



**TMS 12 GELİR VERGİLERİ STANDARDI İLE
BOBİ FRS 23 GELİR ÜZERİNDEN ALINAN
VERGİLER STANDARDININ KARŞILAŞTIRILMASI:
BORSA İSTANBUL'DA İŞLEM GÖREN BİR
İŞLETME ÖRNEĞİ**

Mehmet FINDIK
Doktora Tezi
Danışman: Prof. Dr. Halim SÖZBİLİR
Ağustos, 2023
Afyonkarahisar

T.C.
AFYON KOCATEPE ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI
DOKTORA TEZİ

TMS 12 GELİR VERGİLERİ STANDARDI İLE BOBİ FRS
23 GELİR ÜZERİNDEN ALINAN VERGİLER
STANDARDININ KARŞILAŞTIRILMASI: BORSA
İSTANBUL'DA İŞLEM GÖREN BİR İŞLETME ÖRNEĞİ

Hazırlayan
Mehmet FINDIK

Danışman
Prof. Dr. Halim SÖZBİLİR

AFYONKARAHİSAR 2023

ETİK VE BİLİMSEL İLKELER SORUMLULUK BEYANI

Doktora tezi olarak sunduğum “TMS 12 Gelir Vergileri Standardı İle BOBİ FRS 23 Gelir Üzerinden Alınan Vergiler Standardının Karşılaştırılması: Borsa İstanbul’da İşlem Gören Bir İşletme Örneği” adlı çalışmanın tüm hazırlanma süreçlerinde bilimsel etik kurallara ve atıf gösterme ilkelerine riayet ettiğimi belirterek aksi bir durumun tespiti hâlinde sorumluluğun tamamen bana ait olduğunu kabul, beyan ve taahhüt ederim.

07/08/2023

İmza

Mehmet FINDIK

T.C.
AFYON KOCATEPE ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

ENSTİTÜ ONAYI

Öğrencinin	Adı- Soyadı	Mehmet FINDIK
	Numarası	120674103
	Anabilim Dalı	İşletme
	Programı	İşletme
	Program Düzeyi	☐ Yüksek Lisans ☒ Doktora ☐ Sanatta Yeterlik
Tezin Başlığı	TMS 12 Gelir Vergileri Standardı İle BOBİ FRS 23 Gelir Üzerinden Alınan Vergiler Standardının Karşılaştırılması: Borsa İstanbul’da İşlem Gören Bir İşletme Örneği	
Tez Savunma Sınav Tarihi	07.08.2023	
Tez Savunma Sınav Saati	10:00	

Yukarıda bilgileri verilen öğrenciye ait tez, Afyon Kocatepe Üniversitesi Lisansüstü Eğitim-Öğretim ve Sınav Yönetmeliği’nin ilgili maddeleri uyarınca jüri üyeleri tarafından değerlendirilerek ☒oy birliği – ☐oy çokluğu ile kabul edilmiştir.

Prof. Dr. Elbeyi PELİT
MÜDÜR

Bu tez, Enstitü Müdürlüğünce kontrol edilerek, elektronik imza kullanılarak onaylanmıştır.

ÖZET

TMS 12 GELİR VERGİLERİ STANDARDI İLE BOBİ FRS 23 GELİR ÜZERİNDEN ALINAN VERGİLER STANDARDININ KARŞILAŞTIRILMASI: BORSA İSTANBUL'DA İŞLEM GÖREN BİR İŞLETME ÖRNEĞİ

Mehmet FINDIK

**AFYON KOCATEPE ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI**

Ağustos, 2023

Danışman: Prof. Dr. Halim SÖZBİLİR

İşletmelerin, faaliyetleri ve mali durumları hakkında sundukları finansal raporların ilgililer tarafından anlaşılır olması önemlidir. Küreselleşme ile birlikte işletmelerin faaliyet alanları ve/veya faaliyetleri ile ilgilenenler ülke sınırlarını aşmış, bu sebeple sundukları raporların tüm dünyada anlaşılır olmasının önemi de artmıştır. Sunulan finansal raporlar ile ilgili ortak bir dilin oluşturulması gereği sonucunda Uluslararası Muhasebe Standartları doğmuş ve bu standartların tüm dünyada kullanımının sağlanabilmesi için örgütler kurulmuştur. Ülkemizde muhasebe standartları ile yürürlükteki vergi kanunları arasında farklılıklar bulunmaktadır. Kanunlar, işletmelerin hazırladıkları finansal raporları vergi odakları olarak değerlendirmekte; muhasebe standartları ise işletmelerin mali durumunu daha gerçekçi bir şekilde sunma amacıyla hareket etmektedir. Çalışmada BOBİ FRS 23 Gelir Üzerinden Alınan Vergiler standardı ile TMS 12 Gelir Vergileri standardının maddeleri karşılaştırılmış ve bu iki standart arasında işletme büyüklüklerinin belirlenmesi haricinde belirgin bir fark olmadığı sonucuna varılmıştır. Bu fark haricinde iki standart birbiri ile genel olarak örtüşmektedir. Ayrıca çalışmamızın uygulama bölümünde Borsa İstanbul'da işlem gören bir işletmenin vergi kanunlarına göre hazırlanan tabloları ile standartlara göre gözden geçirilerek hazırlanan tablolarını karşılaştırarak farklılıkları meydana getiren olaylara yer verilmiştir. Çalışmanın sonucunda standartlara göre hazırlanan finansal tabloların gerçeği daha iyi yansıttığı sonucuna varılmıştır. Bu sebeple ülkemizde standartlara uyum konusuna daha fazla ağırlık verilmesi gerektiği düşünülmektedir. Standartlar işletmelerin mali yapısı hakkında daha gerçekçi bilgiler sunmasına hizmet etmektedir.

Anahtar Kelimeler: Muhasebe standartları, gelir vergileri standardı, gelir üzerinden alınan vergiler standardı.

ABSTRACT

A COMPARISON OF TMS 12 INCOME TAXES STANDARD AND BOBİ FRS 23 TAXES ON INCOME STANDARD: THE CASE OF A LISTED COMPANY IN ISTANBUL STOCK EXCHANGE

Mehmet FINDIK

**AFYON KOCATEPE UNIVERSITY
INSTITUTE OF SOCIAL SCIENCES
DEPARTMENT OF BUSINESS ADMINISTRATION**

August, 2023

Advisor: Prof. Dr. Halim SÖZBİLİR

It is important that the financial reports presented by businesses about their activities and financial situations are understandable by those concerned. With globalization, those interested in the fields of activity and/or activities of businesses have gone beyond country borders, and therefore the importance of the reports they present being understandable all over the world has increased. As a result of the need to create a common language regarding the financial reports presented, International Accounting Standards were born and organizations were established to ensure the use of these standards all over the world. There are differences between accounting standards and current tax laws in our country. Laws consider the financial reports prepared by businesses as tax centers; Accounting standards, on the other hand, aim to present the financial situation of businesses in a more realistic way. In the study, the articles of BOBİ FRS 23 Taxes on Income standard and TMS 12 Income Taxes standard were compared and it was concluded that there is no significant difference between these two standards except for the determination of business sizes. Apart from this difference, the two standards generally overlap with each other. In addition, in the application part of our study, the events that create the differences are included by comparing the tables prepared according to the tax laws of a company traded in Borsa Istanbul with the tables prepared by reviewing them according to the standards. As a result of the study, it was concluded that financial statements prepared according to standards reflect reality better. For this reason, it is thought that more emphasis should be placed on compliance with standards in our country. Standards serve to provide more realistic information about the financial structure of businesses.

Keywords: Accounting standarts, income taxes standard, standard for taxes on income.

ÖN SÖZ

Çalışma konusunun belirlenmesinden tamamlanmasına kadar bana destek olan ve yol gösteren değerli danışmanım Prof. Dr. Halim SÖZBİLİR hocama, çalışmanın hazırlanması ve tamamlanması sürecinde değerli görüşleri ile beni yönlendiren Sayın Prof. Dr. Erdal DEMİRHAN ve Dr. Öğr. Üyesi Ali Rıza KAYMAZ hocalarıma, bugüne gelmemde emeği olan ve desteğini hiçbir zaman esirgemeyen aileme, her zaman yanımda olan çalışma arkadaşlarıma teşekkür ederim.

Mehmet FINDIK
2023, Afyonkarahisar



İÇİNDEKİLER

	<u>Sayfa</u>
ETİK VE BİLİMSEL İLKELER SORUMLULUK BEYANI	ii
ENSTİTÜ ONAYI	iii
ÖZET	iv
ABSTRACT	v
ÖN SÖZ	vi
İÇİNDEKİLER.....	vii
TABLolar LİSTESİ	ix
SİMGELER VE KISALTMALAR DİZİNİ.....	x
GİRİŞ.....	1

BİRİNCİ BÖLÜM

DÜNYADA VE TÜRKİYE’DE MUHASEBE STANDARTLARININ GELİŞİMİ

1. ULUSLARARASI MUHASEBE STANDARTLARININ GELİŞİMİ	3
1.1. ULUSLARARASI FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARININ OLUŞUMUNUN GEREKLİLİĞİ VE AMACI	7
1.2. ULUSLARARASI FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARININ GELİŞME SAFHALARI	9
1.2.1. Uluslararası Muhasebe Standartlarının Geliştirilmesinde Gösterilen Çabalar	10
1.2.1.1. Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (IASC)	10
1.2.1.2. Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB).....	11
1.2.1.3. Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC)	12
1.2.1.4. Uluslararası Menkul Kıymet Komisyonları Örgütü (IOSCO)	13
1.2.2. Avrupa ve Amerika’da Yapılan Çalışmalar	14
2. TÜRKİYE’DE MUHASEBE STANDARTLARININ OLUŞUMU	17
2.1. VERGİ USUL KANUNU	19
2.2. GELİR VERGİSİ KANUNU	20
2.3. KURUMLAR VERGİSİ KANUNU	21
2.4. TİCARET KANUNU	21
2.5. SERMAYE PİYASASI KURULU KANUNU	22
2.6. MESLEK HUKUKU	22
3. ULUSLARARASI MUHASEBE STANDARTLARINA UYUM SÜRECİ	23
3.1. HAZİNE VE MALİYE BAKANLIĞI	23
3.2. SERMAYE PİYASASI KURULU	23
3.3. BANKACILIK DÜZENLEME VE DENETLEME KURUMU.....	24
3.4. TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARI KURULU	24
4. BÜYÜK VE ORTA BOY İŞLETMELER İÇİN FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARI	25

İKİNCİ BÖLÜM

VERGİLER İLE İLGİLİ STANDARTLAR HAKKINDA GENEL BİLGİLER

1. TMS 12 GELİR VERGİLERİ STANDARDI.....	27
1.1. GELİR VERGİLERİ STANDARDININ KONUSU, AMACI VE KAPSAMI.....	27
1.1.1. Gelir Vergileri Standardında Geçen Terimler	28

1.2. ERTELENMİŞ VERGİ KAVRAMI	29
1.2.1. Sürekli Farklar	29
1.2.2. Geçici Farklar	30
1.2.3. Vergiye Esas Değer	32
1.3. ÜLKEMİZDE GEÇİCİ FARKLARIN ÇIKMA SEBEPLERİ	33
1.3.1. İndirilebilir Geçici Fark ve Ertelenmiş Vergi Alacağı Ortaya Çıkaran Durumlar	33
1.3.1.1. Şüpheli Alacaklar İçin Ayrılan Karşılıklar	34
1.3.1.2. Stok Değer Düşüklüğü İçin Ayrılan Karşılıklar	35
1.3.1.3. Kıdem Tazminatı Karşılığı	36
1.3.1.4. Ödenmemiş (Ödenecek) Sosyal Güvenlik Kesintileri	37
1.3.1.5. Fazla Amortisman Ayırma	38
1.3.1.6. Geçmiş Yıl Mali Zararları	38
1.3.1.7. Bir Varlık veya Borcun İlk Muhasebeleştirilmesi	40
1.3.2. Vergilendirilebilir Geçici Fark ve Ertelenmiş Vergi Borcunu Ortaya Çıkaran Durumlar	40
1.3.2.1. Menkul Kıymet Değer Artış Kazancı	40
1.3.2.2. Eksik Amortisman Ayırma	42
1.3.2.3. Yenileme Fonu Uygulaması	43
1.3.2.4. Faiz Geliri Tahakkukları	44
1.3.2.5. Araştırma – Geliştirme (AR-GE) Harcamaları	44
1.3.2.6. Vadeli Satışlar	46
1.3.2.7. İşletme Birleşmeleri	46
1.3.2.8. Gerçeğe Uygun Değerin Gösterilmesi	48
2. BOBİ FRS 23 GELİR ÜZERİNDEN ALINAN VERGİLER STANDARDI.....	49
2.1. GELİR ÜZERİNDEN ALINAN VERGİLER STANDARDININ KONUSU, AMACI VE KAPSAMI	50
2.2. GELİR ÜZERİNDEN ALINAN VERGİLER STANDARDI'NDA GEÇEN TANIMLAR	51
3. STANDARTLARIN KARŞILAŞTIRMALI İNCELEMESİ	52

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

ABC ANONİM ŞİRKETİNDE BİR UYGULAMA

1. LİTERATÜR İNCELEMESİ	59
2. ÖRNEK UYGULAMA	63
SONUÇ	83
KAYNAKÇA	86

TABLÖLAR LİSTESİ

	<u>Sayfa</u>
Tablo 1. Ertelenmiş Vergilerde Sebep-Sonuç İlişkisi.....	31
Tablo 2. Amortisman Yöntemine Göre Vergi Sonrası Kâr Tutarları	42
Tablo 3. BOBİ FRS 2021 Güncellenen Değerler	50
Tablo 4. ABC Şirketi Mizanı	63
Tablo 5. Bilanço ve Gelir Tablosunda Önceki Yılda Yapılan Düzeltme Kayıtları	65
Tablo 6. Vergi ve Ertelenmiş Vergi Hesabına Konu Olan İşlemler	72
Tablo 7. Düzeltme Kayıtları	74
Tablo 8. Bilanço ve Gelir Tablosunda Cari Yılda Yapılan Düzeltme Kayıtları	76
Tablo 9. Kurumlar Vergisi Karşılığı	78
Tablo 10. Şirketin 2 Yıllık Bilançosu	79
Tablo 11. Şirketin Gelir Tablosu	80
Tablo 12. Şirketin Vergi Varlık ve Yükümlülüklerini Oluşturan Kalemler	80
Tablo 13. Ertelenmiş Vergiye Konu Olan İşlemler	81

SİMGELER VE KISALTMALAR DİZİNİ

- AB:** Avrupa Birliği
ABD: Amerika Birleşik Devletleri
AET: Avrupa Ekonomik Topluluğu
AICPA: Association of International Certified Professional Accountants (Amerikan Yeminli Mali Müşavirler Enstitüsü)
AISG: Accountant International Study Group (Muhasebeciler Uluslararası Çalışma Grubu)
BDDK: Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu
BİST: Borsa İstanbul
BOBİ FRS: Büyük ve Orta Boy İşletmeler için Finansal Raporlama Standardı
EVb: Ertelenen Vergi Borçları
EVV: Ertelenen Vergi Varlıkları
FASB: Financial Accounting Standards Board (Finansal Muhasebe Standartları Kurulu)
GAAP: Generally Accepted Accounting Principles (Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri)
GVK: Gelir Vergisi Kanunu
IAS: International Accounting Standards (Uluslararası Muhasebe Standartları)
IASB: International Accounting Standards Board (Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu)
IASC: International Accounting Standards Committee (Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu)
IASCF: International Accounting Standards Committee Foundation (Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi Vakfı)
IFAC: International Federation of Accountants (Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu)
IFRIC: International Financial Reporting Interpretations Committee (Standart Yorumlama Komitesi)
IFRS: International Financial Reporting Standards (Uluslararası Finansal Raporlama Standartları)
IOSCO: Uluslararası Menkul Kıymet Komisyonları Örgütü
IPSAS: International Public Sector Accounting Standards (Uluslararası Kamu Sektörü Muhasebe Standartları)
IPSASB: International Public Sector Accounting Standards Board (Uluslararası Kamu Kesimi Muhasebe Standartları Kurulu)
İMKB: İstanbul Menkul Kıymetler Borsası
KAYİK: Kamu Yararını İlgilendiren Kuruluşlar
KGK: Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu
KİT: Kamu İktisadi Teşebbüsü
KOBİ: Küçük Orta Büyüklükteki İşletmeler
KVK: Kurumlar Vergisi Kanunu
MSUGT: Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği
SAC: Standard Advisory Council (Standart Danışma Konseyi)
SEC: U.S.A Securities and Exchange Commission (ABD Menkul Kıymetler ve Borsa Komisyonu)
SGK: Sosyal Güvenlik Kurumu
SIC: Standard Interpretations Committee (Standartları Yorumlama Komitesi)
SPK: Sermaye Piyasası Kurulu
SRO: Self Regulatory Organization (Özdenetim Kuruluşları)

TFRS: Türkiye Finansal Raporlama Standartları
TMS: Türkiye Muhasebe Standartları
TMSK: Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu
TMUD: Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği
TMUDESK: Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu
TTK: Türk Ticaret Kanunu
TÜRMOB: Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği
UFRS: Uluslararası Finansal Raporlama Standartları
VUK: Vergi Usul Kanunu



GİRİŞ

İşletmelerin, faaliyetleri ve mali durumları hakkında sundukları finansal raporların ilgililer tarafından anlaşılır olması önemlidir. Küreselleşme ile birlikte işletmelerin faaliyet alanları ve/veya faaliyetleri ile ilgilenenler ülke sınırlarını aşmış, bu sebeple sundukları raporların tüm dünyada anlaşılır olmasının önemi de artmıştır.

Sunulan finansal raporlar ile ilgili ortak bir dilin oluşturulması gereği sonucunda Uluslararası Muhasebe Standartları doğmuş ve bu standartların tüm dünyada kullanımının sağlanabilmesi için örgütler kurulmuştur. 1973 yılında kurulan Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi, bu alanda kurulmuş olan ilk uluslararası örgüttür. Yıllar içinde farklı örgütler kurularak standartların yayılmasına katkılar devam etmiştir.

İstanbul Menkul Kıymetler Borsası'nın kurulması ile birlikte ülkemize yabancı sermaye girişi hızlanmış ve anlaşılabilir, şeffaf finansal bilgilere olan ihtiyacı artırmıştır. Bu nedenle muhasebe ve denetim standartlarında bir düzenleme yapılması gereği ortaya çıkmıştır. Sermaye Piyasası Kurulu tarafından 1989 yılında ilk muhasebe standartları seti geliştirilmiş ve bu standartlara göre sigorta şirketleri, bankalar, halka açık şirketler ve finansal araçların mali tablolarını hazırlamalarının gerektiği ifade edilmiştir.

Türkiye'nin Avrupa Birliği adaylığı ile birlikte uluslararası piyasalara uyum sağlama çalışmaları hızlanmış ve 1994 yılında Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu kurulmuştur. 1999 yılında ise Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK) kurulmuştur. TMSK'nın görevleri; muhasebe standartlarının geliştirilmesi, standartların kavramsal çerçevesi, kamuya açıklanacak taslak Türkiye Muhasebe Standartları metinleri hazırlamak ve güvenilir, karşılaştırılabilir, ilgili ve tutarlı üretilmesine yardımcı olacak muhasebe standartları geliştirmektir.

Anonim şirketler için hazırlanan Türkiye Muhasebe Standartları'nın (TMS) yanında 2018 yılında Büyük ve Orta Boy İşletmeler için Finansal Raporlama Standartları (BOBİ-FRS) yayınlanmıştır. Büyük ve Orta Boy İşletmeler için Finansal Raporlama Standartları, Türkiye'deki muhasebe uygulamaları açısından önemli bir gelişmedir. Bağımsız denetime tabi olan ve kamuya hesap vermek zorunda olmayan ve TFRS'yi uygulamayı tercih etmeyen işletmelerin finansal tablolarının yatırımcılar ve borç verenler tarafından gerçeğe uygun sunumu ile anlaşılmasını sağlayan bir finansal raporlama standardıdır.

Bu çalışma üç bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde, Uluslararası Muhasebe Standartları'nın oluşturulmasının gerekliliği ve amacı anlatılmıştır. Ayrıca standartların geliştirilmesi için kurulan uluslararası örgütler ve örgütlerin çalışmalarına yer verilmiştir. Aynı şekilde ülkemizde de bu standartlara uyum sağlanması amacıyla kurulan kurullar ve yapılan çalışmalar hakkında bilgi verilmiştir.

İkinci bölümde, TMS-12 Gelir Vergileri Standardı'nın konusu, amacı ve kapsamı hakkında bilgi verilmiştir. Ertelenmiş verginin tanımı yapılmış ve geçici farkların oluşmasına sebep olan durumlar örneklerle açıklanmıştır. Ayrıca BOBİ-FRS 23 Gelir Üzerinden Alınan Vergiler standardının konusu, amacı ve kapsamı hakkında bilgi verilmiştir. İkinci bölümün sonunda TMS-12 ile BOBİ-FRS 23 standartları karşılaştırılmıştır.

Üçüncü bölümde, Borsa İstanbul'da (BİST) işlem gören bir şirket incelenmiştir. Bu incelemede, şirketin finansal raporlarına yer verilmiştir. Şirketin TMS-12 standardı gereği ertelenmiş vergiye konu olan işlemleri açıklanmış ve bu işlemler sonucunda yapılan düzeltme kayıtları ile oluşturulan finansal tablolar gösterilmiştir.

BİRİNCİ BÖLÜM

DÜNYADA VE TÜRKİYE’DE MUHASEBE STANDARTLARININ GELİŞİMİ

1. ULUSLARARASI MUHASEBE STANDARTLARININ GELİŞİMİ

Amerikan Yeminli Mali Müşavirler Enstitüsü, Muhasebeyi (AICPA), “*önemli bir şekilde ve kısmen de olsa bir mali nitelikte olan para işlemleri ve olayları açısından kaydetme, sınıflandırma ve özetleme sanatı ve sonuçlarını yorumlama sanatı olarak.*” tanımlamıştır. Amerikan Muhasebeciler Derneği, muhasebeyi “*bilginin kullanıcıları tarafından bilinçli yargılara ve kararlara izin vermek için ekonomik bilgileri tanımlama, ölçme ve iletme süreci*” olarak tanımlar (Evcı, 2008: 14-16).

Belirli bir süreçteki karları veya zararlarının tespitini yapmak, işletmelerin belirli bir tarihteki ekonomik durumu hakkında bilgi vermek ve mülkiyeti üzerinde kontrole sahip olmak, muhasebenin temel amaçlarındandır. İşletmelerin gelirlerini ölçmek ve bilgileri yöneticiler, mal sahipleri ve diğer ilgili tarafların kullanılabilmesi amacıyla bu tür muhasebe kayıtlarının tutulması gerekmektedir. (Sevilengül, 2018: 67-70).

Muhasebe, bir işletmenin finansal işlemlerinin muhasebe uygulamalarını yöneten bir dizi kural veya ilkeye göre sistematik olarak kaydedilmesi, raporlanması ve analizi olarak tanımlanabilir. Mali işlemler, “nakit girişi” nin gelir veya gelir üretimi ve “nakit çıkışı” nın harcama olarak adlandırıldığı mal veya hizmetler karşılığında nakit giriş veya çıkışını içerir (Dokur ve Kaygusuz, 2005: 2).

Muhasebenin temeli, işlemlerin ve bakiyelerin muhasebeleştirilmesi ve ölçülmesi için kullanılan muhasebe yöntemini, yani tahakkuk esasını veya muhasebenin nakit esasını ifade eder. İkisi arasındaki fark, işlemlerin işletmenin mali kayıtlarına ne zaman kaydedildiği ve işlemlerin ne ölçüde muhasebeleştirildiği şeklindedir. Tahakkuk esası muhasebenin tüm işlemleri içerirken, muhasebenin nakit esası nakit akışına neden olan işlemlerle sınırlıdır (Seviğ, 2002: 78-80).

Her finansal işlemi kaydetmek, bir işletme kuruluşu, alacaklıları ve yatırımcıları için önemlidir. Muhasebe, standartlaştırılmış ilkeleri ve prosedürleri izleyen resmleştirilmiş ve düzenlenmiş bir sistem kullanır. Muhasebe işi, yıllarca eğitim aldıktan sonra edinilen eğitim derecelerine sahip profesyoneller tarafından yapılır (Çaldağ ve Ayanoglu, 2007: 17-19).

Muhasebenin tarihi, tarımsal ürünlerin miktarları ve göreceli değerlerinin doğru kayıtlarını tutma ihtiyacının ilk ortaya çıktığı insan tarımının ve uygarlığının ilk dönemlerine kadar uzanmaktadır. Luca Pacioli'nin 14. Yüzyıl İtalya'sında çift girişli defter tutmanın yaygınlaşmasıyla muhasebe önemli bir gelişim göstermiştir. İlerleyen yıllarda, farklı organizasyonlara kolaylık sağlamak için muhasebe defterlerinde ve yöntemlerinde birçok ilerleme yaşanmıştır (Sürmen, 2016: 45).

Sınırlı sorumlu işletmelerin ekonomik gücünü artırması, yüksek hızlı küresel işlemlerin büyük ölçekli üretim ve lojistikle birlikte, giderek karmaşıklaşan yapısını yönetebilen, envanter değerlemesi ve varlık amortismanı benzeri rakamları hesaplayabilen ve en son gelişmeleri takip edebilen teknik bakımdan daha yetkin muhasebe mensuplarına gereksinim artmıştır. Bu ihtiyaçları karşılamak üzere ABD'de 1887 yılında Amerikan Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Enstitüsü kurulmuştur (Toroslu, 2012: 9).

İlk Uluslararası Muhasebeciler Kongresi 1904 yılında St. Louis, Missouri'de (ABD) gerçekleşmiştir. Kanada, Hollanda, İskoçya ve İngiltere'den muhasebeciler de kongrede Amerikalı muhasebeciler ile birlikte temsil edilmiştir. Bu kongre, uluslararası muhasebe sisteminin oluşturulmasında, ilk önemli gelişme olarak değerlendirilmektedir. Şirket karlarının hesaplanmasında standartların oluşturulması, denetim firmalarının gelişimi, dünya ekonomisinin büyümesi ve en önemlisi de muhasebe mesleğinin konsolidasyonu kongrede tartışılan ana konular arasında bulunmaktadır (Butynets, 2002: 17).

İlerleyen süreçte uluslararası muhasebe sisteminin gelişiminde önemli dönüm noktalarından birisi, 1929 yılında ekonomik olarak bütün dünyayı etkisine alan büyük buhran olmuştur. ABD'de başlayan kriz, dünyanın geri kalanına yayılmış ve birçok ülkede üretkenliğin düşüşüne ve işsizliğin yükselmesine yol açmıştır. Kriz ile birlikte büyük şirketlerin iflası, muhasebe ve finansal raporlama sistemlerinde mevcut eksiklikler ve yanlışlıkların varlığını ortaya çıkarmıştır. Finansal raporlama ilkelerinde ülkeler arasında ve hatta aynı ülkede faaliyet gösteren şirketlerin arasında derin farklılıklar bulunmaktaydı. Muhasebe ve finansal raporlamada şirketler arasında farklı uygulamalar ticari faaliyetleri ve mali durumları hakkında çelişkili ve hatalı neticelere yol açtığından bu konularda standartların oluşturulması ihtiyacı hissedilmeye başlamıştır (Paliy, 2008: 5).

Uluslararası muhasebe sistemine olan ilgi, İkinci Dünya Savaşı'nın sona ermesini takiben sermaye akımlarında, doğrudan yabancı yatırımlarda ve uluslararası ticarete artışa yol açan artan küresel ekonomik entegrasyon nedeniyle 1950'lerin sonlarına doğru artmıştır. F. F. Butynets tarafından da belirtildiği gibi, uluslararası ekonomik ilişkilerin 20. yüzyılın ortalarından itibaren genişlemesi, üretimin uzmanlaşması ve iş birliği, ulus ötesi işletmelerin ortaya çıkması sebebiyle, muhasebe ve finansal raporların standartları konusundaki uyumsuzlukla ilgili sorunlara yönelik çözüm arayışı artmıştır (Butynets, 1999: 527).

Küresel ekonomik gelişmeden etkilenen ve bir bilim olarak muhasebenin gelişimine sıkı sıkıya bağlı olan uluslararası muhasebe sisteminin oluşturulması, nesnel bir süreçtir. Uluslararası muhasebe sistemi, ekonomik bilgilerin ülkeler, ekonomik varlıklar ve ekonomik karar vermeye ilgili bu tür bilgilerin kullanıcıları arasındaki uyumsuzluğu sorununa bir çözüm şeklinde öngörülmüştür. İşletmenin uluslararası dili olarak muhasebe, hem bir bütün olarak ekonomi boyutunda hem de hem bireysel işletmeler boyutunda oluşturulmuş olan bilgilerin uyumu, yeterli, doğru ve anlaşılır olmasının sağlanması gerekmiştir (Melnik, 2013: 489)

Muhasebe teknikleri arasında iktisadi ve geleneksel uygulamalardan doğan farklılıklar bulunmaktaydı. Finansal tablolarda yer alan bilgilerin karşılaştırılabilirliği ve tutarlılığı hususunda olumsuzlukların ortaya çıkmasına yol açan bu farklılıkların giderilmesi amacıyla hem uluslararası hem de yerel düzeyde muhasebe tekniklerinin standartlaştırması noktasında adımların atılması gerekliliği ortaya çıkmıştır. Belirli türdeki olay ve işlemlerde işletmenin mali tablolarına nasıl yansıtılması gerektiğine dair yetkili beyanları, muhasebe standartlarını ifade etmektedir. Bu çerçevede, gerçeğe uygun olarak mali tabloların sunumu açısından muhasebe standartlarına uyumu için girişimlerde bulunulmuştur (White, 2007: 17-24).

Uluslararası alanda muhasebe standartlarının uyumlaştırılması ile ilgili çalışmaların arka planında yapılan girişimlerin izlerini, 1960'lı yılların sonu ve 1970'li yılların başındaki politik ekonomiye kadar götürülebilir. Ticari işletmelerden gelmekte olan muhasebe bilgileri de dahil olmak üzere işletmelerin ekonomik yapıları ile ilgili bilgi ve verilerine olan gereksinimin artması neticesinde tek tip muhasebe standartları geliştirme girişimlerinde artışa neden olmuştur. Çok uluslu işletmelerin büyüyerek dünya genelinde etkinliklerini artırmaları da uyumlaşma çabalarını tetikleyen bir diğer faktör olmuştur (Altıntaş, 2011: 168).

Bu kurumsal varlıkların artan gücü, ticari faaliyetler üzerindeki uluslararası kontrolde bir zorluk yaratmış, sonuç olarak bilgi akışının uyumlaştırılmasında zorluk yaşanmıştır. Böylece, çok uluslu şirketlerin etkinliği arttıkça, muhasebe uygulamalarında bir standarda ihtiyaç da artmıştır. Bu bağlamda, uluslararası sermaye akışı, muhasebe standartlarında ortak bir yol haritası belirlemede etkili olmuştur (Melnyk, 2013: 492-494).

Özellikle 1960'lı yıllarda uluslararası birleşme ve satın almalar Amerikan ve Avrupa şirketleri arasında hızla artmaya başlamıştır. Yaşanılan bu küreselleşme ortamı, farklı ülkelerde yapılmakta olan finansal raporlamaların anlamlı bir karşılaştırmasına hissedilen gereksinimi artırmıştır (Wyatt, 1989: 106-108).

Uluslararası muhasebe sisteminin gelişimi sürecinde bu dönemde yaşanan gelişmeler uluslararası standartların gelişiminin ikinci safhası şeklinde değerlendirilmektedir. Bu bağlamda New York'ta 1962 yılında 8. Uluslararası Muhasebeciler Kongresi, Amerikan Yeminli Mali Müşavirler Enstitüsü'nün (AICPA) himayesinde düzenlenmiştir (Kızıl vd., 2015: 72).

Gerçekleşen tartışmalardaki ana konu, muhasebe üzerindeki küresel ekonominin etkisini yansıtmıştır. Kongrenin birçok katılımcısı, uluslararası seviyede denetim ve muhasebe uygulamalarının yanı sıra raporlama standartlarının geliştirilmesine yönelik ilerleme kaydedilmesinin aciliyetini vurgulamıştır (Melnyk, 2013: 492-494).

Aynı yılın içinde, AICPA, kendi uluslararası ilişkiler komitesini oluşturarak bilgi ve fikir alışverişini teşvik etmek ve uluslararası iş birliğini farklı ülkelerin muhasebecileri arasında geliştirmek için programlar oluşturmak amacıyla çalışmalara başlamıştır. 1964 yılında 25 ülkenin muhasebe standartlarına ilişkin bir anket yayınlayan komite, uluslararası düzeyde muhasebe, denetim ve raporlama standartlarını araştırmaya yönelik ilk girişimde bulunmuştur (Tohmatsu, 2007: 23-28).

1967 yılında uluslararası muhasebe üzerine ilk ders kitabı Gerhard G. Mueller tarafından yayınlanmıştır. Bu kitap, Uluslararası muhasebe alanındaki araştırmaların gelişimini iki yönde teşvik etmiştir. Öncelikle uluslararası muhasebe uygulamaları arasında mevcut olan farklılıkların işletmeler açısından oluşturduğu olumsuzluklar ve bunların uluslararası ticarete yer alan işletmeler ve muhasebe mesleği açısından önemi üzerinde durulmuş; ikinci olarak, çeşitli eğitim kurumlarında muhasebenin nasıl öğretildiği ile ilgili farklılıkları belirlemenin gerekliliği vurgulanmıştır (Flesher ve Gerhard, 2010: 45-47).

