Göre Değerleme (Defter Değeri)	VUK'a Göre Değerleme (Vergi Değeri)	Geçici Farklar
Hazır Değerler	18.000	18.000	-
Menkul Kıymetler	100.000	162.000	(62.000)İGF
Ticari Alacaklar	540.000	540.000	-
Ticari Alacaklar Reeskontu	(64.000)	(18.000)	(46.000)İGF
Şüpheli Tic. Alacak Karşılığı	(9.000)	-	(9.000)İGF
Stoklar	360.000	360.000	-
Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı	(27.000)	-	(27.000)İGF
Diğer Dönen Varlıklar	8.000	8.000	-
Mali Duran Varlıklar	360.000	360.000	-
Maddi Duran Varlıklar	1.800.000	1.800.000	-
Biririlmiş Amortismanlar	(270.000)	(360.000)	90.000 VGF
Maddi Olmayan Duran Varlıklar	360.000	360.000	-
Biririlmiş Amortismanlar	(36.000)	(72.000)	36.000 VGF
Aktif Toplamı	3.140.000	3.158.000	18.000 İGF
Mali Borçlar	144.000	99.000	45.000 İGF
Ticari Borçlar	180.000	180.000	-
Ticari Borç Reeskontu	(45.000)	(18.000)	(27.000)VGF
Vergi Karşılıkları	108.000	108.000	-
Kıdem Tazminat Karşılıkları	54.000	-	54.000 İGF
Diğer Uzun Vadeli Yükümlülükler	17.000	17.000	-
Ödenmiş Sermaye	2.340.000	2.340.000	-
Dönem Net Karı	342.000	432.000	-
Pasif Toplamı	3.140.000	3.158.000	72.000 İGF

İGF: İndirilebilir Geçici Fark, VGF: Vergilendirilebilir Geçici Fark

Varlıkların, muhasebe değerinin vergi değerinden büyük olduğu durumlarda vergilendirilebilir geçici farklar ortaya çıkar ve ertelenmiş vergi yükümlülüğü oluşur. Varlıkların muhasebe değerinin vergi değerinden küçük olduğu durumlarda ise indirilebilir geçici farklar ortaya çıkar ve ertelenmiş vergi varlığı oluşur.

Yabancı kaynakların muhasebe değeri vergi değerinden büyük olduğunda indirilebilir geçici farklar ortaya çıkar ve ertelenmiş vergi varlığı oluşur. Yabancı kaynakların muhasebe değeri vergi değerinden küçük olduğunda ise vergilendirilebilir geçici farklar ortaya çıkar ve ertelenmiş vergi yükümlülüğü oluşur.

Buna göre; örneğimizde yer alan vergilendirilebilir geçici farklar toplandığında 153.000 TL vergilendirilebilir geçici fark ortaya çıkmakta, vergi oranı % 20 kabul edildiğinde toplam 30.600 TL' de ertelenmiş vergi borcu oluşmaktadır. İndirilebilir geçici farklar toplamı ise 243.000 TL, vergi oranı % 20 kabul edildiğinde ertelenmiş vergi varlığı ise toplam 48.600 TL olmaktadır. Ertelenmiş vergi varlıkları ve yükümlülüklerinin ayrıntıları ise aşağıdaki gibi olacaktır. (Vergi Oranı % 20)

İndirilebilir Geçici Farklar	Geçici Fark	Ertelenmiş Vergi Varlığı
Menkul Kıymet Değer Düşüklüğü Karşılığı	62.000	12.400
Reeskont Faiz Gideri	46.000	9.200
Şüpheli Ticari Alacak Karşılığı	9.000	1.800
Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı	27.000	5.400
Yabancı Paralı Borçlar Değerleme Farkı	45.000	9.000
Kıdem Tazminat Karşılığı	54.000	10.800
TOPLAM	243.000	48.600
Vergilendirilebilir Geçici Farklar	Geçici Fark	Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü
Reeskont Faiz Geliri	27.000	5.400
MDV Kaynaklı Amortisman Farkı	90.000	18.000
MODV Kaynaklı Amortisman Farkı	36.000	7.200
TOPLAM	153.000	30.600

Bu bilgilere göre örneğimizde hesaplanan ertelenmiş vergi varlıkları ve ertelenmiş vergi yükümlülüklerinin muhasebe kaydı ve ortaya çıkan ertelenmiş verginin dönem karına etkisi aşağıdaki gibi olacaktır.