1972 yılında Avustralya'nın Sidney şehrinde düzenlenen 10. Uluslararası Muhasebeciler Kongresi'nde bir Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi'nin (IASC) oluşturulma teklifini müzakere etmek amacıyla Muhasebeciler Uluslararası Çalışma Grubu (AISG) temsilcileri bir araya gelmişlerdir. 1973 yılında bu konuya yönelik bir komite, Hollanda, Meksika, Japonya, Almanya, Fransa, Kanada, Avustralya, Büyük Britanya, ABD ve İrlanda'dan katılımcılar ile Londra'da kurulmuştur. Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu Münih'teki 7 Ekim 1977'de 11. Uluslararası Muhasebeciler Kongresi'nde kurulmuştur. Muhasebe mesleğinin dünyada toplum yararına güçlendirilmesi amacı ile bu organizasyon, oluşturulmuştur (Tohmatsu, 2007: 23-28).

Bu iki örgütün faaliyete geçmesinden sonra uluslararası muhasebenin gelişimi, uluslararası standartların geliştirilmesine ve bu standartların aşamalı bir şekilde uygulanmasına odaklanmıştır. 1980'li ve 1990'lı yıllarda, IAS'nin genel kabulü, gereksinimlerin karşılanması için birkaç farklı seçeneğe izin verilmesi uygulaması nedeniyle uzun süre engellenmiştir. Bu, 2000 yılında Uluslararası Menkul Kıymet Komisyonları Örgütü'nün (IOSCO) üyelerinin borsalarındaki çok uluslu ihraççılar, sınır ötesi teklifler ve listeler için mali tablolarda uluslararası muhasebe standartlarını kullanabilmesini tavsiye etmesiyle değişmiştir. IASC, Uluslararası Muhasebe Standartları ve Kavramsal Çerçeve adı altında 1973 yılından 2003 yılına kadar 41 standart yayınlamıştır (Melnyk, 2013: 492-494).

1.1. ULUSLARARASI FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARININ OLUŞUMUNUN GEREKLİLİĞİ VE AMACI

Muhasebe; şirketlere, yatırımcılara, düzenleyicilere ve diğerlerine, ilgili kuruluşlarının finansal performansını tanımlamaları için standart bir yol sağlamaktadır. Muhasebe standartları, finansal tablo hazırlayanlara, bir işletmenin hesaplarını hazırlarken uymaları gereken bir dizi kural sunarak piyasada bu standardizasyonu sağlar. Halka açık borsalarda işlem gören şirketlerin yasal olarak ilgili muhasebe standartlarına uygun olarak mali tablo yayınlamaları gerekmektedir (Ismail, 2017: 16-19).

Bu standartlar Uluslararası Finansal Raporlama Standartları olarak bilinmektedir. İş dünyasında sınırların kalkması ile dünya küresel bir köy olarak adlandırıldığı için, işletme hakkında birçok kişi tarafından anlaşılabilir ve karşılaştırılabilir bir dilde konuşmak önemli hale gelmektedir (Kaval, 2008: 23-25).

Temel olarak Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu tarafından Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (IFRS) terimi geliştirilen ve sürdürülen, bu standartların küresel olarak tutarlı bir şekilde uygulanabilmesi amacıyla iyileştirilen ve ortaya çıkan tek bir muhasebe standartları seti olarak bilinmektedir. IFRS, gelişmekte olan ekonomilerde yatırımcılara ve diğer finansal tablo kullanıcılarına, halka açık şirketlerin finansal performanslarını uluslararası emsalleriyle benzer şekilde karşılaştırma olanağı sağlamaktadır (Ismail, 2017: 16-19).

IFRS'nin amacı, finans dünyasında istikrarı ve şeffaflığı korumaktır. Bu amaç, yatırım yapmak isteyen kişi ve kurumların işletme ile ilgili bilgi edinerek, bilinçli finansal kararlar vermelerini sağlar. Bu standartlar ayrıca, her zamankinden daha fazla birbirine bağlı hale gelen dünya finans merkezlerinin, finansal piyasaların etkin bir şekilde düzenlenmesini sağlayan küresel bir finansal raporlama çerçevesi kullanabilmesine imkan tanır (Sakarya vd., 2007: 190-192).

Sınır ötesi sermaye akışının artan hacmi, kalitesi yüksek ve her yerde test edilebilir uluslararası standartlara sahip olmayı bir öncelik haline getirmektedir. Bu standartları uygulamaya koyarak, farklı yetki alanlarında bulunan sermaye piyasaları, düzenleyiciler, kuruluşlar ve bir bütün olarak piyasa için faydalı olan en verimli sermaye akışlarını yaratabilir (Uysal, 2006: 92-94).

IFRS'yi benimseyen ülkelerde işletmeler ve yatırımcılar sistemi kullanmaktan fayda sağlar, çünkü şirketin uygulamaları erişilebilir ise yatırımcıların yatırım yapma olasılığı daha yüksek yatırım maliyeti ise genellikle daha düşüktür. Çok sayıda uluslararası iş yapan şirketler, IFRS'den en çok yararlanan şirketlerdir (Ismail, 2017: 16-19).

IFRS, farklı muhasebe faaliyetleri ile ilgilidir. IFRS'nin kurallarını belirlediği uygulamalar aşağıda sıralanmıştır; (Kaval, 2008: 23-25).

- Finansal Durum Tablosu: Bilanço olarak da bilinir. IFRS, bilançonun oluşturulması için gerekli kuralları belirler.
- Kapsamlı Gelir Tablosu: Tek bir tablodan oluşabileceği gibi kar/zarar tablosu ve maddi duran varlıklar da olmak üzere diğer gelir tablosu olarak ayrılabilir.
- Özkaynak Değişim Tablosu: İşletmenin belirli bir dönemdeki hasılat veya karındaki değişimi göstermektedir.

- Nakit Akış Tablosu: Bu tablo ile işletmenin belirli bir dönemdeki finansal durumunun özeti verilir.

- Yukarıda listelenen raporların yanında, işletmenin politikaları, varsa bağlı işletmelerin mali durumları ve kar/zarar değişimi bir önceki yılın raporları ile birlikte sunulmalıdır.

Uluslararası bir standarda sahip olmak, uluslararası şirketler için önemlidir. Ülkelerin tamamında geçerli bir standardı benimseyen işletmeler için finansal raporları hazırlamak daha kolay olacak, bu durum yatırımcıların ve denetçilerin işini de kolaylaştıracaktır. IFRS'nin belirlemiş olduğu standartlara uyum sonucu ortaya çıkacak olan maliyetin, işletmelerin uluslararası yatırım için daha cazip hale gelmesi ile dengelenebileceği savunulmaktadır (Ball, 2006: 12-14).

1.2. ULUSLARARASI FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARININ GELİŞME SAFHALARI

Muhasebe standartların da uluslararası uyumun sağlanması yeni bir fikir değildir. Uyumlaştırma kavramı ilk olarak 1950'lerin sonlarında II. Dünya Savaşı sonrası ekonomik entegrasyona ve sınır ötesi sermaye akışlarındaki ilgili artışlara yanıt olarak ortaya çıkmıştır. Uyumlaştırmaya odaklanan ilk çabalar, dünyadaki büyük sermaye piyasalarında kullanılan muhasebe ilkeleri arasındaki farklılıkları azaltmıştır. 1990'lara gelindiğinde, uyum kavramının yerini, en azından tüm büyük sermaye piyasalarında kullanılacak olan birleştirilmiş yüksek kaliteli, uluslararası muhasebe standartlarının geliştirilmesi olan yakınsama kavramı almıştır (Kirsch, 2006: 78-82).

1973'te kurulan Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi, ilk uluslararası standart belirleme organıydı. Uluslararası Muhasebe Standartları, önceki Uluslararası Muhasebe Standartları Konseyi (IASC) tarafından yayınlanmış ve Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB) tarafından onaylanmış ve değiştirilmiştir. Mali tabloların hazırlanması ve sunumuna ilişkin bu standartlar, Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (IASB) tarafından oluşturulmuştur. İlk olarak 1973'te yazılmış ve IASC standartların oluşturulması ile ilgili çalışmaları 2001 yılında devralmıştır (İsmail, 2017: 16-19).

Yeni standartlar dizisi uluslararası finansal raporlama standartları olarak bilinmektedir ve IASC tarafından yayınlanmıştır. IASC'nin muhasebe standartlarına

uyumu zorunlu kılma yetkisi olmamasına rağmen, birçok ülke halka açık şirketlerin finansal tablolarının IAS'ye göre hazırlanmasını şart koşturmaktadır (Kaval, 2008: 23-25).

IASB'nin misyonu, IFRS'yi geliştirmek ve dünya çapında finansal piyasalara şeffaflık, hesap verebilirlik ve verimlilik getirmektir. Kamu otoritelerinden oluşan bir izleme kurulu, kar amacı gütmeyen kuruluşu denetler ve küresel ekonomi için güveni, büyümeyi ve uzun vadeli finansal istikrarı teşvik ederek kamu çıkarına hizmet eder. Kuruluşun yönetim ve yasal süreci, standartlar belirlemesini özel çıkarlardan bağımsız tutarken, dünya çapındaki paydaşlara karşı hesap verebilirliği sağlar (Ernst ve Young, 2006: 56-58).

2013 itibariyle, Avrupa Birliği ve diğer 143'ten fazla ülke, IASB tarafından yayınlanan uluslararası finansal raporlama standartlarının veya bunların yerel bir varyantının kullanılmasını zorunlu kılmakta veya kullanımına izin vermektedir. FASB ve IASB, ABD'yi geliştirmek ve yakınlaştırmak için 2002'den beri birlikte çalışmaktadır. 2013 itibariyle, Japonya ve Çin'de standartlarını IFRS'lere yakınlaştırmak için çalışmalar yapmaktadır (Ismail, 2017: 16-19).

1.2.1. Uluslararası Muhasebe Standartlarının Geliştirilmesinde Gösterilen Çabalar

Uluslararası Muhasebe Standartlarının tüm dünyada kullanımının benimsenmesi ve yaygınlaşması amacıyla kurullar ve federasyonlar oluşturulmuştur.

1.2.1.1. Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (IASC)

Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (IASC) 1973 yılında Avustralya, Kanada, Fransa, Almanya, Japonya, Meksika, Hollanda, Birleşik Krallık, İrlanda ve Amerika Birleşik Devletleri'nden muhasebe meslek kuruluşları tarafından yapılan bir anlaşma ile kurulmuştur. Sonraki yıllarda ek sponsor üyeler eklenmiş ve 1982'de IASC'nin sponsor "üyeleri", Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu üyesi olan tüm muhasebe meslek kuruluşlarından oluşmuştur (Camfferman ve Zeff, 2007: 129-132).

Komite üyeliği bireysel bazda değil, kurumsal bazdadır. Kurulda temsil edilen her kurum, komite toplantılarına iki temsilci ve bir personel gözlemciden oluşan bir heyet gönderebilmektedir. Her delegasyon bir oy kullanmaktadır. IASC'nin orijinal anayasasına göre üyelik, kurucu üye organlarla sınırlıydı. Diğer muhasebe organları ortak üye olarak katılabilir. Bu, çalışma gruplarına üye önermelerine ve böylece standartların belirlenmesine katkıda bulunmalarına imkan tanımaktadır (Kirsch, 2006: 78-82).

Ancak yönetim kurulu toplantılarında onlara temsil veya oy hakkı verilmedi. 1977’de, IASC’nin Tüzüğü, dönüşümlü olarak dört yıllık bir süre için iki ek yönetim kurulu üyesinin atanmasına izin verecek şekilde değiştirildi. 1982 yılında Anayasa’da yapılan bir başka değişiklik, tüm yönetim kurulu üyelerinin görev süreleri beş yıla sınırlandırılmıştır (Murphy, 2000: 472).

IFAC’ın tüm üye kuruluşları IASC’ye üye olduklarından, kurucu ve ortak üyeler arasındaki ayrım kaldırıldı. Kurul üyeleri o zamandan beri IFAC Konseyi tarafından atanmıştır. IFAC ve IASC arasında 1981’de varılan bir anlaşma nedeniyle, kurucu üye organlar yeniden atanmaya devam etmiş ve fiili olarak daimi sandalyelerini korumuşlardır (Camfferman ve Zeff, 2007: 129-132).

IASC’nin tüzüğüne göre, üye kuruluşlar, yayınlanan mali tabloların IAS’ye uygun olmasını ve denetim raporlarının herhangi bir denetim dışı rapora atıfta bulunmasını sağlamak için raporlama şirketleri, denetçileri, hükümetler ve menkul kıymetler piyasası düzenleyicileri ile ‘en iyi çabalarını’ kullanma konusunda taahhütte bulunmuşlardır (Ismail, 2017: 16-19).

1.2.1.2. Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB)

Londra’da bulunan IASB, bağımsız, özel olarak finanse edilen bir muhasebe standartları belirleme organıdır. Yönetim kurulu üyeleri dokuz ülkeden ve çeşitli işlevsel geçmişlere sahiptir. Yönetim kurulu, genel amaçlı mali tablolarda şeffaf ve karşılaştırılabilir bilgi gerektiren tek bir yüksek kaliteli, anlaşılabilir ve uygulanabilir küresel muhasebe standartları seti geliştirmeyi taahhüt etmektedir. Buna ek olarak, yönetim kurulu, dünya çapında muhasebe standartlarında uyum sağlamak için ulusal muhasebe standart belirleyicileriyle iş birliği yapmaktadır (White, 2007: 17-24).

IASB, 80’den fazla ülkeden dünya çapında 100’den fazla muhasebe ve finans kuruluşunu temsil eder. Çoğu proje, oluşumdan standart ihraçlara kadar en az üç yıl gerektirir. Her IASB üyesinin teknik ve diğer konularda bir oy hakkı vardır. Bir Standart, Açıklamalı Taslak veya nihai SIC Yorumunun yayınlanması, kurulun 14 üyesinden 8’inin onayını gerektirir (Tohmatsu, 2007: 23-28).

Büyük muhasebe firmalarının, özel finans kurumlarının ve sanayi şirketlerinin, merkez ve kalkınma bankalarının, ulusal finansman rejimlerinin ve dünyadaki diğer uluslararası ve profesyonel kuruluşların katkılarıyla finanse edilmektedir. AICPA,

IASB'nin öncül kuruluşu olan Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi'nin kurucu üyesi olmakla birlikte, IASB'ye bağlı değildir (Kaval, 2008: 34-35).

1.2.1.3. Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC)

Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC), muhasebe mesleği için dünya çapında bir organizasyondur. 1977'de oluşturulan federasyonun misyonu, kamu yararına hizmet etmektir. Dünya genelinde faaliyet sürdüren IFAC, muhasebe mesleğini güçlendirmek için çalışmalar yapacak mesleki standartlara bağlılığı teşvik ederek, oluşturulan standartların uluslararası uyumunu artırmak suretiyle uluslararası ekonomilerin gelişmesine katkı sağlamayı amaçlamaktadır (Tohmatsu, 2007: 23-28).

IFAC, dünya çapındaki muhasebe mesleğine kamu yararına hizmet etmek için şu konularda liderlik sağlar (Ismail, 2017: 16-19):

- Küresel profesyonel standartlar ve kurallar geliştirmek, teşvik etmek, sürdürmek ve sürekli olarak yüksek kalitede profesyonel muhasebeciler için etik kurallar belirlemek,
- Özellikle denetim olmak üzere mesleki standartların uyumlaştırılmasını aktif olarak teşvik etmek;
- Denetim ve mali yönetim kalitesinde sürekli iyileştirme çalışmaları yapmak,
- Yüksek, vasıflı katılımcıları sürekli olarak çekmesini sağlamak için muhasebe mesleğinin değerlerini teşvik etmek;
- Üyelik yükümlülüklerine uyumu teşvik etmek;
- Gelişmekte olan ve yükselen ekonomilere, bölgesel muhasebe organları ve diğerleri ile iş birliği içinde, kaliteli performansla bağlı bir mesleğin oluşturulması ve sürdürülmesinde ve kamu yararına hizmette yardımcı olmak.

IFAC, uluslararası ekonominin verimli işleyişine şu yollarla katkıda bulunur: (Ismail, 2017: 16-19).

- Mali raporlamanın kalitesi ve güvenilirliğine olan güveni artırmak;
- Kuruluşlar içinde yüksek kaliteli performans bilgilerinin (mali ve mali olmayan) sağlanmasının teşvik edilmesi;
- Dünya çapındaki muhasebe mesleğinin tüm üyeleri tarafından yüksek kaliteli hizmet sunumunu teşvik etmek;

- Muhasebe mesleğinin sanayi, ticaret, kamu sektörü, kar amacı gütmeyen sektör, akademi ve kamu uygulamaları dahil tüm üyeleri tarafından muhasebe meslek mensupları için etik kurallara bağlı kalmanın önemini teşvik etmek.

IFAC, mesleğin uzmanlığının en çok aşağıdakilerle ilgili olduğu kamu yararına konular hakkında konuşur (Camfferman ve Zeff, 2007: 145-146).

- Finansal raporlama ve denetimle ilgili küresel kamu politikası ve düzenleyici konularda tanınmış bir sözcü olmak;

- Sanayi, ticaret, kamu sektörü, kar amacı gütmeyen sektör, akademi ve kamu uygulamaları alanlarında faaliyet gösteren profesyonel muhasebeciler için en iyi uygulama bildirimlerini koordine etmek.

1.2.1.4. Uluslararası Menkul Kıymet Komisyonları Örgütü (IOSCO)

Uluslararası Menkul Kıymet Komisyonları Örgütü (IOSCO), dünyanın menkul kıymetler ve vadeli işlem piyasalarını düzenleyen kuruluşların bir birliğidir. Üyeler, tipik olarak, ulusal bir yargı alanındaki birincil menkul kıymetler ve/veya vadeli işlem düzenleyicileri veya her ülkenin ana mali düzenleyicisidir. 1974'te kurulan Inter-Amerikan Bölgesel Birliği, 1983'te faaliyetlerini IOSCO olan küresel bir kooperatife genişletmiştir. Amerika dışından IOSCO'ya katılan ilk düzenleyiciler Endonezya, Fransa, Kore ve Birleşik Krallık'tır. Amerika Kıtası dışında gerçekleşen ilk IOSCO Yıllık Konferansı, Temmuz 1986 Paris Yıllık Konferansıydı (Üstündağ, 2004: 820-822).

Şubat 2022 itibariyle Uluslararası Menkul Kıymetler Komisyonları Örgütü'nün (IOSCO) 231'den fazla üyesi vardır (Gücenme, 2000: 8-10).

Üyelik üç kategoriye ayrılmıştır. Bunlar şunları içerir:

- Belirli bir yetki alanındaki birincil vadeli işlem piyasalarını ve menkul kıymet düzenleyicilerini içeren sıradan üyeler. Her sıradan üyenin bir oyu vardır.

- Birden fazla düzenleyici kuruma sahip olan yargı alanlarındaki ek vadeli işlemler ve menkul kıymet düzenleyicilerinden oluşan ortak üyeler. Ortak üyelerin oy hakkı yoktur ve Yürütme Komitesi için uygun değildir, ancak Başkanlar Komitesi üyesidir.

- Kendi kendini düzenleyen kuruluşlar, borsalar ve borsa endüstrisi derneklerini içeren bağlı üyeler. Bu üyelerin oy hakkı yoktur ve ne Yürütme Komitesi ne de Başkanlık

Komitesi için uygun değildir, ancak Özdenetim Kuruluşları (SRO) Danışma Komitesi üyesi olabilirler.

IOSCO, yılda birkaç kez dünya çapında düzenlenen konferanslarda bir araya gelen birkaç komiteden oluşur. Genel Sekreterliğin idari ofisleri Madrid'dedir. Dört bölgesel komitesi ve organizasyonun düzenleyici işlerinin çoğunu yapan bir teknik komitesi vardır (Üstündağ, 2004: 820-822).

1.2.2. Avrupa ve Amerika'da Yapılan Çalışmalar

Küresel pazardaki farklı muhasebe sistemleri sorununu ele almak için 1973'te IASC kurulmuştur. IASC, 2001 yılında, işlevi küresel düzeyde en iyi muhasebe uygulamalarının belirlenmesine dayalı bir muhasebe standartları bütünü oluşturmak ve teşvik etmek olan IASB'ye öncülük etmiştir (Alves ve Altunes, 2011: 65-67).

IASB ile orada faaliyet göstermek isteyen tüm şirketlere uluslararası pazarların kapılarını açan, sınırsız yeni bir muhasebe standardı sistemi geliştirilmiştir. Artan küreselleşme ve sermaye piyasalarının uluslararası düzeyde ilgili ve karşılaştırılabilir bilgilere yönelik talepleri, Avrupa borsalarında işlem gören şirketler tarafından IFRS'nin uygulanmasını gerektiren AB düzenlemesi (EC) 1606/2002'de doruğa ulaşmıştır (Nobes ve Parker, 2006: 69).

Küresel piyasaların gelişmesiyle birlikte, muhasebe uyumlaştırması artık Avrupa topraklarıyla sınırlı kalmamakta ve sadece üye devletlerin değil, AB ile ekonomik ilişkileri olan tüm ülkelerin ihtiyaçlarının da dikkate alınması gerekmiştir. Bu bağlamda, IASB gibi uluslararası kuruluşların standartlar konusu yalnızca Avrupa'ya odaklanan Avrupa Direktifleri ile örtüşmektedir. Mevzuat geleneğine ve Avrupa direktiflerine göre, AB'de muhasebe hala hukuk ve vergi sistemleri ile ilişkili bir temadır (Alves ve Altunes, 2011: 65-67).

Avrupa'da muhasebe uyumlaştırma sürecinde üç aşama tanımlanabilir. Ülkelerin muhasebe uygulamalarını ve düzenlemelerini gösteren araştırmanın ilk aşaması, resmi uyum sürecine yardımcı oldu ve standartların ve şirket uygulamalarının çeşitliliğini açıklamaya izin vermiştir. Ekonominin küreselleşmesi ikinci aşamanın başlangıcı olmuştur (Nobes ve Parker, 2006: 72).

Şirketler, yeni muhasebe kurallarının küresel piyasaların gerektirdiği muhasebe ve finansal raporlamanın daha fazla karşılaştırılabilirliğini sağlaması için kurumlar üzerinde baskı kurarak uyum sürecinde aktif rol almaya başlamıştır. Bu aşamada,

muhasesebi yapan Çokuluslu Şirketler sistemlerin sınırların ötesinde sermaye piyasalarına başvurma ihtiyacından çok etkilenmesi göze çarpmıştır. Son olarak, tek para biriminin benimsenmesi, Avrupa Menkul Kıymetler Borsası, Euronext'in oluşturulmasıyla da ilişkili olan üçüncü aşamayı işaret etmiştir (Giner ve Mora, 2001: 105-107).

AB şu anda büyük ekonomilerin en önemli uyumlaştırıcı gücüdür. Uyum, AB tarafından empoze edilen direktiflerin ve yönetmeliklerin uygulanmasıyla sağlanır. 2005 yılından bu yana borsada işlem gören şirketlerin muhasebe uygulamaları, finansal raporlama uygulaması olarak bilinen dış kontrollere tabidir. AB'de, finansal bilgi standartlarının uygulanmasının amacı yatırımcıları korumak ve piyasa güvenliğini artırmaktır (Alves ve Altunes, 2011: 65-67).

ABD'deki halka açık şirketler, mali tablolarını derlerken genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine (GAAP) uyum sağlarlar. 2002'den bu yana Amerika'nın muhasebe standartları organı (FASB) ve IASB, Amerika'nın genel kabul görmüş muhasebe ilkelerini ve IFRS'yi geliştirebilmek için ortak hareket ederler (Ismail, 2017: 18-20).

GAAP, kullanılan bir dizi kural, standart ve uygulamayı ifade eder. Standartlar, yatırımcıların ve alacaklıların işletmeleri daha iyi karşılaştırmasına yardımcı olur. Bir şirketin finansal tablolarında minimum düzeyde tutarlılık sağlar, bu da yatırımcıların faydalı bilgileri analiz etmesini ve çıkarmasını kolaylaştırır. GAAP, yetkili standartların ve muhasebe bilgilerini kaydetmenin ve raporlamanın yaygın olarak kabul edilen yollarının bir birleşimidir. GAAP, finansal bilgilerin iletişiminin netliğini artırır (Ann, 2004: 60).

ABD'de, sermaye piyasalarındaki katılımcıların ihtiyaçlarını karşılamak için muhasebe standartları geliştirilmiştir. ABD muhasebe standartları, şeffaf, tutarlı, karşılaştırılabilir, ilgili ve güvenilir finansal bilgiler sunmayı amaçlayan bir raporlama çerçevesi sağlar. Yüksek kaliteli muhasebe standartlarının oluşturulması ve sürdürülmesi, bilinçli yatırım kararlarını kolaylaştırmak için yüksek kaliteli bilgi sağlamaya dayanan sermaye piyasalarının düzenlenmesine yönelik ABD yaklaşımı için kritik öneme sahiptir (Gnanarajah, 2015: 5-8).

ABD'de bir şirket mali tablolarını açıklarken GAAP'ye uymalıdır. Bir şirketin hissesi halka açık olarak alınıp satılıyorsa, mali tablolar da ABD tarafından belirlenen

kurallara uymalıdır. GAAP, gelir tanıma, bilanço kalemi sınıflandırması ve ödenmemiş hisse ölçümleri gibi şeyleri kapsar (Ismail, 2017: 18-20).

GAAP kullanılarak bir finansal tablo hazırlanmıyorsa, yatırımcılar dikkatli olmalıdır. Ayrıca, bazı şirketler finansal sonuçları bildirirken hem GAAP hem de GAAP uyumlu olmayan önlemleri kullanabilir. GAAP düzenlemeleri, finansal tablolarda ve basın bültenleri gibi diğer kamu açıklamalarında GAAP dışı önlemlerin tanımlanmasını gerektirir (Balsarı ve Dalkılıç, 2007: 106).

Kasım 2008’de ABD Menkul Kıymetler ve Borsa Komisyonu (SEC), küresel olarak kabul edilen tek bir muhasebe standartlarına olası bir yol için önerilen bir “Yol Haritası” yayınlamıştır. Yol haritası, yatırımcılardan, ihraççılardan, muhasebe firmalarından, düzenleyicilerden ve diğerlerinden, IFRS’nin ABD ihraççıları için finansal raporlama sistemine dahil edilip edilmeyeceğine ve nasıl dahil edileceğine ilişkin değerlendirmesinde ilerlerken SEC’in dikkate alması gereken faktörlerle ilgili olarak önemli yorumlarda bulunmuştur (Gnanarajah, 2015: 5-8).

SEC daha sonra 2011 yazında IFRS’nin ABD finansal raporlama sistemine dahil edilmesinin ABD yatırımcıları ve piyasalarının çıkarına olup olmadığını belirlemeye yardımcı olmak için bir dizi yuvarlak masa toplantısına sponsor olmuştur. O dönemde, herhangi bir birleşmenin uygulanmasının olası yöntemleri hakkında sınırlı bir tartışma söz konusu olmuştur. IASB tarafından yayınlanan IFRS’nin toptan kabulü, uyumu, onayı veya bir kombinasyon yoluyla UFRS’nin bölgesel veya ulusal birleştirilmesi konularından ziyade yatırımcıların finansal tabloları nasıl kullandığı, yatırımcı eğitimi ve ilkelere dayalı standartları kimin yorumlaması gerektiği konularına odaklanmıştır (Gnanarajah, 2015: 5-8).

Bazılarının IFRS’nin küresel olarak kabul edilmesinin kaçınılmaz olduğuna dair bir inanca rağmen, diğerleri ABD GAAP’sinin altın standart olduğuna ve IFRS’nin tam olarak kabul edilmesiyle belirli bir kalite seviyesinin kaybedileceğine inanmaktadır. Ayrıca, önemli müşterileri veya Amerika Birleşik Devletleri dışında faaliyeti olmayan bazı ABD’li ihraççılar, IFRS mali tabloları hazırlamak için bir piyasa teşvikine sahip olmayabilecekleri için IFRS’ye direnebilir (Ismail, 2017: 18-20).

2. TÜRKİYE'DE MUHASEBE STANDARTLARININ OLUŞUMU

Türkiye’de bugüne kadar muhasebe ve denetim sistemi önemli bir dönüşüm yaşayarak gelişmiştir. Defter tutma için merdiven yöntemi, Osmanlılar tarafından 14. ve 19. yüzyıllar arasında kullanılmış ve defter tutma usulünü kısaltmak isteyenler tarafından geliştirilmiştir. Devlet muhasebe defteri olan Risale-i Felekkiyye (Kitab-us-Siyaqat) 1363 yılında yazılmıştır (Elitaş vd., 2010: 122-125).

Türkiye’deki muhasebe uygulamalarının gelişimi, son iki yüzyıldaki ekonomik ve siyasi bağların bir sonucu olarak bir dizi Batılı ülkenin uygulamalarından büyük ölçüde etkilenmiştir. Ülkenin ekonomik ortamına paralel bir şekilde Türk muhasebe sisteminin gelişimi gözlemlenmiştir. Ana hatlarını Fransız Ticaret Kanunu’nun oluşturduğu ve Osmanlı Devleti’nin son dönemlerinde Fransa’nın etkisini de yansıtan 1850 yılında yayınlanan Ticaret Kanunu ile ilk yasal Türk muhasebe uygulaması, başlamıştır. Osmanlı dönemi ilk muhasebe düzenlemesi olarak bu kanun ön plana çıkmıştır (Dinç ve Atasel, 2016: 269).

1850 tarihli ilk Ticaret Kanunu, Fransız Ticaret Kanunu’nun tercümesidir ve dönemin Fransız etkisini yansıtır. Bu süreçte Fransa’yla iktisadi ve siyasal bağlar çok güçlü olduğundan vergilendirme ve muhasebe sahasında çalışacak uzmanların bir kısmı Fransa’da eğitim görmüştü. 19. yüzyılın ikinci yarısından itibaren güçlü ekonomik ilişkilerin bir sonucu olarak Türk muhasebe uygulamalarının gelişimi, başta Fransa olmak üzere batılı devletlerden etkilenmiştir. Kapitalist ekonomilerin şekillendirmiş olduğu modern muhasebe uygulamaları ise, Almanya, Fransa ve İngiltere benzeri batı devletleri ile karşılaştırıldığında Osmanlı Devleti’nde yeni gelişmekte olan bir disiplini (Gençoğlu, vd., 2011:109-120).

1923’de Cumhuriyet’in ilanının ardından yeni kurulmuş olan devletin Almanya’yla siyasi ve iktisadi ilişkileri güçlendiğinden dolayı 1926 yılında yayınlanan Ticaret Kanunu, Alman ticaret kanunlarından etkilenilerek hazırlanmıştı. Devlet muhasebesi için 1050 sayılı Genel Muhasebe Kanunu 1927 yılında kabul edilmiştir.

Kanun, devlet kurumları için nakit esaslı muhasebe sistemi kurmuştur. Kayıt ve raporlamanın amacı, yapısal olarak muhasebe mantığının biraz dışında kalan bütçe uygulamalarının sonuçlarıydı. Bu yasa hükümetteki muhasebe sistemini düzenlemiştir. Tahakkuk esaslı muhasebe tabanı değildi, bu yüzden özel sektörü ve muhasebecileri etkilememiştir (Öz ve Çevikcan, 2010: 116).

Bu süreçte ekonomik hayatı düzene koyacak önemli yasal düzenlemeler, 1926-1930 yılları arasında yapılmıştır. Sümerbank'ta Alman uzmanların organize ettiği maliyet muhasebesi uygulamalarında önemli gelişmeler başlatılmıştır. Vergiye dayalı muhasebe uygulamaları, vergi denetimi ve muhasebeci eğitimi gibi konuları gündeme getiren ticari devlet işletmeleri 1930-1940 yılları arasında kurulmuştur. 1950-1960 dönemi, daha liberalleşmiş ekonomi yönündeki ilk çabaların aşaması olmuştur. Vergi Usul Kanunu VUK, 1950'de Ticaret Kanunu 1956'da yürürlüğe girmiştir. 1960 yılında ticaret, sanayi ve muhasebenin gelişimine yön veren KİT'lerde kullanılacak tutarlı bir muhasebe sistemine geçilmiştir (Kızıl vd., 2015: 79).

Küreselleşmenin etkisini göstermeye başlamasıyla birlikte Türk ekonomisinin uluslararası ekonomiye entegrasyonunun artması Türk muhasebe sistemlerinin dünyadaki gelişmelere uyumu meselesi gündeme gelmiştir. Avrupa ile ilişkileri, AET ile Türkiye arasında ortaklık oluşturmanın yasal dayanağı olan Ankara Anlaşması'nın 1963 yılında imzalanmasının ardından uyum çalışmaları bir zorunluluk olarak ortaya çıkmıştır (Öz ve Çevikcan, 2010: 118).

Sermaye piyasalarının, İstanbul Menkul Kıymetler Borsası'nın (İMKB) kurulması ile beraber gelişim göstermesi, Türkiye'ye gelen yabancı sermayenin hızla artış göstermesi karşılaştırılabilir, anlaşılır ve doğru finansal bilgilere olan ihtiyacı da artırmış ve bu şekilde muhasebe ve denetim standartlarında düzenleme yapma ihtiyacı gündemde tartışılmaya başlamıştır. Sermaye Piyasası Kurulu tarafından 1989 yılında ilk muhasebe standartları seti geliştirilmiş ve bu standartlara göre sigorta şirketleri, bankalar, halka açık şirketler ve finansal araçların mali tablolarını hazırlamalarının gerektiği ifade edilmiştir (Öz ve Çevikcan, 2010: 121).

Bu süreçte bir diğer önemli nokta 1996 yılında Avrupa Birliği ile ülkemizin gümrük birliği anlaşmasını imzalamasıdır. Türkiye'nin AB adaylığı ve sermaye hareketlerinin küreselleşmesi de Türkiye'nin gündemine uluslararası kabul görmüş muhasebe ilke ve standartlarının girmesinde etkili olmuştur. Ulusal muhasebe standartlarını geliştirmek amacıyla Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu, 1994 yılında kurulmuştur (Öker, vd, 2009: 316–322).

Enflasyon muhasebesi, Türkiye Muhasebe Standardı 2 ve Türkiye Muhasebe Standardı 29 ile ifade edilen esaslar çerçevesinde sermaye piyasalarında kayıtlı kuruluşlara yönelik olarak Sermaye Piyasası Kurulu tarafından 2001 yılında yayımlanan

bir tebliğle oluşturulmuştur. 5024 Sayılı Vergi Usul Kanunu Kurumlar Vergisi kanunlarında değişikliğe gidilmesiyle yeniden Türk muhasebe sistemine enflasyon düzeltmesi getirilmiştir (Öker, vd, 2009: 316–322).

Günümüzde AB’ye girme sürecinin bir parçası olarak, aşağıdaki kuruluşlar, Türkiye Muhasebe Standartları/Türkiye Finansal Raporlama Standartları ile uyumlu olan Türkiye Muhasebe Standartlarını benimsemeyi tercih etmişlerdir. Bunlar; aracıları ve portföy yönetim şirketlerini düzenleyen Sermaye Piyasası Kurulu, sigorta ve güvence şirketlerini düzenleyen Hazine Müsteşarlıkları ve borsaya kote şirketleri, Uluslararası Finansal Raporlama Standartları/Uluslararası Muhasebe Standartları, Bankacılık sektörünü düzenleyen Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumudur (Öker, vd, 2009: 316–322).

Uluslararası Muhasebe Standartları da ülkedeki çeşitli mali ve hukuki yapılar çerçevesinde hazırlanmakta olan finansal raporlarda olduğu gibi, uyumlu hale getirilmiş, yaşanan bu gelişme birebir Uluslararası Muhasebe Standartları’nın çevirisiyle neticelenmiş ve bu çerçevede Uluslararası Finansal Raporlama Standartları kullanılmaya başlanmıştır. Ülkemizde Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TFRS) olarak yürürlüğe girmiştir. Uluslararası standartlara uygun muhasebe standartlarının oluşturulması, yayınlanması ve değişikliklerinin takip edilmesinden Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGMDSK) yetkilidir (Gençoğlu, 2017: 2-5).

Genel çerçevede işletmelerin mali tablolarının şeffaflığını, güvenilirliğini, karşılaştırılabilirliğini, anlaşılabilirliğini ve tutarlılığını sağlama görevini KGMDSK, üstlenmektedir. Hali hazırda Türkiye’de çeşitli muhasebe uygulamaları vardır ve bunların arasındaki seçim işletmelerin bağımsız denetimine tabi olmalarına bağlıdır (Gücenme vd., 2014: 11-12).

2.1. VERGİ USUL KANUNU

Vergi kanunlarınca yetki verilen Hazine ve Maliye Bakanlığı, vergi kanunlarına aykırı olmadıkça ilgili kanunlara ilişkin açıklamalar yapmak üzere tebliğler yayımlar. Muhasebe uygulamalarına Türkiye’deki vergi düzenlemeleri müdahalede bulunabilir. Türkiye’de muhasebenin vergiye yönelik olmasına ve vergi düzenlemelerine odaklanması üzerinde muhasebe ile vergi düzenlemeleri arasındaki bu ilişki etki etmektedir (Abdioğlu vd., 2014: 365).

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 175 ve mükerrer 257. Maddeleri çerçevesinde Hazine ve Maliye Bakanlığı'na tanımış olduğu yetkiye dayanılarak Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından 26.12.1992 tarihinde yayınlanan ve 01.01.1994 tarihi itibarıyla uygulanması zorunlu bulunan Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğindeki düzenlemeler ve finansal tablolar vergi kanunları bağlamında değerlendirilmiştir. Şirketlerin finansal durumlarını vergi matrahlarını doğru bir şekilde belirlemek maksadıyla hazırlanması, değerlendirme hükümlerinin ihtiyari bırakılmış bulunması ya da mevcut değerlendirme hükümlerinin uygulanma biçimiyle ilişkili esasların duyurulmuş olması sebebiyle, finansal tabloların, kullanıcıların bilgi gereksinimlerini giderecek biçimde hazırlanması yerine, vergi mevzuatında yer alan esaslar dikkate alınarak raporlamaların gerçekleştirilmesine yol açmıştır (Kaya ve Atasel, 2017: 138).

Vergi Usul Kanunu, Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği ile Vergi Usul Kanunu'nun belirlediği kuralları birlikte uygulamayı zorunlu kılmaktadır. Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği ile yapılan düzenlemeler vergi mevzuatı ile ilgili bir düzenlemesi yoktur (Yünlü, 2016: 25-27).

VUK, muhasebe ve finansal raporlama konusunda en etkili düzenleme haline gelmiştir. VUK'da, vergi matrahının belirlenmesine ilişkin taahhütler ile muhasebe, kayıt tutma, dokümantasyon esasları ve mali tablolara ilişkin hükümler ve bu hükümlere uyulmaması durumunda geçerli cezaların varlığına ilişkin hükümler bulunmaktadır. (Öker, vd, 2009: 316–322).

Vergilendirme usulleri, değerlendirme maddeleri, diğer cezalarla birlikte vergi cezaları, mutabakat ve vergi yargı yetkisine ilişkin temel kavramlara ilişkin ayrıntılı açıklamalar 1961 yılında yürürlüğe giren kanunla sunulmaktadır. Bu kanun muhasebe mesleğiyle ilgili olup ilerleyen süreçte geliştirilen muhasebe uygulamaları ile ilgili tebliğler bu kanun çerçevesinde hazırlanmaktadır. Birçok muhasebeci, mesleki faaliyetlerini bu yasaya istinaden sürdürmektedir. Mesleki faaliyetlerini Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu ve Sermaye Piyasası Kurulu tarafından geliştirilen yasal düzenlemeler çerçevesinde yürütenler sadece bağımsız denetçilerdir (Abdioğlu vd., 2014: 365).

2.2. GELİR VERGİSİ KANUNU

Gelir vergisi, bir takvim yılı içinde gerçek kişilerin elde etmiş oldukları gelirler üzerinden alınmakta olan doğrudan vergilerdir. (Yalkın vd., 2008).

1961’de yürürlüğe giren Gelir Vergisi Kanunu, ana vergi kanunlarından biridir. Aşamalı vergi oranlarını içerdiğinden ve vergi mükelleflerinin kendilerini bulabilecekleri özel durumları dikkate alabildiğinden, gelir dağılımında adaleti sağlamaya yönelik koşulları vardır. Gelir Vergisi Kanunu’na göre çalışanların gelir vergileri kaynağında vergilendirme (tevkifat) ile tahsil edilirken, tüccarlar için beyanname esas alınarak tahakkuk ettirilir ve tahsil edilir (Beyanname düzenleme kılavuzu, 2008).

Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK) tarafından hazırlanmış olan ve 28.03.2006 tarihinde 26122 sayılı Resmi Gazetede yayınlanmak suretiyle 31.12.2005’den sonraki süreçte başlamış olan hesap dönemlerine yönelik geçerli olmak üzere yürürlük kazanmış olan TMS 12, kurum kazancı üzerinden ülke genelinde hesaplanan gelir vergilerinin ne biçimde muhasebeleştirileceği ve mali tablolara yansıtılması gerektiği üzerinde durmaktadır (Dinç, 2007: 26).

2.3. KURUMLAR VERGİSİ KANUNU

Kurumlar vergisi, kurumlar, dernek ve vakıf iktisadi teşebbüsleri ile iş ortaklıkları, kamu iktisadi teşebbüsleri, kooperatiflerin gelirleri üzerinden alınmaktadır. TMS 12 standardı sadece kurumlar vergisine tabi işletmeler bakımından uygulanabilir. Hisseli komandit şirketler, limited şirketler, anonim şirketler ve ortak dışı işlem yapan kooperatifler, kurumlar vergisine tabi işletmelerdir. Bu çerçevede, tek şahıs işletmeleri, şahıs şirketleri ve adi şirketler bu standardı uygulamayacaklardır (Dinç, 2007: 28).

2.4. TİCARET KANUNU

2012 yılında Türk Ticaret Kanunu'nda önemli değişiklikler yapılmıştır. 1 Temmuz 2012’de yürürlüğe giren 6102 sayılı yeni Türk Ticaret Kanunu ile ticaret kuralları yeniden tanımlanmıştır. Yeni Türk Ticaret Kanunu, ticari teşebbüsleri, ticari şirketleri, kıymetli evrakları, taşıma işlemlerini, deniz hukuku ve sigorta sözleşmelerini düzenlemektedir.

Yeni Ticaret Kanunu, eski kanunun şirketlerle ilgili düzenlemelerini tamamen değiştirmiştir. Bu değişiklikler, şirket kuruluşu ve tasfiyesi, genel kurul toplantıları ve yönetim süreçleri, denetim süreçleri ve mali tablolar, muhasebe standartları, bilgi edinme gereklilikleri, ortakların hak ve yükümlülükleri dahil ancak bunlarla sınırlı olmamak üzere şirketler için tamamen yeni bir dizi düzenlemeyle sonuçlanmıştır.

Yeni TTK'nın getirdiği bir diğer yenilik de şirket hesaplarıyla ilgilidir. Yeni TTK'nın 610. maddesi uyarınca limited şirketler hakkında anonim şirketlerin mali tablolara ve yedek akçelere ilişkin hükümleri (md. 514-527) uygulanır. Limited şirket,

şirketin ticari işlemlerini ve aktif yapısını gösteren ticari defterleri tutmakla yükümlüdür. Limited şirketler, Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu tarafından ilan edilen (Uluslararası Finansal Raporlama Standartları-IFRS'nin bir uyarlaması olan) Türkiye Muhasebe Standartlarını uygular.

Limited şirketlerin yöneticisi/yöneticileri, şirketin bir önceki hesap dönemine ait mali tablolarını, eklerini ve faaliyet raporunu hazırlayarak genel kurulun dikkatine sunmak zorundadır. Bu, Türkiye Muhasebe Standartları'na göre ve bilanço tarihini izleyen ilgili hesap döneminin ilk 3 ayı içinde yapılmalıdır. Anonim şirketlerin denetimine ilişkin hükümler limited şirketler için de geçerlidir. Kısaca limited şirketlerde ayrıca yeminli veya yeminli mali müşavir olan bağımsız denetçiler bulunmalıdır.

Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu'nun Yeni TTK uyarınca Türkiye Muhasebe Standartlarını belirleme ve yayınlama konusunda tek ve münhasır yetki olarak atanmış olması da dikkat çekicidir.

2.5. SERMAYE PİYASASI KURULU KANUNU

Sermaye Piyasası Kurulu (SPK), 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu ile 1981 yılında kurulmuştur. Sermaye piyasalarında tebliğ ve uygulamaları düzenleme ve düzenlemeler yayınlama yetkisi bu kurula tanınmıştır. Küresel ekonomilerde ve uluslararası sermaye piyasalarında yaşanan gelişmeler çerçevesinde bu kanun 1981 yılından bu yana defalarca değiştirilmiştir (Kaval, 2008: 13-15).

Sermaye Piyasası Kanunu'nun verdiği yetkiyi kullanarak, Sermaye Piyasası Kurulu, şeffaf bir biçimde mali tabloların hazırlanmasını ve denetlenmesini sağlamak için çok sayıda tebliğ yayımlamıştır. Bununla birlikte yayımlanan tebliğler birbirinin yerine geçmiş, netice itibarıyla önemli bir tebliğ bugün sermaye piyasalarındaki muhasebe ve denetim uygulamalarını düzenlemektedir. Sermaye Piyasası Kurulu 2008 yılında Seri: XI, No: 29 sayılı tebliği yayımlamıştır. Halka açık şirketlerin 1 Ocak 2008 tarihinden itibaren başlayan dönem için Uluslararası Finansal Raporlama Standartları çerçevesinde finansal tablolarını hazırlama yükümlülüğünü tesis etmektedir. (Öker, vd, 2009:316–322).

2.6. MESLEK HUKUKU

Gelişmiş ülkelerde hazırlanmış olan mesleki düzenlemelerle karşılaştırıldığında Türkiye'de muhasebe meslek kanunu, oldukça geç dönemlerde hazırlanarak yürürlüğe girmiştir. Bu düzenlemenin, muhasebe mesleğinin gelişim sürecinde önemli bir adım

olduğu düşünülmektedir. Uluslararası kuruluşlarla bu kanuna göre faaliyet gösteren meslek kuruluşları işbirliğine girme imkanı yakalamışlardır. Türkiye'nin muhasebe mesleği, 1989 yılında çıkarılan 3568 Sayılı “Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu” kapsamında yasal olarak kamuoyunda tanınmış, bu kanunun amaçları 3568 sayılı Kanunun birinci maddesinde açıklanmıştır (Kaval, 2008: 13-15).

3. ULUSLARARASI MUHASEBE STANDARTLARINA UYUM SÜRECİ

Ülkemizde, hem uluslararası muhasebe ve bankacılık sistemi ile hem de uluslararası muhasebe standartları ile uyumlu hareket etmeyi sağlayan organlar vardır.

3.1. HAZİNE VE MALİYE BAKANLIĞI

Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu ile Sigortacılık Genel Müdürlüğü düzenlemelerine tabi olan banka ve sigorta şirketlerine ilişkin bazı sınırlamalar dışında Hazine ve Maliye Bakanlığı düzenlemeleri diğer tüm muhasebe düzenlemelerinin önüne geçmektedir. Hazine ve Maliye Bakanlığı, yukarıda da belirtildiği gibi, Vergi Usul Kanunu ile vermiş olduğu yetkisi ile 1 Ocak 1994 tarihinde yürürlüğe giren Muhasebe Sistemi Uygulama Yönetmeliğini yürürlüğe koymuştur. Bu yönetmeliğe ilişkin 14 tebliğ ile tüm şirketlere ve tek maliklere mali tabloların sunum formatı olarak kullanılacak temel muhasebe kavramları ve tek tip bir hesap planı bildirilmektedir (Öker, vd., 2009: 316–322).

3.2. SERMAYE PİYASASI KURULU

1981 yılında Sermaye Piyasası Kanunu ile Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) kurulmuştur. Yetkisini kendi sorumluluğu altında kullanmakta olan kurul, mali ve idari özerkliğe haiz bir kamu kuruluşu niteliğindedir. Bakanlar Kurulunca atanmakta olan 7 üye kurulu oluşturmaktadır. Sermaye piyasasında faaliyetler göstermek isteyen kuruluşların, SPK'dan izin alma yükümlülüğü bulunmaktadır. Sermaye Piyasası Kanunu çerçevesinde İstanbul Menkul Kıymetler Borsası'nda işlem gören firmaların mali tablolarının raporlama ve denetim esaslarını Sermaye Piyasası Kurulu düzenlemektedir (Keleş, 2013: 46-50).

Türkiye'de bankalar ve sigorta şirketleri hariç, İstanbul Menkul Kıymetler Borsası, Sermaye Piyasası Kanunu gereğince Sermaye Piyasası Kurulu yetkisi altında 1985 yılında kurulmuştur. İstanbul Menkul Kıymetler Borsası, Uluslararası Menkul Kıymetler Hizmetleri Derneği, Avrupa-Asya Menkul Kıymetler Borsaları Federasyonu,

Dünya Borsalar Federasyonu'nun tam üyesidir. Uluslararası Sermaye Piyasaları Birliği ve Avrupa Başkenti Piyasalar Enstitüsü ve Uluslararası Menkul Kıymetler Komisyonları Örgütü'nün bağlı üyesidir (Gencoğlu, vd., 2011: 109-120).

3.3. BANKACILIK DÜZENLEME VE DENETLEME KURUMU

Türkiye'de 2000 yılı Kasım ayında ve 2001 yılı Şubat ayında yaşanan mali krizlerden dolayı, bankacılık sektöründe yeniden yapılandırma ihtiyacı doğurmuştur. Bankacılık Kanunu kapsamında bankalar ve diğer finans kuruluşların daha verimli faaliyet göstermelerini sağlayabilmek için sektörü denetlemek üzere Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu (BDDK) tesis edilmiştir. Türk bankacılık sistemi 2002 yılından bu yana, BDDK'na bağlı biçimde faaliyet göstermektedir. Kurul, finans kuruluşlarına aşağıdaki kapsamda temsilcilikler kurma, işletme ve açma ruhsatları vermektedir (Genceoğlu, vd., 2011: 109-120).

Türk bankacılık sektöründe operasyonların düzenini ve güvencesini sağlama ve mudilerin haklarını koruma görevi, Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumuna ait olup bu kurul ayrıca düzenleyici bir kurumdur. Kurul, 8 Kasım 2006'da bir tebliğ yayınlarak Türkiye Muhasebe Standartları / Türkiye Finansal Raporlama Standartlarına göre bütün bankaları ve diğer finansal yapıların mali tablolarını hazırlamakla yükümlü tutmuştur. Uluslararası operasyonların yaygın bir şekilde gerçekleştirildiği bankacılık sektöründe, Türkiye Muhasebe Standartlarının / Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının tatbik edilmesi önemli gelişmeler arasındadır (Gencoğlu, vd., 2011: 109-120).

3.4. TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARI KURULU

Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu (TMUDESK) 1994 yılının Şubat ayında TÜRMOB tarafından kurulmuştur. Kurulun kuruluş amacı; denetlenmiş finansal tabloların günün şartlarına uygun, güvenilir, dengeli, karşılaştırılabilir ve herkes tarafından anlaşılabilir nitelikte hazırlanmasıdır. Bunun yanı sıra, muhasebe ilkelerinin gelişmesini ve özümsemesini sağlayacak, meslek mensuplarının denetim faaliyetlerini daha ciddi devam ettirmeleri ve kamu yararına uygulanacak muhasebe standartlarının belirleme ve yayımlamak da kurulun amaçları arasındadır. TMUDESK bu kapsamda 19 adet muhasebe standardı yayımlamıştır. Bunu takiben 18 Aralık 1999 yılında SPK Kanunu'nun değişmesiyle birlikte kamu tüzel kişiliğine sahip ve idari açıdan özerk Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK) kurulmuştur (Gökçen, vd. 2011: 9).

TMSK'nın kurulmasıyla birlikte TMSK tarafından çıkarılan 19 adet standart yürürlükten kalkmıştır. Ancak kaldırılan bu standartlar Türkiye Muhasebe Standartları Kuruluna çalışmalarda önemli bir alt yapı teşkil etmiştir. Daha önce de ifade edildiği üzere TMSK, TMSK'nın devamı niteliğinde kurulmuş olup görevleri; muhasebe standartlarının geliştirilmesi, standartların kavramsal çerçevesi, kamuya açıklanacak taslak Türkiye Muhasebe Standartları metinleri hazırlamak ve güvenilir, karşılaştırılabilir, ilgili ve tutarlı üretilmesine yardımcı olacak muhasebe standartları geliştirmektir (Öker, vd, 2009: 316–322).

4. BÜYÜK VE ORTA BOY İŞLETMELER İÇİN FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARI

Küçük ve Orta Büyüklükte İşletmeler için Finansal Raporlama Standartları (IFRS for SMEs) ile uyumlu olan KOBİ'ler için Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TFRS) 2010 yılında resmi gazetede yayımlanmasına rağmen, dünyada ve Türkiye'de UFRS tam set ve KOBİ setleri olarak ikiye ayrılmaktadır. Daha sonra, KOBİ'ler için TFRS yerine Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGMDSK) tarafından Büyük ve Orta Boy İşletmeler için FRS yayınlandı. 01.01.2018 tarihinde veya bu tarihten sonra başlayan hesap dönemlerinde uygulanmak üzere, yayımı tarihinde yürürlüğe giren Büyük ve Orta Boy İşletmelere ilişkin finansal raporlama standartları 27 bölümden oluşmakta ve şirketlerin genel olarak karşılaşılabilecekleri tüm muhasebe işlemleri için muhasebe ilkelerini ortaya koymaktadır (Sabuncu, 2019: 8-10).

IASB'nin amacı, hisse senetleri borsada işlem görmeyen küçük, basitleştirilmiş işletmeler tarafından kullanılacak, UFRS'den türetilen bir muhasebe ilkeleri seti olarak KOBİ'ler için ayrı bir standart hazırlamaktır. IASB, KOBİ'ler için IFRS'yi, UFRS'den türetilen ve halka açık olmayan kuruluşlar tarafından kullanılacak olan bir dizi basit ve basitleştirilmiş Finansal Raporlama Standardı olarak tanımlamıştır (Öztürk, 2018: 765-767).

KOBİ'ler için hazırlanan TFRS'ye bazı ilaveler yapılarak Büyük ve Orta Boy İşletmeler için Finansal Raporlama Standartları hazırlanmıştır. Bu standartlar, faiz maliyetleri, gerçeğe uygun değer uygulaması, alacak ve varlık karşılıkları, amortisman, kıdem tazminatı, alacak ve borç yaşlandırması, enflasyon düzeltmesi ve konsolidasyon konularını içerir. Gerçeğe uygun değer uygulamasının ve aktif kayıtlı duran varlıkların değerlendirilmesi esastır. Bu konu, Büyük ve Orta Büyüklükte İşletmeler için Türkiye

Finansal Raporlama Standartları'na dahil edilmemişken Küçük ve Orta Büyüklükte İşletmeler için Finansal Raporlama Standartları'na eklenmiştir (Gençoğlu, 2017: 6-8).

Büyük ve Orta Boy İşletmeler için FRS Türkiye'de ticari kârın belirlenmesi için bir standart oluşturduğundan ve TFRS'den daha kolay uygulanabildiğinden, standartların tamamının daha net anlaşılmasına ve doğru uygulanmasına katkıda bulunacaktır. Böylece muhasebenin asıl görevi, gerçek faaliyet sonucu raporlama, gerçek durum tespiti, planlama ve kontrol bilgi üretmeye hazır hale gelecek ve finansal verileri ticari amaçlarla kullanmak alışkanlık haline gelecektir (Sabuncu, 2019: 8-10).

Büyük ve Orta Boy İşletmeler için Finansal Raporlama Standartları, Türkiye'deki muhasebe uygulamaları açısından önemli bir gelişmedir. Bağımsız denetime tabi olan ve kamuya hesap vermek zorunda olmayan ve TFRS'yi uygulamayı tercih etmeyen işletmelerin finansal tablolarının yatırımcılar ve borç verenler tarafından gerçeğe uygun sunumu ile anlaşılmasını sağlayan bir finansal raporlama standardıdır (Ataman ve Cavlak, 2017: 155-157).

İKİNCİ BÖLÜM

VERGİLER İLE İLGİLİ STANDARTLAR HAKKINDA GENEL BİLGİLER

1. TMS 12 GELİR VERGİLERİ STANDARDI

TMS 12 Gelir Vergileri Standardı, 2006 yılından itibaren geçerli olmak üzere 28 Mart 2006 tarihinde Resmi Gazete’de yayınlanmıştır. Günümüze kadar, sonuncusu 31 Aralık 2017 tarihinde olmak üzere 16 güncelleme yapılmıştır (Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu web sayfası, 2023).

1.1. GELİR VERGİLERİ STANDARDININ KONUSU, AMACI VE KAPSAMI

Muhasebenin temel kavramlarından süreklilik kavramı işletmelerin ömürlerini belli bir süreye bağlı kalmadan sürdüreceği anlamına gelir. Dönemsellik kavramı ise bu sınırsız ömrü belli dönemlere bölme ve her bir dönemi kendi içinde bağımsız değerlendirme anlamına gelmektedir. İşletmenin faaliyetleri sonucu oluşturacağı raporların doğru ve eksiksiz olabilmesi için tüm gelir-gider kalemlerinin doğru bir şekilde hesaplanması gerekir. Eğer finansal tablolar hazırlanırken sadece mali kar (vergi karı) üzerinden alınan vergiler yansıtılır, ticari kar (muhasebe karı) göz ardı edilirse vergi düzenlemelerindeki gelir-gider tanımı ile genel kabul görmüş muhasebe ilkelerindeki tanım farklılığından dolayı bir sapma meydana gelir. Bu farklılığı finansal tablolarda ortadan kaldırmak için ertelenmiş vergi ifadesi kullanılır. Bununla ilgili de TMS 12 Gelir Vergileri Standardı düzenlenmiştir (Karacan ve Uygun, 2017: 135,136).

TMS 12 Gelir Vergileri Standardı, kurumlar vergisi mükelleflerinin kazançlarının vergilendirilmesine düzenleme getirmektedir. Kurumlar vergisine dâhil olan işletmelerin karına ticari kar adı verilir ve Vergi Usul Kanunu’na (VUK) göre ticari kara kanunen kabul edilmeyen giderler eklenip vergiden muaf gelirler çıkarılarak mali kar elde edilir. TMS 12’yi şahıs işletmelerinin uygulama zorunluluğu yoktur. Çünkü şahıs işletmelerinde gelir vergisi, işletme sahibinin başka gelirleri de dâhil edilerek ödenir (Gökçe, 2018: 44).

Ticari kar/zarar temel alınarak, vergi yasalarındaki hükümler baz alınarak belirlenen ve üzerinden gelir vergisinin (kurumlar vergisi kullanmak daha uygun) hesaplanması ile bulunan tutar mali karıdır. Ticari kar ile mali karın arasındaki ilişki şu şekilde gösterilebilir (Özerhan ve Yanık, 2010: 504):

TİCARİ (MUHASEBE) KAR	XXX
EKLEMELER (+)	XX
Vergi Yasalarına Göre İndirilemeyen Gider ve Zararlar	
İNDİRİMLER (-)	(XX)
Vergi Yasalarına Göre Vergilendirme Dışı Bırakılan Gelir ve Karlar	-----
MALİ (VERGİYE ESAS) KAR	XXX

1.1.1. Gelir Vergileri Standardında Geçen Terimler

TMS 12 Gelir Vergileri standardında kullanılan terimler ve anlamları Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK) tarafından şu şekilde yapılmıştır (Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu, 2023).

- Muhasebe Karı / Muhasebe Zarar: Vergiden önceki dönem karıdır.
- Vergiye Tabi Kar / Mali Zarar: Vergi kanunları gereği, bir hesap dönemindeki üzerinden vergi ödenen kar (zararı)'dır.
- Vergi Gideri / Vergi Geliri: Dönem karı veya zararını ortaya çıkarabilmek için dönem vergisi ve ertelenmiş verginin dikkate aldığı toplam tutarıdır.
- Dönem Vergisi: Cari döneme ait ödenecek gelir vergisidir (vergiye tabi kar/zarar dikkate alınarak).
- Ertelenmiş Vergi Borçları: Gelecek dönemlerde vergiye tabi geçici farklar üzerinden ödenecek gelir vergisidir.
- Ertelenmiş Vergi Varlıkları: İndirilebilir geçici farklar, gelecek dönemlere devreden kullanılmamış mali zararlar ve gelecek dönemlere devreden kullanılmamış vergi zararları gibi durumlarda ileriki dönemlerde kazanılacak gelir vergisi tutarıdır.
- Geçici farklar: Bir varlığın veya borcun bilançodaki defter değeri ile vergi değeri arasındaki farktır. İki şekilde olabilir:
 - (a) Vergiye tabi geçici farklar; ilerleyen dönemlerde fayda veya ödeme sonucu o dönemlerin vergiye tabi karını/zararını belirlerken vergiye tabi tutarlar oluştururlar veya
 - (b) İndirilebilir geçici farklar; ilerleyen dönemlerde faydalanma veya ödeme olduğunda o dönemlerin vergiye tabi karını/zararını belirlerken vergi matrahından düşülebilen tutarlardır.

- Vergiye Esas Değer: Bir varlık/borcun vergi kanunları ile belirlenen kurallar açıdan taşıdığı değeri tanımlar.

1.2. ERTELENMİŞ VERGİ KAVRAMI

İşletmelerin karları üzerinden alınan vergi bir giderdir ve işletmenin net karını azaltır. Gelir vergileri standardı, vergiler içinde dönemsellik ilkesinin uygulanması gerektiğini belirtir ve vergi giderinin ticari kar üzerinden hesaplanmasını ifade eder. Örneğin, hisse senetleri vergi kanunlarına göre alış bedeli ile IFRS'ye göre ise gerçeğe uygun değerle değerlendirilir. Muhasebe kayıtlarına borsa değerinden kaydedilirken, verginin hesaplanmasında alış bedeli göz önünde bulundurulur. Borsa değeri, alış bedelinden yüksek ise dönem sonunda ticari kardan değer artış kazancı çıkartılarak vergi hesaplanır. Fakat ticari kardan vergi hesaplıysaydı matrahtan indirilen tutarın vergisi kadar hesaplanacaktı. Sonraki dönemde bilanço değeri ile satılmış olursa kar meydana gelmeyecek fakat önceki dönemde vergi matrahından indirilen tutar matraha eklenerek vergi ödenir. Bu durumda önceki dönemde ödenmemiş olan vergi ödenmiş olur (Örten vd., 2013: 162).

Uluslararası Muhasebe Standartları 12'nin başlangıç paragrafında belirtildiği gibi, standardın ana konusu gelir vergilerinin muhasebeleştirilme işlemidir. Bir mali tablo olarak bilanço, şirketlerin varlıklarını ve borçlarını defter değeri üzerinden raporlar. Bir bilanço hesabının defter değeri, muhasebe standartlarına uygun olarak bildirilen miktardır. Ertelenmiş vergiler, ertelenmiş vergi varlıkları ve ertelenmiş vergi yükümlülükleri olmak üzere iki gruba ayrılır (Sözbilir vd., 2015: 2).

TMS 12, vergiye esas karın bulunmasında ülkemizde uygulamada olan V.U.K. hükümlerinden daha farklı bir yol izlemekte ve bu farklılığı sürekli ve geçici farklar olarak ayırmaktadır. Sürekli farklar, V.U.K. tarafından gider olarak görülmeyen kanunen kabul edilmeyen giderler ve gelir olarak görülmeyen vergiden muaf gelirlerdir. Geçici farklar, bilançodaki bir borcun ya da varlığın defter değeri ile vergi değeri arasındaki farklılıklardır (Gökçe, 2018: 46).

1.2.1. Sürekli Farklar

Vergi mevzuatında kabul edilmeyen gelir ve giderlerden dolayı muhasebe karı ile mali kar farklılaşıyorsa, bu farklara sürekli fark adı verilir. Bu farklardan dolayı dönem vergisi etkilenir fakat hiç kapanmadığı için gelecek dönemdeki vergilere bir etkisi

olmamakta ve ertelenmiş vergi varlığı ya da borcuna sebep olmamaktadır (Kızıl vd. 2016: 137).

Sürekli farklara neden olan gelirler:

- İştirakler temettü gelirleri
- Yurtdışı inşaat onarma, montaj ve teknik hizmet karşılıkları
- Uluslararası anlaşmalardaki kurumlar vergisi'ne ilişkin istisnalar
- Serbest bölge kazançları
- Risk sermayesi ve gayrimenkul yatırım fonları ve ortaklıkları kazançları

Sürekli farklara neden olan giderler:

- Vergi ve trafik cezaları ve zamları
- 6183 sayılı kanuna göre ödenen ceza ve teminatlar
- Ödenmeyen SGK primleri
- Yasal sınırları aşan bağış ve yardımlar (Kızıl vd. 2016: 137)

1.2.2. Geçici Farklar

Kurumlar Vergisi Kanunu'na tabi anonim şirketlerin Türkiye Muhasebe Standartları'na göre belirlenen karı ile vergi mevzuatına göre belirlenen karı arasında fark oluşmakta ve bu fark gelecek dönemlerde ortadan kalkmaktadır. Geçici farklar, bir varlığın veya borcun finansal tablolardaki (bilanço) defter değeri ile vergi açısından taşıdığı değer arasındaki farktır. Geçici farkları, vergilendirilebilir geçici farklar ve indirilebilir geçici farklar olarak iki şekilde görebiliriz (Özcan, 2016:146).

Vergilendirilebilir geçici farklar, işletmenin varlıkları ve borçlarının defter değeri ile vergi değeri arasındaki fark sebebiyle oluşur ve gelecek dönemlerde vergi matrahına eklenmelidir. İndirilebilir geçici farklar ise işletmenin varlıkları ve borçlarının defter değeri ile vergi değeri arasındaki fark sonucu ortaya çıkar. İndirilebilir geçici farklar, gelecek dönemlerde vergi matrahından indirilebilir tutarlardır. İndirilebilir geçici farklar ertelenmiş vergi varlığına, vergilendirilebilir geçici farklar ertelenmiş vergi borcuna neden olur. Vergilendirilebilir geçici farklara ve indirilebilir geçici farklara sebep olan başlıklardan bazıları aşağıda listelenmiştir (Özcan, 2016:146).