283 ERTELENMİŞ VERGİ VARLIKLARI	48.600	
283.10 Kıdem Tazminat Karşılıkları	10.800	
283.30 Reeskont Faiz Gideri	9.200	
283.40 Şüpheli Ticari Alacak Karşılığı	1.800	
283.50 Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı	5.400	
283.60 Menk. Kıym. Değ. Düş. Karşılığı	12.400	
283.70 Yabancı Para Borç Değ. Farkı	9.000	
691 DÖN.KARI VERGİ VE YAS.YÜK.KARŞ.		48.600
691.30 Dönem Karı Ert. Vergi Varlığı		48.600

691 DÖN.KARI VERGİ VE YAS.YÜK.KARŞ.	30.600	
691.20 Dönem Karı Ert. Vergi Yükümlülüğü	30.600	
483 ERTELENMİŞ VERGİ YÜKÜMLÜLÜKLERİ		30.600
483.10 MDV Amort. Farkı		18.000
483.20 MODV Amort. Farkı		5.400
483.30 Reeskont Faiz Geliri		5.400

690 DÖNEM NET KARI YA DA ZARARI	342.000	
691 DÖN.KARI VERGİ VE YAS.YÜK.KARŞ.	48.600	
691.30 Dönem Karı Ert. Vergi Varlığı	48.600	
691 DÖN.KARI VERGİ VE YAS.YÜK.KARŞ.		30.600
691.20 Dönem Karı Ert. Vergi Yükümlülüğü		30.600
692 DÖNEM NET KAR YA DA ZARARI (DÜZELTİLMİŞ)		360.000

692 DÖNEM NET KAR YA DA ZARARI (DÜZELTİLMİŞ)	360.000	
590 DÖNEM NET KARI HESABI		360.000

Ertelenmiş vergi varlıkları ve borçlarını birbirine mahsup etmek yerine vergilendirilebilir geçici farklar ile indirilebilir geçici farkları birbirine mahsup edilerek de aynı sonuca ulaşabilir. Buna göre örneğimizdeki verilerden hareketle, aktif kalemlerdeki (varlıklar) indirilebilir geçici farklar ve vergilendirilebilir geçici farklar birbirleriyle mahsup edildikten sonra 18.000 TL indirilebilir geçici fark oluşmuştur. Aynı şekilde pasif kalemlerde (yabancı kaynaklar) oluşan indirilebilir geçici farklar ve vergilendirilebilir geçici farklar birbirleriyle mahsup edildikten sonra 72.000 TL indirilebilir geçici fark oluşmuştur.

Toplam 18.000 + 72.000 = 90.000 TL indirilebilir fark oluşmuştur.

Ertelenmiş Vergi Varlığı ise vergi oranı % 20 kabul edildiğinde (90.000 x %20) 18.000 TL olacaktır. Bu işlemler sonucunda, vergi karşılığı ile ilgili muhasebe kaydı aşağıdaki gibi olacaktır.

691 Dönem Karı Vergi ve Yasal Yük. Karşılığı	108.000	
691.10 Yasal (Cari Dönem) Vergi Karşılığı	108.000	
283 Ertelenmiş Vergi Varlığı	18.000	
370 Dönem Karı Vergi ve Yasal Yük. Karş.		108.000
691 Dönem Karı Vergi ve Yasal Yük. Karşılığı		18.000
691.20 Dönem Karı Ert. Vergi Yükümlülüğü	18.000	

İşletmenin muhasebe karınının 450.000 TL olduğu hatırlatılarak, dönem net karına (düzeltilmiş) ulaşılması için yapılacak muhasebe kaydı ise aşağıdaki gibi olacaktır.

690 Dönem Karı veya Zararı	450.000	
691 Dönem Karı Vergi ve Yasal Yük. Karşılığı		90.000
691.10 Yasal (Cari Dönem) Vergi Karşılığı		90.000
692 Dönem Net Karı		360.000
692 Dönem Net Karı	360.000	
592 Dönem Net Karı		360.000

MAKALELER

İndirilebilir geçici farklar nedeniyle ortaya çıkan ertelenmiş vergi varlıklarının ve bunların vergi karşılığına ve dönem karına etkisi kısaca aşağıdaki şekilde de gösterilebilir.

İndirilebilir Geçici Farklar	(243.000)
Vergilendirilebilir Geçici Farklar	153.000
Toplam indirilebilir fark	90.000
Ertelenmiş Vergi Gelir Etkisi (90.000x% 20)	18.000
Vergi Öncesi Dönem Karı	450.000
Ödenecek Vergi Tutarı	(108.000)
Ertelenmiş Vergi Gelir Etkisi	18.000
Toplam Vergi Karşılığı (TMS/TFRS Hükümlerine Göre Raporlanacak Vergi Tutarı)	(90.000)
Dönem Net Karı	360.000

Yapılan hesaplamalardan sonra Gündoğan A.Ş.'nin 31.12.20xx tarihli bilançosu ertelenmiş vergi etkisi (Ertelenmiş Vergi Varlığı) dikkate alındığında aşağıdaki gibi olacaktır.