Vergilendirilebilir geçici farklara sebep olan unsurlar:

- Hisse senedi değer artışından elde edilen kazançlar
- Maddi duran varlık yenileme fonu
- Duran varlıklardaki değer artış kazançları
- Geliştirme giderleri
- Verilen çekler ve vadesiz borçlar reeskont gelirleri
- Duran varlıklara eksik amortisman gideri ayrılması

İndirilebilir geçici farklara sebep olan unsurlar:

- Hisse senedindeki değer azalışları
- Kıdem tazminatı
- Şüpheli ticari alacaklar
- Alınan çekler ve vadesiz alacak reeskont giderleri
- Duran varlıklara fazla amortisman gideri ayrılması

Ertelenmiş Vergilerdeki sebep-sonuç ilişkisi aşağıdaki tabloda verilmiştir.

Tablo 1. Ertelenmiş Vergilerde Sebep-Sonuç İlişkisi

AKTİF KALEMLER	FARKIN NİTELİĞİ	FARKIN VERGİ ETKİSİ
Vergi Değeri > Muhasebe Değeri	İndirilebilir Geçici Fark	Ertelenmiş Vergi Alacağı
Vergi Değeri < Muhasebe Değeri	Vergilendirilebilir Geçici Fark	Ertelenmiş Vergi Borcu
PASİF KALEMLER		
Vergi Değeri > Muhasebe Değeri	Vergilendirilebilir Geçici Fark	Ertelenmiş Vergi Borcu
Vergi Değeri < Muhasebe Değeri	İndirilebilir Geçici Fark	Ertelenmiş Vergi Alacağı

Kaynak: Göğüş, 2010: 21

Ertelenen vergi borcu ve ertelenen vergi varlığının nasıl hesaplandığını kısaca formülize etmek gerekirse aşağıdaki gibi gösterebiliriz (Akbulut, 2012: 35).

Vergilenebilir Geçici Fark x Vergi Oranı = Ertelenen Vergi Borçları (EVB)

İndirilebilir Geçici Fark x Vergi Oranı = Ertelenen Vergi Varlıkları (EVV)

Ertelenmiş verginin hesaplanma aşamaları aşağıdaki şekilde gösterilmiştir.

Şekil 1. Ertelenmiş Verginin Hesaplanmasının Aşamaları



Kaynak: Göğüş, 2010: 22

1.2.3. Vergiye Esas Değer

Bir varlığın vergiye esas değeri, işletmenin gelecekte varlığın defter değeri kadar faydalanacağı vergiye tabi ekonomik yarardan gider olarak indirilecek tutarıdır. İşletmenin, ileriki yıllarda bu varlıktan elde edeceği ekonomik faydalardan vergi alınmayacaksa; varlığın defter değeri vergiye esas değere eşit olur. Bir borcun vergiye esas değeri ise defter değerinden, borcun gelecek yıllardaki vergi olarak indirilebilir tutarı düşülerek bulunan değerdir. Varlığın veya borcun vergiye esas değerinin durumu belirsiz ise işletmenin ileride ödeyeceği verginin fazla olması durumunda ertelenmiş vergi borcu, daha az olması durumunda ertelenmiş vergi varlığı olarak muhasebeleştirilir (Gökçen vd. 2011: 209).

Vergiye esas değer, vergi kanunlarının getirdiği düzenlemelere göre bir varlık veya borca ilişkin gelecek dönemlerde vergi matrahını etkileyecek tutara denir. Yani bir varlık veya borcun vergi matrahı tespit edilirken esas alınan değeridir. Bir örnek vermek gerekirse maliyeti 100 TL olan bir makine için yararlı ömrü göz önünde bulundurularak normal amortisman yöntemi ile 25 TL amortisman ayrılmasına rağmen, vergi hükümlerince kabul edilen amortisman tutarı 20 TL ise ilk yılın sonunda iki farklı durum ortaya çıkacaktır. Makinenin yılsonu muhasebe kayıtlarındaki değeri 75 TL iken, vergi

değeri 80 TL olacaktır. Makinenin, bilanço değeri ile vergi değeri arasında 5 TL'lik fark geçici farktır ve 4 yıl boyunca devam edip 5. yıl ortadan kalkar (Özerhan ve Yanık, 2010: 507).

Vergiye esas değeri olan kalemlerden bazıları bilanço ya da borç olarak yansıtılmaz. Araştırma giderleri bu kalemlere örnek olarak gösterilebilir. Araştırma giderleri, ortaya çıktıkları dönemde muhasebe karında gider olarak gösterilir fakat sonraki döneme kadar vergiye tabi karın hesaplanmasında gider olarak kabul edilmeyebilir. Araştırma giderlerinin vergi kanunlarında gider olarak indirimine onay verdiği tutardan oluşan vergiye esas değeri ile sıfır olan defter değeri arasındaki fark, indirilebilir geçici farktır ve ertelenmiş vergi varlığı doğurur (Yalçın, 2015: 846).

Gelir vergileri standardının, vergiye esas değerinin açık olmadığı bir varlık veya borç ile ilgili temel ilkesi şudur: *“Bazı belirli sınırlamaların dışında, bir varlığın defter değeri geri kazanıldığı veya bir borcun defter değeri ödendiğinde, bu varlığın defter değerinin kazanılması veya borcun defter değerinin ödenmesinin hiçbir vergi etkisi doğurmayacağı duruma nazaran, işletmenin gelecekte ödeyeceği vergiler daha fazla olaksa ertelenmiş vergi borcu, daha az olaksa ertelenmiş vergi varlığı muhasebeleştirilir (Yalçın, 2015: 846).”*

Bir borcun vergiye esas değerinin nasıl hesaplandığına bir örnek verelim. İşletmenin borçlarında 100 TL tutarında faiz gideri olsun. Bu tutar ödenince vergiden düşülüyorsa içinde bulunulan dönemde tahakkuk eden faiz giderinin vergi değeri 0 TL'dir. Kayıtlardaki 100 TL'lik faiz gideri ile 0 TL olan vergi değeri arasındaki fark geçici farktır. Bir sonraki dönemde bu faiz ödenince fark ortadan kalkacaktır (Özerhan ve Yanık, 2010: 508).

1.3. ÜLKEMİZDE GEÇİCİ FARKLARIN ÇIKMA SEBEPLERİ

1.3.1. İndirilebilir Geçici Fark ve Ertelenmiş Vergi Alacağı Ortaya Çıkaran Durumlar

Şüpheli alacaklar için ayrılan karşılıklar, stok değer düşüklüğü için ayrılan karşılıklar, kıdem tazminatı karşılığı, ödenmemiş sosyal güvenlik kesintileri, fazla amortisman ayırma, geçmiş yıl mali zararları ve bir varlık veya borcun ilk muhasebeleştirilmesi gibi durumlar indirilebilir geçici fark ve buna bağlı olarak ertelenmiş vergi alacağını meydana getiren unsurlardır.

1.3.1.1. Şüpheli Alacaklar İçin Ayrılan Karşılıklar

İşletmelerin vadeli satışlarında satış bedelini tahsil etmeden, tahakkuk esası gereği vergi matrahının hesaplanmasında satışların dikkate alınması gereklidir (Gürboğa, 2010: 46).

Bir gelirin vergiye tabi tutulması için gelirin tahakkuk etmiş olması gerekir. Buna bağlı olarak da gelirin miktar ve tutar olarak kesinleşmesi icap eder. Fakat verginin tahakkuk etmesi onun kesinleşmesi anlamına gelmez. Dolayısıyla vergi kesinleşmediği için vergiye tabi gelirin şüpheli hale gelmesi hesaplanacak ve kayıt altına alınacak vergide de bir düzeltmeyi kaçınılmaz kılar.

VUK'un 323. maddesinde söz konusu durum şu şekilde düzenlenmiştir. “Ticari ve zirai kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi ile ilgili olmak şartıyla:

- Dava veya icra safhasında bulunan alacaklar,
- Yapılan protestoya veya yazı ile bir defadan fazla istenilmesine rağmen borçlu tarafından ödenmemiş bulunan dava ve icra takibine değmeyecek derecede küçük alacaklar, şüpheli alacak sayılır.

Şüpheli alacaklar, nitelik ve miktar itibarıyla şüpheli duruma giren, fakat tam olarak değersiz hale gelmediği veya tahsil edilemeyeceği kesin olarak bilinmeyen alacaklardır. Vergi Usul Kanunu'nun 323. maddesi, bu tür şüpheli alacaklar için ticari veya zirai kazanç sahiplerine, dönemsellik gereği karşılık ayırmak suretiyle dönem kazancının tespitinde dikkate alma imkânı tanır.

VUK 323. maddeye göre, şüpheli alacak karşılığı ayırmanın koşulları; gelirin yedi unsurundan ikisi olan ticari ve zirai kazanç ile ilgili olup bu kazançların bilanço usulüne göre tespit edilmesi gerekir. Dolayısıyla bilanço usulünde tutulması zorunlu olan defter ve belgeler tutulmalıdır. Bunun yanında söz konusu maddeye göre bir alacağın şüpheli alacak olabilmesi için, alacağın mutlaka dava veya icra aşamasında olması gerekir. Bu aşamada şüpheli hale gelen alacak, borçludan defalarca istenilmesine karşın borçlu tarafından ödenmeyen ve dava/icra konusu olmayacak kadar küçük tutarda olmalıdır. Teminat altına alınan alacaklar bu kapsamda değerlendirilmez.

Ancak şüpheli alacaklar için ayrılan karşılık, yasal yollara başvurulmaması durumunda vergi mevzuatı tarafından kabul görmeyecektir. Mahkeme veya icra safhasına gelinmediği takdirde vergi kuralları tarafından kabul edilmeyebilir. Bunun sonucunda,

muhasabe değeri ile vergi değeri arasında geçici bir fark meydana gelir. Örneğin, vadesinde ödenmeyen 10.000 TL'lik bir alacak için 10.000 TL'lik bir karşılık ayrılmış olsun. Ancak henüz bu alacak için hukuki yola başvurulmamıştır. Dolayısıyla, muhasabe değeri 10.000 TL iken vergi değeri 0 TL (sıfır) olacaktır. Bu durumda aradaki fark olan 10.000 TL indirilebilir geçici fark olarak tanımlanır.

Bu tür durumlarda şüpheli alacakların karşılık hesaplarında muhasabe değeri ile vergi değeri arasında geçici farklılıklar oluşabilir ve bu geçici farklar, vergi beyannamesi düzenlenirken dikkate alınır.

1.3.1.2. Stok Değer Düşüklüğü İçin Ayrılan Karşılıklar

VUK 274'üncü maddeye göre, işletmeler stoklarını satın aldıkları veya imal ettikleri maliyet bedeliyle değerlemek zorundadır. Ancak, stokların değerleme günündeki satış bedellerinin maliyet bedeline nazaran %10 veya daha fazla bir düşüklük göstermesi durumunda, işletmeye, maliyet bedeli yerine emsal bedeli uygulama imkanı tanınır. Emsal bedel, VUK'un 267'nci maddesinde "Gerçek bedeli olmayan veya bilinmeyen ya da doğru olarak tespit edilemeyen bir malın, değerleme gününde satılması halinde emsaline nazaran haiz olacağı değer" şeklinde tanımlanır.

Ayrıca VUK 278'inci maddeye göre, yangın, deprem ve su basması gibi afetler veya bozulmak, çürümek, kırılmak, çatlamak, paslanmak gibi durumlar neticesinde stokların iktisadi kıymetinde önemli bir azalış meydana gelirse ve maliyetlerinin hesaplanması mutad olmayan stoklar söz konusu olursa, bu durumdaki stoklar emsal bedeliyle değerlendirilir.

VUK açısından stok değer düşüklüğü karşılığı ayrılan miktarlar, vergi mevzuatına göre belirli koşulların sağlanması halinde mümkün olan durumlardır. Bu koşulların başında %10'luk değer kaybı veya afetler gibi istisnai durumlar gelir. Yani VUK, stok değer düşüklüğü karşılığının belirli sınırlamalar altında gerçekleşmesine izin verir.

TMS/TFRS'de stoklara ilişkin değerleme usulleri TMS 2'de düzenlenmiştir. TMS 2'ye göre, stoklar maliyet ile net gerçekleştirilebilir değer düşük olanı ile değerlendirilmelidir. Net gerçekleştirilebilir değer, işin normal akışı içinde, tahmini satış fiyatından, tahmini tamamlanma maliyeti ve satışı gerçekleştirmek için gerekli tahmini satış giderleri toplamının düşürülmesiyle elde edilen tutardır.

Ayrıca TMS 2 uyarınca stoklar, finansal tablolarda, kullanımları veya satılmaları sonucunda elde edilmesi beklenen tutardan daha yüksek bir bedelle izlenemez.

Maliyetlerin kullanım veya satış sonucu elde edilecek tutardan yüksek olması durumunda, stok değer düşüklüğü karşılığı ayrılmalı ve stoklar net gerçekleşebilir değerine indirilmelidir.

TMS/TFRS açısından stok değer düşüklüğü karşılığı, Vergi Usul Kanunu'ndan farklı olarak herhangi bir oran sınırı belirlemeksizin stokların gerçek değeri doğrultusunda oluşturulabilir. Yani TMS/TFRS, stokların gerçek değeriyle maliyet bedeli arasındaki farkları, istisnai durumlar olmadan da dikkate alarak değerlemeyi öngörür.

Özetle, Vergi Usul Kanunu (VUK), stok değer düşüklüğü karşılığı ayrılması için belirli oran sınırlamaları getirirken, TMS/TFRS herhangi bir oran sınırlaması olmaksızın stokların gerçek değeri doğrultusunda değerlemeye izin verir. Bu farklılıklar, stok değer düşüklüğüne ilişkin ertelenmiş vergi varlıklarının oluşumunda etkili olabilir.

1.3.1.3. Kıdem Tazminatı Karşılığı

İşçi ile yapılan sözleşmenin sona ermesinin en önemli hukuki sonuçlarından biri olan kıdem tazminatı, iş kanununda belirtilen asgari bir çalışma süresini doldurarak işçinin iş sözleşmesinin belirli bir nedenle son bulması durumunda işveren tarafından işçiye veya mirasçılara ödenen paradır (Akbiyık ve Koç, 2011: 254).

VUK'un 288'inci maddesinde karşılık kavramı şu şekilde açıklanmıştır. Meydana gelen veya gelmesi beklenen ve büyüklüğü tahmin edilemeyen; işletme için zarar oluşturacak durumlara karşı hazırlıklı olmak amacıyla ayrılan tutara karşılık denir.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 40'ıncı maddesinin 3 numaralı bendinde; işletmenin faaliyet alanı ile ilgili olması şartıyla sözleşme veya kanun gereği ödenen zarar ve tazminatların kurum kazancından gider olarak düşülebileceği belirtilmiştir. Kıdem tazminatı ayrılmasına ilişkin hüküm Vergi Usul Kanunu'nda bulunmamaktadır. Bunun yanında Gelir Vergisi Kanunu'nun 40'ıncı maddesinin 3 numaralı bendinde belirtildiği üzere giderlerin mutlaka ödenmiş olması gerekir. Ancak kıdem tazminatı karşılığı ödenmediği için, gelir ve kurumlar vergisi hesaplanırken matrahtan indirilmemektedir.

Muhasebenin temel ilkelerinden olan ihtiyatlılık ve dönemsellik ilkeleri gereği kıdem tazminatı karşılığının ayrılması gerekmektedir. Bu karşılığın ayrılması işletme ile ilgili mali tablolardaki verilerin doğruyu yansıtması açısından önemlidir. Türkiye Muhasebe Standartları 1 Finansal Tabloların Sunuluşu Standardına göre kıdem tazminatı karşılığı eksiksiz en az bir yılını tamamlamış çalışanlar için işverenler tarafından

ayrılması zorunludur. Fakat vergi kanunlarına göre karşılığın vergi matrahından düşülmesi için mutlaka çalışana ödenmesi gerekir.

1.3.1.4. Ödenmemiş (Ödenecek) Sosyal Güvenlik Kesintileri

SGK primlerinin zamanında ödenmemesi cari dönemde geçici farklara neden olmaktadır. 5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanun'un 88. maddesinde ise işveren, bir ay içinde çalıştırdığı sigortalıların primlerine esas tutulacak kazançlar toplamı üzerinden bu kanun gereğince hesaplanacak sigortalı hissesi prim tutarlarını ücretlerinden keserek ve kendisine ait prim tutarlarını da bu tutara ekleyerek en geç kurumca belirlenecek günün sonuna kadar kuruma ödemekle sorumlu olduğunu belirtmektedir (5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu, md:88).

Bu primlerin ait olduğu aya kaydedilebilmesi tahakkuk esasının ve muhasebenin dönemsellik ilkesinin gereğidir. 5510 sayılı kanunun 88. maddesine göre kuruma fiilen ödenmeyen prim tutarları, gelir vergisi ve kurumlar vergisi uygulamasında gider olarak yazılamaz (5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu, md:88). Şayet, yukarıda belirtilen kuruma ödenmeyen sosyal güvenlik ödemeleri gider olarak kaydedilirse bu durumda, karşımıza muhasebe değeri ile vergi değeri arasında bir fark ortaya çıkacaktır. Bu fark, indirilebilir geçici fark olarak adlandırılır (Dinç, 2007: 35). Bu indirilebilir geçici fark ertelenen vergi varlığını meydana getirir.

Ödenmemiş sosyal güvenlik kesintilerini muhasebe ve vergisel mevzuat olarak iki şekilde irdelenebilir. Muhasebesel açıdan konu muhasebenin dönemsellik, ihtiyatlılık ve tahakkuk esasları çerçevesinde değerlendirilirken, vergi mevzuatında ise tahsil esası dikkate alınarak incelenmektedir. Bu ayırmadan dolayı ticari kâr ile mali kâr arasında bir fark oluşmaktadır. Sosyal güvenlik kesintileri (primleri) muhasebesel açıdan tahakkuk esasına göre kayıt altına alınır. Ancak tahakkuk dönemi ile tahsil dönemleri farklı zamanları kapsadığından ötürü kesintilerin fiilen ödenmesi dönemine kadar geçen sürede indirilebilir nitelikte bir geçici fark meydana gelmektedir. Oluşan bu farkın güncel vergi oranıyla çarpılması sonucunda ertelenmiş vergi alacağı tutarı hesaplanmış olur. Ödenmemiş (ödenecek) sosyal güvenlik kesintilerinin ödenmesiyle birlikte geçici fark ortadan kalkacaktır. Primler ödendikleri dönemde gider olarak vergi matrahından indirilerek ticari kâr ile mali kâr arasında geçmiş dönemlerde ortaya çıkmış olan indirilebilir geçici fark ortadan kalkar; dolayısıyla bu farktan oluşmuş ve gelecek

dönemlerde geri kazanılacak olan gelir vergisi tutarını ifade eden ertelenmiş vergi varlığı geri kazanıldığı için ortadan kalkmaktadır (Tekşen, 2014: 42-43).

1.3.1.5. Fazla Amortisman Ayırma

İndirilebilir geçici fark, vergi mevzuatında uygulanan amortisman ile muhasebe kurallarında uygulanan amortismanın süre ve yöntemlerinin farklı uygulanması sonucu oluşan farktır. Böyle bir durumda ertelenmiş vergi varlığı ve ertelenmiş vergi yükümlülükleri meydana gelecektir. Söz konusu duruma örnek olarak aşağıdaki işlemler verilebilir.

Amortisman süresi bakımından farklılık için örnek; Özel bir hastane 500.000 TL'ye MR cihazı almış olup bu cihazın tahmini ömrünü de 5 yıl olarak belirlemiştir. Vergi Usul Kanunu'na göre faydalı ömrü 10 yıl olarak tespit etmiştir. İlk durumda muhasebe kuralları açısından $(500.000/5)$ 100.000 TL amortisman gideri hesaplanırken, VUK' a göre $(500.000/10)$ 50.000 TL amortisman gideri hesaplanacaktır. Ertelenmiş vergi varlığı $100.000-50.000= 50.000$ TL olup bu geçici bir farktır.

Amortisman yöntemi bakımından ise hastanenin almış olduğu 500.000 TL değerindeki MR cihazı makine için tahmini faydalı ömür hem işletme hem de VUK' a göre 5 yıl olarak belirlenmiştir, ancak söz konusu cihaz için hastane azalan bakiyeler yöntemi uygulamak isterken, VUK' a göre doğrusal amortisman yöntemi uygulanması gerekmektedir. Bu durumda muhasebe kurallarına göre $(500.000/5*2)$ 200.000 TL olan amortisman tutarı, VUK' a göre $(500.000/5)$ 100.000 TL olabilir. Aradaki fark $(200.000-100.000=100.000$ TL) ertelenmiş vergi varlığına neden olan geçici bir farktır.

Amortisman tabi varlığın tahmini faydalı ömrü hesaplanırken işletmelerin tecrübelerine dayanarak bir süre tahmin etmesi muhasebe işletmenin kendisine bırakılmıştır. Ülkemizde ise bu durum vergi mevzuatı ile belirlenmekte ve tebliğlerle düzenlenmektedir.

1.3.1.6. Geçmiş Yıl Mali Zararları

Kurumlar vergisi matrahının tespitinde, 5520 sayılı KVK 9. maddesine göre, 5 yıldan fazla olmamak şartıyla geçmiş yıl zararları indirimine tabi olur. Kurumlar Vergisi Kanunu'nda olduğu gibi Gelir Vergisi Kanunu'nda da geçmiş yıl zararları ile ilgili düzenlemeler bulunmaktadır. 193 sayılı GVK 88. maddesine göre, gelirin elde edilmesinden meydana gelen zararlar, değer artış kazançları ve arazi kazançlardan doğanlar hariç diğer gelir unsurlarının kazanç ve iratlarına mahsup edilir. Kurumlar

Vergisi'nde olduğu gibi geçmiş 5 yılın zararı cari yılın ve/veya takip eden yılların gelirinden düşölür beş yıl boyunca gelirden mahsup edilmeyen zararlar takip eden yılların gelirinden düşölmez. Yine aynı maddeye göre menkul ve gayrimenkul sermaye iratlarında, zarar olarak sermayede meydana gelen azalmalar zarar olarak kabul edilmez (gider fazlalığından doğanlar hariç).

Geçmiş yıl mali zararları ile ilgili düzenlemeler sadece vergi mevzuatında değıl TMS 12'de de bulunmaktadır. Ertelenmiş vergi alacaklarını kayıt altına alabilmek için zararın ve zararın kaynaklarının doğıru tespit edilmesi gerekir. Daha sonra bu zararın tekrarlanma ihtimalinin olup olmadığı belirlenmelidir. şayet zarar olağan üstü nedenlerden ortaya çıkıyor ise bu nedenler ortadan kalktığıında ertelenmiş vergi alacakları kaydedilebilir. Fakat söz konusu zarar işletmenin olağan faaliyetlerinden kaynaklanıyorsa, bu zararın ilerleyen dönemlerde de tekrar etme ihtimali oldukça yüksektir. Bu sebeple indirilebilir geçici farklar ertelenmiş vergiye etki etmez. Ancak sonraki yıllarda işletmenin ticari koşulları değıştiğinde bu geçici farklara ait ertelenmiş vergiler kayıt altına alınır (Ayanoğlu, 2002: 30-31).

Önemle belirtmek gerekir ki, ertelenmiş vergi alacağının kayıt altına alınabilmesi için daha önce bahsedilen zararın ticari zarar değıl mali zarar olması gerekir. İşletmenin bu mali zararı gelecekte elde edeceği kardan mahsup etme olasılığının yüksek olması gerekir.

Geçmiş yıl zararlarının indirilmeyip gelecek dönemlere aktarılması yasal mevzuat ve Türkiye Muhasebe Standartları'ndaki düzenlemelere göre ticari kar ile mali kar arasında geçici bir fark meydana gelecektir. Vergi mevzuatının ve standartların geçmiş yıl zararlarının vergiye tabi kardan indirilmesine olanak tanınması işletmenin daha az vergi ödemesine imkan tanıyacaktır. Başka bir ifade ile geçmiş yıl zararlarının, gelecekte elde edilecek gelirden doğan vergiden düşölmesi, ertelenmiş bir vergi alacağı etki meydana getirir. Muhasebe standartlarına göre, ertelenmiş vergi alacağının kayıtlara yansıtılabilmesi için zararın kullanılabilir olması ve bunun sonucunda vergi oranı ile çarpılması gerekir.

Türkiye Muhasebe Standartları 12'nin 37. maddesine göre, muhasebeleştirilmeyen ertelenmiş vergi varlıkları işletmeler tarafından bilanço tarihinden önce kontrol edilmelidir. Eğer işletmelerde ilerleyen dönemlerde mali karın elde edilme

olasılığı var ise daha önce muhasebeleştirmedikleri ertelenmiş vergi varlıkları muhasebeleştirilir.

1.3.1.7. Bir Varlık veya Borcun İlk Muhasebeleştirilmesi

Türkiye Muhasebe Standartlarına göre, aktif veya pasif tarafa yapılacak olan ilk kayıta geçici bir fark ortaya çıkabilir. Bu fark vergi yasalarına göre bir varlığın maliyetinin kısmen veya tamamen indirimine söz konusu olmaması durumunda meydana gelmektedir. İlk kaydın niteliğine göre bu geçici fark muhasebeleştirilir. Finansal tabloların şeffaflığına zarar veren durumları maddeler halinde belirtmek gerekirse;

- Bir işletme birleşmesinde bu durumla karşılaşılabilir. Birleşmede, işletmenin ertelenmiş vergi borcu veya vergi varlığı muhasebeleştirilir. Bu durum varlık ve borçların edinim maliyetinden birleşme tarihindeki net gerçeğe uygun değerlerin arasındaki fark tutarı etkilerse finansal tablonun şeffaflığına zarar verir.

- Ertelenmiş vergi borcu veya varlığının muhasebeleştirilmesi, işlemin ticari veya mali karı hatta her ikisini de etkilediği anlamına gelmektedir. Bu muhasebe işleminden dolayı ertelenmiş vergi borcu veya varlığını gelir tablosuna yansıtırsa finansal tablonun şeffaflığına zarar verir.

- Eğer işlem yukarıda belirtilen iki maddenin de dışında ise ertelenmiş vergi borcu veya varlığı muhasebeleştirilir. Ayrıca bu varlık veya borcun defter değeri de düzeltilir. Bu tür düzeltmeler finansal tablolardaki şeffaflığa zarar verir.

Yukarıda belirtildiği üzere ertelenmiş vergi borcu veya varlığı ilk muhasebeleştirme aşamasında ortaya çıkmaktadır. Daha sonraki işlemlerde meydana gelen ertelenmiş vergi borcu veya varlığı muhasebeleştirilmez. Finansal tabloların şeffaflığına zarar veren nedenlerden birisi de işletmelerin ertelenmiş vergi borcunu muhasebeleştirmesi ve borcun defter değerini de aynı tutar kadar düzeltmesidir. Bu sebeple standart, bu duruma izin vermez (Bedri, 2007: 554).

1.3.2. Vergilendirilebilir Geçici Fark ve Ertelenmiş Vergi Borcunu Ortaya Çıkaran Durumlar

1.3.2.1. Menkul Kıymet Değer Artış Kazancı

Menkul kıymetlerin değerlendirilmesi hakkında VUK'un 279'uncu maddesi şu şekildedir:

“Hisse senetleri ile fon portföyünün en az yüzde 51’i Türkiye’de kurulmuş bulunan şirketlerin hisse senetlerinden oluşan yatırım fonu katılım belgeleri alış bedeliyle, bunlar dışında kalan her türlü menkul kıymet borsa rayici ile değerlendirir. Borsa rayici yoksa veya borsa rayicinin muvazaalı bir şekilde oluştuğu anlaşılırsa, değerlemeye esas bedel, menkul kıymetin alış bedelinin vadesinde elde edilecek gelirin (kur farkları dahil) iktisap tarihinden değerlendirme gününe kadar geçen süreye isabet eden kısmının eklenmesi suretiyle hesaplanır. Ancak, borsa rayici bulunmayan, getirisi ihraç edenin kar ve zararına bağlı olarak doğan ve değerlendirme günü itibariyle hesaplanması mümkün olmayan menkul kıymetler alış bedeli ile değerlendirir.”

Muhasebe sisteminin ihtiyatlılık ilkesine göre işletmeler, aktiflerinde var olan hisse senetleri için cari piyasa değeri üzerinden değerlendirme yapılır. Değerleme sonucuna göre ortaya çıkan değerlendirme farklılıkları duruma göre gelir veya gider olarak kayıt altına alınır. VUK açısından bakıldığında ise bu kayıtlar vergisel açıdan henüz kesinleşmediğinden dolayı ertelenmiş vergiye sebep olmaktadır (Ürel, 2012: 496).

Özetleyecek olursak menkul kıymet değer artışından oluşan vergilendirilebilir geçici fark, menkul kıymetin elden çıkarılacağı değer ile alış değeri arasındaki pozitif durumu işaret eder. Muhasebe standartları, değer artışından meydana gelen geliri kabul edip raporlarken, vergi mevzuatı bu değer artışının gelir olarak raporlanmasını kabul etmemektedir. Bu nedenle ticari kâr ile mali kâr arasında değer atışı tutarı kadar vergilendirilebilir geçici fark meydana gelmektedir. Bu fark nedeniyle ertelenmiş vergi borcu oluşmakta ve bu borç finansal tablolarda muhasebeleştirilmektedir.

Bir sermaye şirketi BİST’e kayıtlı bir hisse senedi almıştır. Bu hisse senedi için 100.000 TL ödemiştir. Satın aldığı ve satışa hazır hisse senedini 31.12.2022 tarihinde gerçeğe uygun değeriyle değerlemeye tabi tutmuş ve senedin gerçeğe uygun değerinin 120.000 TL olduğunu görmüştür. Değerleme işlemi sonucunda 20.000 TL’lik artış olmuştur. Vergi oranı %20’dir.

Vergi Borcu: 20.000 X%20= 4.000

240 BAĞLI MENKUL KIYMETLER HESABI	20.000	
526 BORSADA OLUŞAN DEĞER ARTIŞLARI HESABI		20.000
559 ÖZKAYNAKLARDA MUHASEBELEŞTİRİLEN		
GELİR/GİDERLERİN ERTELENMİŞ VERGİ ETKİSİ HS.	4.000	
484 ERTELENMİŞ VERGİ BORCU HS.		4.000

1.3.2.2. Eksik Amortisman Ayırma

Amortisman hesaplama sürelerinde ve amortisman yöntem seçimindeki farklılıklardan dolayı mali kâr ve ticari kâr arasında farklar oluşmaktadır. Bu farklarda ertelenmiş vergiyi meydana getirmektedir.

Bir inşaat işletmesi 10 Temmuz 2021 tarihinde 500.000 TL karşılığında beton mikseri satın almıştır. İşletme bu mikser için normal amortisman yöntemini kullanacaktır. İşletme, mikser 5 yıl faydalı ömür biçmiştir. Bu durumda normal amortisman yöntemine göre yıllık amortisman gideri 100.000 TL, azalan bakiyeler yöntemine göre yıllık (o yıla ait) amortisman gideri 200.000 TL olacaktır. Buna göre azalan bakiyeler yöntemine göre hesaplanan amortisman gideri normal amortisman yöntemine göre hesaplanandan 100.000 TL fazladır. Eğer azalan bakiyeler yöntemi seçilirse vergi öncesi kar tutarı 300.000 TL olacak olup, normal amortisman yöntemiyle hesaplanan vergi öncesi kardan 100.000 TL eksik olacaktır. Aşağıdaki tabloda bu durum özetlenmiştir:

Tablo 2. Amortisman Yöntemine Göre Vergi Sonrası Kâr Tutarları

	Normal Amortisman	Azalan Bakiyeler
Vergi Öncesi Kâr	400.000	300.000
Vergi (%20)	(80.000)	(60.000)
Vergi Sonrası Kâr	320.000	240.000

Ertelenmiş vergi borcu tutarı, vergi kurallarına göre hesaplanan amortisman tutarı ile muhasebe kurallarına göre hesaplanan amortisman tutarı arasındaki farkın cari vergi oranıyla çarpılması yolu ile aşağıdaki şekilde hesaplanacaktır. $(200.000 - 100.000) \times \% 20 = 20.000$ TL

Vergi Gideri Hesabı (Gelir Tablosu)	80.000
Ödenecek Vergi Hesabı	60.000
(Bilanço - Pasif / Kısa Vadeli Borçlar)	
Ertelenmiş Vergi Borcu Hesabı	20.000
(Bilanço – Pasif / Uzun Vadeli Borçlar)	

Ertelenmiş vergi alacağı, gelir tablosunda vergi gideri hesabının altında bir gelir etkisi olarak kayıt altına alınırken bilançoda ise duran varlıklarda yer alır. Bunun yanında ertelenmiş vergi borcu, gelir tablosunda tıpkı ertelenmiş vergi alacağı gibi aynı yerde kayıt alınır. Ancak ertelenmiş vergi borcu gider etkisi şeklinde raporlanır. Bilançoda ise uzun vadeli borçlar hesabında bir borç olarak kaydedilir.

1.3.2.3. Yenileme Fonu Uygulaması

İşletmenin amortismanına tabi varlıklarının satılması durumunda alınan bedel ile bunların envanter defterinde kayıtlı değerleri arasındaki fark var ise VUK 328. Maddeye göre kâr ve zarar hesabına geçirilir. İşletme hesabı esasında defter tutan mükelleflerle serbest meslek kazanç defteri tutan mükellefler bu farkı defterlerinde hasılat veya gider kaydederler.

Amortisman ayrılmış olanların değeri, ayrılmış amortismanlar düşüldükten sonra kalan tutardır. Devir ve trampa satış hükmündedir ibaresi aynı maddenin devamında bulunmaktadır.