DÖNEN VARLIKLAR	926.000
Hazır Değerler	18.000
Menkul Kıymetler	162.000
Menkul Kıymet Değer Düşüklüğü Karşılığı (-)	62.000
Ticari Alacaklar	540.000
Alacak Senetleri Reeskontu (-)	64.000
Şüpheli Ticari Alacak Karşılığı (-)	9.000
Stoklar	360.000
Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı (-)	27.000
Diğer Dönen Varlıklar	8.000
DURAN VARLIKLAR	2.232.000
Mali Duran Varlıklar	360.000
Maddi Duran Varlıklar	1.800.000
Maddi Duran Varlıkların Birikmiş Amortismanları (-)	270.000
Maddi Olmayan Duran Varlıklar	360.000
Maddi Olm. Duran Varlıkların Birikmiş Amortismanlar(-)	36.000
Ertelenmiş Vergi Varlığı	18.000
AKTİF	3.158.000
KISA VADELİ YÜKÜMLÜLÜKLER	387.000

Mali Borçlar	144.000
Ticari Borçlar	180.000
Borç Senetleri Reeskontu (-)	45.000
Vergi Karşılıkları	108.000
UZUN VADELİ YÜKÜMLÜLÜKLER	71.000
Kıdem Tazminat Karşılıkları	54.000
Diğer Uzun Vadeli Yükümlülükler	17.000
ÖZKAYNAKLAR	2.700.000
Ödenmiş Sermaye	2.340.000
Dönem Net Karı	360.000
PASİF	3.158.000

Ertelenmiş vergi etkisi dikkate alınarak hazırlanan bu bilançoda dikkat edileceği üzere işletmenin varlık (aktif) ve kaynakları (pasif) 18.000 TL artış göstermiştir. Bu ilk bakışta bir çelişki gibi görünebilir. Ancak örneğimizde, hazırlanan ilk bilançonun TMS/TFRS hükümlerine göre hazırlanmış olmasına rağmen ertelenmiş vergi etkilerinin dikkate alınmadığı unutulmamalıdır.

Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğünün Oluştugu Durum

Örneğimizdeki verileri ertelenmiş vergi yükümlülüğü yaratacak şekilde yeniden düzenlersek ve bu sefer indirilebilir geçici farkların 153.000 TL, vergilendirilebilir geçici farkların ise 243.000 TL olduğunu varsayarsak oluşacak vergi gideri aşağıdaki gibi hesaplanacaktır.

Indirilebilir Geçici Farklar	153.000
Vergilendirilebilir Geçici Farklar	(243.000)
Toplam Vergilendirilebilir Fark	(90.000)
Ertelenmiş Vergi Gider Etkisi (90.000x% 20)	(18.000)
Bu verilere Göre Oluşacak Mali Kar	360.000
Vergi Karşılığı (%20)	(72.000)
Vergi Öncesi Dönem Karı	450.000
Ödenecek Vergi Tutarı	(72.000)
Ertelenmiş Vergi Gider Etkisi	(18.000)
Toplam Vergi Karşılığı (TMS/TFRS Hükümlerine Göre Raporlanacak Vergi Tutarı)	(90.000)
Dönem Net Karı	360.000

Muhasebe kaydı ise aşağıdaki gibi olacaktır.

691 Dönem Karı Vergi ve Yasal Yük. Karşılığı	90.000	
691.10 Yasal (Cari Dönem) Vergi Karşılığı	72.000	
691.20 Dönem Karı Ert. Vergi Yükümlülüğü	18.000	
370 Dönem Karı Vergi ve Yasal Yük. Karş.		72.000
483 Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü		18.000

İşletmenin muhasebe karınının 450.000 TL olduğu hatırlatılarak, dönem net karına (düzeltilmiş) ulaşılmaması için yapılacak muhasebe kaydı ise aşağıdaki gibi olacaktır.

690 Dönem Karı veya Zararı	450.000	
691 Dönem Karı Vergi ve Yasal Yük. Karşılığı		90.000
691.10 Yasal (Cari Dönem) Vergi Karşılığı		72.000
691.20 Dönem Karı Ert. Vergi Yükümlülüğü		18.000
692 Dönem Net Karı		360.000
692 Dönem Net Karı	360.000	
592 Dönem Net Karı		360.000

Bu yeni durumda Gündoğan A.Ş' nin 31.12.20xx tarihli bilançosu ertelenmiş vergi etkisi (Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü) dikkate alındığında aşağıdaki gibi olacaktır.

DÖNEN VARLIKLAR	926.000
Hazır Değerler	18.000
Menkul Kıymetler	162.000
Menkul Kıymet Değer Düşüklüğü Karşılığı (-)	62.000
Ticari Alacaklar	540.000
Alacak Senetleri Reeskontu (-)	64.000
Şüpheli Ticari Alacak Karşılığı (-)	9.000
Stoklar	360.000
Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı (-)	27.000
Diğer Dönen Varlıklar	9.000
DURAN VARLIKLAR	2.214.000
Mali Duran Varlıklar	360.000
Maddi Duran Varlıklar	1.800.000
Maddi Duran Varlıkların Birikmiş Amortismanları (-)	270.000
Maddi Olmayan Duran Varlıklar	360.000
Maddi Olm. Duran Varlıkların Birikmiş Amortismanlar(-)	36.000

AKTİF	3.140.000
KISA VADELİ YÜKÜMLÜLÜKLER	351.000
Mali Borçlar	144.000
Ticari Borçlar	180.000
Borç Senetleri Reeskontu (-)	45.000
Vergi Karşılıkları	72.000
UZUN VADELİ YÜKÜMLÜLÜKLER	89.000
Kıdem Tazminat Karşılıkları	54.000
Diğer Uzun Vadeli Yükümlülükler	18.000
Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü	18.000
ÖZKAYNAKLAR	2.700.000
Ödenmiş Sermaye	2.340.000
Dönem Net Karı	360.000
PASİF	3.140.000

6-TEK DÜZEN HESAP PLANINA GÖRE VARLIKLARIN VUK, TTK ve TMS'ye GÖRE KARŞILAŞTIRMALI DEĞERLEME ÖLÇÜLERİ

Aşağıda yer alan tabloda⁴⁶ TDHP'ye göre varlıkların VUK, TTK Ve TMS'ye göre karşılaştırmalı değerlendirme ölçüleri yer almaktadır.

⁴⁶ TÜRKER, İpek, Türkiye'de Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS) Paralelinde Yapılan Düzenlemelerin Finansal Tablo Kullanıcıları Üzerindeki Muhtemel Etkileri, Yayınlanmamış Doktora Tezi, İstanbul Ün., 2009, s.196-204

DEĞERLEME KONUSU İKTİSADİ KIYMET	VERGİ USUL KANUNUNA GÖRE DEĞERLEME ÖLÇÜSÜ	MEVCUT TTK'YA GÖRE DEĞERLEME ÖLÇÜSÜ	TMS'YE GÖRE DEĞERLEME ÖLÇÜSÜ
DÖNEN VARLIKLAR Hazır Değerler			
Kasa (Döviz-TL)	Türk Lirası: İtibari Değer Yabancı Para:Borsa Değeri (Efektif alış kuru esas alınarak değerlendirilir)	İşletme için haiz oldukları değer (itibari değer) Yabancı paralar: Efektif alış kuru	Gerçeğe uygun değer (itibari değer) Yabancı para borsa rayıcı – Kapanış kuru
Alınan Çekler ve Verilen Çekler ve Ödeme Emirleri	İtibari Değer Yabancı Para: Döviz Alış Kuru	Mevcut çekler nakit gibi itibari değer ile değerlendirilir.	Gerçeğe uygun değer (iskonto edilmiş maliyet değeri) Yabancı para : Kapanış kuru
Bankalar	Mukayyet Değer	İtibari değer ile değerlendirilir	Gerçeğe uygun değer (iskonto edilmiş maliyet değeri) Yabancı para : Kapanış kuru
Menkul Kıymetler Satılmaya Hazır Hisse Senetleri Hazine Bonosu Devlet Tahvili	Alış Bedeli Borsa Rayıcı Borsa Rayıcı (Menkul Kıymetlerde hisse senetleri alış değeri ile değerlendirilecek; diğer menkul değerleri ise borsa değeri ile yoksa işlenmiş faiz değerleri eklenerek değerlendirilecektir.)	- Borsada rayıcı olmayan Hisse Senedi ve Tahviller; Malların değerlendirilmesinde olduğu gibi en çok maliyet değeri ile aktifleştirilir. Değer artışı göz önüne alınmaz, değer azalması göz önüne alınmaktadır. - Borsa rayıcı olan Hisse Senedi ve Tahviller; En çok son ayın ortalama değeri alınarak değerlendirilir. Bu hüküm değer artışının kayıtlara dolayısı ile bilanço'ya geçirilmesine olanak sağlar.	İlk edinildiğinde maliyet bedeli gerçeğe uygun değer olarak kabul edilir. İşlem masrafları da gerçeğe uygun değere ilave edilir. izleyen dönemlerde de gerçeğe uygun değerleriyle değerlendirilir. Menkul kıymetler için Gerçeğe uygun değer borsa değeridir. Aktif bir piyasada işlem görmeyen ve Gerçeğe uygun değeri güvenilir şekilde ölçülemeyenler elde etme maliyeti ile değerlendirilir.