Amortisman uygulanan bir varlık yenileme sebebiyle satılıyor ve yerine aynı amaca hizmet edecek yeni bir amortismanına tabi varlık alınacaksa ve bu işlem sonucunda bir kar elde edilmişse, elde edilen bu kar bilançonun pasif tarafında 3 yıl süre ile vergiye tabi olmadan kayıt altında tutulabilir. Bu kâr, işletmeye yeni dahil edilecek olan kıymet için ayrılacak olan amortismanlara mahsup edilerek kapatılır. İşletme, bu kara ait vergi ertelemeğini kullanmıştır. Bundan dolayı bu 3 yıllık vergi ertelemeğinden dolayı ticari kâr ile mali kâr arasında geçici bir fark doğacaktır.

1.3.2.4. Faiz Geliri Tahakkukları

GVK'nın 75'inci maddesinde “*menkul sermaye iradı, sahibinin ticari, zirai ve mesleki faaliyet dışında nakdi sermaye veya para ile temsil edilen değerlerden müteşekkil sermaye dolayısıyla elde ettiği kar payı, faiz, kira ver benzeri iratlar olarak tanımlanmaktadır.*” Bu kanuna göre faiz geliri bir menkul kıymetin vade sonuna kadar elde tutulmasından kazanılan gelirdir. Repo gelirleri ise menkul kıymetin elden çıkarılması aşamasında elde edilen gelirdir. Elde edilen bu kazançlar vergisel açıdan vade tarihinde oluşmaktadır.

TMS 12 Gelir Vergileri Standardının 17'nci maddesinin (a) bendinde ise faiz gelirleri ile ilgili olarak;

“Faiz gelirleri muhasebe kârının tespitinde faiz işleyen zaman esasına göre belirlenebilirken, vergi mevzuatına göre nakit tahsil edilen faiz tutarları gelir yazılabilir. Bilançoya yansıtılmış ancak tahsil edilmemiş bu tür faiz alacaklarının vergiye esas değeri sıfır olacaktır; çünkü bu gelirler nakit olarak tahsil edilmedikleri için vergiye tabi geliri etkilemez.” ifadesi bulunmaktadır.

Faiz, tahakkuk esasına göre kayıt altına alınırken vergi mevzuatına göre ise faizde tahsil esası geçerlidir. Dolayısıyla bilançoda tahakkuk etmiş ancak tahsil edilmemiş faiz gelirleri gelir tahakkukları hesabında gösterilir. Örneğin; 3 yıl vadeli devlet tahvili için 50.000.-TL faiz elde edileceği hesaplanmıştır. Faiz geliri 3 yıl sonra tahsil edileceği ve henüz tahsil edilmediği için “Gelir Tahakkukları” hesabı 50.000.-TL borçlandırılır. Yıl sonu itibarıyla bu hesabın muhasebe değeri 50.000.-TL gözükürken, vergi değeri 0.-TL (sıfır) olarak gözükür. Aradaki fark $(50.000 - 0) = 50.000$.-TL vergilendirilebilir geçici farktır. Vergi oranının %30 olduğu düşünüldüğünde ertelenmiş vergi borcu tutarı $50.000 \times \%30 = 15.000$ TL olacaktır.

1.3.2.5. Araştırma – Geliştirme (AR-GE) Harcamaları

TMS 38'e göre araştırma ve geliştirme iki farklı kavram olarak ele alınmış ve araştırma, yeni bir bilimsel ya da teknik bir bilgi ve anlayış kazanma amacıyla üstlenilen özgün ve planlı inceleme olarak tanımlanmıştır. Geliştirme ise, ticari üretim ya da kullanıma başlamadan önce, yeni veya önemli ölçüde geliştirilmiş malzeme, aygıt, ürün, süreç, sistem ya da hizmetlerin üretim planı veya tasarımında araştırma sonuçları ya da diğer bilgilerin uygulanmasıdır.

TMS 38 54, 55 ve 56. Maddelerde araştırma faaliyetleriyle ilgili düzenlemeler yapılmıştır. 54.maddeye göre, *“araştırmadan (veya işletme içi bir projenin araştırma safhasından) kaynaklanan herhangi bir maddi olmayan duran varlık muhasebeleştirilmez. Araştırma (veya işletme içi bir projenin araştırma safhası) harcamaları gerçekleştiğinde gider olarak muhasebeleştirilir.”* 55. maddeye göre ise, *“işletme içi bir projenin araştırma safhasında, işletmenin gelecekte ekonomik yararlar sağlayacak bir maddi olmayan duran varlığın mevcudiyetini göstermesi mümkün değildir. Bu nedenle, bu harcamalar gerçekleştiklerinde gider olarak muhasebeleştirilir.”*

TMS 38 57 ve 67. maddeler arasında geliştirme faaliyetleriyle ilgili düzenlemeler yapılmıştır. 57. maddede, *“geliştirmeden (veya işletme bünyesinde yürütülen bir projenin geliştirme safhasından) kaynaklanan maddi olmayan duran varlıkların muhasebeleştirilmesi için gerekli koşullar sayılmıştır.”* 58. maddedeki düzenlemede ise *“işletme içi yaratılan bir projenin geliştirme safhasında, bazı durumlarda işletme, bir maddi olmayan duran varlığı tespit edebilir ve ilgili varlığın gelecekte muhtemel ekonomik yararlar yaratacağını gösterebilir. Bunun sebebi, geliştirme safhasının araştırma safhasından daha ileri bir safha olmasıdır.”*

Yukarıdaki maddelerden çıkan sonuca göre, maddi olmayan duran varlık olarak kayıt altına alınan geliştirme harcamaları dönemler itibariyle amortisman uygulanarak giderleştirilir.

Bu harcamaların gider olarak gösterilmesi Gelir Vergisi Kanunu’nda da yer bulmuştur. Bu kanuna göre işletme bünyesinde yapılan araştırma-geliştirme (ar-ge) harcamalarının toplam tutarının %40’ı gider olarak indirilebilir. Ancak ar-ge kapsamında olmayan harcamalar ve ar-ge faaliyetlerinde direkt olarak kullanılmayan amortisman tabi varlıkların amortisman tutarları bu indirimden faydalanamaz. Hangi harcamaların bu indirimden faydalanacağı ve indirimin usullerini belirleme yetkisi Hazine ve Maliye Bakanlığı’ndadır.

TMS 12 17. madde c bendine göre, *“geliştirme giderleri ticari muhasebe açısından aktifleştirilip, muhasebe kârının hesabında gelecek dönemler boyunca amortisman tabi tutulabilir, vergiye tabi kârın tespitinde ise oluştukları dönemde gider yazılabilir. Bu tür geliştirme giderlerinin vergiye esas değeri, bu giderler vergi tabi kârın*

tespitinde dikkate alınmış oldukları için sıfırdır. Geliştirme giderlerinin defter değeri ile sıfır olan vergiye esas değeri arasındaki fark geçici farktır.”

Bir işletme, geliştirme faaliyetinde kullanmak üzere amortismanına tabi bir varlığı 5.000 TL’ye satın almıştır. Amortisman yöntemi olarak normal amortisman yöntemini kullanmaktadır. 5000 TL’nin tamamı, vergiye tabi kâr belirlenirken gider olarak kabul edilmiştir. Bu açıklamalar ışığında varlığın muhasebe değeri $5000 \text{ TL} - 1000 \text{ TL} = 4000 \text{ TL}$ iken, vergi değeri $5000 \text{ TL} - 5000 \text{ TL} = 0 \text{ TL}$ çıkmaktadır. Aradaki 4.000 TL’lik fark vergilendirilebilir geçici farktır. Vergi oranının %30 kabul edildiğini varsayarsak $4.000 \text{ TL} \times \%30 = 1.200 \text{ TL}$ ertelenmiş vergi borcudur.

1.3.2.6. Vadeli Satışlar

TMS 18 “Hasılat” adlı muhasebe standardında, vadeli satışlarda, hesaplanan vade farkı faiz geliri olarak kabul edilmekte ve ertelenmiş gelirler adı altında ayrı bir alacak hesabı şeklinde gösterilmesi istenmektedir. Aynı standartta, tahsilat gerçekleştiğinde ertelenmiş gelirlerin kapatılıp faiz geliri olarak kaydedilmesi gerektiği belirtilmektedir.

Tahakkuk ilkesi, işlemin yapıldığı döneme ait gelir ve giderleri dikkate alır. Başka bir ifade ile gelir ve giderin tahsil edilmesi anlamına gelmez.

GVK’nın 39’uncu maddesinde; *“Elde edilen hasılat, tahsil olunan paralarla tahakkuk eden alacakları; giderler ise, tediye olunan ve borçlanılan meblağları ifade eder.”* denilmektedir. Bu ifadeyle ödeme veya tahsilatın önemli olmadığı yani; bir hasılatın “gelir” olarak dikkate alınabilmesi için tahsil edilmemiş olsa bile, alacak olarak tahakkuk etmesinin yeterli olduğu anlaşılmaktadır.

Örneğin, peşin fiyatı 10.000 TL olan iş makinesinin vadeli fiyatı 12.000 TL olup bu iş makinesi vadeli satılmıştır. Meydana gelen 2.000 TL’lik fark muhasebe standartlarına göre vade sonunda gelir olarak kaydedilir. Yani bu iş makinesinin muhasebe değeri 10.000 TL iken vergi değeri 12.000 TL olacaktır. Aradaki 2.000 TL’lik fark vergilendirilebilir geçici farktır. Vergi oranının %30 olarak kabul edildiği varsayıldığında $2.000 \text{ TL} \times \%30 = 600 \text{ TL}$ ertelenmiş vergi borcu olacaktır.

1.3.2.7. İşletme Birleşmeleri

Vergi borcu doğuran başka bir unsur ise işletme birleşmeleridir. TMS 12’ye göre *“İşletme birleşmelerinde elde etme maliyeti edinilen belirlenebilir varlıkların ve*

üstlenilen borçların gerçeğe uygun değerleri dikkate alınarak dağıtıldığı halde, buna eşit bir dağıtımın vergisel açıdan yapılmadığı bir durumda... ” geçici farklar ortaya çıkabilir.

Yine TMS 12’de, “İşletme birleşmeleri” alt başlığındaki 19’uncu maddede *“İşletme birleşmelerinde devir işleminin maliyeti, devralınan belirlenebilir varlıkların ve üstlenilen borçların devir tarihindeki gerçeğe uygun değerleri dikkate alınarak bunlara dağıtılır. Eğer devralınan belirlenebilir varlıkların ve üstlenilen borçların vergiye esas değerleri işletme birleşmesinden etkilenmemişse veya farklı bir şekilde etkilenmişse, geçici farklar ortaya çıkar. Örneğin, eğer bir varlığın defter değeri, gerçeğe uygun değerine yükseltilmiş ancak vergiye esas değeri önceki sahiplerine olan maliyeti ile kalmışsa ertelenmiş vergi borcu doğuran bir geçici fark ortaya çıkar”.*

Bu şekildeki birleşmelerde değeri tespit edilebilen işletme varlık ve yükümlülüklerinin hesaplaması yapılırken gerçeğe uygun değeri üzerinden yapılması gerekmektedir. Bu uygulamada vergi değeri aynı kaldığı için, ortaya vergilendirilebilir geçici fark çıkmaktadır. Bu tip farklara ait ertelenmiş vergi borcu kabul edilmemekle birlikte bu farka şerefiyenin hesaplanması sırasında dikkat edilmesi gerekmektedir.

İşletme birleşmesinin bir başka sonucu da, edinilen işletmenin birleşme öncesi ertelenmiş vergi varlığının gerçekleşme ihtimalinin değişebilmesidir. Edinilen işletme, birleşme tarihi öncesinde muhasebeleştirilmemiş olduğu kendi ertelenmiş vergisini geri kazanmasının mümkün olduğunu düşünebilir. Örneğin, edinen işletme henüz kullanmamış olduğu geçmiş yıl mali zararlarını birleşme sonrasında edinilen işletmenin faaliyetlerinden gelecekte elde edeceği vergiye tabi karlardan düşebilecek durumda olabilir (IAS 12, md. 67).

Kırlioğlu ve Şişman (2010) çalışmalarında bu konuyu şöyle örneklendirmişlerdir: İşletme birleşmesinde edinilen şerefiyenin maliyeti 100 TL ve vergi açısından elde etme yılından başlamak üzere yıllık %15 amortismanına tabi ise, şerefiyenin ilk muhasebeleştirme sırasındaki vergiye esas değeri 100 TL, devralınan ilk yılın sonundaki vergiye esas değeri ise 85 TL olacaktır. Şerefiyenin defter değerinin, edinilen yılın sonunda 100 TL olarak sabit kalmış olması düşünülecek olursa, anılan yılın sonunda 15 TL vergilendirilebilir geçici fark doğacaktır. Bu vergilendirilebilir geçici fark, şerefiyenin ilk muhasebeleştirilmesinden doğmadığı için, ortaya çıkan ertelenmiş vergi borcu muhasebeleştirilebilir (Kırlioğlu ve Şişman, 2010: 83).

1.3.2.8. Gerçeğe Uygun Değerin Gösterilmesi

TMS’de varlıkların bazıları gerçeğe uygun değerle gösterilmektedir. Varlıklar için yeniden değerlemeler de yapılabilir fakat bunun vergisel açıdan bir karşılığı olmayabilmektedir. Bir varlığın vergi değerinin, muhasebe değerini aşması durumunda indirilebilir geçici fark meydana gelir.

Muhasebe kuralları çerçevesinde varlıkların defter değerleri gerçeğe uygun olarak değerlendirilebilirken vergi kuralları gerçeğe uygun değerlendirmenin sadece bazı varlıklarında yapılmasına izin vermektedir. Başka bir ifade ile muhasebe kurallarına göre varlıkların değer güncellemesi yapılabilirken vergi yasaları açısından aynı değer güncellemesi söz konusu olamamaktadır. Bu durum da vergi varlığı yani indirilebilir geçici farklar meydana gelebilmektedir. Gerçeğe uygun değerın gösterilmesine örnek olarak yeniden değerlendirme verilebilir.

Yeniden değerlendirme yapıldığında varlığın vergiye tabi kârının hesaplanmasında, yeniden değerlemeden aynı şekilde etkilendiği için geçici fark oluşmamaktadır. Söz konusu yeniden değerlendirme vergi mevzuatı açısından ele alındığında ise fark ortaya çıkabilmektedir. İşte bu oluşan geçici fark sonucunda varlığın gerçeğe uygun değeri üzerinden amortisman ayırma yoluyla gelecekte sağlanacak ekonomik menfaatler, vergi amaçlı amortisman ayırma yoluyla sağlanacak ekonomik menfaatlerden daha az olduğunda yani vergi mevzuatına göre değerlemenin daha avantajlı olduğu bir durumda ertelenmiş vergi varlığı doğacaktır. (Bedri, 2007: 67)

Örnek: A İşletmesi, işletme faaliyetinde kullandıkları makinelerini yeniden değerlemiştir. Mali açıdan makinenin değeri 300.000 TL, makinenin 360.000 TL ye indirilen, gerçeğe uygun değeri 400.000 TL’dir. Uygulanan yeniden değerlendirme sonucunda makinenin değeri 40.000 TL azalmıştır. Bu fark 40.000 TL’lik indirilebilecek bir geçici farktır ve ertelenmiş vergi varlığı olarak muhasebeleştirilir. Amortisman dikkate alınmamış, vergi oranı %20’dir.

Ertelenmiş Vergi Varlığı = 40.000 x 0.20 = 8.000 TL

522. MADDİ DURAN VARLIK

YENİDEN DEĞERLEME ARTIŞLARI	40.000	
253. TESİS, MAKİNE VE CİHAZLAR		40.000

ERTELENMİŞ VERGİ VARLIĞI	8.000	
370. DÖNEM KARI VERGİ ve DİĞER YASAL YÜKÜMLÜLÜKLER KARŞILIĞI		8.000

2. BOBİ FRS 23 GELİR ÜZERİNDEN ALINAN VERGİLER STANDARDI

Ülkemizde TFRS'ye uyması gereken şirketler SPK'ya tabi halka açık şirketler iken, yeni TTK ile halka açık olmayan işletmelere de standartlara uygun rapor hazırlama ve defter kaydı oluşturma şartı getirilmiştir. Daha sonra kayıtların standartlara göre düzenlenmesi şartı kaldırılarak bağımsız denetime tabi işletmelerin uyacağı kuralların Bakanlar Kurulu tarafından belirleneceği bir düzenleme yapılmıştır. Bu düzenlemeyle Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK), TFRS uygulama kapsamını Kamu Yararını İlgilendiren Kuruluşlar (KAYİK) ile sınırlandırmıştır. Bu gelişmelerin ardından TFRS uygulamayan bağımsız denetime tabi işletmelerin, önce Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği (MSUGT) hükümlerini uygulaması sonrasında ise MSUGT'ye ek olarak “TMS'leri Uygulamayan İşletmelerin Finansal Tablo Hazırlamalarında Uygulanacak İlave Hususlar”ı uygulaması zorunlu kılınmıştır (Ataman ve Gökçen, 2017: IV).

Büyük ve Orta Boy İşletmeler için Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS), Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) tarafından 29/07/2017 tarihinde yayımlanan ve 01/01/2018 tarihinde yürürlüğe giren; bağımsız denetim dahilinde olan fakat TFRS'ye tabi olmayan işletmelerin onlardan bilgi sağlayan taraflara gerçeğe uygun, karşılaştırılabilir finansal tablolar düzenlemesini sağlamayı amaçlamıştır (Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu internet sayfası, 2023).

30/03/2021 tarihinde uygulayıcılardan alınan geri bildirim ve paydaşlarla yapılan görüşmeler sonucunda BOBİ FRS 2021 sürümü Resmi Gazete’de yürürlüğe girmiştir. Yapılan yeni düzenleme ile birlikte büyük işletmelerin belirlenmesinde dikkate alınan aktif toplamı ve yıllık net satış hasılatı tutarları güncellenmiştir. Ortalama çalışan sayısı 250 kişi ve üstü olarak kalmıştır. Yapılan güncelleme aşağıdaki tabloda gösterilmiştir (Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu, 2023).

Tablo 3. BOBİ FRS 2021 Güncellenen Değerler

	Önceki Değerler	Yeni Değerler
Aktif Toplamı	75 Milyon TL ve üstü	200 Milyon TL ve üstü
Yıllık Net Satış Hasılatı	150 Milyon TL ve üstü	400 Milyon TL ve üstü

Kaynak: <https://www.kgk.gov.tr>

BOBİ FRS’nin özellikleri kısaca şu şekilde açıklanabilir:

- Getirdiği düzenlemeler ile ülkemizdeki işletmelerin, uluslararası ve Avrupa Birliği’nin getirdiği standartlar ile uyumlu olmasını sağlamıştır.
- 27 bölümden oluşmaktadır ve işletmelerin finansal tablolarını düzenlemesinde yeterli açıklamaları yapmaktadır.
- Standartların belirlediği kurallar sayesinde orta büyüklükteki işletmeler için maliyet esaslı finansal tablolar hedeflenmiş, büyük işletmeler için ise daha fazla sorumluluk getirilmiştir.
- Açıklanan ekler ile finansal tablolar hakkında örneklere yer verilmiştir.
- Standartlar anlaşılması kolay bir şekilde hazırlanmıştır (Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu, 2023).

2.1. GELİR ÜZERİNDEN ALINAN VERGİLER STANDARDININ KONUSU, AMACI VE KAPSAMI

İşletmeler, yapmış olduğu işlem ve olayları finansal tablolar yardımı ile kayda almaktadır. Bu işlemler sonucunda içinde bulunulan dönemle ve sonraki dönemlerle ilgili ortaya çıkan vergileri de kayıt altına alması gerekir. Kayıt altına alınan bu vergiler dönem vergisi ve ertelenmiş vergilerdir. Büyük işletmelerde ertelenmiş vergi tutarlarının gösterilmesi zorunludur. Diğer işletmeler ise finansal tablolarında ertelenmiş vergileri gösterebilirler. Eğer bu işletmeler konsolide finansal tabloları hazırlayacaklarsa, bu

tablolarda ertelenmiş vergi tutarlarını göstermek zorundadır (Ataman ve Gökçen, 2017: 295).

BOBİ FRS 23 gelir üzerinden alınan vergilerin kaydı ile ilgili düzenlemeleri içermektedir. İşletmenin, finansal tablolarında gösterilen işlemlerinin o dönemde ve sonraki dönemlerdeki ortaya çıkan vergileri kayda alınır ve kayda alınan bu vergiler dönem vergisi ile ertelenmiş vergi tutarıdır. BOBİ FRS 23 gelir üzerinden alınan vergiler, mali kar üzerinden hesaplanan yurtiçi ve yurtdışı vergilerin tamamını kapsar. Ayrıca, faiz geliri, isim hakkı geliri, özkaynak aracı yatırımlarından elde edilen kar payları gibi vergiler de bu standart kapsamına girmektedir (Akdoğan, 2020: 479-480).

Katma değer vergisi, çalışanların ücretlerinden ödenen gelir vergisi, damga vergisi ve SGK primleri ile devlet teşvikleri ve yatırımlarla ilgili vergi indirimleri BOBİ FRS 23 kapsamına girmemektedir. Fakat devlet teşvikleri ile vergi indirimlerinden kaynaklanacak geçici farkların kaydında bu standart dikkate alınır (Ataman ve Gökçen, 2017: 296).

2.2. GELİR ÜZERİNDEN ALINAN VERGİLER STANDARDI'NDA GEÇEN TANIMLAR

KGK tarafından açıklanan standartlarla ilgili düzenlemelerden BOBİ FRS 23 Gelir Üzerinden Alınan Vergiler standardında geçen terimlere aşağıda değinilmiştir (Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu, 2023).

- Dönem Vergisi: İçinde bulunduğu döneme ait mali kardan ödenecek vergidir.
- Ertelenmiş Vergi: Varlıkların veya yükümlülüklerin defter değerleri üzerinden geri kazanılması veya ödenmesi ve indirilecek geçmiş yıl zararları ile vergi indirimlerinin ileriye taşınması sonucunda gelecek dönemlerde ödenecek veya geri kazanılacak vergilerdir.
- Ertelenmiş Vergi Varlığı: Aşağıdaki durumlarda gelecek dönemlerde geri kazanılacak olan, gelir üzerinden alınan vergi tutarlarını ifade eder:
 - a) Geçici farklar
 - b) Gelecek dönemlere devreden kullanılmamış mali zararlar,
 - c) Gelecek dönemlere devreden kullanılmamış vergi indirimleri.

- Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü: Vergiye tabi geçici farklar üzerinden gelecek dönemlerde ödenecek, gelir üzerinden alınan vergilerdir.

- Geçici Farklar: Bir varlığın veya yükümlülüğün finansal durum tablosundaki defter değeri ile vergiye esas değeri arasındaki farkı ifade eder.

- Ertelenmiş Vergi Varlıkları: İşletmede, indirilebilir geçici farklar, gelecek dönemlere devreden kullanılmamış vergi avantajları olması durumunda, gelecek dönemlerde geri kazanılacak olan gelir vergisi tutarlarını ifade eder.

- Geçici Farklar: Bir varlığın veya borcun finansal durum tablosundaki defter değeri ile vergiye esas değeri arasındaki farkı ifade eder.

- Ertelenmiş Vergi Varlıkları: İşletmede, indirilebilir geçici farklar, gelecek dönemlere devreden kullanılmamış mali zararlar ve gelecek dönemlere devreden vergi avantajları olması durumunda, gelecek dönemlerde geri kazanılacak olan gelir vergisi tutarlarını ifade eder.

- Geçici farklar: Bir varlığın veya borcun finansal durum tablosundaki defter değeri ile bunları raporlayan işletmenin bulunduğu ülkedeki vergileme kuralları açısından taşıdıkları değerler (vergiye esas değer) arasındaki farklardır.

- Mali Kar (Zarar): Vergi mevzuatına göre bir raporlama dönemi için tespit edilen ve üzerinden vergi ödenen (geri kazanılan) karı (zararı) ifade eder. Mali kar, vergiye tabi gelirlerden indirilebilecek tutarlar çıkarılarak bulunur.

- Muhasebe Karı (Zararı): Bir döneme ilişkin vergi gideri düşülmeden önceki kar veya zarardır.

- Vergi Gideri: Raporlama dönemine ilişkin kar veya zarara yansıtılan dönem vergisi ve ertelenmiş vergi toplamını ifade eder.

- Vergiye Esas Değer: Bir varlık veya yükümlülüğün vergi mevzuatı açısından taşıdığı değerdir.

3. STANDARTLARIN KARŞILAŞTIRMALI İNCELEMESİ

Bu başlık altında TMS 12 Gelir Vergileri standardı ile BOBİ FRS 23 Gelir Üzerinden Alınan Vergiler standardının bir karşılaştırması yapılarak benzer ve ayrışan noktalar ortaya konacaktır. Karşılaştırmalar, Kamu Gözetimi Kurumu'nun (KGK)

internet sayfasında, her iki standardın yayınlanan tam metninden faydalanılarak yapılmıştır.

BOBİ FRS 23’de büyük işletmelerin ertelenmiş vergi tutarlarını konsolide ve münferit finansal tablolarında gösterme zorunluluğu vardır. Diğer işletmelerde bu zorunluluk yoktur. Fakat konsolide finansal tablolarını sunarlarsa ertelenmiş vergi tutarını bu tablolarda göstermeleri zorunludur. Münferit finansal tablolarında ise bu durum isteğe bağlıdır. TMS’de ise işletmelerin büyüklüğü ile ilgili bir ayrım yoktur ve işletmelerin hepsinin ertelenmiş vergi tutarlarını göstermeleri zorunludur.

BOBİ FRS 23’de mali kar üzerinden hesaplanan yurtiçi ve yurtdışı tüm vergiler gelir üzerinden alınan vergiler kapsamındadır. Bunun yanında faiz ve isim hakkı gelirleri, özkaynak aracı yatırımlarından elde edilen kar payları ve benzeri gelirlerden kaynaklanıp karşı tarafın işletme adına tevkifat yoluyla ödeyeceği vergi tutarları da BOBİ FRS 23 kapsamındadır. TMS 12 standardının 2. maddesinde de aynı kapsam belirtilmiştir. Bu sebeple aralarında bir fark yoktur.

Gelir Üzerinden Alınan Vergiler standardında, devlet teşvik ve yatırımları ile ilgili vergi indirimlerinin kayda alınmasına ilişkin hükümler yoktur. Fakat bu işlemlerden kaynaklanan geçici farklar oluşursa, kayda alınmasında bu standart uygulanır. TMS 12 Gelir Vergileri standardının 4. maddesinde de devlet teşviki veya yatırımlarıyla ilgili vergi avantajları sonucu zamanlama farklarının muhasebeleştirilmesi ile alakalı düzenlemeleri içerir. Bu açıdan iki standart aynı düzenlemelere sahiptir.

BOBİ FRS 23’de dönem vergisi, içinde bulunulan raporlama dönemine ait mali kar üzerinden ödenecek olan vergidir. TMS 12’nin 5. maddesinde de aynı tanımın yapıldığı görülmektedir.

Gelir Üzerinden Alınan Vergiler standardında, “*Ödenecek Vergi ve Benzeri Yükümlülükler*” hesabında dönem vergisinin ödenmeyen kısmı gösterilir. “*Peşin Ödenmiş Vergi ve Benzerleri*” hesabında ise cari ve önceki dönemlerdeki peşin ödenen vergi tutarının dönem vergisini aşan kısmı gösterilir. Gelir Vergileri standardının 12. maddesinde cari ve önceki dönem için ödenen vergilerin bu dönemlere ait vergiden fazla olan kısmı vergi varlığı (varlık) olarak muhasebeleştirilir ifadesi bulunmaktadır. İki standart birbiri ile uyumludur.

BOBİ FRS 23'ün 9. maddesinde dönem vergisi, o döneme ait vergi kanun ve oranlarına göre hesaplanarak bulunan tutar üzerinden belirlenir. TMS 12'nin 46. maddesi de aynı kuralı benimser.

TMS 12'nin 71. Maddesine göre işletmenin dönem varlığı veya borcunu mahsup etmesinde hukuken muhasebeleştirilmiş meblağların birbiri ile mahsubu vardır. Ödeme veya tahsilat ya net tutardan yapılacak ya da tahsilat ve ödeme aynı anda olmak şartıyla ayrı ayrı yapılacaktır. BOBİ FRS 23'ün 10. maddesi de bu madde ile uyum içindedir.

TMS 12 Gelir Vergileri standardının 58. maddesinin a bendine göre dönem vergisi, bir işlemin aynı veya farklı dönemde, kar/zarar dışında diğer kapsamlı gelirden veya özkaynaklarda muhasebeleştirilmesi durumunda dönemin kar veya zararına dahil edilemez. 61A maddesinde kar/zarar harici muhasebeleştirilmiş hesaplarla alakalı dönem vergisi veya ertelenmiş vergi de aynı veya farklı dönemlerde kar/zarar dışında muhasebeleştirilir. Gelir Üzerinden Alınan Vergiler standardının 11. maddesi TMS 12 ile uyumludur.

BOBİ FRS 23'ün 12. maddesinde ertelenmiş vergi tanımı şu şekilde yapılmıştır: *“Ertelenmiş vergi, varlıkların ve yükümlülüklerin defter değerleri üzerinden geri kazanılması veya ödenmesi ve indirilecek geçmiş yıl zararları ile vergi indirimlerinin ileriye taşınması sonucunda gelecek dönemlerde ödenecek veya geri kazanılacak vergilerdir.”* 13. maddede ertelenmiş vergi varlığı ve ertelenmiş vergi yükümlülüğü, geçmiş işlemler nedeniyle gelecek dönemlerde geri kazanılacak veya ödenecek vergilerle ilgili olarak finansal tablolarda gösterilir. Ertelenmiş vergiler, varlık ve yükümlülüklerin finansal tablolardaki tutarları ile vergiye esas değerleri arasındaki farklardan ve indirilmemiş geçmiş yıl zararları ile kullanılmamış vergi indirimlerinin ileriye taşınması sonucu ortaya çıkar. TMS 12no'lu standardın 5. maddesi de bu tanımlamalar ile örtüşmektedir.

Gelir Vergileri standardının 6. maddesinde vergiye esas değer, bir varlığın veya borcun vergi kanunları açısından taşıdığı değeri ifade etmektedir. Bu tanım BOBİ FRS 23'ün 14. maddesinde de aynı şekilde kullanılmıştır.

TMS 12'nin 7. maddesinde bir varlığın vergiye esas değeri, varlığın defter değeri tutarında sağlanacak ekonomik yarardan vergi kanunları açısından gider olarak indirilebilecek tutar şeklinde tanımlanmıştır. İlerleyen dönemlerdeki ekonomik faydaları

vergi dışı olacaksa, varlığın defter değeri vergiye esas değerine eşittir. BOBİ FRS 23'ün 15. maddesinde de aynı ifadeler yer almıştır.

Gelir Vergileri standardının 8. maddesinde bir borcun vergiye esas değeri açıklanmıştır. Buna göre, borcun defter değerinden vergi açısından indirilebilir tutarlar gelecek dönemlerde düşüldükten sonra kalandır. Hasılatın avans olarak alınması halinde vergiye esas değer, ileriki dönemlerde alınan avans tutarından vergiye tabi olmayacak olan gelir tutarı düşüldükten sonra kalandır. Gelir Üzerinden Alınan Vergiler standardının 16. maddesinde de aynı durum söz konusudur.

TMS 12 standardının 5. maddesinde geçici farklarla ilgili olarak varlıkların ya da borçların bilançodaki değeri ile vergi değeri arasındaki fark tanımı yapılmıştır. Bu geçici farkların vergiye tabi ve indirilebilir geçici farklar olarak ikiye ayrıldığı anlatılmaktadır. Vergiye tabi geçici farklarda gelecek dönemlerdeki faydalanma veya ödeme durumuna göre vergi kanunlarına göre kar/zarar saptanırken vergisi hesaplanacak bir tutar oluştururlar. İndirilebilir geçici farklarda ise aynı durumda kar/zarar hesaplanırken vergi matrahından düşülebilen tutarlardır. BOBİ FRS 23 standardının 18. maddesinde de hiçbir farklılığa gitmeden geçici farkları aynı şekilde tanımlamıştır.

TMS 12'nin 11. maddesinde konsolide finansal tablolardaki geçici farklar varlık ve borçların konsolide finansal tablolardaki defter değeri ile vergi değeri karşılaştırılarak yapılır. Yasal olarak konsolide vergi beyannamesi verilebiliyorsa vergiye esas değer, konsolide vergi beyannamesi baz alınarak yapılır. Aksi durumda gruba ait işletmelerin ayrı ayrı verdiği beyannamelere bakılarak vergiye esas değer belirlenir. Gelir Üzerinden Alınan Vergiler standardında da 19 madde de düzenlemede farklılık yoktur.

Gelir Vergileri standardında vergiye tabi geçici farklar ile ilgili düzenleme 15. maddede yer almaktadır. Vergiye tabi geçici farkların tamamında ertelenmiş vergi borcu muhasebe kayıtlarına alınır. Fakat şerefiyelerin ilk kez muhasebeleştirilmesi, işletme birleşmeleri harici işlemler ve muhasebe veya vergiye tabi kara etki etmeyen işlemlerin ilk muhasebeleştirilmesinden meydana gelen farklar için ertelenmiş vergi borcu muhasebeleştirilmez. Vergiye tabi farklara ilişkin BOBİ FRS 23 standardının 21. maddesi gelir Gelir Vergileri Standardı ile aynı kuralları benimsemiştir.