DEĞERLEME KONUSU İKTİSADİ KIYMET	VERGİ USUL KANUNUNA GÖRE DEĞERLEME ÖLÇÜSÜ	MEVCUT TTK'YA GÖRE DEĞERLEME ÖLÇÜSÜ	TMS'YE GÖRE DEĞERLEME ÖLÇÜSÜ
Ticari Alacaklar Alıcılar (TL) Alıcılar (Döviz)	Mukayyet Değer Yabancı Para: Döviz Alış Kuru Esas Alınarak Değerleme	Mukayyet değer Yabancı para üzerinden olan alacaklar döviz alış kuru esas alınarak değerlenir.	Gerçeğe uygun değer (iskonto edilmiş maliyet, iskonto oranında etkin faiz yöntemi) / risk doğduğunda değer düşüklüğü karşılığı ayrılır. Yabancı para: Kapanış kuru
Alacak Senetleri (TL) Alacak senetleri (Döviz)	Tasarruf Değeri veya- Mukayyet Değer Döviz Alış Kuru Esas Alınarak Değerleme (Yabancı Para üzerinden olan alacak senetleri döviz kuru esas alınarak ister mukayyet değer ister tasarruf değeri ile değerlenir.)	Mukayyet değer - Tasarruf değer Yabancı Para üzerinden olan alacak senetleri döviz kuru esas alınarak ister mukayyet değer ister tasarruf değeri ile değerlendirilir.	Gerçeğe uygun değer (iskonto edilmiş maliyet, iskonto oranında etkin faiz yöntemi kullanılır) / Risk doğduğunda değer düşüklüğü karşılığı ayrılır. Yabancı para : Kapanış kuru
Verilen Depozito ve Teminatlar(TL) Döviz cinsinden	Mukayyet Değer Döviz Alış Kuru Esas Alınarak Değerleme	Maliyet değeri. (Ancak Maliyet değeri piyasa fiyatından fazla ise piyasa fiyatıyla değerlemeye tabi tutulur.)	
Şüpheli Ticari Alacaklar		Mukayyet değer	
Diğer Alacaklar Ortaklardan Alacaklar(TL) Döviz cinsinden	Mukayyet Değer Döviz Kuru Esas Alınarak Değerleme	Mukayyet Değer	Gerçeğe uygun değer (iskonto edilmiş maliyet, iskonto oranında etkin faiz yöntemi) / risk doğduğunda değer düşüklüğü karşılığı ayrılır. Yabancı para : Kapanış kuru

DEĞERLEME KONUSU İKTİSADİ KIYMET	VERGİ USUL KANUNUNA GÖRE DEĞERLEME ÖLÇÜSÜ	MEVCUT TTK'YA GÖRE DEĞERLEME ÖLÇÜSÜ	TMS'YE GÖRE DEĞERLEME ÖLÇÜSÜ
İştiraklerden Alacaklar (TL) Döviz cinsinden	Mukayyet Değer Döviz Kuru Esas Alınarak Değerleme		
Bağlı Ortaklıklardan Alacaklar (TL) Alacaklar (Döviz ise)	Mukayyet Değer (Döviz Kuru Esas Alınarak Değerleme)		
Personelden Alacaklar (TL) Personelden Alacaklar (Döviz)	Mukayyet Değer Döviz Kuru Esas Alınarak Değerleme		Gerçeğe uygun değer (ıskonto edilmiş maliyet, ıskonto oranında etkin faiz yöntemi) / risk doğduğunda değer düşüklüğü karşılığı ayrılır. Yabancı para : Kapanış kuru
Stoklar	Maliyet bedeli (Belirli koşullarda hurda ve artık malzeme gibi- emsal bedeli kullanılabilir.	Maliyet değeri. Maliyet değeri piyasa fiyatından fazla ise piyasa fiyatıyla değerlemeye tabi tutulur.	İlk edinmede maliyet bedeli, izleyen dönemlerde maliyet veya net gerçekleşebilir değerın düşük olanı ile değerlendirilir. Yabancı para : İşlem tarihindeki döviz kuru
Verilen Sipariş Avansları	Mukayyet Değer	Mukayyet değer	
Diğer Dönen Varlıklar İş Avansları	Mukayyet değer	Mukayyet değer	
Personel Avanslar	Mukayyet Değer	Mukayyet değer	
Değeri Düşen Mallar	Emsal Bedeli	Emsal Bedeli	

DEĞERLEME KONUSU İKTİSADİ KIYMET	VERGİ USUL KANUNUNA GÖRE DEĞERLEME ÖLÇÜSÜ	MEVCUT TTK'YA GÖRE DEĞERLEME ÖLÇÜSÜ	TMS'YE GÖRE DEĞERLEME ÖLÇÜSÜ
DURAN VARLIKLAR Mali Duran Varlıklar Bağlı Menkul Kıymetler	Alış bedeli	Alış Bedeli Piyasa fiyatı alış bedelinden düşükse piyasa fiyatı ile değerlenirler.	
İştirakler	Elde etmek şeklinde gerçekleşmişse alış bedeli ile pay almak yoluyla gerçekleşmişse mukayyet değerle		İlk edinmede maliyet bedeli izleyen dönemlerde öz kaynak yöntemi uygulanır (konsolidasyon kapsamında olanlar). Konsolidasyon kapsamına alınmayanlar maliyet bedeli veya borsa değerine göre değerlendirilir (borsa değeri için aktif piyasanın olması şarttır).
Bağlı Ortaklıklar	Elde etmek şeklinde gerçekleşmişse alış bedeli ile pay almak yoluyla gerçekleşmişse mukayyet değerle		
Maddi Duran Varlıklar Arazi ve Arsalar	Maliyet Değeri	Maliyet bedeli	İlk edinmede maliyet bedeli izleyen dönemlerde maliyet modeli veya yeniden değerlendirme modeli seçilir. (varsa değer düşüklüğüne tabi tutulur.) Varlığın yabancı para cinsinden olması durumunda, yeniden değerlendirilmiş tutar değerlemenin yapıldığı tarihteki kurdan çevrilir.
Binalar	Maliyet Değeri	Maliyet Bedeli	
Makine ve Cihazlar	Maliyet Değeri	Maliyet Bedeli	