TMS 12 Gelir Vergileri Standardının 17. maddesinde geçici farkların bazılarında gelir veya giderdeki işlemin muhasebe karına kaydedildiği dönemle vergiye tabi karın

hesabına kaydedildiği dönem farklı olabilir. Bunlara zamanlama farkı adı verilir. Aynı düzenleme Gelir Vergileri Standardının 22. maddesinde de yapılmıştır.

İndirilebilir bütün geçici farklar için, eğer ileriki dönemlerde buna imkan verecek kadar vergiye tabi gelir elde edileceğine inanılıyorsa ertelenmiş vergi varlığı muhasebeleştirilir. Fakat iş birleşmesi özelliği taşımayan ve muhasebe karı ile mali kara etkisi olmayan olaylardaki varlık ve yükümlülüklerin ilk kaydındaki geçici farklar için ertelenmiş vergi varlığı muhasebeleştirilmez. Bu düzenleme TMS 12 Gelir Vergileri standardı ile BOBİ FRS 23 Gelir Üzerinden Alınan Vergiler standardında aynı şekilde gösterilmiştir.

Gelir Vergileri standardının 34. maddesinde, kullanılmamış geçmiş yıl mali zararları ve vergi avantajları ile ilgili gelecek dönemlerde vergiyi tahsile yeterli gelir elde edileceğine dair kanı oluşmuşsa ertelenmiş vergi varlığı muhasebeleştirilir hükmü yer almaktadır. Bu hükümde geçen “kullanılmamış mali zararlar” ifadesi yerine BOBİ FRS 23’ün 28. maddesinde “indirilmemiş geçmiş yıl zararları” ifadesi kullanılmıştır.

TMS 12’nin 37. maddesinde, işletme her dönem sonunda muhasebeleştirmediği vergi varlığını kontrol ederek ileriki dönemde bu vergi varlığı kadar vergiye tabi karı elde edeceğini öngörüyorsa, önceden kayda almadığı ertelenmiş vergi varlığını kaydedebilir. Bu kriter BOBİ FRS 23’ün 31. maddesinde de aynı şekilde geçmektedir.

TMS 12’nin 38. maddesi, bağlı ortaklardaki, şubelerdeki, iştiraklerdeki yatırımlar ve müşterek anlaşmalardaki payların defter değeri ile vergiye tabi değeri arasında farklılık olursa geçici fark meydana gelebilir demektir. BOBİ FRS 23’ün 32. maddesi ile örtüşmektedir.

İşletmenin bağlı ortaklılarındaki, şube ve iştiraklerindeki yatırımları ve ortak anlaşmalardaki hisseleri ile alakalı vergilendirilebilir geçici farklar için ertelenmiş vergi borcu kaydı yapılabilir. Fakat işletme, ana ortaklık, yatırımcı, iş ortaklığı katılımcısı veya müşterek faaliyet katılımcısı olarak geçici farkın tersine dönme zamanını kontrol edebiliyor ve bu geçici fark çok yüksek bir ihtimalle öngörülen sürede tersine dönmeyecekse ertelenmiş vergi borcu muhasebeleştirilmez. Bu düzenleme hem TMS 12’nin 39. maddesinde hem de BOBİ FRS 23’ün 33. maddesinde bulunmaktadır.

Gelir Vergileri standardının 44. maddesinde, geçici farkların yakın gelecekte tersine dönecek olması ve bu geçici farkların kullanılmasına yetecek kadar mali kar olması durumunda; işletmenin bağlı ortaklık, şube ve iştiraklerindeki yatırımları ile

müşterek anlaşmalardaki paylarından ortaya çıkan indirilebilir geçici farklar için ertelenmiş vergi varlığı kaydı yapılabilir. Gelir Üzerinden Alınan Vergiler standardı da bu şekilde bir düzenleme yapmıştır.

TMS 12 Gelir Vergileri standardının 48. maddesinde, hükümetlerin vergi oranları veya yasalarla ilgili açıklamaları ile bu açıklamaların yasalaşması arasında bir süre geçebilir. Bu gibi durumlarda ertelenmiş vergi varlığı veya yükümlülüğünde açıklanan vergi oranları göz önünde bulundurulur şeklinde bir düzenleme vardır. BOBİ FRS 23'ün 35. maddesinde, ertelenmiş vergi varlığı veya yükümlülüğün zamanlama farkı tersine döndüğünde geçerli olması beklenen vergi kanunları göz önünde bulundurularak ölçülür ifadesi yer almaktadır. Her iki standartta da farklı ifadelerle aynı anlam verilmiştir.

Yeniden değerlendirme tutarı üzerinden amortisman alınmayan varlıklar ile gerçeğe uygun değerden belirlenen yatırım amaçlı gayrimenkullerle ilgili ertelenmiş vergi, satışlarındaki vergi oranı üzerinden hesaplanır. Bu gayrimenkullerin faydalı ömrü sınırlı ise bu ömürlerinin tamamı veya tamamına yakını işletme kullanacaksa ertelenmiş verginin belirlenmesinde bu varlıkların satışındaki vergi oranı kullanılmaz. Bu düzenleme TMS 12 Gelir Vergileri standardının 51B ve 51C maddeleri ile BOBİ FRS 23'ün 36. maddesinde düzenlenmiştir.

BOBİ FRS 23 Gelir Üzerinden Alınan Vergiler standardının 39. maddesinde ertelenmiş vergi varlık veya yükümlülüklerinin tahsil edilebilmesi için yasal hakkın bulunması ve tahsil edilen tutardan ödeme yapılması amaçlanmıştır. Gelir Vergileri standardının 74. maddesinde bu düzenlemeye ek olarak ertelenmiş vergi varlığı ve borcunun aynı vergi mükellefini ilgilendirmesi durumunda da tahsil edilebilir denilmiştir.

Dönem vergisi ile ertelenmiş vergi gelir/gider olarak dönemim kar veya zararına eklenir şeklinde bir düzenleme vardır. Fakat bir işlemin aynı veya farklı dönemde diğer kapsamlı gelir veya özkaynaklarda muhasebeleştirilmesi ile işletme birleşmelerinde vergi tutarı işleminden etkilenen özkaynak hesabında gösterilir. Bu düzenleme TMS 12'nin 58. maddesinde ve BOBİ FRS 23'ün 40. maddesinde bulunmaktadır.

İşletme, ortaklarına yaptığı temettü ödemelerinin bir kısmını yine ortaklar adına vergi olarak yatırabilir. Buna kaynakta kesinti adı verilir. Bu tutarlar dağıtılacak karın bir kısmı olarak özkaynaktan düşülür. Bu düzenleme Gelir Vergileri standardının 65A maddesinde yapılmıştır. BOBİ FRS 23'ün 41. maddesinde TMS 12'deki düzenlemeye ek

olarak, vergi olarak ödenecek tutarın “Ödenecek Vergi ve Benzeri Yükümlölükler” hesabında gösterileceği belirtilmiştir.

TMS 12 Gelir Vergileri standardı ile BOBİ FRS 23 Gelir Üzerinden Alınan Vergiler standardının karşılaştırılması ile ilgili genel bir değerlendirme yapıldığında, her iki standardında yaptığı düzenlemelerin önemli bir ölçüde birbiri ile örtüştüğü görölmüştür. İki standardı ayıran temel fark işletme büyüklüğü ile ilgili ayrımdır. TMS’de işletmelerde ilgili bir ayırım yok iken BOBİ FRS’de büyük işletmeler denilerek bir kısıtlama getirilmiştir. Diğer farklar ise TMS 12 standardının BOBİ FRS 23 standardındaki maddelere ek olarak getirdiği bazı küçük eklerdir. Sonuç olarak BOBİ FRS 23 standardının kendisinden önce çıkan TMS 12 standardının getirdiği düzenlemeleri temel aldığını söyleyebiliriz.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

ABC ANONİM ŞİRKETİNDE BİR UYGULAMA

1. LİTERATÜR İNCELEMESİ

Ülkemizde, Uluslararası Muhasebe Standartları ve Türkiye Muhasebe Standartları ile ilgili çalışmalar bulunmaktadır. Bu başlık altında TMS-12 Gelir Vergileri Standardı ile ilgili yayımlanmış bazı bilimsel makalelere ve yayımlanmamış tezlerden bazılarına yer verilmiştir.

Ferhatoğlu ve Köse (2009) tarafından hazırlanan çalışmada Ar-Ger indiriminin niteliğinin muhasebeleştirilmesinin TMS 12 Gelir Vergileri açısından ele alınmıştır. Bu çalışmaya göre TMS 12 ve Ar-Ge indirimi birlikte değerlendirildiğinde Ar-Ge indiriminin sürekli fark ve/veya vergiye tabi geçici fark olduğu ortaya konulmuştur.

Köse ve Ferhatoğlu (2009) kaleme aldıkları bir diğer çalışmada TMS 12 Gelir Vergileri standardı kapsamında yenileme fonu uygulamasını araştırmışlardır. Araştırmada sabit kıymet yenileme fonu, vergiye tabi geçici farklar olarak nitelendirilmekte ve ertelenmiş vergi borcu olarak muhasebe kayıtlarına girmiştir. Yazarlar araştırmalarında, sabit kıymet yenileme fonu uygulamasına ilişkin örnek vermişlerdir.

Şişman (2009) çalışmasında, Gelir Vergileri Standardı ile vergi mevzuatı arasındaki ilişkiyi örnek bir inceleme ile ortaya koymuştur.

Süer (2010), ertelenmiş vergilerin finansal raporlardaki yerine ilişkin bir çalışma yapmıştır. Çalışmasında, BİST 100 endeksindeki şirketlerin finansal tablolarında yer alan ertelenmiş vergi tutarlarını ve bunlar ile ilgili açıklama ve dipnotları incelemiştir. Araştırması 2008-2009 yıllarını kapsamaktadır.

Taştan (2013) çalışmasında, ülkemizdeki vergi mevzuatı gereği hesaplanan kar ile uluslararası muhasebe standartları kapsamında hesaplanan kar arasındaki geçici farklar sonucu ortaya çıkan ertelenmiş verginin finansal tablolara yansımaları örnekler yardımıyla anlatmıştır.

Küçük (2015), sabit kıymet yenileme fonu uygulamasının finansal raporlama boyutunu muhasebe standartları kapsamında değerlendirmek üzere çalışmasını hazırlamıştır. Bu çalışmada vergi mevzuatında yer alan sabit kıymet yenileme fonu uygulamasına yönelik ekonomik olayların muhasebe standartlarının gereklerine uygun

olarak nasıl kayıt altına alınacağı üzerinde durulmuştur. Ayrıca bu olayların finansal raporlar üzerindeki etkileri incelenmiştir.

Beskisiz (2015) çalışmasında, TMS-12 ile Türk vergi kanunları arasındaki farkları incelemiş ve mali kar ile muhasebe karı arasındaki farklara değinmiştir. Bu ayrımdan dolayı ortaya çıkan geçici ve sürekli farklara yer vermiş ve geçici farkların bir sonucu olan ertelenmiş vergilerin finansal tablolarındaki etkilerini bir örnek ile ortaya koymuştur.

Taşdemir (2015), TMS-12 çerçevesinde ertelenmiş vergiler ile ilgili bir çalışma yapmıştır. Çalışmasında ertelenmiş vergileri doğuran sebeplere yer vermiş ve uygulama olarak ülkemizde faaliyet gösteren bir şirketin finansal tablolarında ertelenmiş vergilerin sunumunu göstermiştir.

Özdemir (2015), TMS-12 kapsamındaki ertelenmiş vergilerin Borsa İstanbul'da işlem gören BİST-30 endeksine dahil olan işletmelerin dönem karına etkisini incelemiştir. Araştırmanın sonuçlarına göre işletmelerin dönem karı, ertelenmiş vergilerden olumlu yönde en fazla %83,99 oranında, olumsuz yönde ise en fazla %21,60 oranında etkilenmiştir.

Öziç (2015), ticari kar ile mali kar arasındaki farklara değinmiş ve bu farkları standartlar-vergi kanunları açısından değerlendirmiştir. Yaptığı uygulama da ise BİST'de işlem gören 83 şirketin bilanço ve gelir tablolarını inceleyerek standartların uzun vade de şirketlerin finansal oranlarına etkisini araştırmıştır.

Kelen (2015), TMS-12 ile vergi mevzuatındaki farklılıkları elektronik ticaret alanında ele almıştır. Çalışmasında, elektronik ticarete mükellefiyet ve işyeri konularına yer vermiş ve örnek bir vaka incelemesi yapmıştır.

Ergin ve Ayanoğlu (2016) yapılan çalışmalarda ertelenmiş vergilerin oran analizi, muhasebe politikası seçiminde tutuculuk derecesini belirleme, sermaye yapısı, vergi reformlarına olan kurumsal tepkiyi ölçme, gelecekte ödenecek vergileri öngörme, firma değeri ve hisse senedi fiyatları, karın kalitesi ve kar yönetimi konularında önemli bilgiler sağladığını ifade etmişlerdir.

Özcan (2016) araştırmasında UMS 12 Gelir Vergileri Standardında yer alan geçici ve sürekli farkların mali tablolara olan etkisini araştırmıştır. Aynı zamanda ertelenmiş vergi varlıklarının ve ertelenmiş vergi borçlarının teorik yapısını örneklerle incelemiştir.

Antepli ve Ağ (2016) hazırlamış oldukları çalışmalarında 12 no'lu gelir vergisi standardı hükümleri ile muhasebe uygulamalarındaki vergi mevzuatı arasındaki farklılıkları araştırarak kıdem tazminatının hesaplanması ve muhasebeleştirilmesini örneklerle ele almışlardır.

Güçlü (2016) TMS 12 Gelir Vergileri Standardı, Ertelenmiş Vergiler ve Muhasebeleştirilmesi isimli çalışmaya kalem almıştır. Çalışmada söz konusu standartla, mali ile ticari kar arasında meydana gelen geçici farkların neden olduğu vergi etkileri hesaplanarak daha güvenli ve gerçekçi verilere ulaşabileceği ifade edilmiştir.

Özkan (2016) çalışmasında, ertelenmiş vergiler ile Türk vergi mevzuatı arasındaki etkileşimi karşılaştırmalı olarak incelemiştir. Uygulama olarak ertelenmiş vergiler ile ilgili örneklere yer vermiş ve işletme birleşmeleri ile şerefiye başlıklarında kayıtlar yardımı ile açıklamalarda bulunmuştur.

Cavlak ve Cebeci (2017) çalışmalarında şirketlerin gerçek performanslarını değerlendirebilmeyi sağlayan ertelenmiş verginin önemini araştırmışlardır. Bu kapsamda BİST 30 Endeksinde yer alan şirketlerin 2008-2015 yılları arasındaki finansal tabloları içerik analizi yöntemi ile analiz etmişler ve ertelenmiş verginin şirketlerin finansal tablolarında nasıl yer aldığı, zaman içindeki seyri ve dönem net karı üzerindeki etkisi yazarlar tarafından ortaya konulmaya çalışılmıştır.

Cengiz ve Tosunoğlu (2017) çalışmalarında ertelenmiş vergiye neden olan faktörleri incelemişlerdir. Bu kapsamda BİST'de işlem göre 15 Bankanın 2010-2015 yılları arasındaki finansal tablolarını ve bağımsız denetim raporlarını ve bununla birlikte bankaların finansal tablolarındaki ertelenmiş vergiye neden olan faktörleri içerik analizi yöntemiyle ele almışlardır. Araştırmalarının sonucuna göre ertelenmiş vergi varlığı ve borcunun işletmelerin finansal tabloları üzerinde önemli bir etkiye neden olduğunu tespit etmişlerdir.

Çalış ve Özöncel 2017 yılında kaleme aldıkları çalışmalarında ertelenmiş vergi varlıklarının, ertelenmiş vergi yükümlülüklerinin nasıl oluştuğunu vaka çalışmaları ile incelemişlerdir. Araştırmacılar ertelenmiş vergi varlık ve yükümlülüklerinin nasıl mahsup edileceğini örnek olaylarla incelemişlerdir.

Süner (2020) Bankalarda Ertelenmiş Vergi İşlemlerinin Muhasebeleştirilmesi başlıklı çalışmasında ertelenmiş vergi hesaplanması ve işlemlerinin

muhasabeleştirilmesine ilişkin örnekler incelenmiş ve bu çalışma ile literatüre katkı yapmayı amaçlamıştır.

Özçelik (2021) çalışmasında ertelenmiş vergilerin işletmelerin dönem net kârına etkisini ve etkinin yönünü incelemiş ve bunun yanı sıra hedef kârı elde etmek için kâr yönetimi stratejisi olarak kullanılabilirliğini test etmiştir. Araştırmasını Gıda içecek ve tütün sektöründe BİST' e kayıtlı 27 firmanın 2017-2019 yılları arasındaki verilerini içerik analizi yöntemiyle kaleme almıştır. Araştırmanın bulgusu olarak ertelenmiş vergilerin etkisinin daha çok karda artış ve zararda azalış olarak pozitif yönde olduğu tespit edilmiştir.

Şendurur ve Gereken (2021) muhasebe sistemi ile vergi mevzuatı arasındaki uygulamalardan kaynaklı oluşan ertelenmiş vergi varlığının BİST Banka Endeksine kayıtlı işletmelerin banka değeri üzerindeki etkisi 2009:Q1- 2019:Q4 dönemi kapsamında incelenmişlerdir. Çalışmalarında bankaların hisse senetlerinin piyasa değerinin defter değerine oranlanması yoluyla bankaların piyasa değerini ölçen piyasa değeri modeli ve hisse senedi fiyatının hisse senedi sayısına oranını dikkate alan Ohlson modeli olmak üzere 2 farklı model kullanmışlardır. Çalışmalarının sonucunda her iki modelde de ertelenmiş vergi varlığının banka değeri üzerinde pozitif yönde istatistiksel açıdan anlamlı etkisinin olduğu tespit etmişlerdir.

Karamahmutoğlu (2022) BİST 100 endeksinde listelenen mali kuruluşlar haricindeki işletmelerin 2011 ve 2020 yılları arasında raporladıkları ertelenmiş vergi unsurlarını incelemiş ve bu unsurların finansal tablolarındaki etkisini analiz etmiştir. Çalışmanın sonuçlarına göre, işletmeler çoğunlukla ertelenmiş vergi varlığı ve ertelenmiş vergi geliri raporlamaktadır. Ayrıca, sonuçlar ertelenmiş vergi unsurlarının işletmelerin finansal yapı ve kârlılık oranlarını anlamlı bir şekilde etkilediğini göstermiştir.

Kuzu (2022) çalışmasında, belirli varsayımlar altında finansal tabloları düzenlenen örnek bir firma temelinde ertelenmiş vergi unsurlarının firma değeri üzerinde etkilerini incelemiştir. Elde edilen sonuçlara göre tahmin döneminde vergi öncesi karın %1'i kadar her dönem gerçekleştiği varsayılan ertelenmiş vergi varlıkları faaliyetlerin, firmanın ve öz sermayenin değerini sırasıyla %1,25 1,24 ve %1,27 artırdığını, vergi öncesi karın %1'i kadar gerçekleştiği varsayılan ertelenmiş vergi yükümlülükleri faaliyetlerin, firmanın ve öz sermaye değerini sırasıyla %0,84, %0,83 ve %0,85 azaltacağını ifade etmiştir.

Öztürk (2022) araştırmasında, ertelenmiş verginin netleştirilerek ve netleştirilmeden sunulmasının finansal oranlara ne gibi etkisi olacağını araştırmayı amaçlamıştır. Bu kapsamda BIST Kimya, İlaç, Petrol, Lastik ve Plastik Ürünler sektöründe yer alan ertelenmiş vergiyi netleştirerek sunan 29 şirketin finansal raporlarında yer alan veriler kullanılarak analiz etmiştir. Ertelenmiş verginin netleştirilerek sunulması durumunda en çok etkilenecek oranlar; finansal kaldıraç oranı, finansman oranı uzun vadeli yabancı kaynakların, pasif toplamına oranı ve varlıkların getirisi olarak tespit etmiştir. Bu oranlardan en fazla uzun vadeli yabancı kaynakların, pasif toplamına oranının etkilendiğini tespit etmiştir.

2. ÖRNEK UYGULAMA

TMS 12 Gelir Vergileri Standardı, işletmelerin gelir vergilerinin nasıl muhasebeleştirileceği konusunda yapılması gereken düzenlemeleri içermektedir. Bu bölümde TMS 12 Gelir Vergileri Standardı kapsamında, ertelenmiş vergilerin nasıl hesaplanıp muhasebeleştirildiği ve raporlara yansıdığı bir örnek uygulama ile anlatılmaktadır.

Uygulamamıza konu olan ABC Anonim Şirketi imalat sektöründe faaliyet göstermektedir. Şirketin finansal bilgileri, yeminli mali müşavir tarafından muhasebe standartlarına uygun değişiklikler yapılarak verilmiştir. TMS 12 Gelir Vergileri Standardı'nın ertelenmiş vergilere konu olan işlemleri ile ilgili detaylı açıklamalar şirketin yeminli mali müşaviri tarafından verilmiştir. Bu sebeple, şirket ile ilgili özel bilgilere yer verilmesinden dolayı şirketin ismine yer verilmemiştir. Yeminli mali müşavir tarafından standartlar ile ilgili ertelenmiş vergiye konu olan işlemlerin detaylarına tablo 5’de yer verilmiştir.

Aşağıda, şirketin iki yıla ait ve TMS 12 Gelir Vergileri Standardı'na uygun hale getirilmiş finansal tabloları gösterilmiştir.

Tablo 4. ABC Şirketi Mizanı

	MİZAN	CARİ YIL	ÖNCEKİ YIL
102	BANKALAR	10.000.000,00	12.000.000,00
120	MÜŞTERİLER	18.500.000,00	31.300.000,00
120	PORTFÖYDEKİ ÇEKLER	1.000.000,00	1.500.000,00
128	ŞÜPH.ALACAK-TEMİNATLI	300.000,00	300.000,00
128	ŞÜPH.ALACAK-TEMİNATSIZ	500.000,00	500.000,00
129	ŞÜPH.ALACAKLAR KARŞILIĞI	- 500.000,00	- 500.000,00

Tablo 4 (Devam). ABC Şirketi Mizanı

	MİZAN	CARİ YIL	ÖNCEKİ YIL
136	DİĞER-VER.DAİRE.DEN ALACAKLAR	10.000,00	10.000,00
150	HAMMADDE STOKLARI	2.700.000,00	1.600.000,00
150	YARDIMCI MADDE STOKLARI	200.000,00	150.000,00
150	İŞLETME.MALZEME.STOKLARI	2.500.000,00	2.000.000,00
150	YEDEK PARÇA STOKLARI	450.000,00	300.000,00
151	MAMUL STOKLARI	900.000,00	400.000,00
152	MAMUL STOKLARI	3.500.000,00	2.900.000,00
180	PEŞİN.ÖDENEN.MADEN SAHASI MASRAFLARI	100.000,00	50.000,00
191	İNDİRİLECEK KDV	1.800.000,00	1.200.000,00
195	İŞ AVANSLARI - PERSONELE VERİLEN İŞ AVANSLARI	60.000,00	25.000,00
250	ARAZİ VE ARSALAR	2.625.000,00	2.625.000,00
251	YERALTI,YERÜSTÜ DÜZENLERİ	4.000.000,00	4.000.000,00
252	BİNALAR	5.000.000,00	5.000.000,00
253	MAKİNALAR	100.000.000,00	100.000.000,00
254	ARAÇ VE GEREÇLER	2.000.000,00	2.000.000,00
255	DEMİRBAŞLAR	1.500.000,00	1.500.000,00
257	BİR.AMORTİSMAN	- 36.000.000,00	- 30.000.000,00
258	YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR	90.000.000,00	75.000.000,00
		211.145.000,00	213.860.000,00
320	SATICILAR	- 10.595.000,00	- 35.800.000,00
336	ÖDENECEK ÜCRETLER	- 750.000,00	- 600.000,00
360	ÖDENECEK GELİR VERGİSİ STOPAJI	- 250.000,00	- 200.000,00
361	ÖDENECEK SSK PRİMLERİ	- 350.000,00	- 260.000,00
370	K. VERGİSİ KARŞILIĞI		
400	UZUN VADELİ YATIRIM KREDİLERİ	- 75.000.000,00	- 75.000.000,00
472	KIDEM TAZMİNATI KARŞILIĞI		
500	TESCİL EDİLMİŞ SERMAYE	- 100.000.000,00	- 100.000.000,00
540	I.TERTİP YEDEK AKÇE	- 1.000.000,00	- 1.000.000,00
580	GEÇMİŞ YILLAR ZARARI	- 1.000.000,00	
590	GEÇMİŞ YILLAR KARI		
		- 22.200.000,00	- 1.000.000,00
		- 211.145.000,00	- 213.860.000,00
600	SATIŞLAR	- 70.000.000,00	- 60.000.000,00
611	MÜŞT.VERİLEN PRİM VE KOMİSYONLAR	900.000,00	700.000,00
620	SMM	37.300.000,00	50.000.000,00
631	PAZARLAMA SATIŞ DAĞITIM GİDERLER	900.000,00	600.000,00
632	GENEL YÖNETİM GİDERLERİ	3.700.000,00	1.700.000,00
642	BANKA FAİZ GELİRLERİ	- 3.000.000,00	- 1.000.000,00
644	KONUSU KALMAYAN KARŞILIKLAR		

Tablo 4 (Devam). ABC Şirketi Mizanı

	MİZAN	CARİ YIL	ÖNCEKİ YIL
646	KAMBİYO KARLARI	- 250.000,00	- 175.000,00
649	DİĞER GELİRLER VE KARLAR	- 50.000,00	- 60.000,00
654	KARŞILIK GİDERLERİ		85.000,00
656	KAMBİYO ZARARLARI	300.000,00	150.000,00
659	DİĞER OLAĞAN GİDER VE ZARARLAR		
660	FAİZ GİDERLERİ	8.000.000,00	7.000.000,00
689	DİĞER GİDER VE ZARARLAR		
IZIN	Kullanılmamış izin karşılıkları		
DAVA	Dava karşılıkları		
OCAKLAR	Maden ocağı düzenleme karşılıkları		
KIDEM	Kıdemli işçilik teşvik karşılığı		
GARANTI	Garanti giderleri karşılığı		
KVK	Kurumlar vergisi karşılığı		
KIRA	Kira giderleri karşılığı		
BAYI	Bayi primleri karşılığı		
YAPI	Yeniden yapılandırma gider karşılığı		
EVV	Ertelenmiş vergi varlığı		
EVK	Ertelenmiş vergi karşılığı		
158	Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı (-)		
		- 22.200.000,00	- 1.000.000,00

Tablo 4’de şirketin iki yıllık mizan tablosu verilmiştir.

Tablo 5. Bilanço ve Gelir Tablosunda Önceki Yılda Yapılan Düzeltme Kayıtları

KOD	HESAPLAR	MİZAN	CARİ YIL DÜZELTMELERİ	ÖNCEKİ YIL DÜZELTMELERİ	DÜZELTİLMİŞ TUTARLAR
102	3-Bankalar	12.000.000			12.000.000
	Hazır Değerler Toplamı	12.000.000	0	0	12.000.000
ENF111	2-Özel Kesim Tahvil, Senet ve Bonoları				0
	Menkul Kıymetler Toplamı	0	0	0	0
120	Alıcılar	31.300.000			31.300.000
121	Çekler	1.500.000			1.500.000
128	Şüpheli Ticari Alacaklar	800.000			800.000
129	Şüpheli Ticari Alacaklar Karşılığı (-)	(500.000)			(500.000)
	Ticari Alacaklar Toplamı	33.100.000	0	0	33.100.000
131	Ortaklardan Alacaklar				0
136	Diğer Çeşitli Alacaklar	10.000			10.000
	Diğer Alacaklar Toplamı	10.000	0	0	10.000
150	İlk Madde ve Malzeme	4.050.000			4.050.000
151	Yarı Mamüller	400.000			400.000
152	Mamüller	2.900.000			2.900.000
158	Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı (-)		(15.000)		(15.000)
	Stoklar Toplamı	7.350.000	(15.000)	0	7.335.000
180	Gelecek Aylara Ait Giderler	50.000			50.000
	Gelecek Aylara Ait Giderler ve Gelir Tahakkukları Toplamı	50.000	0	0	50.000
191	İndirilecek KDV	1.200.000			1.200.000

Tablo 5 (Devam). Bilanço ve Gelir Tablosunda Önceki Yılda Yapılan Düzeltme Kayıtları

KOD	HESAPLAR	MIZAN	CARİ YIL DÜZELTMELERİ	ÖNCEKİ YIL DÜZELTMELERİ	DÜZELTİLMİŞ TUTARLAR
193	Peşin Ödenen Vergiler ve Fonlar				0
195	İş Avansları	25.000			25.000
	Diğer Dönen Varlıklar Toplamı	1.225.000	0	0	1.225.000
	DÖNEN VARLIKLAR TOPLAMI	53.735.000	(15.000)	0	53.720.000
250	Arazi ve Arsalar	2.625.000			2.625.000
251	Yeraltı ve Yerüstü Düzenleri	4.000.000			4.000.000
252	Binalar	5.000.000			5.000.000
253	Tesis Makina ve Cihazlar	100.000.000			100.000.000
254	Taşıtlar	2.000.000			2.000.000
255	Demirbaşlar	1.500.000			1.500.000
257	Birikmiş Amortismanlar (-)	(30.000.000)			(30.000.000)
258	Yapılmakta Olan Yatırımlar	75.000.000			75.000.000
	Maddi Duran Varlıklar Toplamı	160.125.000	0	0	160.125.000
2..	Ertelemiş vergi varlığı		711.383		711.383
	Ertelemiş vergi varlığı	0	711.383	0	711.383
	DURAN VARLIKLAR TOPLAMI	160.125.000	711.383	0	160.836.383
	AKTİF (VARLIKLAR) TOPLAMI	213.860.000	696.383	0	214.556.383

320	Satıcılar	35.800.000			35.800.000
	Ticari Borçlar Toplamı	35.800.000	0	0	35.800.000
336	Diğer Çeşitli Borçlar	600.000			600.000
	Diğer Borçlar Toplamı	600.000	0	0	600.000
360	Ödenecek Vergi ve Fonlar	200.000			200.000
361	Ödenecek Sosyal Güvenlik Kesintileri	260.000			260.000
	Ödenecek Vergi ve Diğer Yükümlülükler Toplamı	460.000	0	0	460.000
370	Dönem Karının Peşin Ödenen Vergi ve Diğer		0		0
3..	Kullanılmamış izin karşılıkları		220.000		220.000
3..	Kira gider karşılıkları		90.000		90.000
3..	Bayi primleri karşılığı		100.000		100.000
	Borç ve Gider Karşılıkları Toplamı	0	410.000	0	410.000
380	Gelecek Aylara Ait Gelirler				0
	Gelecek Aylara Ait Gelir ve Gider T. Toplamı	0	0	0	0
	KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR TOPLAMI	36.860.000	410.000	0	37.270.000
400	Banka Kredileri	75.000.000			75.000.000
	Mali Borçlar Toplamı	75.000.000	0	0	75.000.000
472	Kıdem Tazminatı Karşılığı		2.046.000		2.046.000
479	Diğer Borç ve Gider Karşılıkları				0
4..	Dava karşılıkları		120.000		120.000
4..	Maden ocağı düzenleme karşılıkları		523.415		523.415
4..	Kıdemli işçilik teşvik karşılığı		102.500		102.500
4..	Garanti giderleri karşılığı		160.000		160.000
4..	Yeniden yapılandırma gider karşılıkları		180.000		180.000
	Borç ve Gider Karşılıkları Toplamı	0	3.131.915	0	3.131.915
481	Gider Tahakkukları				0
	Gelecek Yıllara Ait Gelirler ve Gider Tahakkukları Toplamı	0	0	0	0
499	Diğer Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar				0
	Diğer Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar Toplamı	0	0	0	0
	UZUN VADELİ YABANCI KAYNAKLAR TOPLAMI	75.000.000	3.131.915	0	78.131.915
500	Sermaye	100.000.000			100.000.000
	Ödenmiş Sermaye Toplamı	100.000.000	0	0	100.000.000
540	Yasal Yedekler	1.000.000			1.000.000
	Kar Yedekleri Toplamı	1.000.000	0	0	1.000.000

Tablo 5 (Devam). Bilanço ve Gelir Tablosunda Önceki Yılda Yapılan Düzeltme Kayıtları

KOD	HESAPLAR	MIZAN	CARİ YIL DÜZELTMELERİ	ÖNCEKİ YIL DÜZELTMELERİ	DÜZELTİLMİŞ TUTARLAR
590	Geçmiş Yıllar Zararları (-)	0			0
	Dönem Net Kârı	1.000.000	(2.845.532)	0	(1.845.532)
	ÖZKAYNAKLAR TOPLAMI	102.000.000	(2.845.532)	0	99.154.468
	PASİF (KAYNAKLAR) TOPLAMI	213.860.000	696.383	0	214.556.383

600	Satışlar	60.000.000			60.000.000
	BRÜT SATIŞLAR TOPLAMI	60.000.000	0	0	60.000.000
611	Satış İskontoları	(700.000)			(700.000)
	SATIŞ İNDİRİMLERİ TOPLAMI (-)	(700.000)	0	0	(700.000)
	NET SATIŞLAR TOPLAMI	59.300.000		0	59.300.000
620	Satılan Mamuller Maliyeti (-)	(50.000.000)	(730.915)		(50.730.915)
	SATIŞLARIN MALİYETİ TOPLAMI (-)	(50.000.000)	(730.915)	0	-50.730.915
	BRÜT SATIŞ KARI VEYA ZARARI	9.300.000	(730.915)	0	8.569.085
631	Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri (-)	(600.000)	(260.000)		(860.000)
632	Genel Yönetim Giderleri (-)	(1.700.000)	(2.566.000)		(4.266.000)
	FAALİYET GİDERLERİ TOPLAMI (-)	(2.300.000)	(2.826.000)	0	(5.126.000)
	FAALİYET KARI VEYA ZARARI	7.000.000	(3.556.915)	0	3.443.085
642	Faiz Gelirleri	1.000.000			1.000.000
646	Kambiyo Karları	175.000			175.000
644	Konusu kalmayan karşılıklar				0
649	Faaliyetle İ. Diğer Olağan Gelir ve Karlar	60.000			60.000
	DİĞER FAALİYETLERDEN OLAĞAN GELİR VE KARLAR	1.235.000	0	0	1.235.000
654	Karşılık giderleri	(85.000)			(85.000)
656	Kambiyo Zararları (-)	(150.000)			(150.000)
	DİĞER FAALİYETLERDEN OLAĞAN GİDER ve ZARARLAR	(235.000)	0	0	(235.000)
660	Faiz giderleri Borçlanma Giderleri (-)	(7.000.000)			(7.000.000)
	FİNANSMAN GİDERLERİ TOPLAMI (-)	(7.000.000)	0	0	(7.000.000)
	OLAĞAN KAR VEYA ZARAR	1.000.000	(3.556.915)	0	(2.556.915)
679	Diğer Olağandışı Gelir ve Karlar				0
	OLAĞANDIŞI GELİR VE KARLAR TOPLAMI	0	0	0	0
689	Diğer Olağandışı Gider ve Zararlar (-)				0
	OLAĞANDIŞI GİDER VE ZARARLAR TOPLAMI (-)	0	0	0	0
EVK	ERTELENMİŞ VERGİ KARŞILIĞI		711.383		711.383
KVK	K-DÖNEM KARI VERGİ KARŞILIĞI (-)		0		0
	DÖNEM KARI VEYA (ZARARI)	1.000.000	(2.845.532)	0	(1.845.532)

Tablo 5'deki bilanço ve gelir tablosu incelendiğinde ertelenmiş vergiye sebep olan kalemlerdeki hareketler Tablo 6'daki açıklamalar ışığında görülmektedir. Tablo 6'da önceki yıl satırlarında yapılmış olan açıklamalar ve tutarlar Tablo 5'de düzeltme kayıtları olarak girilmiştir. Bunlar Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı, Kullanılmamış İzin Karşılıkları, Devlete Ait Araziye Ödenecek Kiralar-Ecrimisil, Bayi Primleri Karşılığı, Kıdem Tazminatı Karşılığı, Dava Karşılıkları, Maden Ocakları İyileştirme Gider Karşılığı, Kıdemli İşçiliği Teşvik Primi, Garanti Giderleri Karşılığı, Yeniden

Yapılandırma Gider Karşılığı ve Alınan Vergi Teşvikleridir. Bu düzeltme kayıtları ile birlikte Ertelenmiş Vergi Varlığının 711.383 TL olduğu görülmektedir.