DEĞERLEME KONUSU İKTİSADİ KIYMET	VERGİ USUL KANUNUNA GÖRE DEĞERLEME ÖLÇÜSÜ	MEVCUT TTK'YA GÖRE DEĞERLEME ÖLÇÜSÜ	TMS'YE GÖRE DEĞERLEME ÖLÇÜSÜ
Maden Kaynakları	Mukayyet Değer ve ilave olarak tükenme payları		İlk Muhasebeleştirmede maliyet bedeli ile, izleyen dönemlerde maliyet modeli ya da yeniden değerlendirme modeli uygulanır. Yabancı para: İşlem tarihindeki döviz kuru
Demirbaşlar	Maliyet Değeri	Maliyet Değeri	Maliyet Değeri
Birikmiş Amortismanlar	Mukayyet Değer	Mukayyet Değer	Mukayyet Değer
Maddi Olmayan Duran Varlıklar Haklar	Mukayyet Değer	Maliyet bedeli Kuruluş ve örgütlenme giderleri ise istenirse doğrudan gider olarak istenirse aktifleştirilerek en çok beş yılda itfa edilebileceği belirtmiştir.	İlk edinmede maliyet bedeli izleyen dönemlerde maliyet modeli veya yeniden değerlendirme (Gerçeğe uygun değer) modeli seçilir. (varsa değer düşüklüğüne tabi tutulur.) Yabancı para: İşlem tarihindeki döviz kuru
Şerefiye	Mukayyet Değer		İlk edinmede maliyet bedeli, izleyen dönemlerde değer düşüklüğü testine tabi tutulur, değer düşüklüğü karşılığının iptali ve itfa yasaklanmıştır. Varsa birikmiş değer düşüklüğü karşılığı indirildikten sonraki maliyeti ile değerlendirilmektedir
Kuruluş ve Örgütlenme Gideri ve Araştırma Geliştirme Giderleri	Mukayyet Değer ve Tükenme Payları	Mukayyet Değeri ve Tükenme Payları	Mukayyet Değer ve Tükenme Payları
Gelecek Döneme İlişkin Gelir ve Giderler	Mukayyet Değer	Mukayyet Değer	Maliyet Değeri
Gelir ve Gider Tahakkukları	Mukayyet Değer	Mukayyet Değer	Maliyet Değeri

DEĞERLEME KONUSU İKTİSADİ KIYMET	VERGİ USUL KANUNUNA GÖRE DEĞERLEME ÖLÇÜSÜ	MEVCUT TTK'YA GÖRE DEĞERLEME ÖLÇÜSÜ	TMS'YE GÖRE DEĞERLEME ÖLÇÜSÜ
KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR Mali Borçlar Banka Kredileri(TL) Döviz cinsinden)	Mukayyet Değer Yabancı Para Döviz Alış Kuru Esas Alınarak Değerleme	İtibari değer ve Döviz Alış bedeli	İlk olarak, bunların elde edilmesi için ödenen veya bunlara katlanması karşılığında alınan Bedelin gerçeğe uygun değeri üzerinden değerlemeye tabi tutulur. İzleyen dönemlerde, gerçeğe uygun değer farlı kar ya da zarar yansıtılan borçlar, gerçeğe uygun değer ile değerlendir ve gerçeğe uygun değer farkı gelir tablosunda raporlanır. Vadeye kadar elde tutulacak borçlar, etkin faiz yöntemiyle değerlenir.
Çıkarılmış Bonolar (TL) Döviz cinsinden ise)	Mukayyet Değer Döviz alış Kuru Esas Alınarak Değerleme	Mukayyet Değeri (TL için)	
Çıkarılmış Tahviller	İtibari Değer Döviz alış Kuru Esas Alınarak Değerleme	İtfa değer itfa sırasında ödenecek bedelle yani itibari değerle değerlendirilir.	
Ticari Borçlar Satıcılara Borçlar	Mukayyet Değer Döviz alış Kuru Esas Alınarak Değerleme	İtibari değer	
Borç Senetleri (Döviz-TL)	Tasarruf Değeri - Mukayyet Değer Döviz alış Kuru Esas Alınarak Değerleme	İtibari değer	
Alınan Depozito ve Teminatlar(Döviz-TL)	Mukayyet Değer Döviz alış Kuru Esas Alınarak Değerleme		