Şirketin vergi ve ertelenmiş vergi hesabına konu olan işlemlere kısaca değinilecektir. Aşağıda işlemlerin yevmiye kayıtlarına yer verilmiş olup işlemler ile ilgili açıklamalar ise tablo 5’de gösterilmiştir. Şirket, kullanım dışı kalan malzemeler için önceki yıl 15.000 TL karşılık ayırmıştır. Bu işlem sonucunda 3.000 TL vergi (%20) yansımıştır. Cari yılda ise aynı işlem için stok değer düşüş karşılığı 35.000 TL’ye yükselmiş, vergi tutarı 7.000 TL olmuştur.

620. Satılan Mallar Maliyeti	20.000
158. Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı	20.000

Cari yılda 20.000 TL karşılık ayrılmış ve ertelenmiş vergi tutarı 4.000 TL olmuştur. Stok değer düşüklüğü karşılığından doğan ertelenmiş vergi tutarı önceki yıl 3.000 TL’dir Böylece kümülatif toplam 7.000 TL olmuştur.

$$\text{Cari yılda } 20.000 \times \%20 = 4.000 \text{ TL}$$

Amortisman karşılıkları için önceki yılda amortisman oranı ve hesaplanan ekonomik oran arasında bir fark oluşmadığı için ilave amortisman hesaplanmamıştır. Fakat cari yılda ekonomik ömür uygulamaları nedeniyle 1.700.000 TL’lik ilave amortisman gideri çıkmış ve vergisi 340.000 TL olmuştur.

620. Satılan Mamüller Maliyeti	1.700.000
257. Birikmiş Amortismanlar	1.700.000

Cari yılda birikmiş amortisman tutarı 1.700.000 TL olmuş ve 340.000 TL ertelenmiş vergi varlığı oluşmuştur. ($1.700.000 \times \%20 = 340.000 \text{ TL}$)

Çalışanların kullanamadıkları izinleri için önceki yılda 220.000 TL karşılık ayrılmıştır ve vergi tutarı 44.000 TL’dir. Cari yılda kullanılmayan izin karşılıkları 304.000 TL’ye çıkmış, vergi tutarı 60.800 TL olmuştur.

632. Genel Yönetim Giderleri	84.000	
37.. Kullanılmamış İzin Karşılıkları		84.000

Kullanılmamış izin karşılıkları cari yılda 84.000 TL olmuştur (304.000 – 220.000). Böylece 16.800 TL (84.000 x %20) ertelenmiş vergi meydana gelmiş ve kümülatif toplam 60.800 TL olmuştur.

Araziler için hesaplanan kira bedeli önceki yıl 90.000 TL ve vergisi 18.000 TL iken, cari yılda birikmiş kira tutarı iki yıllık 180.000 TL, vergisi 36.000 TL olmuştur.

659. Diğer Olağan Gider ve Zararlar	90.000	
37.. Kira Gider Karşılıkları		90.000

Kira gideri cari yılda 90.000 TL olmuştur (180.000 – 90.000). Böylece 18.000 TL (90.000 x %20) ertelenmiş vergi meydana gelmiş ve kümülatif toplam 36.000 TL olmuştur.

Bayilere ödenecek prim için önceki yılda 100.000 TL karşılık ayrılmış ve 20.000 TL vergi tutarı oluşmuştur. Cari yılda tutar 125.000 TL, vergisi 25.000 TL olmuştur.

631. Paz. Sat. Dağ. Giderleri	25.000	
37.. Bayi Primleri Karşılığı		25.000

Bayi primleri karşılıkları cari yılda 25.000 TL olmuştur (125.000 – 100.000). Böylece 5.000 TL (25.000 x %20) ertelenmiş vergi meydana gelmiş ve kümülatif toplam 25.000 TL olmuştur.

Şirket, önceki yılda 2.046.000 TL kıdem tazminatı ayırmış, vergi tutarı 409.200 TL'dir. Cari yılda ise sadece 2.000 TL artırılarak 2.048.000 TL olmuş, vergi tutarı da 409.600 TL olarak belirlenmiştir.

620. Satılan Mamüller Maliyeti	2.000
--------------------------------	-------

472. Kıdem Tazminatı Karşılığı	2.000
--------------------------------	-------

Kıdem tazminatı karşılığı cari yılda 2.000 TL olmuş ve 400 TL ertelenmiş vergi oluşmuştur. (2.000 x %20 = 400 TL)

Şirket aleyhine açılan davaların oluşturduğu risk önceki yılda 120.000 TL olarak hesaplamış, vergi tutarı 24.000 TL'dir. Cari yılda ise risk 20.000 TL olarak hesaplamış ve vergi tutarı 4.000 TL olmuştur.

689. Diğer Olağandışı Gid. ve Zar.	20.000
------------------------------------	--------

47.. Dava Karşılıkları	20.000
------------------------	--------

Aleyhte açılan davalar için cari yılda 20.000 TL karşılık ayrılmıştır (140.000 – 120.000). Böylece 4.000 TL (20.000 x %20) ertelenmiş vergi meydana gelmiş ve kümülatif toplam 28.000 TL olmuştur.

Maden kanunu gereği maden ocaklarının iyileştirilmesi için yapılan harcamaların önceki yıla ait tutarı 523.415 TL olmuştur. Vergi tutarı ise 104.683 TL'dir. Cari yılda 100.000 TL ilave edilerek 623.415 TL olmuş, vergi tutarı da 124.683 TL olmuştur.

654. Karşılık Giderleri	100.000
-------------------------	---------

47.. Maden Ocağı Düzenleme Karşılıkları	100.000
---	---------

Maden ocaklarının iyileştirilmesi için cari yılda 100.000 TL karşılık ayrılmıştır. Böylece 20.000 TL (100.000 x %20) ertelenmiş vergi meydana gelmiş ve kümülatif toplam 124.683 TL olmuştur.

Sendikalı işçilerin teşvik primleri karşılığı önceki yıl 120.500 TL, vergisi 20.500 TL'dir. Kıdemli işçilik teşvik primi tazminatı karşılığı cari yılda 28.500 TL olmuş ve 5.700 TL ertelenmiş vergi oluşmuştur (28.500 x %20 = 5.700 TL).

620. Satılan Mamüller Maliyeti	28.500
--------------------------------	--------

472. Kıdemli İşçilik Teşvik Karşılığı	28.500
---------------------------------------	--------

Satılan ürünlerden garanti kapsamında geri dönenlere ödenecek olan tutarın önceki yıl karşılığı 160.000 TL ve vergisi 32.000 TL'dir. Cari yılda bu tutar 204.535 TL yükselmiş, vergisi de 40.907 TL olmuştur.

631. Paz. Sat. Dağ. Giderleri	44.535
-------------------------------	--------

47.. Garanti Giderleri Karşılığı	44.535
----------------------------------	--------

Satılan ürünlerden iadeler için cari yıldaki karşılık 44.535 TL'dir. Böylece 8.907 TL (44.535 x %20) ertelenmiş vergi meydana gelmiş ve kümülatif toplam 40.907 TL olmuştur.

Fabrikadaki iş akışının tekrar düzenlenmesi nedeniyle yeniden yapılanma gideri önceki yıl için 180.000 TL ve vergi tutarı 36.000 TL'dir. Cari yılda 40.000 TL artarak 220.000 TL olmuş ve vergi tutarı 44.000 TL olmuştur.

632. Genel Yönetim Giderleri	40.000
------------------------------	--------

47.. Yeniden Yapılandırma Gider Karşılıkları	40.000
--	--------

Böylece 8.000 TL (40.000 x %20) ertelenmiş vergi meydana gelmiş ve kümülatif toplam 44.000 TL olmuştur.

Şirket bölgesel olarak vergi avantajlarına sahip olduğundan önceki yıl için 2 Milyon TL vergi teşviği kazanmış ve bunu aynı yıldan itibaren kullanmaya hak kazanmıştır. Önceki yıl sadece 1 Milyon TL lik kısmı kullanılabilecektir (vergiye konu olan kar tutarı 1 Milyon TL'dir). Şirketin cari yılda vergi teşviği 25.000.000 TL olmuştur ve 5.000.000 TL vergi tutarı vardır. Toplam 5.400.000 TL'lik bir vergi avantajı söz konusudur ve iki yılda 4.640.000 TL'si kullanılmış olup 760.000 TL'si sonraki yıllara kalmıştır.

Vergi ve ertelenmiş vergi hesabına konu olan işlemler hakkında açıklamalar bilançodaki sırasına göre aşağıda tablo olarak sunulmuştur.

Tablo 6. Vergi ve Ertelenmiş Vergi Hesabına Konu Olan İşlemler

			İŞLEM TUTARI	ORAN	VERGİSİ
STOK DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI	ÖNCEKİ YIL	Şirket kullanım dışı kalan işletme malzemeleri için önceki yıl karşılık ayırmıştır.	15.000	20%	3.000
	CARİ YIL	Aynı işlem için cari yılda ayrılacak değer düşüş karşılığı yükselmiştir.	35.000		7.000
AMORTİSMAN KARŞILIKLARI	ÖNCEKİ YIL	Yasal amortisman oranları ile ekonomik ömür hesaplamaları arasında bir fark çıkmadığı için ilave amortisman hesaplanmamıştır.	-		-
	CARİ YIL	Cari yılda ekonomik ömür uygulamaları nedeniyle ilave amortisman gideri ortaya çıkmıştır.	1.700.000		340.000
KULLANILMAMIŞ İZİN KARŞILIKLARI	ÖNCEKİ YIL	Çalışanların kullanamadıkları izin haklarını kapsayan karşılık tutarı	220.000		44.000
	CARİ YIL	İzin karşılıkları tutarı cari yılda artmaktadır.	304.000		60.800
DEVLETE AİT ARAZİYE ÖDENECEK KİRALAR - ECRİMİSİL	ÖNCEKİ YIL	Kullanılan arazi için hesaplanan kira tutarı	90.000		18.000
	CARİ YIL	Birikmiş kira tutarı iki yıl için	180.000		36.000
BAYİ PRİMLERİ KARŞILIĞI	ÖNCEKİ YIL	Satışları artırma amaçlı olarak bayilere ödenecek primler karşılığı	100.000		20.000
	CARİ YIL	Cari yıldaki ilave tutar 25.000 TL dir.	125.000		25.000
KIDEM TAZMİNATI KARŞILIĞI	ÖNCEKİ YIL	Kıdem tazminatı karşılığı - uzman aktüer tarafından uygun varsayımlara göre hesaplanmıştır.	2.046.000		409.200
	CARİ YIL	Cari yılda ki artış sadece 2.000 TL olmuştur.	2.048.000		409.600
DAVA KARŞILIKLARI	ÖNCEKİ YIL	Şirket avukatı aleyhte açılan davalar için riski 120.000 TL olarak hesaplamıştır.	120.000		24.000
	CARİ YIL	Cari yılda risk 20.000 TL artmıştır.	140.000		28.000
MADEN OCAKLARI İYİLEŞTİRME GİDER KARŞILIĞI	ÖNCEKİ YIL	Maden kanununa göre bozulan maden çıkarılan ocakların doğaya kazandırılması için sonraki yıllarda yapılacak harcamaların bu yıla ait kısımları	523.415		104.683

Tablo 6 (Devam). Vergi ve Ertelenmiş Vergi Hesabına Konu Olan İşlemler

			İŞLEM TUTARI	ORAN	VERGİSİ
	CARİ YIL	Cari yılda 100.000 TL ilave yapılmıştır.	623.415		124.683
KIDEMLİ İŞÇİLİĞİ TEŞVİK PRİMİ	ÖNCEKİ YIL	Sendikali işçilerin sözleşme uyarınca almış oldukları teşvik primi karşılığı	102.500		20.500
	CARİ YIL	Cari yılda risk 28.500 TL artmıştır.	131.000		26.200
GARANTİ GİDERLERİ KARŞILIĞI	ÖNCEKİ YIL	Satılan ürünleri geri dönmesi karşılığında ödenecek tazminat harcamalarının bu yıla ait kısımları	160.000		32.000
	CARİ YIL	Cari yıl artışı 44.535 TL dir.	204.535		40.907
YENİDEN YAPILANDIRMA GİDER KARŞILIĞI	ÖNCEKİ YIL	Fabrika içinde yeniden düzenlenecek iş akışı nedeniyle ortaya çıkacak giderler yıllara paylaştırılmıştır.	180.000		36.000
	CARİ YIL	Cari yıl artışı 40.000 TL dir.	220.000		44.000
ALINAN VERGİ TEŞVİKLERİ	ÖNCEKİ YIL	Şirket bölgesel olarak vergi avantajlarına sahip olduğundan bu yıl için 2 Milyon TL vergi teşviği kazanmış ve bunu bu yıldan itibaren kullanmaya hak kazanmıştır. Bu yıl sadece 1 Milyon TL lik kısmı kullanılabilir (vergiye konu olan kar tutarı 1 Milyon TL dir).	2.000.000		400.000
	CARİ YIL	Vergi teşviği bu yıl için 25 MTL dir. Toplam 5.400.000 TL vergi avantajı söz konusudur ve iki yılda 4.640.000 TL kullanılmış olmakta 760.000 TL si sonraki yıllara kalmaktadır.	25.000.000		5.000.000

Tablo 7. Düzeltme Kayıtları

HES NO	HESAP ADI	AÇIKLAMA	HESAP	BORÇ	ALACAK	BAKİYE	VERGİ ORANI	ERTELENMİŞ VERGİ HESABI
				2.914.035,00	2.914.035,00	-		430.807,00
EVV	Ertelenmiş vergi varlığı	Ertelenmiş vergi karşılığı		430.807		430.807		
EVK	Ertelenmiş vergi karşılığı	Ertelenmiş vergi karşılığı			430.807	(430.807)		
KVK	Kurumlar vergisi karşılığı	KVK		0		0		-
370	K. VERGİSİ KARŞILIĞI	KVK			0	0		
632	GENEL YÖNETİM GİDERLERİ	Kullanılmamış izinler için karşılık		84.000		84.000	20	16.800
IZIN	Kullanılmamış izin karşılıkları	Kullanılmamış izinler için karşılık			84.000	(84.000)		
654	KARŞILIK GİDERLERİ	Maden ocakları iyileştirme giderleri karşılığı		100.000		100.000	20	20.000
OCAKLAR	Maden ocağı düzenleme karşılıkları	Maden ocakları iyileştirme giderleri karşılığı			100.000	(100.000)		
EVV	Ertelenmiş vergi varlığı	Taşınan mali kar ve teşvik muafiyeti	3.800.000	760.000		760.000	20	
EVK	Ertelenmiş vergi karşılığı	Taşınan mali kar ve teşvik muafiyeti			760.000	(760.000)		
620	SMM	Stok değer düşüş karşılığı		20.000		20.000	20	4.000
158	Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı (-)	Stok değer düşüş karşılığı			20.000	(20.000)		
659	DİĞER OLAĞAN GİDER VE ZARARLAR	Arazi kullanımı için kira karşılığı		90.000		90.000	20	18.000
KIRA	Kira giderleri karşılığı	Arazi kullanımı için kira karşılığı			90.000	(90.000)		

Tablo 7(Devam). Düzeltme Kayıtları

HES NO	HESAP ADI	AÇIKLAMA	HESAP	BORÇ	ALACAK	BAKİYE	VERGİ ORANI	ERTELENMİŞ VERGİ HESABI
620	SMM	İlave amortisman giderleri		1.700.000		1.700.000	20	340.000
257	BİR.AMORTİSMAN	İlave amortisman giderleri			1.700.000	(1.700.000)		
620	SMM	Kıdemli işçilik teşvik primi karşılığı		28.500		28.500	20	5.700
KIDEM	Kıdemli işçilik teşvik karşılığı	Kıdemli işçilik teşvik primi karşılığı			28.500	(28.500)		
620	SMM	Kıdem tazminatı karşılığı		2.000		2.000	20	400
472	KIDEM TAZMİNATI KARŞILIĞI	Kıdem tazminatı karşılığı			2.000	(2.000)		
689	DİĞER GİDER VE ZARARLAR	Dava karşılıklarının kaydı		20.000		20.000	20	4.000
DAVA	Dava karşılıkları	Dava karşılıklarının kaydı			20.000	(20.000)		
631	PAZARLAMA SATIŞ DAĞITIM GİDERLER	Cari yıl garanti giderleri karşılığı		44.535		44.535	20	8.907
GARANTI	Garanti giderleri karşılığı	Cari yıl garanti giderleri karşılığı			44.535	(44.535)		-
631	PAZARLAMA SATIŞ DAĞITIM GİDERLER	Bayi primleri karşılığı		25.000		25.000	20	5.000
BAYI	Bayi primleri karşılığı	Bayi primleri karşılığı			25.000	(25.000)		
632	GENEL YÖNETİM GİDERLERİ	Yeniden yapılandırma gider karşılıkları		40.000		40.000	20	8.000
YAPI	Yeniden yapılandırma gider karşılığı	Yeniden yapılandırma gider karşılıkları			40.000	(40.000)		
370	K. VERGİSİ KARŞILIĞI	Önceki yıl ayrılan karşılığın iptali				0	20	
KVK	Kurumlar vergisi karşılığı	Önceki yıl ayrılan karşılığın iptali			0	0		

Tablo 8. Bilanço ve Gelir Tablosunda Cari Yılda Yapılan Düzeltme Kayıtları

KOD	HESAPLAR	MIZAN	CARİ YIL DÜZELTMELERİ	ÖNCEKİ YIL DÜZELTMELERİ	DÜZELTİLMİŞ TUTARLAR
102	3-Bankalar	10.000.000	0	0	10.000.000
	Hazır Değerler Toplamı	10.000.000	0	0	10.000.000
ENF111	2-Özel Kesim Tahvil, Senet ve Bonoları		0	0	0
	Menkul Kıymetler Toplamı	0	0	0	0
120	Alıcılar	18.500.000	0	0	18.500.000
121	Çekler	1.000.000	0	0	1.000.000
128	Şüpheli Ticari Alacaklar	800.000	0	0	800.000
129	Şüpheli Ticari Alacaklar Karşılığı (-)	(500.000)	0	0	(500.000)
	Ticari Alacaklar Toplamı	19.800.000	0	0	19.800.000
131	Ortaklardan Alacaklar		0		0
136	Diğer Çeşitli Alacaklar	10.000	0	0	10.000
	Diğer Alacaklar Toplamı	10.000	0	0	10.000
150	İlk Madde ve Malzeme	5.850.000	0	0	5.850.000
151	Yarı Mamüller	900.000	0	0	900.000
152	Mamüller	3.500.000	0	0	3.500.000
158	Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı (-)		(20.000)	(15.000)	(35.000)
	Stoklar Toplamı	10.250.000	(20.000)	(15.000)	10.215.000
180	Gelecek Aylara Ait Giderler	100.000	0	0	100.000
	Gelecek Aylara Ait Giderler ve Gelir Tahakkukları Toplamı	100.000	0	0	100.000
191	İndirilecek KDV	1.800.000	0	0	1.800.000
193	Peşin Ödenen Vergiler ve Fonlar		0	0	0
195	İş Avansları	60.000	0	0	60.000
	Diğer Dönen Varlıklar Toplamı	1.860.000	0	0	1.860.000
	DÖNEN VARLIKLAR TOPLAMI	42.020.000	(20.000)	(15.000)	41.985.000
250	Arazi ve Arsalar	2.625.000	0	0	2.625.000
251	Yeraltı ve Yerüstü Düzenleri	4.000.000	0	0	4.000.000
252	Binalar	5.000.000	0	0	5.000.000
253	Tesis Makina ve Cihazlar	100.000.000	0	0	100.000.000
254	Taşıtlar	2.000.000	0	0	2.000.000
255	Demirbaşlar	1.500.000	0	0	1.500.000
257	Birikmiş Amortismanlar (-)	(36.000.000)	(1.700.000)	0	(37.700.000)
258	Yapılmakta Olan Yatırımlar	90.000.000	0	0	90.000.000
	Maddi Duran Varlıklar Toplamı	169.125.000	(1.700.000)	0	167.425.000
2..	Ertelemiş vergi varlığı		1.190.807	711.383	1.902.190
	Ertelemiş vergi varlığı	0	1.190.807	711.383	1.902.190
	DURAN VARLIKLAR TOPLAMI	169.125.000	(509.193)	711.383	169.327.190
	AKTİF (VARLIKLAR) TOPLAMI	211.145.000	(529.193)	696.383	211.312.190

320	Satıcılar	10.595.000	0	0	10.595.000
	Ticari Borçlar Toplamı	10.595.000	0	0	10.595.000
336	Diğer Çeşitli Borçlar	750.000	0	0	750.000
	Diğer Borçlar Toplamı	750.000	0	0	750.000
360	Ödenecek Vergi ve Fonlar	250.000	0	0	250.000
361	Ödenecek Sosyal Güvenlik Kesintileri	350.000	0	0	350.000
	Ödenecek Vergi ve Diğer Yükümlülükler Toplamı	600.000	0	0	600.000
370	Dönem Karının Peşin Ödenen Vergi ve Diğer		0	0	0
3..	Kullanılmamış izin karşılıkları		84.000	220.000	304.000
3..	Kira gider karşılıkları		90.000	90.000	180.000
3..	Bayi primleri karşılığı		25.000	100.000	125.000
	Borç ve Gider Karşılıkları Toplamı	0	199.000	410.000	609.000
380	Gelecek Aylara Ait Gelirler		0	0	0
	Gelecek Aylara Ait Gelir ve Gider T. Toplamı	0	0	0	0
	KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR TOPLAMI	11.945.000	199.000	410.000	12.554.000
400	Banka Kredileri	75.000.000	0	0	75.000.000

Tablo 8 (Devam). Bilanço ve Gelir Tablosunda Cari Yılda Yapılan Düzeltme Kayıtları

KOD	HESAPLAR	MIZAN	CARİ YIL DÜZELTMELERİ	ÖNCEKİ YIL DÜZELTMELERİ	DÜZELTİLMİŞ TUTARLAR
	Mali Borçlar Toplamı	75.000.000	0	0	75.000.000
472	Kıdem Tazminatı Karşılığı		2.000	2.046.000	2.048.000
479	Diğer Borç ve Gider Karşılıkları		0	0	0
4..	Dava karşılıkları		20.000	120.000	140.000
4..	Maden ocağı düzenleme karşılıkları		100.000	523.415	623.415
4..	Kıdemli işçilik teşvik karşılığı		28.500	102.500	131.000
4..	Garanti giderleri karşılığı		44.535	160.000	204.535
4..	Yeniden yapılandırma gider karşılıkları		40.000	180.000	220.000
	Borç ve Gider Karşılıkları Toplamı	0	235.035	3.131.915	3.366.950
481	Gider Tahakkukları		0	0	0
	Gelecek Yıllara Ait Gelirler ve Gider Tahakkukları Toplamı	0	0	0	0
499	Diğer Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar		0	0	0
	Diğer Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar Toplamı	0	0	0	0
	UZUN VADELİ YABANCI KAYNAKLAR TOPLAMI	75.000.000	235.035	3.131.915	78.366.950
500	Sermaye	100.000.000	0	0	100.000.000
	Ödenmiş Sermaye Toplamı	100.000.000	0	0	100.000.000
540	Yasal Yedekler	1.000.000	0	0	1.000.000
	Kar Yedekleri Toplamı	1.000.000	0	0	1.000.000
590	Geçmiş Yıllar Karları/Zararları (-)	1.000.000	0	(2.845.532)	(1.845.532)
	Dönem Net Kârı	22.200.000	(963.228)		21.236.772
	ÖZKAYNAKLAR TOPLAMI	124.200.000	(963.228)	(2.845.532)	120.391.240
	PASİF (KAYNAKLAR) TOPLAMI	211.145.000	(529.193)	696.383	211.312.190

0 0 0 0

600	Satışlar	70.000.000	0		70.000.000
	BRÜT SATIŞLAR TOPLAMI	70.000.000	0	0	70.000.000
611	Satış İskontoları	(900.000)	0		(900.000)
	SATIŞ İNDİRİMLERİ TOPLAMI (-)	(900.000)	0	0	(900.000)
	NET SATIŞLAR TOPLAMI	69.100.000	0	0	69.100.000
620	Satılan Mamuller Maliyeti (-)	(37.300.000)	(1.750.500)		(39.050.500)
	SATIŞLARIN MALİYETİ TOPLAMI (-)	(37.300.000)	(1.750.500)	0	-39.050.500
	BRÜT SATIŞ KARI VEYA ZARARI	31.800.000	(1.750.500)	0	30.049.500
631	Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri (-)	(900.000)	(69.535)		(969.535)
632	Genel Yönetim Giderleri(-)	(3.700.000)	(124.000)		(3.824.000)
	FAALİYET GİDERLERİ TOPLAMI (-)	(4.600.000)	(193.535)	0	(4.793.535)
	FAALİYET KARI VEYA ZARARI	27.200.000	(1.944.035)	0	25.255.965
642	Faiz Gelirleri	3.000.000	0		3.000.000
646	Kambiyo Karları	250.000	0		250.000
644	Konusu kalmayan karşılıklar		0		0
649	Faaliyetle İ. Diğer Olağan Gelir ve Karlar	50.000	0		50.000
	DİĞER FAALİYETLERDEN OLAĞAN GELİR VE KARLAR	3.300.000	0	0	3.300.000
654	Karşılık giderleri	0	(100.000)		(100.000)
656	Kambiyo Zararları (-)	(300.000)	0		(300.000)
659	Diğer olağan giderler		(90.000)		(90.000)
	DİĞER FAALİYETLERDEN OLAĞAN GİDER ve ZARARLAR	(300.000)	(190.000)	0	(490.000)
660	Faiz giderleri Borçlanma Giderleri (-)	(8.000.000)	0		(8.000.000)
	FİNANSMAN GİDERLERİ TOPLAMI (-)	(8.000.000)	0	0	(8.000.000)
	OLAĞAN KAR VEYA ZARAR	22.200.000	(2.134.035)	0	20.065.965
679	Diğer Olağandışı Gelir ve Karlar		0		0
	OLAĞANDIŞI GELİR VE KARLAR TOPLAMI	0	0	0	0

Tablo 8 (Devam). Bilanço ve Gelir Tablosunda Cari Yılda Yapılan Düzeltme Kayıtları

KOD	HESAPLAR	MIZAN	CARİ YIL DÜZELTMELERİ	ÖNCEKİ YIL DÜZELTMELERİ	DÜZELTİLMİŞ TUTARLAR
689	Diğer Olağandışı Gider ve Zararlar (-)		(20.000)		(20.000)
	OLAĞANDIŞI GİDER VE ZARARLAR TOPLAMI (-)	0	(20.000)	0	(20.000)
EVK	ERTELENMİŞ VERGİ KARŞILIĞI		1.190.807		1.190.807
KVK	K-DÖNEM KARI VERGİ KARŞILIĞI (-)		0		0
	DÖNEM KARI VEYA (ZARARI)	22.200.000	(963.228)	0	21.236.772

Şirketin, kurumlar vergisi karşılığı ile ilgili yapılan kayıt aşağıda gösterilmiştir.

Tablo 9. Kurumlar Vergisi Karşılığı

		CARİ YIL	ÖNCEKİ YIL
Ticari Kar	(+)	22.200.000	1.000.000
Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler	(+)	0	0
Kvk 11			
Bağışlar			
Binek Araç Gider			
Binek Araç Kdv			
ÖNCEKİ DÖNEM GİDER VE ZARARLARI			
Özel İletişim vergileri			
Zarar Olsa Dahı İndirilecek İstisnalar	(-)	0	0
Taşınmaz Satış Kazancı İstisnası (K.V.K. Mad. 5/1-e)			
İştirak Kazançları (K.V.K.Mad. 5/1-a-4)(Diğer fonlardan)			
Kar	(=)	22.200.000	1.000.000
Mahsup Edilecek Geçmiş Yıl Zararı	(-)		
İndirime Esas Tutar	(=)	22.200.000	1.000.000
Kazancın Bulunması Halinde İndirilecek İstisnalar	(-)	25.000.000	2.000.000
AR-GE İndirimi.			
Bagıs ve Yardımla			
Teşvikten sağlanan muafiyetler		25.000.000	2.000.000
Diğer			
Hesaplanan Vergi Matrahı		-2.800.000	-1.000.000
Hesaplanan Vergi (%20)	20%	0	0

Tablo 9’da şirketin kurumlar vergisi hesaplaması ile ilgili veriler görülmektedir. Şirketin, cari yılda 22.200.000 TL kar ettiği, bir önceki yılda ise 1.000.000 TL kar ettiği görülmektedir. Önceki açıklamalarımızda ve Tablo 7’de de anlatıldığı üzere şirketin cari yılda 25.000.000 TL olan vergi teşviğinden 3.800.000 TL kalmış, önceki yıl ise 2.000.000 TL olan vergi teşviğinden 1.000.000 TL kalmıştır. Böylece her iki yılda da elde edilen kar indirime tabi tutulmuş ve vergi tutarı 0 TL (sıfır) olmuştur.

Tablo 10. Şirketin 2 Yıllık Bilançosu

MALİ TABLOLAR		
	CARİ YIL	ÖNCEKİ YIL
VARLIKLAR		
Dönen varlıklar	41.985.000	53.720.000
Nakit ve nakit benzerleri	10.000.000	12.000.000
Ticari alacaklar	19.800.000	33.100.000
<i>İlişkili olmayan taraflardan ticari alacaklar</i>	<i>19.800.000</i>	<i>33.100.000</i>
Stoklar	10.215.000	7.335.000
Peşin ödenmiş giderler	100.000	50.000
Cari dönem vergisiyle ilgili varlıklar	0	0
Diğer dönen varlıklar	1.870.000	1.235.000
Duran varlıklar	169.327.190	160.836.383
Maddi duran varlıklar	167.425.000	160.125.000
Ertelenmiş vergi varlığı	1.902.190	711.383
TOPLAM VARLIKLAR	211.312.190	214.556.383
	CARİ YIL	ÖNCEKİ YIL
KAYNAKLAR		
Kısa vadeli yükümlülükler	12.554.000	37.270.000
Ticari borçlar	10.595.000	101.547.308
<i>İlişkili olmayan taraflara ticari borçlar</i>	<i>10.595.000</i>	<i>35.800.000</i>
Çalışanlara sağlanan faydalar kapsamında borçlar	600.000	460.000
Dönem karı vergi yükümlülüğü	0	0
Kısa vadeli karşılıklar	609.000	410.000
<i>Diğer kısa vadeli karşılıklar</i>	<i>609.000</i>	<i>410.000</i>
Diğer kısa vadeli yükümlülükler	750.000	600.000
Uzun vadeli yükümlülükler	78.366.950	78.131.915
Uzun vadeli borçlanmaların kısa vadeli kısımları	75.000.000	75.000.000
Uzun vadeli karşılıklar	3.366.950	3.131.915
<i>Çalışanlara sağlanan faydalara ilişkin uzun vadeli karşılıklar</i>	<i>2.179.000</i>	<i>2.148.500</i>
<i>Diğer uzun vadeli karşılıklar</i>	<i>1.187.950</i>	<i>983.415</i>
ÖZKAYNAKLAR	120.391.240	99.154.468
Ödenmiş sermaye	100.000.000	100.000.000
Kardan ayrılan kısıtlanmış yedekler	1.000.000	1.000.000
Geçmiş yıllar karları	-1.845.532	0
Net dönem karı/(zararı)	21.236.772	-1.845.532
TOPLAM KAYNAKLAR	211.312.190	214.556.383

Yukarıdaki tabloda (Tablo 10) belirtilmiş olan Ertelenmiş Vergi Varlığı tutarının her iki yılda da hangi kalemlerden oluştuğu tablo 12’de detaylı bir şekilde gösterilmiştir.

Tablo 11. Şirketin Gelir Tablosu

	CARİ YIL	ÖNCEKİ YIL
Hasılat	69.100.000	59.300.000
Satışların maliyeti (-)	-39.050.500	-50.730.915
BRÜT KAR	30.049.500	8.569.085
Genel yönetim giderleri (-)	-3.824.000	-4.266.000
Pazarlama, satış ve dağıtım giderleri (-)	-969.535	-860.000
Esas faaliyetlerden diğer gelirler	300.000	235.000
Esas faaliyetlerden diğer giderler (-)	-510.000	-235.000
ESAS FAALİYET KARI/(ZARARI)	25.045.965	3.443.085
FİNANSMAN GİDERİ ÖNCESİ FAALİYET KARI	25.045.965	3.443.085
Finansman gelirleri	3.000.000	1.000.000
Finansman giderleri (-)	-8.000.000	-7.000.000
SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER VERGİ ÖNCESİ KARI/(ZARARI)	20.045.965	-2.556.915
Sürdürülen faaliyetler vergi gideri		
Dönem vergi gideri	0	0
Ertelenmiş vergi geliri/(gideri)	1.190.807	711.383
DÖNEM KARI/(ZARARI)	21.236.772	-1.845.532

Şirketin 2 yıllık bilançosunun gösterildiği Tablo 10'daki ertelenmiş vergi varlığı tutarının hangi kalemlerden oluştuğu aşağıda Tablo 12'de gösterilmiştir.

Tablo 12. Şirketin Vergi Varlık ve Yükümlülüklerini Oluşturan Kalemler

VERGİ VARLIK VE YÜKÜMLÜLÜKLERİ		
	Net Ertelenmiş Vergi	
	Varlıkları/(Yükümlülükleri)	
	CARİ YIL	ÖNCEKİ YIL
Teşvik kapsamında varlıklar	27.000.000	1.000.000
Maddi ve maddi olmayan varlıklar	1.700.000	-
Taşınan mali zararlar	-23.200.000	-1.000.000
Çalışanlara sağlanan faydalara ilişkin karşılıklar	2.483.000	2.368.500
Ticari alacaklar		
Ticari borçlar		
Stoklar	35.000	15.000
Diğer kısa ve uzun vadeli karşılıklar	1.492.950	1.173.415
Toplam ertelenmiş vergi varlığı	9.510.950	3.556.915
Sürdürülen faaliyetler – vergi öncesi kar	20.045.965	-2.556.915
Gelir vergisi gideri	-4.009.193	511.383
Teşviklerin etkisi	5.200.000	200.000
Kanunen kabul edilmeyen gider etkisi		
Gelir tablosundaki vergi geliri	1.190.807	711.383

Tablo 13. Ertelenmiş Vergiye Konu Olan İşlemler

ERTELENMİŞ VERGİ					
	KÜMÜLATİF			YILLIK	
CARİ YIL					
	DÜZELTME TUTARI	VERGİ KARŞILIĞI		DÜZELTME TUTARI	VERGİ KARŞILIĞI
Kullanılmamış izin karşılıkları	304.000	60.800		84.000	16.800
Kira gider karşılıkları	180.000	36.000		90.000	18.000
Bayi primleri karşılığı	125.000	25.000		25.000	5.000
Kıdem Tazminatı Karşılığı	2.048.000	409.600		2.000	400
Dava karşılıkları	140.000	28.000		20.000	4.000
Maden ocağı düzenleme karşılıkları	623.415	124.683		100.000	20.000
Kıdemli işçilik teşvik karşılığı	131.000	26.200		28.500	5.700
Garanti giderleri karşılığı	204.535	40.907		44.535	8.907
Yeniden yapılandırma gider karşılıkları	220.000	44.000		40.000	8.000
İlave amortisman giderleri	1.700.000	340.000		1.700.000	340.000
Stok değer düşüş karşılığı	35.000	7.000		20.000	4.000
Taşınan mali kar	(23.200.000)	(4.640.000)		(22.200.000)	(4.440.000)
Teşvikler ile ilgili muafiyetler	27.000.000	5.400.000		26.000.000	5.200.000
					-
	9.510.950	1.902.190		5.954.035	1.190.807

Tablo 13 (Devam). Ertelenmiş Vergiye Konu Olan İşlemler

ÖNCEKİ YIL		
	DÜZELTME TUTARI	VERGİ KARŞILIĞI
Kullanılmamış izin karşılıkları	220.000	44.000
Kira gider karşılıkları	90.000	18.000
Bayi primleri karşılığı	100.000	20.000
Kıdem Tazminatı Karşılığı	2.046.000	409.200
Dava karşılıkları	120.000	24.000
Maden ocağı düzenleme karşılıkları	523.415	104.683
Kıdemli işçilik teşvik karşılığı	102.500	20.500
Garanti giderleri karşılığı	160.000	32.000
Yeniden yapılandırma gider karşılıkları	180.000	36.000
İlave amortisman giderleri		-
Stok değer düşüş karşılığı	15.000	3.000
		-
Taşınan mali kar	(1.000.000)	(200.000)
Teşvikler ile ilgili muafiyetler	1.000.000	200.000
	3.556.915	711.383
	CARİ YIL	ÖNCEKİ YIL
	20%	20%
VERGİ ÖNCESİ KAR	20.045.965	- 2.556.915
Gelir vergisi	-4.009.193	511.383
Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler	-	-
TEŞVİK MUAFİYETİ	5.200.000	200.000
	1.190.807	711.383

SONUÇ

Uluslararası finansal raporlama standartları, tüm dünyada işletmelerin ortak bir dil kullanabilmelerine duyulan ihtiyaçtan doğmuştur. Farklı ülkelerdeki işletmelerin, ekonomik sınırların daha da şeffaflaşmasıyla, birbirleri ile ilişkilerinin artması ve bu işletmelerin yayınladıkları finansal raporların farklı ülkelere kullanıcıları olması, ortak ve anlaşılabilir bir raporlama standardı geliştirilmesini zorunlu hale getirmiştir.

1973 yılında kurulan Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi, ilk uluslararası standart belirleme organı olmuştur ve bu tarihten sonra Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu, Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu ve Uluslararası Menkul Kıymet Komisyonları Örgütü gibi kuruluşlar standartların geliştirilmesinde önemli rol oynamışlardır.

Ülkemizde ise uluslararası piyasalara entegre olmak amacıyla kanunlar çıkarılmış ve Uluslararası Muhasebe Standartları'na uyum için gereken adımlar atılmıştır. Vergi Usul Kanunu, Gelir Vergisi Kanunu, Kurumlar Vergisi Kanunu, Ticaret Kanunu, Sermaye Piyasası Kurulu Kanunu ve Meslek Kanunu gibi düzenlemeler bu uyum sürecinin sonuçlarıdır. Hazine ve Maliye Bakanlığı, Sermaye Piyasası Kurulu, Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu ve Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu bu alanda çalışmalar yapan kuruluşlardır.

TMS 12 Gelir Vergileri Standardı, kurumlar vergisi mükelleflerinin kazançlarının vergilendirilmesine düzenleme getirmektedir. Kurumlar vergisine dâhil olan işletmelerin karına ticari kar adı verilir ve Vergi Usul Kanunu'na (VUK) göre ticari kara kanunen kabul edilmeyen giderler eklenip vergiden muaf gelirler çıkarılarak mali kar elde edilir. TMS 12, vergiye esas karın bulunmasında ülkemizde uygulamada olan V.U.K. hükümlerinden daha farklı bir yol izlemekte ve bu farklılığı sürekli ve geçici farklar olarak ayırmaktadır. Sürekli farklar, V.U.K. tarafından gider olarak görülmeyen kanunen kabul edilmeyen giderler ve gelir olarak görülmeyen vergiden muaf gelirlerdir. Geçici farklar, bilançodaki bir borcun ya da varlığın defter değeri ile vergi değeri arasındaki farklılıklardır.

Ülkemizde TFRS'ye uyması gereken şirketler SPK'ya tabi halka açık şirketler iken, Yeni TTK ile halka açık olmayan işletmelere de standartlara uygun rapor hazırlama ve defter kaydı oluşturma şartı getirildi. Büyük ve Orta Boy İşletmeler için Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS), Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları

Kurumu (KGK) tarafından 29/07/2017 tarihinde yayımlanan ve 01/01/2018 tarihinde yürürlüğe giren; bağımsız denetim dahilinde olan fakat TFRS'ye tabi olmayan işletmelerin onlardan bilgi sağlayan taraflara gerçeğe uygun, karşılaştırılabilir finansal tablolar düzenlemesini sağlamayı amaçlamıştır.

Aktif toplamı 200 milyon TL ve üstü, yıllık net satış hasılatı ve üstü olan ve çalışan sayısı 250 ve üstü olan işletmeler BOBİ FRS kapsamına girmektedir. TMS 12 ile ayrılan temel noktası budur.

TMS 12 ile BOBİ FRS 23 standartları maddeler halinde karşılaştırıldığında çok önemli bir kısmının aynı olduğu görülmektedir. Her iki standart arasında en önemli fark BOBİ FRS büyük işletmeler gibi bir tanımlama ve çerçeve çizerken TFRS'de büyük işletme ayrımı yoktur ve tüm işletmelerin ertelenmiş vergi tutarlarını sunmalarını zorunlu kılar. Bir diğer fark ise BOBİ FRS'de indirilmemiş geçmiş yıl zararları ve vergi indirimleri yerine TFRS kullanılmamış mali zararlar terimini kullanmaktadır.

Uygulamamıza konu olan şirket Borsa İstanbul'da tescil edilmiş olup payları borsada işlem görmektedir. Devlet ile işletmelerin arasındaki ilişki incelendiğinde, devletin konuya vergi odaklı baktığı bilinmektedir. Muhasebe standartları ise finansal tabloların daha şeffaf ve doğru sonuçlar vermesini amaçlamaktadır. Bu sebeple, Kurumlar Vergisi Kanunu ve TMS 12 Gelir Vergileri Standardı'nın uyuşmadığı temel nokta ertelenmiş vergilerdir.

İncelediğimiz şirkette ertelenmiş vergiye konu olan kalemleri şöyle sıralayabiliriz:

- Kullanılmamış izin karşılıkları
- Kira gider karşılıkları
- Bayi primleri karşılığı
- Kıdem tazminatı karşılığı
- Dava karşılıkları
- Maden ocağı düzenleme karşılıkları
- Kıdemli işçilik teşvik karşılığı
- Garanti giderleri karşılığı
- Yeniden yapılandırma gider karşılıkları

- İlave amortisman giderleri
- Stok değer düşüş karşılığı
- Teşviklerle ilgili muafiyetler

Sonuç olarak ertelenmiş vergi ve vergi alacağı her zaman çıkabiliyor. Her ne kadar cari yıla ilişkin vergi fazlası oluşturuyor gibi görünse de gelecek yılda ve yıllarda kendisini telafi edip denkleştirdiği görülmüştür. Standartlar ile yürürlükteki kanunlar karşılaştırıldığı zaman temel farkın işletmeye yaklaşım noktasından çıktığı görülmektedir. Kanunlar işletmelere vergi odaklı bir yaklaşım sergilerken standartlar işletmelerin mali durumlarını en gerçekçi şekilde sunabilmeleri için düzenlemeler getirmektedir. Bu sebeple devletin standartlara daha çok önem vererek, kanunlarında buna uygun düzenlemeleri geliştirmesi tüm tarafların yararınadır.

KAYNAKÇA

- Akbıyık N. ve Koç M. (2011). Kıdem Tazminatı ve Kıdem Tazminatı Fonunun İktisadi ve Sosyal Sonuçları. *Süleyman Demirel Üniversitesi İİBF Dergisi*, 16(3), 253-284.
- Akbulut, A. (2012). *Karşılaştırmalı TMS/TFRS – Vergi Uygulamaları ve Sonuçları*. Ankara: Maliye Hesap Uzmanları Derneği.
- Abdioğlu, H., Yumuşak, S., ve Uyar, E. (2014). Vergi Usul Kanunu ve Türkiye Muhasebe Standartlarına Göre Amortisman Konusunun İncelenmesi ve Örnek Uygulamaları. *Yönetim ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi*, 23, 364-397.
- Akdoğan, H. (2020). *BOBİ FRS, TFRS/TMS ve MSUGT/VUK Karşılaştırmaları*. Ankara: Siyasal Kitabevi.
- Altıntaş, A. T. (2011). Uluslararası Muhasebe ve Türkiye’de Muhasebe Hukuku. *İ.Ü. Sosyal Bilimler Dergisi*, 1, 162-174.
- Alves, M. D. & Altubes, E. (2011). International Accounting Standards in Europe: A Comparative Study, *International Research Journal of Finance and Economics*, 61, 65-77.
- Ann, T. (2004). International Convergence of Accounting Practices: Chosing Between IAS and US GAAP. *Journal of International Financial Management and Accounting*, March 15, 54-78.
- Antepli, A., ve Ağ, A. R. (2016). 12 No’lu Gelir Vergisi Standardına Göre Kıdem Tazminatı ve Muhasebeleştirilmesi. *Journal of Social and Humanities Sciences Research*, 3(4), 16-23.
- Ataman, B. ve Gökçen, G. (2017). *Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı Uygulamaları*, İstanbul: Beta Basım Yayım Dağıtım.
- Ataman, B. ve Cavlak, H. (2017). Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS) ile Tam Set Türkiye Muhasebe ve Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının (TMS/TFRS) Karşılaştırılması. *Finans Ekonomi ve Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 2(3),153-168.
- Ayanoğlu, Y. (2002). 12 No’lu Uluslararası Muhasebe Standardı Kurumlar (Gelir) Vergisinin Muhasebesi ve Türkiye’de Uygulanabilirliği, *MÖDAV-Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 4(2), Haziran.
- Ball, R. (2006). International Financial Reporting Standards (IFRS): Pros and Cons for Investors. *Accounting and Business Research*.
- Balsarı, Ç. ve Dalkılıç, F. (2007). Kural Bazlı ve İlke Bazlı Finansal Raporlama Standartlarının Karşılaştırılması. *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, 22, 105-118.
- Başpınar, A. (2005). Türkiye’de ve Dünya’da Denetim Standartlarının Oluşumuna Genel Bir Bakış. *Maliye Dergisi*, 149, 35-62.
- Bedri, B. (2007). *Ertelenmiş Vergiler ve Ertelenmiş Vergilerin Finansal Tablolara Yansıtılması*. (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi). İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Beskisiz, M. O. (2015). *TMS 12 Gelir Vergileri Standardı ve Bir Uygulama*. (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Beyanname Düzenleme Kılavuzu, HUD. (2008). İstanbul.
- Butynets F. F. (1999). *Accounting Development History*. V. 1, Study Book.
- Butynets F. F. (2002), *Accounting in Foreign Countries*. Study Book for Students of Higher Educational Establishments.
- Büyük ve Orta Boy İşletmeler için Finansal Raporlama Standardı 23* (b.t). Ocak 21, 2021, <https://www.kgk.gov.tr/DynamicContentDetail/10265/Bu%CC%88yu%CC%88k-ve-Orta-Boy-I%CC%87s%CC%A7letmeler-I%CC%87c%CC%A7in-Finansal->

- Raporlama-Standard%C4%B1-(BOBI%CC%87-FRS)-2021-Su%CC%88ru%CC%88mu%CC%88
- Camfferman, K. & Zeff, S. A. (2007). *Financial Reporting and Global Capital Markets. A History of the International Accounting Standards Committee, 1973-2000*, Oxford University Press.
- Cavlak, H. ve Cebeci, Y. (2017). Ertelenmiş Vergi Unsurlarının Analizi. *Finans, Ekonomi ve Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 2(1), 48-60.
- Cengiz, S. ve Tosunoğlu, B. (2017). Ertelenmiş Vergiye Neden Olan Faktörlerin İncelenmesi: Bankacılık Sektöründe Bir Uygulama. *The Journal of International Scientific Research*, 2(7), 67-81.
- Çaldağ, Y. ve Ayanoğlu, Y. (2007). *Genel Muhasebe*. Ankara, Gazi Kitabevi.
- Çalış, Y. E. ve Özöncel, Y. (2017). TMS 12 Gelir Vergileri Standardı Kapsamında Ertelenmiş Vergi ve Muhasebeleştirilmesi. *Eurasian Academy of Sciences Eurasian Business and Economics Journal*, 10, 128-146.
- Dinç, E. (2007). Muhasebe ve Vergi Kuralları Arasındaki İlişki ve Gelir Vergileri (TMS 12) Standardının Muhasebeye Etkisi, *Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 28, Ocak-Haziran, 21-48.
- Dinç, E. ve Atasel, O. Y. (2016). Türkiye'deki Muhasebe Anlayışının Gelişim Süreci ve Mevcut Durumun İncelenmesi, *KTÜ Sosyal Bilimler Enstitüsü Sosyal Bilimler Dergisi*, 6(12), 267-279.
- Dokur, Ş. ve Kaygusuz, Ş. (2005). *Uygulamacılar İçin Finansal Muhasebe*. Bursa: Alfa Basım Yayın.
- Durmuş, A. H. (1992). Uluslararası Muhasebe Standartları. *Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği Yayını*, İstanbul, 7, 4.
- Elitaş, C., Büyüksalvarcı, A. ve Üç, M. (2010). Muhasebede Sınıflandırma: Kronolojik Bir İnceleme. *Eskişehir Osmangazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 11(2), 123-168.
- Ergin, N. E. ve Ayanoğlu, Y. (2016). Ertelenmiş Vergilerin Finansal Tablolar Üzerindeki Etkilerinin Oran Analizi Yöntemi Kullanılarak İncelenmesi. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, Eylül 2016, Sayı 18(3), 575-603.
- Ernst & Young (2006). *Observations on The Implementation of IFRS*. London, U.K., EYGM Limited.
- Evcı, S. (2008). *Türkiye Muhasebe (Finansal Raporlama) Standartları ve Uygulamasında Yaşanan Sorunlar*. (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara.
- Ferhatoğlu, E. ve Köse, T. (2009). Ar-Ge İndiriminin Gelir Vergilerine İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 12) Bakımından Değerlendirilmesi. *Mali Çözüm Dergisi*, 94, 33-58.
- Flesher, D. L. & Gerhard, G. (2010). *Mueller: Father of International Accounting Education*, Emerald Group Publishing Ltd.
- Gelir Vergisi Kanunu (GVK)* (b.t). 12, 2021, <https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuatmetin/1.4.193.pdf>
- Gençoğlu, Ü. G., Isseveroglu, G. ve Ertan, Y. (2011). Audit and Oversight of Audit in Terms of Commerce Law of Turkey. *Business and Economics Research Journal*, 2(1), 109-120.
- Gençoğlu, Ü. G., Arsoy, A. P., Ertan, Y., ve Bora, T. (2014). TMS/TFRS' ye Dönüştürülen Finansal Tabloların Denetim Modelinin Özellikleri. *Muhasebe Finansman Dergisi*, 64, 1-26.
- Gençoğlu Ü. G. (2017). Temel Konularda BOBİ FRS ve TMS/TFRS Karşılaştırması. *Muhasebe Finansman Dergisi*, 76, 1-24.

- Giner, B. & Mora, A. (2001). The Accounting Harmonization Process in Europe: Analysis of The Relation Between Accounting Research and The Evolution of The Economic Reality. *Revista Española de Financiación Contabilidad*, 107, 103-128.
- Gnanarajah, R. (2015). U.S. Capital Markets and International Accounting Standards: GAAP Versus IFRS. *Congressional Research Service*, pp. 1-22.
- Gökçe, N. (2018). *Türkiye Muhasebe Standartları ve Türkiye Finansal Raporlama Standartları Açıklamaları ve Örnek Uygulamalar (TMS-TFRS)*. ss.13, Ankara: Gece Akademi.
- Gökçen, G., Ataman, B. ve Çakıcı C. (2011). *Türkiye Finansal Raporlama Standartları Uygulamaları*. İstanbul: Türkmen Kitabevi.
- Göğüş, H. S. (2010). Ertelenmiş Vergi ve Muhasebeleştirilmesi. *Mali Çözüm Dergisi*. Eylül-Ekim, 13-30.
- Güçlü, C. Ç. (2016). TMS 12 Gelir Vergileri Standardı, Ertelenmiş Vergiler ve Muhasebeleştirilmesi. *Muhasebe ve Denetim Dünyası*, 1(2), 29-49.
- Güdelci, E. N. (2019). Uluslararası Muhasebe Standartlarının Tarihi Gelişim Sürecinde Etkili Olan Uluslararası ve Ulusal Kuruluşlar. *International Journal of Economics, Politics, Humanities and Social Sciences*, 2(3), 199-214.
- Gürboğa E. (2010). Şüpheli Alacak Karşılığı Ayrılacak Tutarın Tespiti. *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı 256, 46-70.
- Ismail, R. (2017). An Overview of International Financial Reporting Standards (IFRS). *International Journal of Engineering Science Invention*, 6(5), 15-24.
- Işıkönder, S. (2013). *TMS 12 Gelir Vergileri Standardı Kapsamında Ertelenmiş Vergi Kavramı ve Finansal Tablolarda Raporlanması*. (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Okan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Kamu Gözetimi Denetim ve Muhasebe Standartları Kurumu (b.t). Ocak 21, 2021, <https://kgk.gov.tr/>
- Karacan S. ve Uygun R. (2017). *Finansal Tabloların TMS/TFRS'ye Uyumlu Hale Getirilmesi (Birinci Baskı)*. Kocaeli: Umuttepe Yayınları.
- Karamahmutoglu, M. K. (2022). Ertelenmiş Vergi Unsurlarının Finansal Tablolara Etkisinin İncelenmesi: Borsa İstanbul'da Bir Uygulama. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 24(3), 594-619.
- Kaval, H. (2008). *Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (IFRS/IAS) Uygulama Örnekleri ile Muhasebe Denetim*. Ankara: Gazi Kitabevi.
- Kaya, U. ve Atasel, O. Y. (2017). Türkiye Muhasebe Standartları ile Vergi Usul Kanunu Açısından Maddi Duran Varlıklarda Amortisman Uygulamalarının Karşılaştırılması: Literatürdeki Farklılıklar Üzerinde Bir Değerlendirme. *Siyaset, Ekonomi ve Yönetim Araştırmaları Dergisi*, 5(4), 137-155.
- Kelen, Ö. (2015). TMS 12 Gelir Vergileri Standardı Açısından Elektronik Ticaretin Muhasebesi. (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi). İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Keleş, D. (2013). 6102 sayılı yeni Türk Ticaret Kanunu Kapsamında Bağımsız Denetim Göreviyle Yetkilendirilecek Muhasebe Meslek Mensuplarının Denetimle İlgili Görüşlerinin Tespitine İlişkin Ordu İlinde Bir Araştırma. (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Niğde Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Niğde.
- Kırlioğlu, H. ve Şişman, A. G. (2010). İşletme Birleşmelerinde Ertelenmiş Vergilerin Oluşumu ve Özel Bir Durum: Şerefiyeden Kaynaklanan Ertelenmiş Vergiler. *İSMMMO Mali Çözüm Dergisi*, 98, 83.
- Kızıl, C., Akman, V., Zorkalkan, T. ve Türkmen, R. (2015). Muhasebenin Tarihine Küresel Kapsamda ve Türkiye Kapsamında Vergisel Bir Bakış. *Sosyal Bilimler Uluslararası Hakemli Akademik Dergi*, 1(3), 70-87.

- Kızıl, A., Fidan M. M., Kızıl, C. ve Keskin, A. İ. (2016). *TMS-TFRS Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları*. İstanbul: Der Kitabevi.
- Kirsch, R. J. (2006). *The International Accounting Standards Committee: A Political History*. Wolters Kluwer (UK) Limited.
- Kocamaz, H. (2012). Uluslararası Muhasebe Standartlarının Dünyada ve Türkiye’de Oluşum ve Gelişim Süreci, *Kayseri Sütçü İmam Üniversitesi İİBF Dergisi*, 2(2), 105-120.
- Köse, T. ve Ferhatoğlu, E. (2009). Gelir Vergilerine İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 12) Kapsamında Sabit Kıymet Yenileme Fonu Uygulamasının Değerlendirilmesi. *Muhasebe ve Denetim Bakış Dergisi*, Eylül, 43-66.
- Kuzu, M. (2022). Ertelenmiş Vergi Varlıkları ve Yükümlülüklerinin Firma Değeri Üzerine Etkisi: Bir Vaka Çalışması. *Vergi Dünyası Dergisi*, 41(486), 54-70.
- Küçük E. (2015). Sabit Kıymet Yenileme Fonu Uygulamasının Finansal Raporlama Açısından Değerlendirilmesi. *Uluslararası Yönetim, İktisat ve İşletme Dergisi*, Cilt 2(24), 155-180.
- Melnyk, N. (2013), History of Origins and Development of System of International Accounting, *Journal Of European Economy*, 12(4): 487-499.
- Murphy, A. B. (2000). The Impact of Adopting International Accounting Standards on The Harmonization of Accounting Practices. *The International Journal of Accounting*, 35, 465- 486.
- Nobes, C & Parker, R. (2006). *Comparative International Accounting (Ninth Edition)*, Prentice Hall.
- Oksay, S. ve Acar, O. (2005). Sigorta Sektöründe Uluslararası Finansal Raporlama Standartları: Kurumlar ve Standartların Özetleri. *Sigorta İnceleme ve Araştırma Yayınları*, 3, 23-32.
- Öker, F., Demir, V. & Perek, S. (2009). The Evolution of Turkey’s Accounting and Auditing System on The Way Towards the European Union. *The Journal of Interdisciplinary Economics*, 20, 3-4.
- Örten, R., Kaval, H. ve Karapınar, A. (2013). *Türkiye Muhasebe – Finansal Raporlama Standartları (TMS-TFRS) Uygulama ve Yorumları*. Ankara: Gazi Kitabevi.
- Öz, E. ve Çevikcan, F. (2010). Vergi Kanunlarıyla Getirilen Düzenlemelerin Muhasebe Uygulamalarına Etkisi, *Alanya İşletme Fakültesi Dergisi*, 2(1), 113-128.
- Özcan, A. (2016). UMS 12 Gelir Vergileri Standardı Çerçevesinde Ertelenmiş Verginin Muhasebeleştirilmesi. *İşletme ve İktisat Çalışmaları Dergisi*, 4(4), 144-150.
- Özçelik, M. K. (2021). Ertelenmiş Vergilerin Dönem Net Kârına Etkisinin Analizi, *Mali Çözüm*, 31(164), 59-82.
- Özdemir, E. (2015). *TMS 12 Gelir Vergileri Standardı Kapsamındaki Ertelenmiş Verginin Borsa İstanbul’da İşlem Gören ve BİST-30 Endeksine Dahil Şirketlerin Dönem Karına Etkisi*. (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Başkent Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara.
- Özerhan, Y. ve Yanık, S. (2010). *IFRS/IAS ile Uyumlu TMS/TFRS*. Ankara: TÜRMOB Yayınları.
- Öziç, H. C. (2015). *Finansal Raporlamada Ertelenmiş Vergi ve Borsa İstanbul’da İşlem Gören Şirketler Üzerinde Bir Uygulama*. (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Pamukkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Denizli.
- Özkan, D. E. (2016). *TMS 12 Gelir Vergileri Standardına Göre Ertelenen Vergi Uygulaması ve Türk Vergi Mevzuatı ile Etkileşiminin İncelenmesi*. (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Bursa.

- Öztürk, C. (2018). Yerel Finansal Raporlama Çerçevesi ve Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı: Bir Literatür İncelemesi (2016-2017). *Journal of Business Research*, 10(1):763-781.
- Öztürk, E. A. (2022). Ertelenmiş Verginin Netleştirilerek Sunulmasının Finansal Oranlara Etkisi. *Finans, Ekonomi ve Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 7(3), 539-551.
- Paliy V. F. (2008). *International Standards of Accounting and Financial Statements: Textbook*. 3rd Edition Revised and Complemented.
- Sabuncu, B. (2019). National Accounting Standards in Turkey. In R. Gharoie, C. Öztürk, (Eds.), pp. 1-13. Accounting and Finance, Intech Open.
- Saglam, N. (2017). *Quo Vadis Accounting and Auditing in Turkey*. IIBA Journal, 2(1), 27-41.
- Sakarya, Ş. (2007). Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS)'na Göre Hazırlanan Finansal Tabloların Finansal Analizin Etkinliği Açısından Değerlendirilmesi. *MÖDAV*, Aralık, 4, 185-224.
- Seviğ, V. (2002). Muhasebe Bilimi ve Muhasebeci. *Mali Çözüm Dergisi*, 58.
- Sevilengül, O. (2018). *Genel Muhasebe*. Ankara: Gazi Kitabevi.
- Sözbilir, H., Kula, V. ve Baykut, E. (2015). A Research on Deferred Taxes: A Case Study of BIST Listed Banks in Turkey. *European Journal of Business and Management*, 7(2).
- Süer, A. Z. (2010). *Ertelenmiş Vergilerin Finansal Raporlamadaki Yeri ve Önemi; Bir Araştırma*. (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi). İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Süner, M. (2020). Bankalarda Ertelenmiş Vergi İşlemlerinin Muhasebeleştirilmesi, *İzmir YMMO Dergisi*, 2(1), 12-22.
- Sürmen, Y. (2016). *Muhasebe 1*, Trabzon: Celepler Matbaacılık.
- Şendurur, U. ve Gerekan, B. (2021). Ertelenmiş Vergi Varlıklarının Banka Değeri Üzerindeki Etkisi: BİST Banka Endeksi Üzerine Bir Araştırma, *Maliye Dergisi*, Ocak-Haziran, 180, 310-325.
- Şişman, A. G. (2009). *TMS-12 Gelir Vergileri Standardı'nın Analizi*. (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Sakarya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Taşdemir, H. (2015). *TMS 12 Gelir Vergileri Standardı Çerçevesinde Ertelenmiş Vergi ve Türkiye Uygulaması*. (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Tekşen, Ö. (2014). *Ertelenmiş Vergilerin İncelenesi ve Muhasebeleştirilmesi*. Ankara: Detay Yayıncılık.
- Tohmatsu, T. (2007). *IFRSs in Your Pocket*. Hong Kong: Deloitte.
- Toroslu, M. (2012). *Muhasebe Teorisi*. Ankara: Adalet Yayınevi.
- Türkiye Muhasebe Standartları 12*.(b.t). Eylül 9, 2020, https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/DynamicContentFiles/T%C3%BCrkiye%20Muhasebe%20Standartlar%C4%B1/TMSTFRS2018Seti/TMS/TMS_12_2018.pdf
- Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği* (b.t). Mart 28, 2021, <https://www.tmud.org.tr/tr/hakkimizda/tarihce>
- Uysal, Ö. Ö. (2006). Uluslararası Muhasebe Standartlarının Oluşum Süreci: IASC ve Önde Gelen Ulusal ve Uluslararası Örgütler. *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, 17: 88-102
- Ürel, G. (2012). *Vergi Usul Kanunu Uygulaması*. Ankara: Seçkin Yayınları.
- Vergi Usul Kanunu (VUK)* (b.t). Eylül 9, 2020, <https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuatmetin/1.4.213.pdf>

- White, J. (2007). *Seeing Down the Road: IFRS and the US Capital Markets*. US Securities and Exchange Commission (NYSE/Brooklyn Law School Inc. Breakfast Roundtable, New York.
- Wyatt, A. (1989). *Commentary on International Accounting Standards: A New Perspective*. Accounting Horizons, pp. 105-108.
- Yalçın, E. (2015). *Yorum, Açıklama ve Örneklerle Uluslararası Finansal Raporlama (TMS-TFRS)*. Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Yalkın, Y., Demir, V., ve Demir, D. (2008). International Financial Reporting Standards (IFRS) and The Development of Financial Reporting Standards in Turkey. *Research in Accounting Regulation*, 20, 279–294.
- Yılmaz, B. (2007). Muhasebe Standartlarının Oluşumu ve Uygulanma Alanı. *Sosyal Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, 7(13), 139-153.
- Yünlü, M. (2016). Bağımsız Denetime Tabi Olup TMS/TFRS Uygulama Kapsamında Olmayan İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standartları, *Muhasebe ve Denetim Dünyası Dergisi*, 1(1): 23-42.
- 5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu. (b.t). Şubat 12, 2021, <https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuatmetin/1.5.5510.pdf>