DEĞERLEME KONUSU İKTİSADİ KIYMET	VERGİ USUL KANUNUNA GÖRE DEĞERLEME ÖLÇÜSÜ	MEVCUT TTK'YA GÖRE DEĞERLEME ÖLÇÜSÜ	TMS'YE GÖRE DEĞERLEME ÖLÇÜSÜ
Diğer Borçlar Ortaklara Borçlar(Döviz-TL)	Mukayyet Değer Döviz alış Kuru Esas Alınarak Değerleme		İskonto edilmiş değer, net gerçekleşebilir değer üzerinden yeniden değerlendirilen faaliyet borçları farkları cari dönem gelir tablosuna yansıtılır.
Personele Borçlar(Döviz-TL)	Mukayyet Değer		
	Döviz alış Kuru Esas Alınarak Değerleme		
İştiraklere Borçlar(Döviz-TL)	Mukayyet Değer Döviz alış Kuru Esas Alınarak Değerleme		
Bağlı Ortaklıklara Borçlar (Döviz-TL)	Mukayyet Değer Döviz alış Kuru Esas Alınarak Değerleme		
Alınan Avanslar (Döviz-TL)	Mukayyet Değer Döviz alış Kuru Esas Alınarak Değerleme		
ÖZKAYNAKLAR Öz sermaye	Mukayyet Değer	Mukayyet değer	Gerçeğe uygun değer ile değerlendirilmeye tabi tutulur.
Yedekler	Mukayyet Değer	Mukayyet değer	
Hisse Senedi ihraç Primleri	Mukayyet Değer	Mukayyet değer	

DEĞERLEME KONUSU İKTİSADİ KIYMET	VERGİ USUL KANUNUNA GÖRE DEĞERLEME ÖLÇÜSÜ	MEVCUT TTK'YA GÖRE DEĞERLEME ÖLÇÜSÜ	TMS'YE GÖRE DEĞERLEME ÖLÇÜSÜ
Canlı Varlıklar			İlk muhasebeleştirildikleri tarihte ve izleyen dönemlerde, gerçeğe uygun değerinin güvenilir olarak ölçülemediği durumlar hariç, gerçeğe uygun değerlerinden tahmini pazaryeri maliyetleri düşülmek suretiyle değerlendirilir.

Tarımsal ürünler			Hasat noktasında, gerçeğe uygun değerlerinden tahmini pazaryeri maliyetleri düşülmek suretiyle değerlendirilir
Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar			Defter değeri ile gerçeğe uygun değerinden (satış maliyeti düşüldükten sonraki) düşük olanı ile değerlendirilir. Yabancı para: İşlem tarihindeki döviz kuru
Yatırım amaçlı gayrimenkuller			İlk edinmede maliyet bedeli izleyen dönemlerde maliyet modeli veya gerçeğe uygun değer yöntemi seçilir. Yabancı para: İşlem tarihindeki döviz kuru
Finansal Kiralamalar			Gerçeğe uygun değer ya da asgari kira ödemelerinin bugünkü değerinden düşük olanı ile değerlendirilir. (Varsa değer düşüklüğü tabi tutulur.)
Kıdem Tazminatı Karşılığı			Net bugünkü değeri ile değerlendirilir. Net bugünkü değer hesaplanmasında kullanılacak iskonto oranı, devlet tahvillerinin piyasa getirileri dikkate alınarak tespit edilir.
Hasılat (Gelir)			Alınan veya alınacak olan bedelin gerçeğe uygun değeri ile değerlendirilir. Hasılat işlemin bilanço tarihi itibarıyla tamamlanma düzeyi dikkate alınarak finansal tablolara yansıtılır.
Karşılıklar, Koşullu Borçlar (Dava, Tazminat, Garanti)			İskonto edilmiş net bugünkü değer.
Verilen Sipariş Avansları	Mukayyet Değer	Mukayyet değer	

7-SONUÇ

Yerel vergi uygulamaları ile muhasebe standartları kapsamında düzenlenen finansal tablolar arasında her zaman farklılıklar bulunacaktır. Bu farklılıklar ülkelerin yasal sistem, kültür, sermayedarların beklentileri ve muhasebe uygulamalarından kaynaklanmaktadır. Birbirinden farklı amaçlar taşıyan bu finansal tablolar birbirlerine çevrilebilerek yasal mevzuattan kaynaklanan farklılıklar raporlanabilmektedir.

Avrupa Birliği uyum süreci içerisinde Uluslar arası Muhasebe Standartları, 2005 yılından itibaren SPK ve BDDK gibi kurumların düzenlemelerine tabi işletmeler için zorunludur. TTK'nın yürürlüğe girmesi ile birlikte de yukarıda yer alan kurum düzenlemelerine tabi olmayan, işletme yönetiminde yer almayan işletme sahipleri, işletmeye borç verenler ve kredi derecelendirme kuruluşları gibi dış kullanıcılar için genel amaçlı finansal tablo düzenleyen işletmeler ile TMS/IFRS uygulamayı tercih eden KOBİ tanımındaki işletmelerden tekrar KOBİ/ IFRS uygulamasına dönmek isteyen işletmeler, 01.01.2013 tarihli açılış bilançolarını TMS/IFRS'ye uygun olarak düzenlemek ve bu tarihten sonra defterlerini tutmak ve finansal tablolarını bu Standartlar kapsamında düzenlemek zorunda olacaklardır.

KAYNAKÇA

- 213 sayılı **Vergi Usul Kanunu**
- 6762 sayılı **Türk Ticaret Kanunu**
- 6102 sayılı **Türk Ticaret Kanunu**
- Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu, **Türkiye Muhasebe Standartları Seti**, http://www.tmsk.org.tr/index.php?option=com_content&task=view&id=22&Itemid=69
- AKYOL, Mehmet Emin; "Dönem Sonu İşlemlerinin Muhasebeleştirilmesi", **Vergi Dünyası Dergisi**, 196, Aralık 2006

- ATAMAN, Ümit, **Genel Muhasebe Cilt 2, Muhasebede Dönemsonu İşlemleri**, 14. Baskı, 2004, İstanbul, Türkmen Kitabevi, GÜCENME, Ümit **Genel Muhasebe**, 2.Baskı, Bursa: Marmara Yayınları, 2002

- BÜYÜKİŞİK, Emre. Türk Ticaret Kanunu, Sermaye Piyasası Kanunu ve Tekdüzen Hesap Planı ve Vergi Usul Kanunu Açısından Değerleme, **Muhasebe ve Denetime Bakış**, Yıl:2, Sayı:6, 2002

- DİNÇ, Engin, **Muhasebe ve Vergi Kuralları Arasındaki İlişki ve Gelir Vergileri (TMS 12) Standardının Muhasebe Uygulamalarına Etkisi**, Erciyes Ü. İİBF Dergisi, S. 28

- GÖKÇEN, Gürbüz ve Ataman Akgül Başak, Çakıcı Cemal, **Türkiye Muhasebe Standartları Uygulamaları**, İstanbul: Beta Basım Yayım Dağıtım A.Ş., 2006

- GÜCENME, Ümit, Aylin POROY, **Vergilerin Muhasebeleştirilmesi, Ertelenen Vergi Varlık ve Yükümlülükleri**, Muhasebe ve Denetime Bakış, S. 6(21)

- KALMIŞ, Halis, **Örnek Olaylarla Muhasebenin ABC'si**, Orion Yayınevi, 2005

- KÜÇÜK, Sema, **Değerleme ve Dönem Sonu İşlemleri**, Yaklaşım Yayınları, 2006

- ÖRTEN, Remzi, Hasan Kaval, Aydın Karapınar; **Türkiye Muhasebe – Finansal Raporlama Standartları**, Gazi Kitabevi 2. Baskı 2008

- ÖZKAN, Azzem, **TMS-12 Gelir Vergileri Standardına Göre Ertelenmiş Vergiler Ve Muhasebe Uygulamaları**, Erciyes Ü., İİBF Dergi, S.32

- ÖZMEN, Sibel, **Tekdüzen Hesap Planı**, İstanbul: Seçkin Yayınları, 2004, PENMAN, S. H., **Financial statement analysis and security valuation** (3rd ed.). McGraw-Hill. 2007 ÖZYER, Mehmet Ali, **Açıklamalı ve Örneklerle Vergi Usul Kanunu Uygulaması**, 3. Baskı, Hesap Uzmanları

Derneği, İstanbul, 2004ŞENSOY, Necdet, **Muhasebede Gerçekleşme Kavramı ve Yansımaları – Kapsamlı Kar**, Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, MÖDAV, Nisan – Haziran 2002

• ŞİŞMAN, Ahmet Gündoğan **TMS-12 “Gelir Vergileri” Standardı’nın Analizi**, Yayınlanmamış Y. Lisans Tezi, Sakarya Ün.

TEKŞEN, Ömer, **TMS-12 Gelir Vergileri Standardına Göre Ertelenmiş Verginin İncelenmesi Ve Muhasebeleştirilmesi**, Süleyman Demirel Ü., İİBF Dergisi Y.2010, C.15, S.2

• TÜRKER, İpek, **Türkiye’de Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS) Paralelinde Yapılan Düzenlemelerin Finansal Tablo Kullanıcıları Üzerindeki Muhtemel Etkileri**, Yayınlanmamış Doktora Tezi, İstanbul Ün., 2009

• UYSAL, Ali, Nurettin EROĞLU, **Açıklamalı ve İçtihatlı Vergi Usul Kanunu**, 3.Baskı, Sözkesen Matbaacılık Tic. Ltd. Şti., Ankara, 2005

